



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.010 - SRRF04/Disit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 94 E Nº 276, DE 25 DE MARÇO E 26 DE SETEMBRO DE 2019, RESPECTIVAMENTE.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 123; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), arts. 265 e 311

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: BASE DE CÁLCULO. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração da CSLL, exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 94 E Nº 276, DE 25 DE MARÇO E 26 DE SETEMBRO DE 2019, RESPECTIVAMENTE.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 123; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea "c"; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13; Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, § 1º; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018), arts. 265 e 311; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 62, parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. RATEIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITOS.

Observadas as exigências estabelecidas para regularidade do rateio de dispêndios: 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 da Cofins apurada pela centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade 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 VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 94 E Nº 276, DE 25 DE MARÇO E 26 DE SETEMBRO DE 2019, RESPECTIVAMENTE.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 265 e 311.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. RATEIO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. CRÉDITOS.

Observadas as exigências estabelecidas para regularidade do rateio de dispêndios: 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 da Contribuição para o PIS/Pasep apurada pela centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade 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 VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 94 E Nº 276, DE 25 DE MARÇO E 26 DE SETEMBRO DE 2019, RESPECTIVAMENTE.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 265 e 311.

Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, que, inicialmente, refere o art. 265 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a respeito de participação em grupo de sociedades. Salienta que, com o objetivo de reduzir custos,

determinados gastos, tais como despesas com setores administrativos, contabilidade, departamento comercial e recursos humanos, são centralizados e pagos pela pessoa jurídica controladora, sendo realizado, em seguida, rateio proporcional para as demais empresas do grupo.

2. Colaciona o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, bem como o art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e formula estes quesitos:

i. Para fins de dedução na apuração do IRPJ, é possível a concentração, em uma única pessoa jurídica, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo, tais como departamento financeiro, contabilidade, departamento comercial e recursos humanos, para posterior rateio desses custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas integrantes de mesmo grupo econômico, que não a mantenedora da estrutura administrativa centralizada?

ii. Para fins de dedução na apuração da CSLL, é possível a concentração, em uma única pessoa jurídica, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo, tais como departamento financeiro, contabilidade, departamento comercial e recursos humanos, para posterior rateio desses custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas integrantes de mesmo grupo econômico, que não a mantenedora da estrutura administrativa centralizada?

iii. Os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas, a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns, não integrarão a base de cálculo da Cofins apurada por aquela?

iv. Os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas, a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns, não integrarão a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada por aquela?

3. Instrui o feito com cópias do documento de identificação do signatário da consulta (fl. 5), de uma ata da assembleia geral (fls. 8-10) e do estatuto social (fls. 33-47).

4. Ao final, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Esse é o relatório, em síntese.

Fundamentos

6. Preliminarmente, força é realizar o juízo positivo de admissibilidade da consulta sob exame, quando mais não seja porque a matéria nela agitada já foi objeto de precedentes vinculativos exarados pela Coordenação-Geral de Tributação ao abrigo dos arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, como se demonstrará a seguir.

7. Nada obstante, acentua-se que, com a protocolização da consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua eventual

solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela correspondente resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

8. Estabelece a Solução de Consulta Cosit nº 276, de 26 de setembro de 2019, nestes seus excertos ¹:

Fundamentos

[...]

23. No entanto, a fim de solucionar as questões tributárias relativas à incidência do IRRF, CIDE-royalties, PIS/Cofins-importação sobre as remessas efetuadas para o exterior a fim de reembolsar a matriz por atividades desempenhadas em benefício da consultante, é importante esclarecer se, com base nos elementos apresentados, estamos diante de um contrato de compartilhamento de custos (*Cost Sharing Agreement*) ou de prestação de serviços. Embora não haja dispositivo legal expresso sobre a natureza jurídica do contrato de compartilhamento de custos na legislação tributária vigente, o Código Civil, em seu artigo 425, autoriza genericamente a celebração de contratos atípicos, gênero do qual os contratos de compartilhamento de custos são espécie.

24. De acordo com parcela da doutrina de direito tributário (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 337-342), haveria pelo menos três espécies de acordos de repartição de custos e despesas, quais sejam: (1) o contrato de compartilhamento de custos; (2) o contrato de prestação de serviços intragrupo; e (3) o contrato de contribuição para os custos.

25. 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 adição de margem de lucro. Ademais, possuem como característica serem prestados em caráter individual, mas através de uma estrutura comum ao grupo, que visa uma vantagem coletiva ou global. Por se tratar de uma estrutura que realiza atividades em benefício à coletividade do grupo, possui caráter duradouro, sem ter por objeto a prestação de serviços isolados.

26. 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

¹ As soluções de consulta e de divergência referidas no presente ato estão disponibilizadas, na íntegra, em diversos sítios da rede mundial de computadores, podendo ser facilmente encontradas por meio das ferramentas de busca.

preço pela prestação de serviços, mesmo na hipótese de o preço corresponder ao custo (ausência de margem de lucro).

27. 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.

[...]

32. Sobre custos de compartilhamento, é importante destacar que a RFB já se manifestou sobre a matéria ao tratar da dedutibilidade das parcelas das remessas para o exterior a título de reembolso para fins de IRPJ e CSLL na **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 8, de 1ª de novembro de 2012**, de tal relevância que passa-se a reproduzir suas principais considerações acerca dos requisitos para um contrato de compartilhamento de custos.

[...]

33. Nesse contexto a SC Cosit nº 8, de 2002, conclui que o contrato de compartilhamento de custos, em regra, possui as seguintes características:

- a) a divisão dos custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos;
- b) a contribuição de cada empresa ser consistente com os benefícios individuais esperados ou recebidos efetivamente;
- c) a previsão de identificação do benefício, especificamente, a cada empresa do grupo. Caso não seja possível assumir que a empresa possa esperar qualquer benefício da atividade desenvolvida, tal empresa não deve ser considerada parte no contrato;
- d) a pactuação de reembolso, assim entendido o ressarcimento de custos correspondente ao esforço ou sacrifício incorrido na realização de uma atividade, sem parcela de lucro adicional;
- e) o caráter coletivo da vantagem oferecida a todas as empresas do grupo;
- f) a remuneração das atividades, independentemente de seu uso efetivo, sendo suficiente a “colocação à disposição” das atividades em proveito das demais empresas do grupo;
- g) a previsão de condições tais que qualquer empresa, nas mesmas circunstâncias, estaria interessada em contratar.

34. **A SD Cosit nº 23, de 2013, ato administrativo dotado de efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, que trata de dedutibilidade de IRPJ dos valores referentes ao rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, e incidência de PIS/Pasep e Cofins se baseou nas mesmas conclusões relativas às características do contrato de compartilhamento apontadas na SC Cosit nº 8, de 2012.**

(grifou-se)

9. Dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 94, de 25 de março de 2019, nestes trechos:

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 265 e 311; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração da CSLL, 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, *caput*; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea “c”; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, *caput*; Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, § 1º; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 265 e 311; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 62, parágrafo único, e item 43 do Anexo I; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

[...]

Fundamentos

[...]

16. No que concerne ao IRPJ, cumpre registrar, em obediência ao *caput* do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o qual determina que “na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit”, que o tema objeto desta consulta já foi apreciado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na **Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013**, indicada pela consulente para respaldar seu entendimento.

16.1. É mister apontar, entretanto, que essa Solução de Divergência tratou da possibilidade de dedução, na apuração do IRPJ, dos valores relativos ao rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, todas domiciliadas no Brasil, ao passo que, no caso ora em exame, os valores submetidos a rateio são pagos pela consulente a empresa do mesmo grupo econômico domiciliada no exterior.

16.2. Esse fato, todavia, não afasta a aplicação do entendimento consignado na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.

17. Considerando o acima dito, para resolver a consulta no tocante ao IRPJ é suficiente transcrever os trechos da indigitada **Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013**, referentes a esse imposto (destaques do original):

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.

(...)

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

(...)

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 consulente 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 consulente, não havendo que se falar em incidência de IRPJ, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL.

Fundamentos

(...)

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.*

(...)

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;*
- (...)*

18. Em relação à CSLL, a consultante sustenta que são igualmente dedutíveis da base de cálculo dessa contribuição as despesas incorridas “na remessa de valores ao exterior, para fins de reembolso de despesa decorrente do compartilhamento de custos por atividades executadas pela empresa (...), sediada no exterior”, com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

20.4. Diante disso, visto que o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, relativamente à dedução de valores decorrentes do rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, na apuração do IRPJ, funda-se em disposições legais igualmente aplicáveis à CSLL (arts. 265 e 311 do RIR/2018), é lícito estender esse entendimento à CSLL.

Conclusão

21. Ante o exposto, conclui-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 administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

21.1. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, 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.

10. Importa acentuar que — com respeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins — a mencionada Solução de Divergência nº 23, de 2013, esclarece o seguinte nestas passagens:

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.

[...]

Fundamentos

[...]

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, assumia 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.

11. Cabe assinalar que a referida Solução de Consulta Cosit nº 8, de 2012, colacionada pela aludida Solução de Consulta Cosit nº 276, de 2019, preconiza:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO
ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.
São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

[...]

Fundamentos

[...]

V - IRPJ e CSLL - Sobre a dedutibilidade dos valores repassados por Rateio

43. Para a análise da dedutibilidade dos valores repassados, conforme os termos do “modelo de Contrato”, recorre-se a decisões administrativas em que se delineiam as condições para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas bem como as circunstâncias em que as autoridades tributárias podem descaracterizar o contrato de rateio.

44. Dessa forma, cita-se a Solução de Divergência nº 24, de 11 de outubro de 2011, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), cuja ementa reproduz os principais requisitos para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas previstos na legislação do Imposto de Renda:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa

Para fins da tributação do IRPJ e da CSLL, 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, desde que: os custos e despesas sejam necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos, calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes, e em acórdância com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços; 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, seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas (...).” (grifo nosso)

45. A referida Solução de Divergência cita, entre outros dispositivos, o art. 299, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), que define como 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. A seguir, reproduz-se sua redação:

“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 (...).” (grifo nosso)

46. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes manifesta igual conclusão ao delimitar as circunstâncias em que se reconhece a dedutibilidade de despesas:

“IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - RATEIO

DE DESPESAS ADMINISTRATIVAS - As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios.” (Acórdão nº : 101-92.565, do Primeiro Conselho de Contribuintes) (grifo nosso)

47. Destaca-se, no entanto, que o Primeiro Conselho de Contribuintes admitiu a dedutibilidade de custos rateados, na hipótese de centralização de atividades em uma única empresa, salvo se a fiscalização comprovar que o procedimento resultou em favorecimento de uma empresa em detrimento de outra:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – A centralização de serviços necessários às atividades de mais de uma empresa de um mesmo grupo em sua controladora, para rateio dos custos entre as beneficiárias, através de critérios objetivos e previamente ajustados, não torna indedutíveis os custos rateados, salvo se a fiscalização comprovar que do procedimento resultou favorecimento de uma empresa em detrimento de outra. Em qualquer situação, deverá ser comprovada a efetiva prestação dos serviços avençados.” (Acórdão nº 107-03.960, do Primeiro Conselho de Contribuintes) (grifo nosso).

48. Em outra decisão, pertinente à análise das despesas referidas no “modelo de Contrato”, o Primeiro Conselho reconheceu que os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na parte em que forem necessários à manutenção de sua fonte produtora e que despesas que aproveitam à manutenção de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas, ainda que pertencente ao mesmo grupo. (decisão manifestada no Acórdão nº 108-06.491, Primeiro Conselho de Contribuintes, Oitava Câmara).

49. Ao analisar rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo em decorrência de cisão, o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que para o reconhecimento de dedutibilidade de despesas para fins de imposto de renda, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, faz-se necessário que o dispêndio seja efetivamente realizado e guarde relação com a atividade da empresa servindo para produzir receita ou auxiliar nesse objetivo, não tendo sido considerado como dedutível o rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo sem a

ocorrência de critério objetivo (conforme Acórdão nº 105-11.939, do Primeiro Conselho de Contribuintes, de 11 de novembro de 1997).

50. Da mesma forma, é relevante citar decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes em que sugere a possibilidade de rateio de custos, no caso de empresas de conglomerado financeiro, com base na receita líquida:

“IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO

GRUPO - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se com base de rateio a receita líquida.”

(Acórdão nº 101-93.013, Primeiro Conselho de Contribuintes, Primeira Câmara).

Conclusão

51. Os contratos de compartilhamento de custos e despesas, consistem em negócio jurídico em que uma empresa do grupo (empresa líder) realiza despesas em proveito de todas ou parte das demais sociedades integrantes do grupo, mediante reembolso dos custos incorridos.

[...]

54. Para fins de IRPJ e à CSLL, é reconhecida a dedutibilidade das despesas administrativas rateadas se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio;
- 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.

Conclusão

12. Diante do exposto, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, e na orientação firmada pela Soluções de Divergência nº 23, de 23 de setembro de 2013, e pelas Soluções de Consulta Cosit nº 94 e nº 276, de 25 de março e 26 de setembro de 2019, respectivamente, conclui-se que:

i) 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 administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada;

ii) Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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;

iii) Observadas as exigências estabelecidas para regularidade do rateio de dispêndios: 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 da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurada pela centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade 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.

13. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinatura digital)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

14. Neste rumo, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Divergência nº 23, de 23 de setembro de 2013, e com as Soluções de Consulta Cosit nº 94 e nº 276, de 25 de março e 26 de setembro de 2019, respectivamente, que passam a fazer parte integrante, inseparável e complementar deste ato, como se nele inteiramente reproduzidas estivessem, para todos os fins de direito. Nada obstante, desta decisão cabe a interposição de recurso especial e representação, sem efeito suspensivo, se o interessado comprovar a existência de divergência de conclusões com relação a outra solução de consulta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, na forma do art. 48, §§ 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dos arts. 19 a 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

15. Publique-se. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade desta Secretaria Especial do domicílio tributário da consultante as medidas adequadas à observância do presente ato (art. 23, inciso V, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

(assinatura digital)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação