



S

P

REFORMA TRIBUTÁRIA

Janeiro de 2026

Análises essenciais para entender as mudanças que impactam seu negócio.

Contratos de compartilhamento de custos e a incidência do IBS e da CBS na reforma tributária

Por:



Diogo de Andrade Figueiredo



Viviane Câmara Strachicini



Bruna Bianchi

Nesta edição, discutimos se os reembolsos realizados no âmbito dos *cost sharing agreements* (CSAs) podem ser qualificados como fatos geradores do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ou, em outras palavras, se tais valores se enquadram nas hipóteses de incidência do chamado IVA-Dual instituído pela reforma tributária.

Os contratos de compartilhamento de custos (*cost sharing agreements* – CSAs) são instrumentos firmados entre pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, voltados à alocação proporcional de gastos comuns relacionados, em regra, a atividades acessórias ou de suporte administrativo (*back-office*), como recursos humanos, contabilidade, finanças e tecnologia da informação. A lógica subjacente a esses contratos é a racionalização de estruturas operacionais, com a consequente otimização de recursos e ganhos de eficiência empresarial.

Os CSAs costumam prever a existência de uma entidade centralizadora, responsável pela execução ou contratação das atividades compartilhadas em benefício das demais empresas do grupo. Estas, por sua vez, reembolsam a centralizadora pelos custos e despesas incorridos, observados critérios objetivos de rateio, normalmente vinculados ao efetivo uso, fruição ou benefício econômico auferido por cada participante.

Do ponto de vista jurídico, trata-se de contratos atípicos, uma vez que não há disciplina legal específica no ordenamento brasileiro. Seu regime foi sendo construído ao longo do tempo a partir da jurisprudência administrativa, especialmente por meio de manifestações da Receita Federal do Brasil (“RFB”)¹, que consolidaram requisitos² formais e materiais para o reconhecimento dessa estrutura.

¹ Vide Soluções de Consulta COSIT (nº 8/2012, 43/2015, 94/2019, 149/2021, 76/2025, entre outras) e de Divergência nº 23/2013.

² Dentre os requisitos imprescindíveis, destacam-se: a formalização de contrato de compartilhamento de custos escrito para fundamentar os pagamentos como meros reembolsos, a inexistência de margem de lucro no reembolso, a definição de que as atividades objeto do contrato sejam acessórias (ou seja, não configurem atividade-fim das empresas participantes), a adoção de critérios de alocação precisos e claros para a distribuição dos custos e despesas compartilhadas e o benefício das atividades deve ser coletivo, ou seja, para todas as empresas do grupo.

De acordo com o entendimento historicamente adotado pela RFB, desde que observados determinados requisitos, os reembolsos realizados no âmbito dos CSAs não se sujeitam à tributação típica dos contratos de prestação de serviços. Nessa linha, afastar-se-ia, em tese, a incidência do IRPJ e da CSLL (34%), do PIS e da Cofins (9,25%) e, no âmbito municipal, do ISS (até 5%).

Isso porque, diferentemente dos contratos típicos de prestação de serviços – que pressupõem a definição de um objeto, das partes e de um preço, nos termos dos artigos 593 e seguintes do Código Civil –, o contrato de compartilhamento de custos não envolve, como regra, contraprestação ou remuneração entre as partes, mas apenas o reembolso de despesas comuns previamente incorridas.



Bruna Bianchi

Nessa medida, o CSA não se confundiria com um contrato de prestação de serviços, afastando-se, conseqüentemente, os tributos que incidem sobre essa operação (IRPJ, CSLL, PIS/Cofins e ISS).

A LÓGICA DO FORNECIMENTO NO IVA-DUAL: O QUE MUDA?

Nos termos do art. 4º, caput e §1º, da LC nº 214/2025, o IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas envolvendo bens e serviços, bem como sobre determinadas operações não onerosas expressamente previstas na legislação complementar. O §2º³ do mesmo artigo esclarece que são consideradas operações onerosas aquelas que envolvem fornecimento mediante contraprestação, apresentando um rol exemplificativo que inclui, entre outras hipóteses, a compra e venda, a locação, o licenciamento e a prestação de serviços.

Em complemento, o art. 5º, inciso IV, da LC nº 214/2025 prevê a incidência do IBS e da CBS sobre fornecimentos não onerosos ou realizados por valor inferior ao de mercado quando efetuados por contribuinte em favor de parte relacionada. A leitura sistemática desses dispositivos evidencia que, tanto nas operações onerosas quanto nas não onerosas, o elemento central do fato gerador é o “fornecimento”⁴.

Nesse ponto, o art. 3º da LC nº 214/2025 assume papel fundamental ao definir fornecimento como a entrega ou disponibilização de bens materiais, a transferência, o licenciamento ou a disponibilização de bens imateriais ou direitos, bem como a prestação ou disponibilização de serviços. A própria definição de fornecedor é ampla, abrangendo qualquer entidade que realize o fornecimento, esteja ou não estabelecida no Brasil.

³ “[...] § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I - compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II - locação; III - licenciamento, concessão, cessão; IV - mútuo oneroso; V - doação com contraprestação em benefício do doador; VI - instituição onerosa de direitos reais; VII - arrendamento, inclusive mercantil; e VIII - prestação de serviços”.

⁴ “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”.

À luz desses dispositivos, a análise da incidência do IBS e da CBS sobre os CSAs exige a identificação de eventual fornecimento de bens, serviços ou direitos por parte da entidade centralizadora. Nesse contexto, é possível distinguir, ao menos, duas situações distintas:

Na **primeira**, as atividades objeto do CSA são executadas por terceiros, cabendo à entidade centralizadora apenas a gestão contratual e o pagamento por conta e ordem das demais empresas do grupo. Nessa hipótese, é possível sustentar que a centralizadora não realiza qualquer fornecimento, limitando-se a intermediar pagamentos, sendo os terceiros os efetivos fornecedores dos bens ou serviços.

Na **segunda** situação, a própria entidade centralizadora executa as atividades de suporte em benefício das demais empresas do grupo, por meio de seus empregados. Trata-se de estrutura comum em grupos econômicos, reconhecida inclusive pela RFB, na qual atividades administrativas são concentradas em uma única sociedade por razões de eficiência operacional.

“



Viviane Câmara Strachicini

Em ambas as hipóteses, o que se verifica não é a existência de um contrato com conteúdo econômico e intuito remuneratório, mas a viabilização do rateio de despesas comuns. Não há, portanto, fornecimento de serviços mediante contraprestação, mas mera alocação de custos suportados em benefício coletivo.



A controvérsia sobre o fornecimento e a ausência de contraprestação

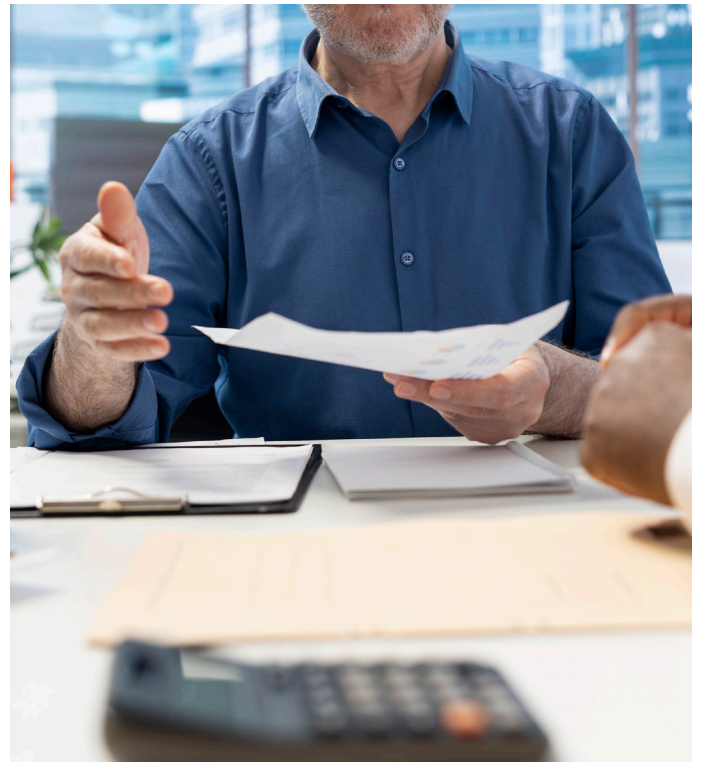
Sob esse prisma, é discutível a caracterização de fornecimento apto a ensejar a incidência do IBS e da CBS. De um lado, argumenta-se que inexistente prestação onerosa, dado que os reembolsos não apresentam bilateralidade, reciprocidade ou equivalência entre obrigações – elementos típicos da contraprestação. De outro, pode-se sustentar, sob uma ótica formal, que a execução de atividades por empregados de uma sociedade em benefício de outra configuraria prestação de serviços. Trata-se, contudo, de debate ainda em aberto, cuja solução dependerá da interpretação a ser adotada pelas autoridades fiscais e pela jurisprudência.

Embora entendamos que, tecnicamente, os CSAs não envolvem hipótese de fornecimento, avaliamos que há considerável risco de questionamento por parte das autoridades fiscais. É possível que o Fisco adote a interpretação de que a entidade centralizadora, ao executar diretamente as atividades por meio de seus próprios empregados, estaria realizando prestação de serviços às demais empresas do grupo, o que poderia atrair a incidência do IBS e da CBS.

Eventual mudança de posicionamento da RFB em relação ao *cost sharing* poderia, além de outros argumentos, ser justificada pelo deslocamento do fato gerador dos tributos atualmente incidentes sobre a receita (base

atual do PIS e da Cofins) para o fornecimento ou disponibilização de bens e serviços (base do IBS e da CBS), sejam estas partes relacionadas ou não.

Além disso, o §3º do art. 4º da LC nº 214/2025 dispõe que a configuração do fato gerador do IBS e da CBS independe da forma jurídica adotada ou da existência de lucro na operação. Esse dispositivo pode ser utilizado pelo Fisco para sustentar a incidência dos tributos mesmo na ausência de *markup*, representando uma possível ruptura com o entendimento atualmente consolidado quanto à não incidência de PIS, Cofins e ISS sobre reembolsos.



Nesse cenário, o art. 5º, IV, que trata de fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado entre partes relacionadas, ganha especial relevância. Em tese, sua aplicação poderia exigir a aferição do valor de mercado das atividades compartilhadas, nos termos do art. 12, §4º, IV, da LC nº 214/2025. Contudo, entendemos que esse dispositivo não se aplica aos CSAs, justamente porque não há fornecimento, mas rateio de custos, sem finalidade lucrativa.

Apesar disso, questões práticas tendem a ganhar protagonismo. ALC nº 214/2025 atribui centralidade à nota fiscal como instrumento essencial para fins de creditamento. Na ausência de hipótese expressa de não tributação, reembolsos realizados por meio de simples notas de débito – prática comum nos CSAs atuais – podem não gerar créditos de IBS e CBS, comprometendo o princípio da neutralidade.

Por fim, merece destaque o art. 12, §2º, IV, da LC nº 214/2025, que exclui da base de cálculo do IBS e da CBS os reembolsos relativos a operações realizadas por conta e ordem de terceiros, desde que a documentação fiscal seja emitida em nome do terceiro. Embora esse dispositivo traga maior segurança jurídica, sua aplicação é restrita e de difícil operacionalização, já que, na prática, fornecedores costumam emitir notas fiscais apenas em nome da entidade centralizadora. Nessas hipóteses, a ausência de documentação fiscal emitida em nome do terceiro pode ensejar questionamentos por parte das autoridades fiscais, com o risco de que os valores reembolsados sejam requalificados como receita da entidade intermediadora e, conseqüentemente, incluídos na base de cálculo do IBS e da CBS.



Diogo de Andrade Figueiredo

Nesse contexto, ainda que se sustente a não incidência dos tributos, pode ser recomendável, por razões operacionais, que os fluxos de reembolso sejam formalizados mediante emissão de nota fiscal, com destaque e recolhimento do IBS e da CBS. Em razão da lógica não cumulativa do IVA-Dual, essa tributação teria efeito neutro entre as empresas participantes do CSA, desde que não haja inclusão de markup.

Na prática, isso significa...

Diante desse cenário, conclui-se que, embora existam sólidos fundamentos para sustentar a não incidência do IBS e da CBS sobre os contratos de compartilhamento de custos, não se pode descartar interpretações mais restritivas por parte do Fisco. A adequada estruturação contratual, documental e operacional dos CSAs será essencial para mitigar riscos e assegurar segurança jurídica na transição para o novo sistema tributário.



SÃO PAULO

Ed. Santa Catarina - Av. Paulista, 283,
4º andar -Bela Vista
São Paulo, SP, Brasil
tel +55 11 3201 7550

BRASÍLIA

Ed. Brasil 21 -SHS, Quadra 6,
Conjunto A, Bloco A,
Sala 607 -Asa Sul
Brasília, DF, Brasil
tel +55 61 3251 9400

(11) 3201-7550

www.schneiderpugliese.com.br

contato@schneiderpugliese.com.br

   /schneiderpugliese