



Solução de Consulta nº 84 - SRRF06/Disit

Data 30 de agosto de 2011

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS.

No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados.

Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos).

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000/2009 (RIR/99), artigo 299 e PN CST nº 32/1991.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS.

Aplicam-se à CSLL os procedimentos de rateio de despesas e escrituração de receitas estabelecidos para o IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, artigo 6º, § único.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS.

Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, artigo 1º, § 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**GRUPO ECONÔMICO. RATEIO DE DESPESAS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS.**

Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo do PIS/PASEP.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, artigo 1º, § 2º.

Relatório

XXXXX, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que pretende implementar a centralização de atividades administrativas e compartilhar custos e despesas diversas com empresas que integram o seu grupo econômico.

Dentre os custos e despesas que pretende compartilhar menciona os serviços de contabilidade, orçamento, fiscal, investimento, contas a pagar e receber e, em momento posterior, recursos humanos, tecnologia da informação e help-desk, dentre outros.

Relata que ainda não decidiu, em caráter definitivo, se a centralização das atividades administrativas será por ela liderada para, em seguida, ratear os respectivos custos com as demais empresas do grupo econômico ou se, ao contrário, outra empresa do grupo irá incorrer nas despesas, repassando-lhe posteriormente os custos na proporção de sua demanda específica.

Nesse sentido, assevera que poderá incorrer nas despesas e depois rateá-las com as demais empresas a ela ligada ou receber o repasse proporcional de despesas assumidas por outra empresa do grupo, para então reembolsá-la.

Afirma que existem soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB no sentido de que os reembolsos recebidos pela empresa responsável por efetuar o rateio e repassar as despesas para outras empresas seriam receitas passíveis de tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Aduz que os valores a serem reembolsados em função desse rateio de custos ou despesas não constituem remuneração pelos serviços administrativos compartilhados, tampouco se amoldam ao conceito de renda, já que não há qualquer acréscimo patrimonial, o que permite sustentar a não incidência de tributos sobre os respectivos valores.

Ressalta que o artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN e os artigos 247 e 249 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR autorizam concluir que o reembolso recebido por empresa responsável por rateio de despesas não constitui renda própria, ou mesmo

rendimento que enseje qualquer acréscimo patrimonial, mas tão somente uma recomposição do patrimônio.

No que tange ao PIS e à COFINS, argumenta que tanto o fato gerador quanto a base de cálculo utilizam o conceito de receita bruta para definir a incidência de tais tributos (Lei nº 10.637/2002, artigo 1º, § 2º e Lei nº 10.833/2003, artigo 1º, § 2º). Contudo, observa que receita não corresponde, *a priori*, a todo e qualquer ingresso, mas tão somente àquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do contribuinte.

Anota, assim, que nem todo recurso que “entra” no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo do PIS e da COFINS: é preciso que tal “entrada” seja um ingresso com a intenção de permanência e que resulte da exploração de atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente).

No que se refere ao rateio de despesas, menciona soluções de consulta da RFB onde se verifica a aceitação das despesas rateadas como despesas dedutíveis, desde que o rateio seja efetuado com base em critério razoável, considerando-se aspectos contábeis e operacionais, e que se prove a veracidade das informações prestadas.

Assinala que o artigo 299 do RIR, bem como outros dispositivos normativos correlatos, não tratam de forma expressa a questão da dedutibilidade das despesas decorrentes de rateio.

Ao fim, formula as seguintes indagações:

a) No tocante ao rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico:

1) Há alguma restrição legal para a utilização de um sistema de compartilhamento de custos/despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico?

b) Em relação à posição da consulente na condição de líder no rateio de despesas, quanto ao tratamento tributário dos reembolsos recebidos:

2) Uma vez que o rateio de custos e despesas não enseja auferimento de lucro e não constitui uma efetiva receita, mas mera recomposição patrimonial (reduzidor de custo ou despesa total), haveria incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os reembolsos recebidos?

3) A depender da resposta ao quesito anterior, de que forma a consulente deve cobrar os respectivos valores de despesas e custos rateados e que devem ser a ela reembolsados: via emissão de recibo simples ou nota de débito?

c) Com referência à situação em que a consulente deve reembolsar outra empresa, em função de rateio de custos e despesas:

4) O contrato de rateio previamente acordado entre as partes é documento hábil para disciplinar acerca da repartição, entre as empresas contratantes, dos custos e despesas incorridos na prestação de serviços dentro da sistemática de centro de serviços compartilhados?

5) Quais seriam os critérios de rateio razoáveis para justificar a dedutibilidade do rateio, além dos requisitos previstos no artigo 299 do RIR?

Fundamentos

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A centralização de atividades administrativas para compartilhamento de custos e despesas entre empresas que integram o mesmo grupo econômico, conhecida como “Contrato de Compartilhamento de Custos e Despesas” ou *Cost Sharing Agreements*, consiste em uma operação em que empresas de um mesmo grupo econômico indicam, entre elas, aquela que ficará encarregada de prestar serviços (denominada “centro de custos”) em proveito das demais, centralizando os custos e despesas com o escopo de minimizar encargos e maximizar resultados.

Nesses casos, os gastos incorridos pelo centro de custos serão rateados entre as empresas do grupo que deles se beneficiam de acordo com critérios previamente estabelecidos em contrato.

Esse tipo de situação, atualmente, é bastante comum na atividade empresarial, de forma que pode-se afirmar à consulente que inexistente restrição legal para utilização de um sistema de compartilhamento de custos/despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico (Questionamento de número 1).

2. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS

Conforme explicitado no Parecer Normativo - PN CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas dedutíveis na determinação do lucro real está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade das cifras correspondentes para aquele efeito”.

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se subsumem às condições previstas no artigo 299 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim descrito:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

O PN nº 32/1981 definiu o conceito de despesa necessária, estabelecendo, em seu item 4, que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação

exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que sejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

O item 5 do mesmo ato normativo, de sua vez, dispôs que “*despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio*”.

A dedutibilidade de despesas operacionais, portanto, deve ser assegurada quando comprovada sua necessidade, usualidade e normalidade, mediante documentação hábil e idônea que garanta a completa identificação dos serviços efetivamente prestados e de seus beneficiários.

Assim, no caso de custos ou despesas realizados por grupos econômicos, que por questões empresariais concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados (Questionamento de número 4).

Registre-se, por oportuno, que não cabe à Administração Tributária estabelecer os critérios de rateio a serem utilizados pelos contribuintes (Questionamento de número 5). Relevante é que o critério adotado seja objetivo e capaz de demonstrar os custos/despesas incorridos relativos a cada uma das empresas signatárias do contrato de rateio.

Observe-se, ainda, que deve haver consistência na utilização de determinado critério de rateio, o que significa dizer que a interessada não poderá, ao seu alvedrio, modificá-lo a cada exercício.

3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS VALORES RECEBIDOS

Ao contrário do afirmado pela consultante, o rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, em face da centralização de atividades, não enseja mera recomposição patrimonial da empresa líder. Representa, em verdade, receita da empresa que inicialmente suportou os custos e as despesas, decorrente dos serviços prestados às demais empresas do grupo.

Em outras palavras: há prestação de serviços da empresa centralizadora às demais empresas, de modo que o resultado dessa operação deverá ser escriturado como receita tributável da empresa líder (IRPJ e CSLL), com implicação no valor devido do PIS/PASEP e da COFINS, tributos estes cuja base de cálculo, a teor do que dispõe o artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e artigo 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Questionamento de número 2).

Logo, o documento a ser emitido pela empresa controladora não é nota de débito, mas nota fiscal de prestação de serviços (Questionamento de número 3). A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir pagamento feito por uma empresa em nome de outra.

Conclusão

No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados.

Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos), para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

À consideração superior,

Assinado Digitalmente

MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta.

À Delegacia da Receita Federal do Brasil em XXXX

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando recurso de ofício ou voluntário à presente solução de consulta. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

Belo Horizonte, 30 de agosto de 2011.

Assinado Digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS

Chefe da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF6ªRF nº 444/2011 (DOU de 24/05/2011)