

TAUIL | CHEQUER
MAYER | BROWN

DIREITO TRIBUTÁRIO EM DESTAQUE

COST SHARING NA REFORMA TRIBUTÁRIA

COUNSEL

DIANA CASTRO

RIO DE JANEIRO +55 21 2127 4252
DCASTRO@MAYERBROWN.COM

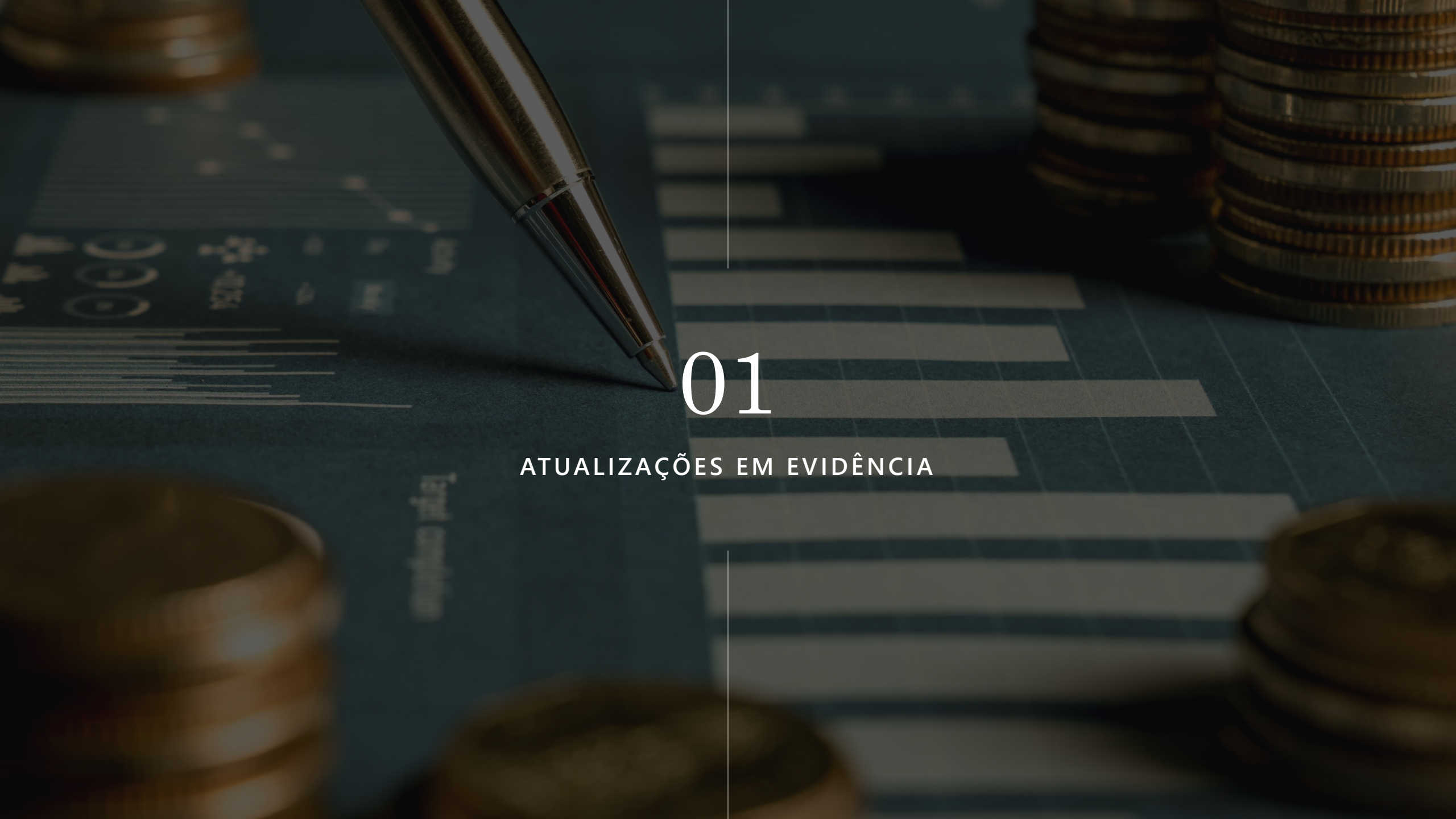
LEGAL INTERN

ANA LUIZA NORDI

RIO DE JANEIRO +55 21 2127 1693
LNORDI@MAYERBROWN.COM

ATUALIZAÇÕES EM EVIDÊNCIA

1. Introdução
2. Cenário tributário
 - a) Elementos de um contrato de compartilhamento de custos (*cost sharing*)
 - b) Controvérsias e critérios adotados pela Receita Federal do Brasil
3. Repercussões e mudanças
 - a) Reforma Tributária e os impactos da Lei Complementar n.º 214/2025
4. O que podemos concluir?

The background is a dark blue surface featuring a bar chart with several horizontal bars of varying lengths. A silver pen with a red stripe is positioned diagonally, pointing towards the center. Stacks of gold coins are visible in the top right, bottom left, and bottom right corners. The overall lighting is dim, creating a professional and serious atmosphere.

01

ATUALIZAÇÕES EM EVIDÊNCIA

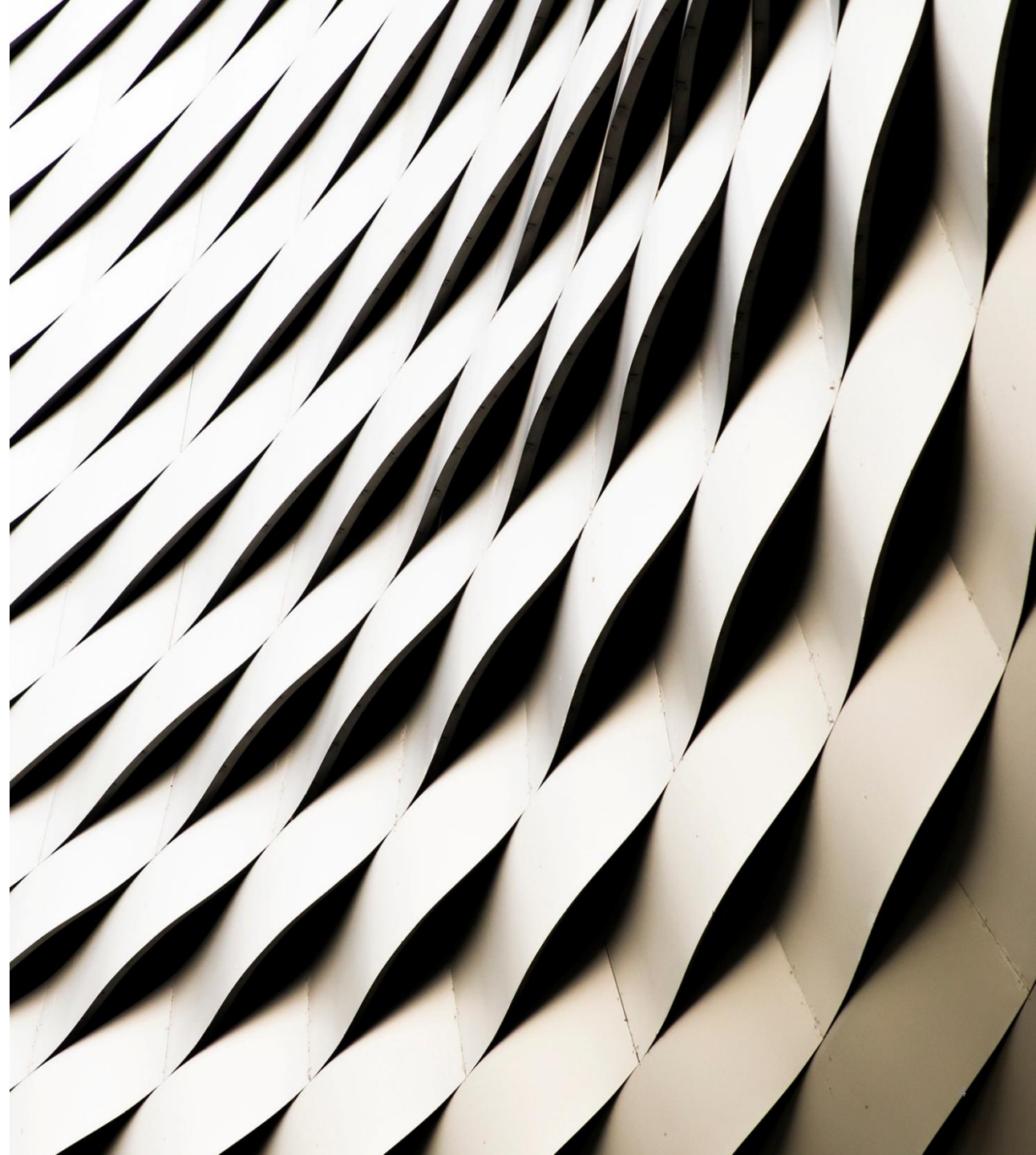
INTRODUÇÃO

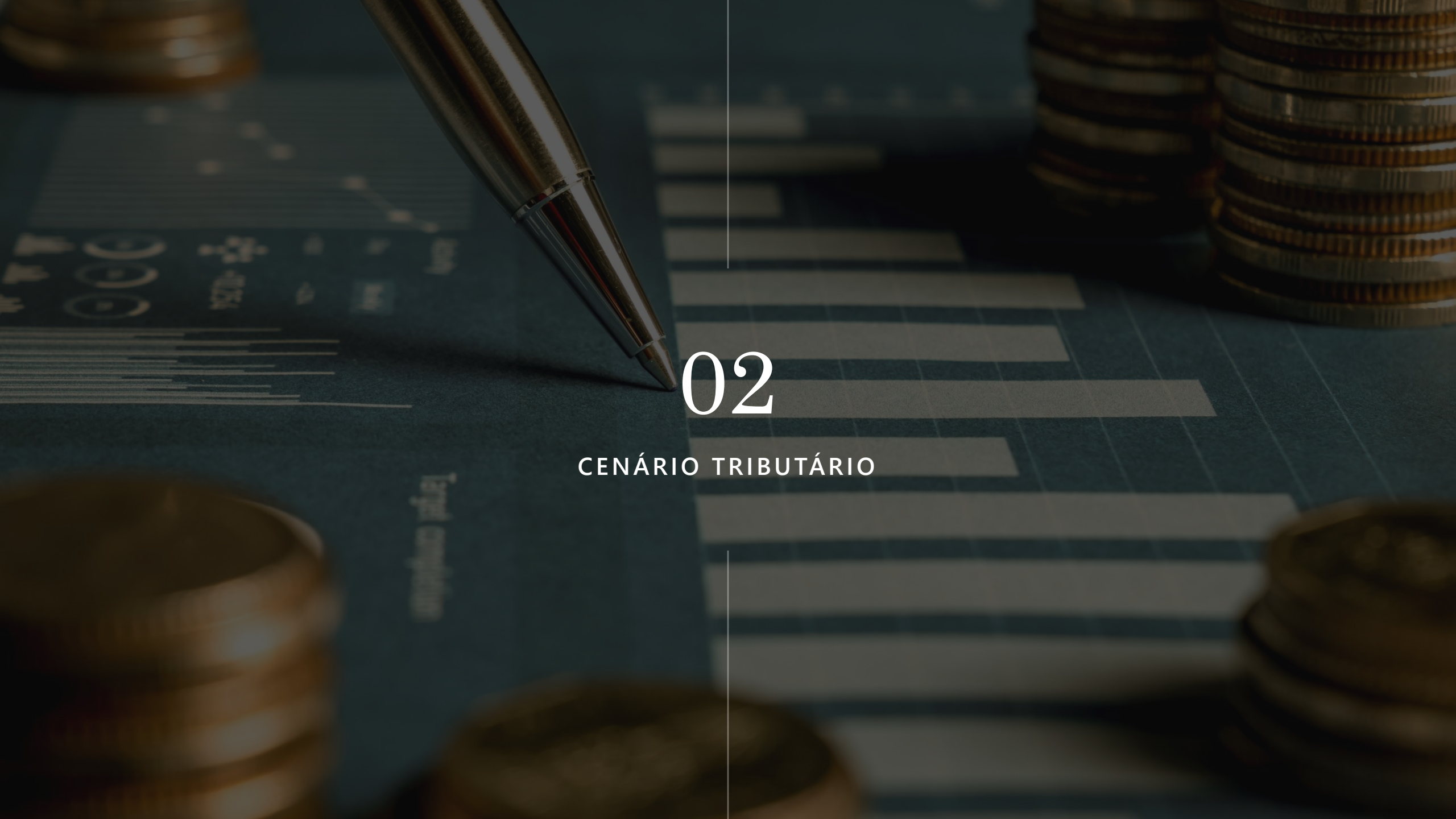


Importância da estrutura contratual e compartilhamento de custos entre empresas do mesmo grupo econômico às transações multinacionais.



Contexto da Reforma Tributária (Lei Complementar n.º 214/2025) e necessidade de regulamentação específica sobre o tema



The background is a dark blue surface featuring a light blue bar chart with several horizontal bars of varying lengths. A silver pen with a red stripe is positioned diagonally, its tip pointing towards the center of the chart. To the right of the pen, there are two tall stacks of gold coins. In the bottom left and bottom right corners, there are more stacks of gold coins, some of which are out of focus. The overall lighting is soft, creating a professional and financial atmosphere.

02

CENÁRIO TRIBUTÁRIO



CENÁRIO TRIBUTÁRIO: ELEMENTOS DO COST SHARING

Contratos atípicos (não há regulamentação legal específica):

- a) finalidade de compartilhar custos e despesas adiantados por uma das empresas do grupo econômico (*ou seja*, centralizadora) e benefício das demais empresas;
- b) A centralizadora assume custos e despesas que não lhe são próprios, beneficiando as demais empresas participantes e fazendo jus a ressarcimento/ reembolso pelos dispêndios efetuados;
- c) Ausência de lucros, uma vez que os reembolsos cobrem apenas as despesas atribuídas a cada entidade, sem a adição de margem de lucros, tendo em vista que o seu objetivo é apenas otimizar e reduzir despesas comuns;
- d) Contrato formal e critérios de alocação razoáveis: definição dos critérios para alocação dos custos, recursos e benefícios esperados na proporção individual de cada empresa;
- e) Comprovação e justificativa para o ressarcimento dos custos a título de fornecimento de serviços/bens;
- f) Apenas atividades de *back office* ("atividades-meio") e
- g) Atividades exercidas internamente (autoridades fiscais costumam interpretar reembolsos referentes a terceiros como prestação de serviços – SC COSIT 8/2012).

CENÁRIO TRIBUTÁRIO

- **Ausência de penalidades**

- Vedado o estabelecimento de cláusulas penais e indenizatórias em caso de atraso do pagamento a título de reembolso. Há precedentes que consideram estas como indícios da existência de um contrato de prestação de serviços efetivo, e não um mero acordo de compartilhamento de custos.
- Não poderão envolver atividades colocadas à disposição de terceiros e previstas no objeto social.

- **Ausência de regulamentação específica no país**

deixou margem para a alta litigiosidade e controvérsias entre os entendimentos de Receita Federal, Secretarias de Fazenda Estaduais e Municipais.

- A Receita Federal reconhece a dedutibilidade das despesas para fins de IRPJ/CSLL, com controvérsia para a não incidência de PIS/COFINS sobre os reembolsos.



CENÁRIO TRIBUTÁRIO

CARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE *COST SHARING*

No entendimento do professor Luís Eduardo Schoueri:

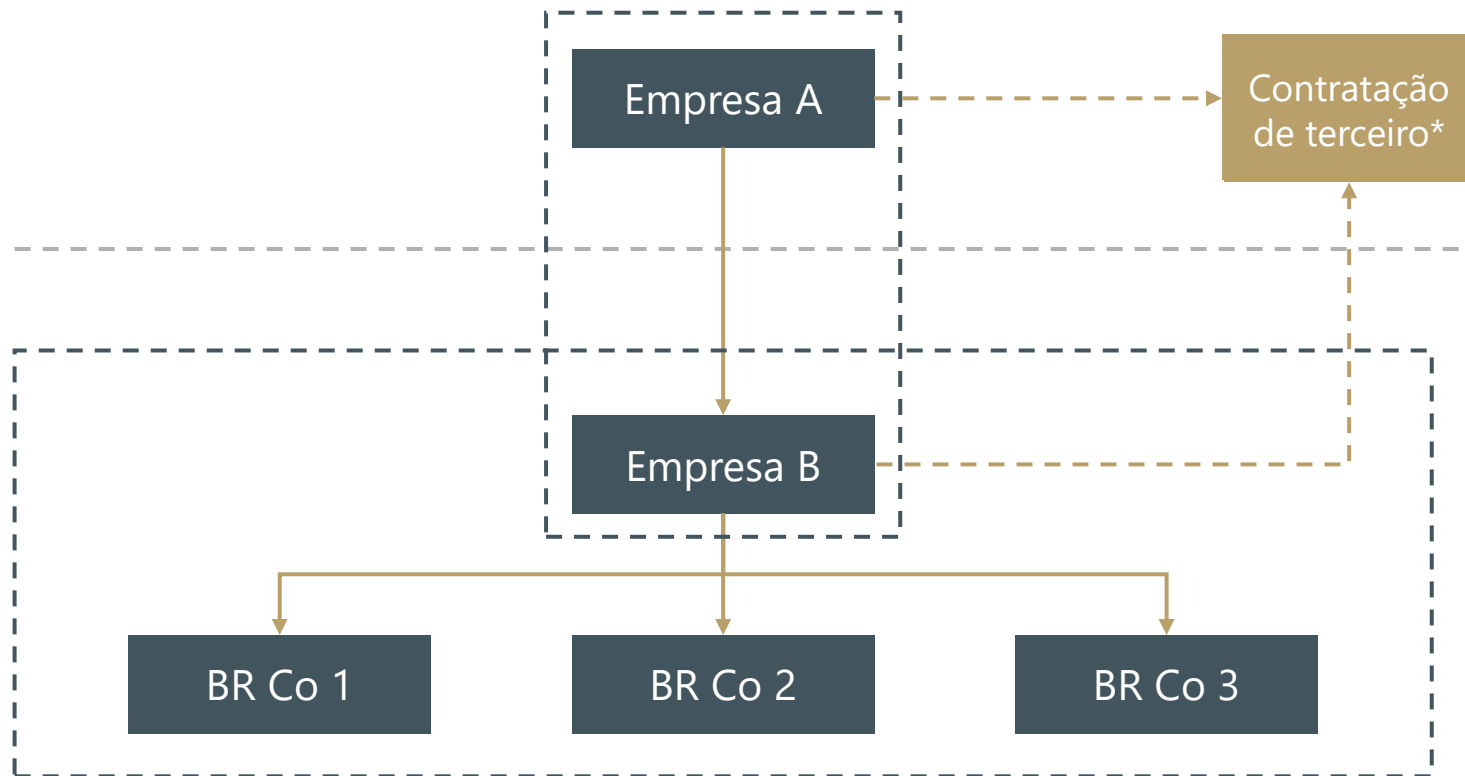
“

*"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 benefícios dos demais." (...) "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."*

(SCHOUERI; Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais. Volume II: O Contrato de Rateio de Despesas (*cost contribution* *agréments*) e o ISS. Editora Quartier Latin do Brasil: São Paulo, 2012.)



ESTRUTURA DE COMPARTILHAMENTOS DE CUSTOS



* A Receita Federal compreende que o fornecimento de bens e serviços por terceiros, ainda que ressarcidos e compartilhados os custos entre as empresas, não são *cost sharing*, mas efetiva disponibilização de serviço/bem

ENTENDIMENTO RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23/2013

“Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades **compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora**; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 8/2012

- **Empresa pertencente a conglomerado financeiro formado por empresas localizadas em outros países:**
 - Empresa centralizadora domiciliada no exterior;
 - Reembolsos realizados em conta corrente corporativa mantida no exterior mediante depósitos mensais;
 - Previsão de subcontratação de serviços prestados por terceiro domiciliado no exterior;
 - Reembolso ao exterior deverá sofrer retenção de imposto de renda na fonte.
 - Despesas relacionadas às atividades de recursos humanos, gestão de informação, marketing, assessoria jurídica, *compliance* e afins:
 - Parte das atividades relacionadas a recursos humanos destinada somente à empresa domiciliada nos Países Baixos não é considerada para fins de dedução do IRPJ/CSLL.

- **Dedutibilidade de despesas administrativas rateadas:**
 - Comprovação de que correspondem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
 - Despesas necessárias, usuais e normais nas atividades **de todas as empresas**;
 - Critérios razoáveis e objetivos de compartilhamento;
 - Formalização contratual prévia;
 - O ressarcimento dos custos prescinde do uso efetivo, sendo suficiente a potencial disponibilização do bem/serviço em proveito das demais empresas do grupo.
- **Aplicação dos preços de transferência:**
 - Compartilhamento de despesas que não sejam incorridas em benefício de todas as empresas;
 - Princípio do *arm's length*.
 - Disposições contratuais inconsistentes ao instituto do *cost sharing*:
 - Ausência de caráter coletivo da vantagem oferecida.



SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 149/2021 – IRPJ/CSLL/ PIS/COFINS

- Empresa Centralizadora de atividades de finanças, contabilidade, recursos humanos, administração, informática e afins:
 - A Consulente pertence ao setor de construção e é domiciliada no país.
- Receita Federal compreende que os reembolsos no âmbito do *cost sharing* doméstico consistem em ingresso de valores que não decorre da atividade da pessoa jurídica:
 - Não se confunde com o pagamento de serviços prestados para as demais empresas do grupo;
 - Não são considerados receitas para fins de IRPJ e da CSLL apurados no lucro e resultado presumidos e
 - Não constituem receita bruta/faturamento para fins de apuração de PIS e COFINS.
 - Ausência de acréscimo patrimonial.

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 39/2025 IRRF, CIDE, PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Consulente domiciliada no país e controlada por empresa sediada na França:

- Atuante no setor de energia elétrica;
- Compartilhamento de despesas relativas aos salários dos contadores, advogados e colaboradores do setor administrativo, cujas atividades são usufruídas por todas as empresas do grupo econômico e
- Consulta quanto à incidência dos tributos sobre os reembolsos de despesas remetidos ao exterior.
 - A Receita Federal concluiu pela irrelevância da verificação do lucro na precificação dos serviços disponibilizados no *cost sharing* para fins de CIDE e IRRF, enquanto serviços técnicos e de assistência administrativa.
 - Ainda consignou a existência de disponibilização de serviço e incidência das contribuições ao PIS/COFINS-Importação, mesmo que no âmbito do *cost sharing*.

ENTENDIMENTO RECEITA FEDERAL



- Concentração de despesas em uma única pessoa jurídica em seu favor e das demais pertencentes ao mesmo grupo econômico para rateio é possível, desde que:
 - Envolver apenas atividades administrativas comuns a todas as empresas;
 - A atividade seja essencial à consecução da atividade-fim e manutenção da fonte produtora e
 - As despesas compartilhadas sejam destacadas das demais na escrituração de cada uma das empresas.
- A divergência reside na estrutura contratual adotada entre empresas do mesmo grupo, em que a Controladora estrangeira centraliza as despesas em favor do grupo econômico.



The background is a dark, moody image featuring financial data. A silver pen with a red stripe is positioned diagonally, pointing towards the center. To the right, there are several tall stacks of gold coins. The background also contains faint, light-colored bar and line charts. The overall aesthetic is professional and business-oriented.

03

REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

LEI COMPLEMENTAR N.º 214/2025

Art. 3º. Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I- Operações com:

- a) Bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;
- b) Serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea "a" deste inciso.

II - Fornecimento:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação ou disponibilização de serviço.

III - Fornecedor: pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento;

Art. 4º. O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.

§1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.

§2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: [...]

§3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo:

- I. O título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor;
- II. A espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos;
- III. A obtenção do lucro com a operação;** e
- IV. O cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas.

CONCEITOS RELEVANTES



- **Operações:** equiparam-se ao negócio jurídico, estabelecido no artigo 104 do CC/2002.
 - Negócio jurídico **oneroso**: polos opostos cuja relação denote vantagens e contraprestações mútuas.



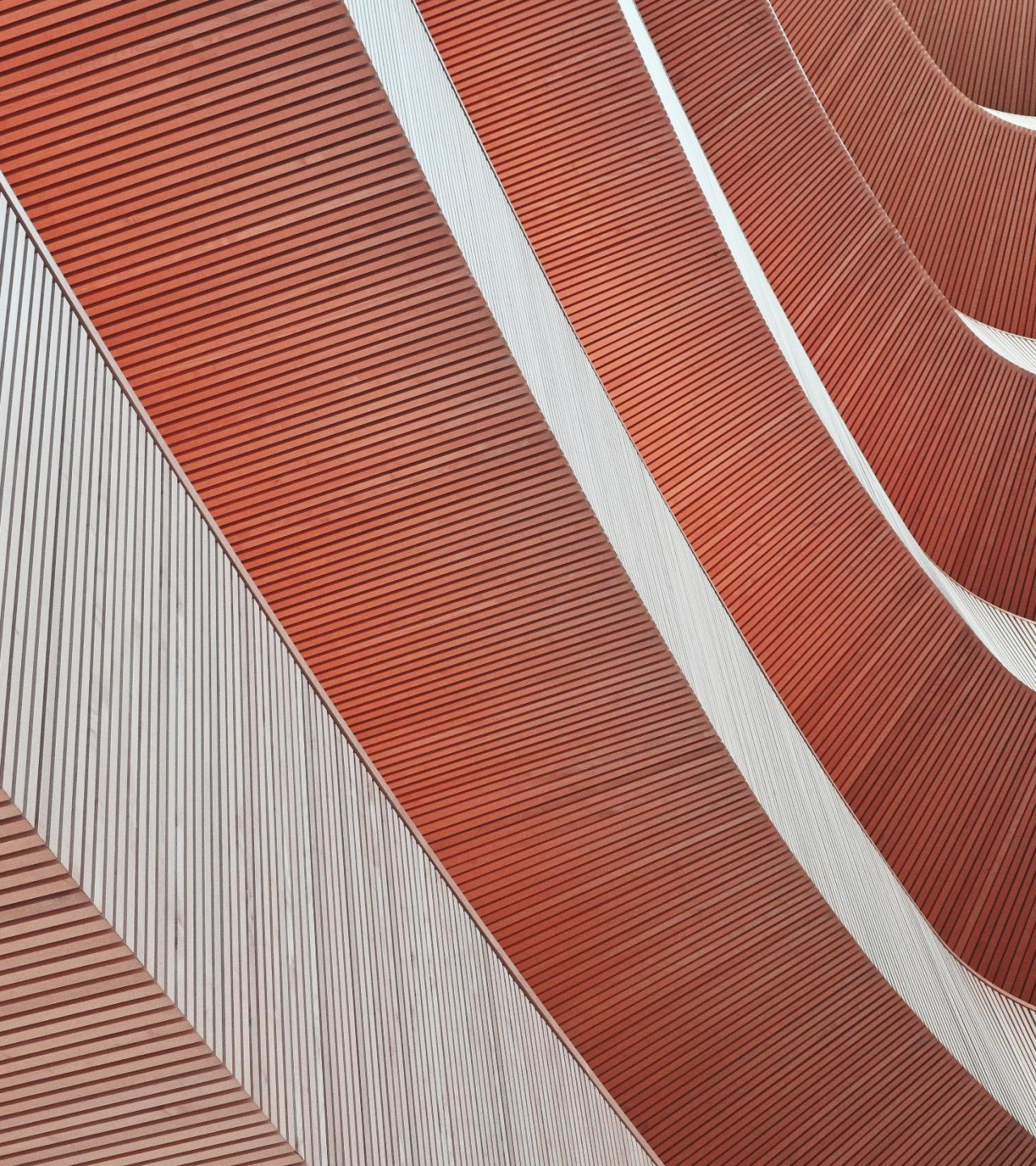
- **Fornecimento:** entrega ou disponibilidade de bem material; concessão, transferência de bens imateriais; ou prestação/disponibilização de serviço.



- **Onerosidade:**
 - A LC 214/2025 qualifica como operação onerosa **toda aquela que possuir contraprestação (pagamento, troca ou compensação financeira)**.
 - Qualquer fornecimento com contraprestação – lista exemplificativa.



- **Partes relacionadas:** reprodução do artigo 4º da Lei n.º 14.596/2023 (Lei de Preços de Transferência).



CONCEITOS RELEVANTES

Aplicação dos conceitos ao *cost sharing*

- Em que pese a intenção legislativa de tributação dos arranjos contratuais de compartilhamento de despesas entre empresas do mesmo grupo, especialistas se inclinam à impossibilidade de este contrato ser alinhado à tributação do consumo, já que:
 - Não há manifestação de riqueza;
 - Não há intenção mercantil pela Centralizadora perante as demais empresas do grupo e
 - Não são relacionadas à atividade-fim da Centralizadora.

REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

LEI COMPLEMENTAR N.º 214/2025 – OPERAÇÕES NÃO ONEROSAS

Art. 5º. O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

(...)

IV - demais **fornecimentos não onerosos** ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por **contribuinte** a parte relacionada.



QUEM É O CONTRIBUINTE?

REPERCUSSÕES E MUDANÇAS – SERVIÇOS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO



- Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.
- §2º **Não** integram a base de cálculo do IBS e da CBS:
- IV – os **reembolsos ou ressarcimento** recebidos por valores pagos relativos a operações **por conta e ordem ou em nome de terceiros**, desde que a documentação fiscal relativa a essas operações seja emitida em nome do terceiro:
 - A não incidência de IBS/CBS nestes casos pressupõe:
 - A emissão de notas fiscais em nome de cada uma das empresas beneficiárias do serviço fornecido;
 - Terceiros contratados seriam os efetivos fornecedores do serviço e
 - A intermediação efetuada pela Centralizadora poderá ser visualizada como um fornecimento em si mesmo.



REPERCUSSÕES E MUDANÇAS

LEI COMPLEMENTAR N.º 214/2025

*"A hipótese de incidência é extremamente abrangente, superando concepções atuais que pautam a discussão sobre o compartilhamento de custos (existência de renda ou receita, prestação de serviço etc.). Nesse sentido, o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei Complementar n.º 214/2025 prevê que, **para a tributação de operações onerosas, é irrelevante a forma de negócio jurídico ou a obtenção de lucro com a operação**. Diante da abrangência da hipótese de incidência, **parece possível afirmar que um compartilhamento de custos e de despesas referentes a custos internos da entidade centralizadora estaria sujeito ao IBS e à CBS, mesmo que estruturado com base em mecanismos de "reembolso"**.*

*Isso porque a empresa centralizadora recebe uma **"contraprestação" (reembolso) pelo "fornecimento"** de bens e serviços para as demais empresas envolvidas no rateio. No caso do compartilhamento de custos da **contratação de terceiros**, seria possível sustentar que a empresa centralizadora não forneceria bens e serviços, na medida em que o seu papel se resumiria à realização de pagamentos por conta e ordem das demais entidades. **Nessa lógica, seriam esses terceiros os efetivos fornecedores de bens e serviços, sejam eles empregados da centralizadora (não contribuintes do IBS ou da CBS) ou outras pessoas jurídicas (possivelmente contribuintes)**.*

(...) No caso do compartilhamento de gastos com terceiros, a centralizadora é responsável por pagar a contraprestação de um fornecimento que é destinado a outra empresa. Essa espécie de "intermediação", apesar de não caracterizar uma prestação de serviço na acepção civilista, pode ser considerada um fornecimento em si mesmo, diante da ampla definição de 'serviços' para fins de IBS e de CBS."

(ROCHA, Sergio André; FERREIRA, Diogo Olm. Compartilhamento de custos em grupos empresariais: tratamento para o IBS e a CBS. Consultor Jurídico, 2025)*

* Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-07/compartilhamento-de-custos-em-grupos-empresariais-tratamento-para-o-ibs-e-a-cbs/>

COMPARATIVO COM O MODELO EUROPEU

DIRETIVA IVA: MODELO DE TRIBUTAÇÃO DO *COST SHARING*

CAPÍTULO 2

Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral

Artigo 79

O valor tributável não inclui os seguintes elementos:

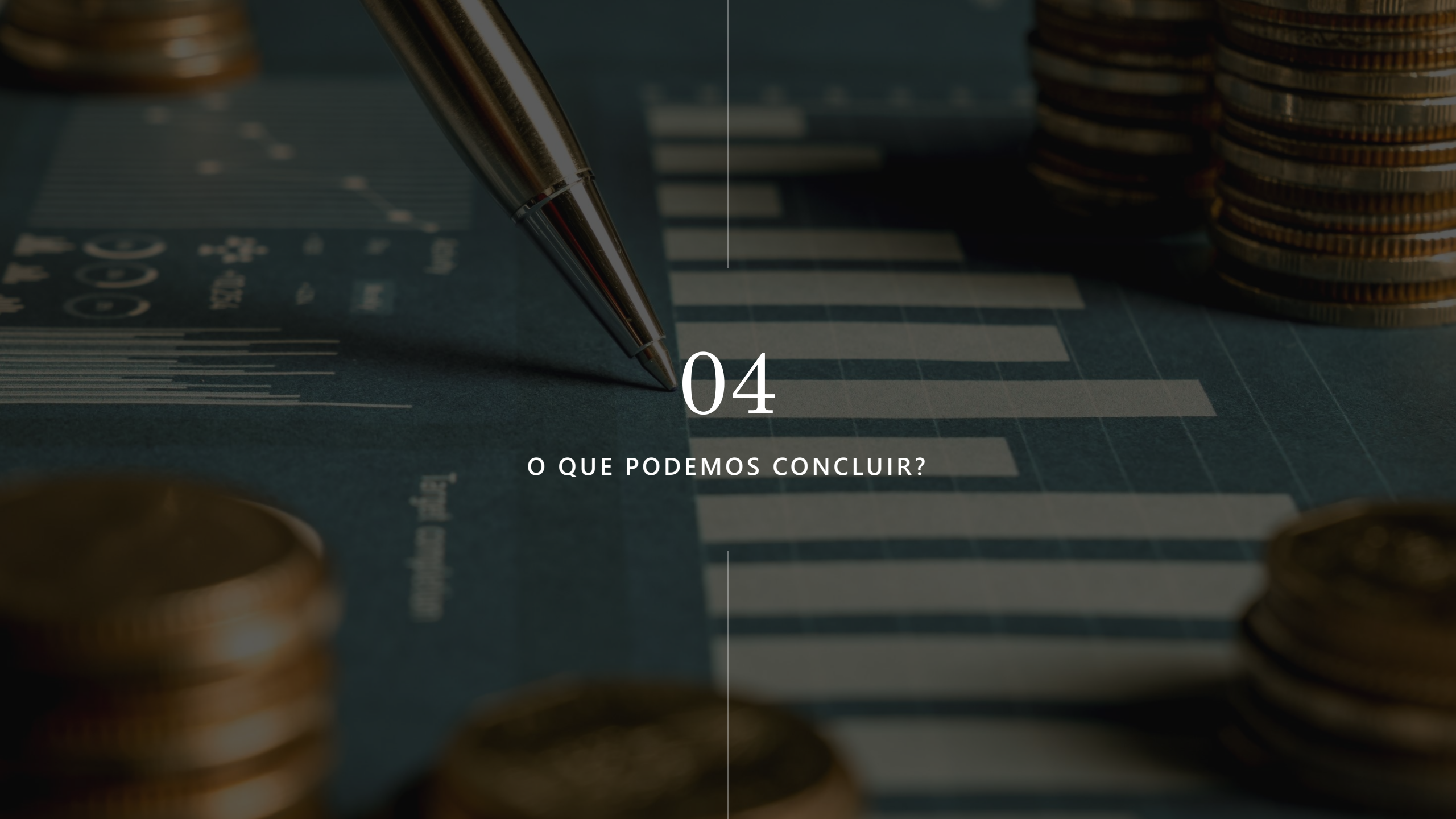
c) As quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas **efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registradas na sua contabilidade em contas de passagem.**

Artigo 132

Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

(...)

f) As prestações de serviços efetuadas por **agrupamentos autônomos de pessoas que exerçam atividade isenta ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.**

The background is a dark blue surface featuring a bar chart with several horizontal bars of varying lengths. A silver pen with a red stripe is positioned diagonally, its tip pointing towards the center of the chart. To the right of the pen, there are two tall stacks of gold coins. In the bottom left and bottom right corners, there are more stacks of gold coins, some of which are out of focus. The overall lighting is dim, creating a professional and serious atmosphere.

04

O QUE PODEMOS CONCLUIR?

O QUE PODEMOS CONCLUIR?



A ausência de disposições específicas quanto ao *cost sharing* no âmbito da Reforma do Consumo pode comprometer o objetivo de neutralidade e segurança jurídica.



A clareza normativa é essencial para evitar interpretações divergentes e alta litigiosidade já vislumbrada com relação ao sistema tributário atual.



A interpretação da Receita Federal e do Comitê Gestor do IBS poderá reduzir o potencial de conflito. Sem regulamentação clara, o *cost sharing* permanecerá sendo alvo de interpretações divergentes.

CONTATOS



COUNSEL

DIANA CASTRO

RIO DE JANEIRO +55 21 2127 4252

DCASTRO@MAYERBROWN.COM



LEGAL INTERN

ANA LUIZA NORDI

RIO DE JANEIRO + 55 21 2127 1693

LNORDI@MAYERBROWN.COM



TAUIL | CHEQUER MAYER | BROWN

This Tauil & Chequer Advogados publication provides information and comments on legal issues and developments of interest to our clients and friends. The foregoing is not a comprehensive treatment of the subject matter covered and is not intended to provide legal advice. Readers should seek legal advice before taking any action with respect to the matters discussed herein.

© Copyright Tauil & Chequer Advogados, a Brazilian law partnership associated with Mayer Brown, a global legal services provider comprising associated legal practices that are separate entities, including Mayer Brown LLP (Illinois, USA), Mayer Brown International LLP (England & Wales) and Mayer Brown Hong Kong LLP (a Hong Kong limited liability partnership). The Mayer Brown Practices are established in various jurisdictions and may be a legal person or a partnership. PK Wong LLC ("PKW") is the constituent Singapore law practice of our licensed joint law venture in Singapore, Mayer Brown PK Wong Pte. Ltd. More information about the individual Mayer Brown Practices and PKW can be found in the Legal Notices section of our website. All rights reserved.