



Solução de Consulta nº 547 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 299 e 300, Lei nº 8.906, de 1994, arts. 15, § 4º, e 16, Resolução CFC nº 1.297, de 2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, Lei nº 8.981, de 1995, art. 57, Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 3º, Lei nº 8.906, de 1994, arts. 15, § 4º, e 16, Resolução CFC nº 1.297, de 2010.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta formulada sem a identificação do específico dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º e 18.

Relatório

A consulente acima identificada, escritório de advocacia, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa aos contratos de compartilhamento de custos e despesas, aplicados nos casos de escritórios de advocacia associados na forma do Provimento n.º 112/06 OAB e ainda com base na Solução de Consulta Cosit n.º 08/2012.

2. Quanto a esse tema, aduz as seguintes considerações de fato e de direito:
 - a) que a consulente exerce atividade de escritório de advocacia, classificada com o código 69.11-7-01, serviços advocatícios, na Classificação Nacional de Atividades Econômicas, dessa forma, tendo seu contrato constitutivo arquivado na Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Rio de Janeiro;
 - b) que com fundamento no inciso V do art. 54 da Lei n.º 8.906/94, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil editou o Provimento n.º 112/2006, o qual prevê em seu art. 8º a possibilidade de associação por parte de escritórios de advocacia;
 - c) que esse ato pretendeu dar aos escritórios de advocacia a possibilidade de “*buscar a eficiência necessária para tornar sua manutenção menos onerosa, compartilhando não só estrutura física, mas também todas as atividades administrativas*”;
 - d) que apesar de inexistir normatização específica para o contrato de rateio de despesas no ordenamento jurídico brasileiro, a sua utilização já é admitida pela Receita Federal do Brasil em alguns casos, conforme entendimento esposado pela Solução de Consulta Cosit n.º 08/2012, que entre outros aspectos, abordou os requisitos necessários que devem estar presentes em um contrato de rateio de despesas;
3. Em face desse contexto, apresenta as seguintes indagações:
 - a) “*Podem escritórios de advocacia organizados na forma prevista no §3º do art. 8º do Provimento n.º 112/2006 celebrar entre si Contrato de Rateio de Despesas?*”;
 - b) “*A celebração de Contrato de Rateio de Despesas por escritórios de advocacia organizados na forma prevista no §3º do art. 8º do Provimento n.º 112/2006 permite a dedutibilidade de despesas compartilhadas por parte dos escritórios associados que venham a creditar os valores ao escritório que originalmente suportou as despesas? Permite ainda a ausência de oferecimento à tributação de reembolsos que venham a ser recebidos pelo escritório associado que originalmente suportou as despesas?*”
 - c) “*Se positiva a resposta ao item acima, quais requisitos objetivos e subjetivos devem ser observados pelos escritórios de advocacia organizados na forma prevista no §3º do art. 8º do Provimento n.º 112/2006 para que, com base em Contrato de Rateio de Despesas, possam os escritórios associados que venham a creditar os valores referentes aos reembolsos de despesa ao escritório que originalmente suportou as despesas deduzir as despesas compartilhadas? E para o escritório associado que*

originalmente suportou as despesas não oferecer à tributação os reembolsos recebidos a título de reembolso de despesas?”

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

Considerações preliminares

5. De início, registre-se – com espeque no art. 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013 – que uma solução de consulta não confirma nem infirma fatos noticiados pela consulente, pois que juízos dessa natureza pressuporiam análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que fora noticiado; razão por que a eficácia de seu provimento está condicionada à realização dessas premissas fáticas, no plano das efetivas condutas.

6. Dito isso, declaro que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, somente em relação ao quesito do item 3, “b”; razão por que é eficaz e deve ser solucionada apenas quanto a essa parte.

7. De outra banda, é inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito aos quesitos dos itens 3, “a” e 3, “c”.

8. O processo de consulta fiscal de que ora se cuida tem suas normas básicas consubstanciadas nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas no Regulamento baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

10. Para o exame dessa admissibilidade, convém ressaltar que o processo de consulta constitui uma via bastante especial de orientação administrativa, em relação aos demais instrumentos de assistência que este órgão fazendário oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias.

11. Tal especialidade decorre do próprio fim legal a que se volta o instituto da consulta, notadamente por propiciar ao contribuinte o esclarecimento preventivo de suas dúvidas quanto à correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto. E nesse cunho preventivo, assegurado no art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013, reside o atributo essencial que distingue e separa a consulta dos demais canais de orientação administrativa disponíveis. Eis o que reza o dispositivo:

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

12. É razoável, portanto, que a eficácia da consulta, é dizer, a produção de seus efeitos legais específicos, encontre-se subordinada à observância de requisitos igualmente específicos.

13. Dentre tais requisitos, merece destaque aquele que impõe à consulente a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram os questionamentos; tudo conforme art. 3º, § 2º, IV, c/c art. 18, I e II, ambos da IN RFB n.º 1.396, de 2013, a seguir reproduzidos, *in verbis*:

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...).

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...).

14. Assim, presente o caráter interpretativo de que se deve revestir uma consulta (porquanto revelador, esse caráter, do próprio interesse processual de consultar) – e tendo em vista, portanto, a finalidade prática de se determinar a força e o alcance do texto normativo, pondo-o em presença dos dados atuais de um problema¹ –, sua eficácia pressupõe a especificação, pela consulente, do dispositivo ou dos dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura, contraditória -

¹ BETTI, Emílio. *Teoria generale della interpretazione*, Milão, 1955 apud FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 73 e 74.

inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto.

15. É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de pôr termo às dúvidas e de afastar a cadeia das múltiplas possibilidades interpretativas, expedindo a interpretação oficial acerca do ponto questionado, com o efeito vinculante que lhe é próprio.

16. Por outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta àquelas indagações lançadas sem o propósito de dirimir questões práticas bem determinadas; ou sem menção à dificuldade de compreensão que as suscitou; indagações nas quais a consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura, a demandar interpretação administrativa para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma”.

17. E compreende-se bem a razão por que a lei condiciona a eficácia da consulta ao cumprimento, entre outros, do pressuposto (da especificidade) sob exame: pudessem todas as questões formuladas obter resposta e produzir aqueles efeitos legais que lhe são próprios, o acúmulo obstrutivo dos pedidos, por si, já tornaria inviável a utilização do instituto processual.

18. Ademais, para esclarecimento de questões levantadas de modo livre e geral, sem as formalidades do processo de consulta, a RFB disponibiliza instrumentos mais ágeis e mais simples, seja por meio das orientações veiculadas no sítio oficial da instituição na rede mundial de computadores, seja mediante serviços de plantão fiscal e aduaneiro dispostos nas unidades descentralizadas de todo o país.

19. Pois bem. A consulta de que ora se cuida não atende aos requisitos acima cogitados, no que tange às questões do item 3, “a” e “c”, pois a consulente não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; muito embora tenha mencionado, em sua petição, a Solução de Consulta Cosit n.º 08/2012, bem como o Provimento n.º 112/2006 OAB, que não faz parte da legislação tributária.

19.1 Com efeito, no item 3 “a” a consulente cinge-se a indagar da possibilidade de sociedades de advogados celebrarem entre si Contrato de Rateio de Despesas, tendo em vista a permissão conferida pelo Provimento OAB n.º 112/2006 às sociedades de advogados. A despeito dessa temática, não identificou, a requerente, os dispositivos da legislação tributária relacionados à disciplina de tal matéria, cuja exegese atenderia à pretensão inserta na inicial.

19.2 Já no item 3 “c”, a consulente limita-se a questionar, quais os requisitos objetivos e subjetivos devem ser seguidos pelos escritórios de advogados, que estejam organizados sob a forma autorizada pelo §3º do art. 8º do Provimento n.º 112/2006 para que, *com base em Contrato de Rateio de Despesas, possam os escritórios associados deduzir as despesas compartilhadas? E para o escritório associado que originalmente suportou as despesas não oferecer à tributação os reembolsos recebidos a título de reembolso de despesas?*

19.2.1 Vê-se também nesse caso, a inexistência da indicação de dispositivos da legislação tributária ao qual possa a administração tributária debruçar-se para oferecer uma interpretação à consulente.

20. Quais seriam, afinal, os dispositivos da legislação tributária a ser interpretados, de sorte a se atender à pretensão da consulente?

21. Inviável responder, tendo em vista a generalidade das questões deduzidas nos itens 3, “a” e “c”. Faltou-lhes, como salientado, a identificação dos dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida; de modo que a petição não contém os elementos formais necessários à emissão de uma solução de consulta, no que se refere aos itens mencionados.

22. Ao influxo dessas injunções, reputo ineficaz a consulta, no que diz respeito aos itens 3, “a” e “c”, tal como determina o art. 3º, § 2º, IV, c/c o art. 18, I e II, ambos da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Mérito consultivo

23. De início, para fins de delimitação temática do mérito a ser abordado na questão delineada no item 3 “b”, que atende aos termos de admissibilidade da IN RFB 1.396, de 2013, embora a consulente não tenha citado explicitamente, ao que tudo indica, os dispositivos da legislação tributária que albergam a dúvida deduzida, reportam-se aos arts. 299 e 300 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, que tratam da dedutibilidade de despesa para fins do IRPJ e da CSLL, sob o regime de tributação do lucro real, cuja redação é a seguinte:

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).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

23.1 Assim, ter-se-á em conta que a dúvida da consulente cinge-se à interpretação dos dispositivos acima mencionados. Daí, a questão a ser dirimida diz respeito a saber se as despesas decorrentes de contrato de rateio entre a consulente e outra pessoa jurídica são aptas a serem consideradas como dedutíveis para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL na modalidade de lucro real.

24. A condição de dedutibilidade de um dispêndio incorrido pelo contribuinte em suas atividades, é que esses gastos atendam respectivamente duas premissas: (i) **necessidade**, ou seja, a despesa tem que ser caracterizada como imprescindível ao negócio do contribuinte, e que, caso ele não incorra em tal gasto, sua atividade econômica poderia ser até inviabilizada,

daí resulta que o dispêndio mostra-se como necessário e imprescindível para a atividade desempenhada pelo contribuinte, e; (ii) **usualidade**, traduzida na ideia de que a despesa tem que ser comum à atividade de seu objeto social, ou seja, são dispêndios que guardam estreita relação com o fim econômico do empreendimento. Atendidos estes requisitos, a priori, as despesas/custos estariam aptos a serem considerados dedutíveis para fins de abatimento do resultado do contribuinte.

25. Contudo, apesar do fato das condicionantes acima (necessidade e usualidade) serem exigidas para que um gasto seja considerado dedutível, **reconheça-se que há um pressuposto basilar que deve nortear esses dispêndios, que se refere ao fato de que tais desembolsos devam ter relação direta com o contribuinte que os realiza**. Isto é consequência do enunciado do caput do art. 229 do RIR/99, a saber: “*São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa*”. Dito de outra forma, **um fenômeno econômico que deve ser registrado na contabilidade de uma pessoa jurídica, é aquele no qual a própria entidade incorreu**. Sem isso, não haveria como se distinguir uma entidade de outra entidade, nem mesmo segregá-la de seus instituidores, ou ainda, de diferenciá-las de outras entidades, ocasionando verdadeira confusão patrimonial e conseqüentemente de resultados, se houvesse condescendência para que uma pessoa jurídica registrasse em sua contabilidade fatos que não foram suportados ou não foram decorrentes da natureza de suas atividades econômicas.

26. Nesse sentido, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta (SC) n.º 08 – Cosit, de 01 de novembro de 2012, abordou, entre outros assuntos, o conceito de contrato de rateio de custos e seus elementos essenciais; distinções de características entre contrato de rateio de custos e contrato de serviços; a identificação da natureza jurídica da contrapartida devida pelas empresas de um mesmo grupo econômico à empresa líder e os impactos tributários decorrentes dos contratos de rateio de custos. **Importante destacar que o item 6 da referida solução de consulta faz menção a que os acordos de repartição de custos têm por objeto as situações, via de regra existentes nos grupos multinacionais, em que uma empresa do grupo realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo.**

27. Além da norma supracitada, a Cosit editou ainda outros atos versando sobre diversos aspectos tributários e fiscais concernentes à matéria, tais como a Solução de Divergência Cosit n.º 23, de 23 de setembro de 2013, a Solução de Consulta Cosit n.º 43, de 26 de fevereiro de 2015 e a Solução de Consulta Cosit n.º 50, de 5 de maio de 2016.

28. Conforme destaca a Solução de Consulta Cosit n.º 50/2016, um contrato de compartilhamento de custos tem por objetivo o alcance de **benefícios comuns às empresas partícipes do rateio, de modo que não há interesses contrapostos, típicos das relações obrigacionais individualizadas. Os coparticipantes se obrigam a assumir parcela dos custos necessários à fruição de bens e direitos de titularidade de uma empresa, mas colocada à disposição das demais, calculada por meio de rateio com base em critérios devidamente comprovados e justificados.**

29. A mesma norma demonstra ainda a distinção entre diferentes formas contratuais utilizadas pelas sociedades empresariais, quais sejam, o contrato de compartilhamento de custos (*cost sharing*), o contrato de prestação de serviços intragrupo e o contrato de contribuição para os custos, conforme transcrito *in verbis*:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 50/2016

10. *No contrato de compartilhamento de custos, os recursos financeiros entregues à unidade centralizadora das despesas referem-se à realização de atividades de caráter instrumental (atividades-meio). Devem ter natureza contributiva, já que entregues para o cumprimento da obrigação própria de cada integrante, em montante total equivalente aos custos envolvidos e a título de ressarcimento (quando as despesas já foram realizadas) ou de adiantamento (quando ainda serão), sem a existência de lucro.*

11. *Por sua vez, o contrato de prestação de serviços intragrupo é contrato pelo qual as empresas participantes pagam pela prestação de serviços realizada pela entidade centralizadora, como se esta fosse empresa independente que tivesse por objetivo executar serviços para as demais empresas integrantes. Assim, a relação bilateral estabelecida pela unidade centralizadora com as demais empresas do grupo, como clientes, confere caráter contraprestacional à operação realizada entre as integrantes do contrato, de forma que o pagamento efetuado se reveste de caráter de preço pela prestação de serviços, mesmo na hipótese de o preço corresponder ao custo (ausência de lucro).*

12. *Por fim, o contrato de contribuição para os custos é contrato celebrado no âmbito do grupo empresarial que tem por objeto repartir os custos e os riscos do desenvolvimento, produção e obtenção de ativos, serviços ou direitos, bem como definir a extensão dos interesses de cada participante. Sua essência pressupõe a formação de um pool de recursos e tecnologias, efetuado, em regra, para o rateio de despesas com pesquisa e desenvolvimento, tendo como contrapartida uma parcela de direitos do intangível produzido.*

13. *Conforme se observa, independentemente da forma concreta adotada, os acordos de repartição de custos e despesas constituem forma de organização empresarial conjunta entre pessoas jurídicas de forma a reduzir custos ou despesas por meio da centralização de atividades, com repartição ou rateio dos gastos decorrentes das atividades centralizadas.*

14. *Como explanado, a natureza jurídica das operações realizadas entre as pessoas jurídicas integrantes do grupo de repartição de custos e despesas (reembolso, remuneração, etc) varia muito a depender da forma de constituição do grupo adotada (compartilhamento de custos, prestação de serviços intragrupo ou contribuição para os custos). Bem assim, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) tem reconhecido essa diversidade de naturezas jurídicas existente e, em razão disso, conferido tratamento tributário diferenciado a tais operações, consoante se verifica, por exemplo, na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 2012, e na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, entre outras. (grifos nossos)*

30. De ver-se que os atos referenciados são categóricos em exemplificar a possibilidade de se ratear custos/despesas, no caso entre pessoas que possuam alguma relação em suas titularidades, ou seja, são pessoas jurídicas que guardam entre elas algo comum, que é a condição jurídica de integrantes de um agrupamento de empresas, ou seja, **não obstante possuam personalidade jurídica própria, elas estão sob comando de outra pessoa jurídica que detém o comando entre essas pessoas jurídicas, o que as tornam pessoas jurídicas ligadas ou partes relacionadas** (no dizer da Resolução CFC nº 1.297, de 17 de setembro de 2010), já que possuem uma identidade, que é o fato de integrarem um grupo de empresas.

31. Significativo registrar que, não obstante o entendimento do item anterior, possibilidade de se ratear custos/despesas entre pessoas que possuam alguma relação em suas titularidades, isto se constitui em exceção, e não na regra. **De fato, a teoria contábil esforça-se por manter registros em separado para cada entidade, com o desiderato de acompanhar a evolução patrimonial de cada entidade per se (Postulado da Entidade Contábil);** demais importante, aliás, essa orientação, pois é garantidora da tributação na justa medida da capacidade tributária de cada contribuinte, além de se evitar uma de todo indesejada confusão patrimonial (ver também o item 25). **Razão pela qual os rateios são exceções à regra geral tributária, i.e, indedutibilidade de despesas contratadas/suportadas por terceiras entidades empresariais.**

32. Agora no que tange às sociedades de advogados, estas estão previstas nos arts. 15 a 17 da Lei n.º 8.906, de 4 de julho de 1994 – Estatuto da Advocacia. Confira-se:

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. (Redação dada pela Lei n.º 13.247, de 2016)

§ 1o A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. (Redação dada pela Lei n.º 13.247, de 2016)

(...)

§ 4o Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional. (Redação dada pela Lei n.º 13.247, de 2016)

§ 5o O ato de constituição de filial deve ser averbado no registro da sociedade e arquivado no Conselho Seccional onde se instalar, ficando os sócios, inclusive o titular da sociedade unipessoal de advocacia, obrigados à inscrição suplementar. (Redação dada pela Lei n.º 13.247, de 2016)

(...)

§ 7o A sociedade unipessoal de advocacia pode resultar da concentração por um advogado das quotas de uma sociedade de advogados, independentemente das razões que motivaram tal concentração. (Incluído pela Lei n.º 13.247, de 2016)

Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. (Redação dada pela Lei n.º 13.247, de 2016)

(...)

§ 3o É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia.

Art. 17. Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer. (Grifei)

33. Dos excertos supra, pode-se sintetizar que os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia, e esta adquire personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB, e não no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (sendo aliás proibido tal tipo de registro). Ademais, não são admitidas a registro e nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária. Mas qual seria o móvel para que tais tipos de sociedades floresçam? A resposta é eloquente a teor do disposto no art. 1º do PROVIMENTO N° 169/2015 OAB, o qual informa que a finalidade precípua seria a de fomentar colaboração profissional recíproca, mediante soma de conhecimentos técnicos. Observe-se:

Art. 1º Os advogados regularmente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil poderão reunir-se para colaboração profissional recíproca, a fim de somar conhecimentos técnicos, em sociedade de prestação de serviços de advocacia, sendo esta uma espécie societária sui generis no contexto da sociedade civil. (Grifei)

34. Partindo-se destas normatizações sobre a sociedade de advogados e suas características, o entendimento majoritário da doutrina, a exemplo do autor Ruy de Azevedo Sodré², assim orienta:

A sociedade de advogados é uma sociedade profissional sui generis. Ela tem características próprias, que diferem das demais sociedades civis. A sua denominação deve expressar a ideia, o conceito, a finalidade da sociedade. Ela tem existência legal com o registro de seu ato constitutivo em registro próprio, que é o da Ordem dos Advogados do Brasil. Os sócios não podem pertencer a mais de uma sociedade. Ela não negocia com o seu patrimônio e as pretensões de seus sócios não são em dinheiro, mas na especificação dos serviços de cada um.

35. Deflui que as sociedades de advogados são um exotismo, um tipo especial, se comparadas com as típicas sociedades do direito civilista (cf. art. 981 do Código Civil). Pois bem, existe ainda a possibilidade da associação entre tais sociedades. No que tange às associações entre sociedades de advogados, o Provimento n° 92/2000 OAB, em seu art. 6º, letra d, e § 3º, expressamente, autorizava "os ajustes de associação ou de colaboração com outras sociedades de advogados", desde que averbados à margem do registro da sociedade. Este provimento foi revogado pelo Provimento n° 112/2006 OAB, o qual manteve tal autorização, *in litteris*:

Art. 8º Serão averbados à margem do registro da sociedade e, a juízo de cada Conselho Seccional, em livro próprio ou ficha de controle mantidos para tal fim:

(...)

IV - os ajustes de associação ou de colaboração com outras Sociedades de Advogados;

(...)

² SODRÉ, Ruy de Azevedo. Sociedade de advogados. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 35.

§ 3º As associações entre Sociedades de Advogados não podem conduzir a que uma passe a ser sócia de outra, cumprindo-lhes respeitar a regra de que somente advogados, pessoas naturais, podem constituir Sociedade de Advogados.

36. Em razão do disposto no **caput** do art. 16 do Estatuto da Advocacia, isto é, que a sociedade de advogados não pode praticar atividades estranhas à advocacia, a associação seria, em tese, admitida entre sociedades de advogados apenas, sendo defesa a associação entre uma sociedade de advogados e sociedade com outro objeto. Também, em razão do supracitado § 3º do art. 8º do Provimento nº 112/2006 OAB, as associações entre sociedades de advogados não podem conduzir a que uma passe a ser sócia de outra. Estas fortes vedações sem sombra de dúvidas somam-se às excentricidades da espécie.

37. No tocante aos ajustes entre sociedades de advogados, o objetivo principal dessa associação, segundo doutrinadores, seria a colaboração jurídica entre escritórios independentes entre si, para suprir as carências em determinadas especializações do direito. Esta é a lição de Alfredo de Assis Gonçalves Neto citado por Antonio Correa Meyer Mauro Bardawil Penteado³:

Normalmente a associação entre escritórios de advocacia ocorre em razão da facilidade e conveniência de dois escritórios se unirem para prestar um determinado serviço para um diente específico (numa licitação, por exemplo), ou, como também com frequência vem ocorrendo, em razão das facilidades que a associação pode lhes trazer no desenvolvimento de todas as áreas de atuação do escritório. Note que, nesse último caso, é importante que as sociedades definam com precisão como se dará a atuação dos advogados no atendimento dos diversos clientes das sociedades; isso para que não se configure o conflito de interesses, previsto no § 6º do art. 15 do Estatuto que determina que os sócios de uma mesma sociedade não podem representar em juízo clientes de interesses opostos.

38. Portanto, bem se vê que tanto as sociedades de advogados quanto suas associações têm por desiderato finalístico a colaboração profissional recíproca e a soma de conhecimentos técnicos, porém isso não significa qualquer relação de controle ou interdependência entre elas, maiormente se considerado o § 4º do art. 15 do Estatuto da OAB, o qual veda que um advogado faça parte de mais de uma sociedade de advogados.

39. Nesse sentido, ainda quanto às associações de sociedades de advogados, novamente conforme o magistério de Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁴:

(...) a associação entre sociedades não cria nova pessoa jurídica, nem retira autonomia e independência de cada qual delas. Ambas mantêm suas administrações autônomas, os laços sociais entre elas e seus respectivos sócios permanecem inalterados, continuando cada qual com suas atividades normais, como se a associação não existisse aos olhos daqueles que com ela contratam.

40. Com base nessas premissas, depreende-se que os contratos de compartilhamento de custos utilizados no âmbito empresarial possuem elementos que não permitiriam sua adaptação integral ao modelo de associação entre sociedades de advocacia, dada a natureza

³ BARDAWIL PENTEADO, Antonio Correa Meyer Mauro. NOTAS SOBRE SOCIEDADES DE ADVOGADOS: CARACTERÍSTICAS, PECULIARIDADES, E A INFLUENCIA DO NOVO CÓDIGO CIVIL EM SEU REGIME JURIDICO. In: FERRAZ, Sergio. Sociedade de Advogados. Brasília: OAB EDitora, 2004. p. 22.

⁴ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade de advogados. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 68.

distinta e autônoma e a finalidade específica dessa forma associativa, conforme autorizado pelo provimento n.º 112/2006 OAB, comparada à realidade de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico. **Em síntese, para tais associações não seria possível adotar o contrato de compartilhamento de custos/despesas, ex vi dos supracitados arts. 15, § 4º, e 16, caput, do Estatuto da OAB, do art. 8º, § 3º, do Provimento n.º 112/2006 OAB, e do art. 299 do RIR/99.**

41. Ante a isso, a celebração de contrato de compartilhamento de custos/despesas, entre associações de advogados, não permite a dedução proporcional das despesas compartilhadas por cada uma das entidades para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (cf. art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 2º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017), uma vez que permanecem como entidades distintas e autônomas, vinculadas entre si para obter vantagem em abrangência de especializações. Dessa forma, cada entidade deve assumir a responsabilidade pelos custos que lhe são diretamente afetados.

Conclusão

42. Diante do exposto, e em vista da incidência do disposto nos incisos I e II do art. 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, entendo pela declaração de ineficácia da consulta, em relação aos questionamentos postulados nos itens 3 “a” e “c”.

43. Por seu turno, em relação ao questionamento deduzido no item 3 “b”, responde-se à consultante que as despesas/custos, resultantes de dispêndios face à contratação de compartilhamento de custos, entre sociedades de advogados, não admitem dedução proporcional para fins de abatimento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assinado digitalmente

ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Coordenador-Geral da Cosit