



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Processo nº	
Solução de Divergência nº	23 - Cosit
Data	23 de setembro de 2013
Interessado	
CNPJ/CPF	

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis 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.

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.

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Relatório

(E-processo xxxx)

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto por XXXX, CNPJ nº XXXX, no qual a interessada se insurge contra o teor da Solução de Consulta (SC) SRRF07/Disit nº 46, de 22 de abril de 2008, da qual tomou ciência em 13 de maio de 2008. A interessada aponta divergência entre a citada SC e a Decisão SRRF08/Disit nº-140, de 05 de junho de 2000.

2. As soluções de consultas (SC) divergentes, de acordo com a interposição são as seguintes:

2.1. Solução de Consulta (SC) SRRF07/Disit nº 46, de 22 de abril de 2008:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa

Não é possível à consulente concentrar gastos seus e das demais empresas, relativamente, aos departamentos de apoio administrativo, para fins de posterior rateio e ressarcimento, já que sua escrituração deve corresponder fidedignamente às suas operações realizadas, aí incluídos, seus próprios custos necessários à sua atividade unicamente.”

2.2. Decisão SRRF08/Disit nº 140, de 05 de junho de 2000:

“Assunto: Rateio de Despesas Administrativas

Ementa

Despesas administrativas que forem contabilizadas em uma única empresa do grupo, para posteriormente serem rateadas, de acordo com o efetivo gasto de cada empresa, são dedutíveis, uma vez efetivamente comprovadas e mediante demonstração do critério de rateio. Há também a possibilidade de escrituração de despesas em período-base inexato, desde que não haja postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real.”

3. A recorrente em epígrafe relata que é subsidiária da XXXX, CNPJ XXXX, tendo ainda participação societária na empresa XXXX., CNPJ XXXX. Esclarece que pretende organizar de forma funcional a estrutura administrativa, de modo que objetiva concentrar determinados departamentos de apoio administrativo das empresas acima, tais como os departamentos jurídico, de informática e recursos humanos, em uma única empresa - no caso a recorrente - para, posteriormente, ratear as despesas operacionais comuns entre as empresas beneficiadas. Dessa forma, a consultante seria reembolsada pelas sociedades de acordo com o critério a ser estabelecido, e cada uma das demais empresas beneficiárias poderia deduzir proporcionalmente as respectivas despesas. Tal rateio de custos e despesas comuns seria devidamente especificado através da assinatura de um convênio entre as partes, prevendo expressamente normas para a sua operacionalização, bem como a demonstração dos métodos e critérios considerados para determinação do valor rateado, além da natureza e periodicidade da apuração da despesa, tudo em conformidade com o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda. Argumenta ainda que a utilização conjunta de recursos humanos de uma empresa pelas demais é feita exclusivamente por questão de racionalização de custos, de modo que não se trata de receita a ser tributada, e sim mero ressarcimento de despesas à consultante, não havendo que se falar em incidência de IRPJ, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL.

Fundamentos

4. Em razão de a recorrente apontar divergência entre soluções de consulta proferidas pelas Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, em idêntica matéria jurídica, tendo recorrido tempestivamente, na forma do § 1º do art. 16 da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, admite-se o presente recurso especial de divergência.

5. Inicialmente, cabe ressaltar que a análise da questão divergente será empreendida separadamente por tributos semelhantes.

6. Quanto ao IRPJ, para elucidar se a tese encampada pela recorrente em sua exordial, reproduzida sinteticamente no relatório acima, encontra guarida no ordenamento tributário nacional, tem-se de avaliar se despesas administrativas contratadas por determinada pessoa jurídica centralizadora podem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis por outras unidades econômicas descentralizadas, personificadas juridicamente, participantes do mesmo grupo empresarial, isso em função de rateio concertado entre as partes.

7. Adicione-se que, pela argumentação da recorrente, as despesas eventualmente incorridas implicam um ressarcimento “posterior” de despesas à empresa centralizadora das operações. Sendo assim, é necessário que, de plano, nesta Solução de divergência, se delimite o universo das operações possíveis, focalizando-se tão-somente operações que não recaiam nos casos descritos no art. 273 (lucro real) e no art. 521, § 3º (lucro presumido) ambos do Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Ou seja, não se estará abordando situações em que:

a) A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, resultar em:

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

b) Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas tenham sido deduzidos em período anterior no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real.

8. Uma vez delimitado o escopo de análise, o norte a ser seguido é indicado pelo basilar art. 299 do RIR/99, que denomina de operacionais as **despesas necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Desse modo, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa.

9. Já o art. 251 do RIR/99 impõe que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Esta deve abranger todas as operações da empresa, os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior. Além disso, o postulado da “entidade contábil” afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

10. De outro lado, 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.

11. No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída à recorrente é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais a todas elas.

12. Sendo assim, como coadunar as orientações destacadas no item 8 com uma operação contábil centralizada, amplamente praticada no mundo real, com a finalidade de

agregar despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativo concentrados?

13. Neste aspecto, é certo que toda empresa pode ter um planejamento que vise à consecução de seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada. Entretanto, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal (a esse respeito ver o comando do art. 123 do CTN).

14. Destaque-se ainda o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), que conclui que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

15. Assim, a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.

16. De todo o exposto, uma resposta positiva ao item 12 envolve, necessariamente, um revestimento (combinado) de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada.

17. Sendo assim, no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:

a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;

b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;

c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;

d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços 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, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

18. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, merecem análise a natureza jurídica do valor recebido como rateio de despesas pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas pelos integrantes do grupo econômico e a forma de apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das referidas contribuições em relação às despesas compartilhadas.
19. Preliminarmente, destaca-se que as exigências para regularidade fiscal do rateio de despesas em voga, expendidas no item 17, permanecem, *mutatis mutandis*, válidas e sua observação será tomada como premissa nas análises que se seguem.
20. Cabe acentuar que o fato gerador e a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins circunscrevem-se ao alcance semântico dos vocábulos receita e faturamento. A extensão significativa do signo receita vai além do campo de abrangência do signo faturamento, e compreende, além dos valores auferidos pela venda de bens ou pela prestação de serviços, outros recursos auferidos que tenham o condão de aumentar o patrimônio de uma entidade, ainda que fora do contexto de sua atividade ordinária. Assim, a expressão receita por si só representa todo o espectro de incidência dessas exações.
21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o *animus* de gerar riqueza. Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.
22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial.
23. Com efeito, é peculiar ao gerenciamento concentrado de despesas que uma entidade pertencente ao grupo econômico, normalmente a matriz, assuma inicialmente os custos e despesas necessários para operacionalização da sistemática. Tais dispêndios são de responsabilidade de todas as unidades que usufruam dos bens e serviços consumidos. O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados.
24. Quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ressalta-se que seu método de apuração difere substancialmente daquele relativo às despesas compartilhadas. Enquanto a apuração da parcela de rateio de despesas que cabe a cada integrante do grupo econômico é feita pela pessoa jurídica centralizadora, restando às demais pessoas jurídicas do grupo apenas verificar a correção dos valores, a apuração dos eventuais créditos da não cumulatividade das contribuições em voga deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica, com base na parcela do rateio que lhe foi imputada.
25. À vista da parcela de contribuição para pagamento das despesas compartilhadas que lhe cabe de acordo com o critério de rateio fixado pelo grupo, cada pessoa jurídica somente poderá aproveitar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

em relação às quotas da mencionada parcela que se subsumam a hipóteses de creditamento estabelecidas na legislação correlata.

26. Neste ponto, exemplificativamente, cumpre ressaltar que, nos termos do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não se permite o creditamento em relação ao valor pago a pessoa física.

27. Assim, caso a pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas utilize mão-de-obra própria na execução das atividades, não poderá apurar crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios correlatos. Da mesma forma, as demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico não poderão apurar crédito em relação aos dispêndios da pessoa jurídica centralizadora com mão-de-obra própria.

28. Portanto, o rateio de despesas administrativas deve ser operacionalizado de forma a discriminar as quotas integrantes da parcela que cabe a cada pessoa jurídica que compõe o grupo conforme os critérios de rateio preestabelecidos. Isso para permitir que cada pessoa jurídica, após apurada sua parcela de contribuição para o rateio de despesas, identifique as quotas da referida parcela que lhe geram direito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

29. Evidentemente, as unidades descentralizadas que porventura estiverem adstritas ao regime de apuração cumulativa ou ao Simples Nacional, embora não possam apurar créditos das contribuições, devido à natureza desses regimes, devem ser consideradas no rateio de despesas, conforme previamente estabelecido em contrato.

Conclusão

30. Isto posto, soluciona-se a divergência afirmando-se que 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, e que:

a) quanto ao IRPJ, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas 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;

b) quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item “a” para regularidade do rateio de dispêndios em estudo:

b.1) 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.2) 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;

b.3) 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.

31. Fica assim reformada a Decisão SRRF07/Disit nº 46, de 22 de abril de 2008.

À consideração superior.

ALEXANDRE SERRA BARRETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

AYLTON JOSÉ DA SILVA PEREIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenadora da Cotir e do Coordenador da Cotex.

RICARDO SILVA DA CRUZ

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dirpj

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Direi

De acordo. Propõe-se o encaminhamento deste processo à SRRF07/Disit para dar ciência à consultante e demais providências cabíveis.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência e o encaminhamento proposto.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit