

## Novas Perspectivas sobre o Rateio de Despesas à Luz do Entendimento do Carf e da Receita Federal do Brasil

*Donovan Mazza Lessa*

*Fernando Daniel de Moura Fonseca*

*Daniel Serra Lima*



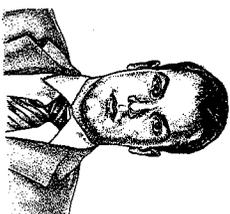
**Donovan Mazza Lessa**

*é Mestre em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes; Membro Suplente do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e Advogado no Rio de Janeiro.*



**Fernando Daniel de Moura Fonseca**

*é Mestrando em Direito Econômico e Financieiro na Universidade de São Paulo, Advogado e Contador em Belo Horizonte.*



**Daniel Serra Lima**

*é Advogado no Rio de Janeiro.*

### 1. Introdução

Os aspectos tributários dos contratos de rateio (ou compartilhamento) de despesas têm sido abordados com frequência pela doutrina especializada e pela jurisprudência administrativa.

Trata-se de tema dos mais férteis, pois envolve a análise do conceito de receita e de despesas necessárias, além da hipótese de incidência de diversos tributos, tais como o IRPJ e a CSLL, o PIS/Cofins e o ISSQN.

O rateio de despesas ocorre quando pessoas jurídicas distintas, que compõem um mesmo grupo empresarial, repartem entre si, por meio de um contrato, valores referentes a certos gastos realizados em comum e não raro contratados em nome de uma única componente do grupo.

O objetivo de um contrato de compartilhamento dessa natureza é reduzir custos, uma vez que a gestão dos gastos ficará a cargo de uma única sociedade, usualmente denominada centro de custos ou sociedade-mãe. Posteriormente, as empresas reembolsam a sociedade-mãe quanto aos custos incorridos.

O conceito não é novo e Luciana Galhardo<sup>1</sup>, em obra que trata exclusivamente do tema em questão, apresenta perfeitamente conceituação:

“O objetivo da adoção de centros de custo ou serviços compartilhados é o de obter redução de gastos e economias de escala, através da padronização de procedimentos com a melhoria de controles e demais benefícios decorrentes da especialização de funções.”

De fato, seria absolutamente ilógico (e antieconômico) que um grupo empresarial mantivesse estruturas idênticas de trabalho, como RH, contabilidade e jurídico em cada uma de suas empresas, se apenas os empregados de uma delas são capazes de repartir, com base em critérios razoáveis, seu tempo de trabalho de modo a beneficiar as demais.

<sup>1</sup> GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 18.

O contrato de rateio de despesas, portanto, pretende racionalizar a divisão de despesas com a infraestrutura.

A despeito de resistências por parte da Receita Federal (externada em soluções de consulta), o Carf tem reconhecido a validade dos contratos de rateio de despesas e já se tem notícia de julgados concluindo pela dedutibilidade das despesas rateadas bem como a não incidência de PIS/Cofins sobre os valores recebidos como reembolsos.

Entretanto, os recentes julgados do Carf sobre o tema indicam que a discussão conceitual vem sendo superada, e a grande dificuldade dos contribuintes agora é a comprovação documental de que o rateio de despesas se deu em observância de determinados requisitos construídos pela doutrina, soluções de consulta da RFB, e pela jurisprudência do próprio Carf.

## 2. Sobre o Rateio de Despesas. Legislação e Requisitos

Como visto, a ideia central do rateio de despesas é a partilha dos custos com pessoal e infraestrutura incorridos por uma sociedade-mãe em benefício próprio e das demais empresas do grupo (ou de um empreendimento comum).

Assim, é pressuposto do rateio de despesas que os gastos incorridos, embora centralizados em uma única empresa, sejam passíveis de alocação para as demais, o que deve se basear em critérios prévios, razoáveis e comprováveis. As lições de Luciana Galhardo<sup>2</sup> nos são novamente úteis:

“Os contratos de compartilhamento de custos e despesas são contratos celebrados entre empresas com a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas incorridas por uma delas para as demais, já que tais custos ou despesas acabam por beneficiar todas as empresas envolvidas na produção de bens, serviços ou direitos.”

Das considerações acima é possível extrair-se os seguintes requisitos gerais para o compartilhamento (sem prejuízo de outros mais específicos):

- i) deverá estar previsto em contrato específico para esse fim;
  - ii) os gastos deverão ter sido incorridos por uma das empresas;
  - iii) deverá ser possível a aferição do benefício de cada uma delas.
- Além desses requisitos, a doutrina especializada<sup>3</sup> tem apontado outros que devem ser observados para o rateio de despesas:
- iv) a despesa rateada deve ser atividade-meio das empresas envolvidas e não atividade-fim;

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>3</sup> E o que entende Elidie Palma Bifano: “No que tange à incidência de tributos, relativamente aos rateios de custos, alguns aspectos devem ser destacados: (i) impossibilidade de rateio de custos relacionados à atividade-fim de uma entidade, admitindo-se, apenas, o compartilhamento de atividades designadas como meio, posto que atividade-fim, objeto da empresa, somente se presta à comercialização, em troca de preço e não ao reembolso em troca de transferência sem lucro; (ii) razoabilidade do critério de rateio, adotando-se premissas que aguçam relação com as necessidades dos envolvidos, não se permitindo o compartilhamento de custos não necessários à atividade desenhada; e (iii) existência de contrato formal de rateio de custos, com a descrição de todos os itens rateados, bem como dos critérios adotados para esses rateios” (BIFANO, Elidie Palma. “Apuração de preços de transferência em intangíveis, contratos de prestação de serviços intragrupo e *cost sharing agreement*”, *Tributos e preços de transferência*. Vol. III. São Paulo: Dialética, 2010, p. 45) No mesmo sentido: KOCHA, Sérgio André; e BARRETO, Ana Carolina. “Tributação do reembolso de despesas e do compartilhamento de custos e o CPC 030”, *Direito Tributário, Societário e reforma da Lei das S/A*. Vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 583/586 e 598.

v) os contratos devem prever critérios razoáveis de alocação dos custos e despesas rateados.

Cabem alguns comentários sobre estes dois últimos requisitos. Não nos parece possível o rateio de custos e despesas da atividade-fim de uma empresa, uma vez que, nesse caso, o reembolso dos valores teria nítida natureza de contraprestação pela prestação de serviços. Assim, ainda que o reembolso se desse pelo preço de custo do serviço prestado, a receita decorrente seria tributável pelo PIS/Cofins.

Lado outro, no rateio de atividades-meio não há uma contraprestação por atividade econômica, mas mero ressarcimento de custos. Inclusive, do ponto de vista contábil, valores gastos por uma determinada pessoa jurídica, mas que serão objeto de recuperação posterior, sequer deveriam ser reconhecidos como despesa, pois representam verdadeiros ativos para a sociedade-mãe (o direito de recuperá-las). Assim, o valor recuperado a este título representará apenas a realização desse ativo e não receita.

Já quanto aos critérios utilizados para o rateio, é importante observar que o mesmo deve demonstrar a efetividade do gasto por empresa, ou seja, o critério deverá derivar do objeto de custeio.

Por exemplo, no caso de despesas com pessoal, o melhor critério seria a contagem do tempo gasto pelo funcionário em atividades relacionadas a cada empresa (*time sheet*). No caso de despesas com material, o melhor critério seria quantificar o consumo ocorrido nas atividades desenvolvidas em favor de cada companhia.

Além disso, parece mais razoável a previsão de vários critérios objetivos, um para cada objeto de custeio, ao invés de um único para aferir a efetividade de todos os gastos. De fato, a utilização do mesmo critério aplicado para o rateio dos custos com pessoal não deve ser o mesmo aplicado para o rateio com os custos de insumos ou materiais de manutenção, por exemplo. Usar um único critério para todos os tipos de gastos aumenta a subjetividade, já inerente a qualquer tipo de rateio, o que pode enfraquecer sua aceitação por parte do Fisco.

Por fim, cabe ressaltar que, apesar dos fundamentos jurídicos e econômicos que justificam o compartilhamento de gastos, há um ponto que não pode ser esquecido: os gastos incorridos por uma empresa em benefício de outras devem ser rateados por uma questão de ordem lógica, qual seja, tais gastos jamais pertenceram àquele empresa que os custeou.

Portanto, mantidas as premissas acima, não há qualquer razão para que um contrato de rateio seja confundido com prestação de serviços. A sociedade-mãe, ao ser ressarcida dos gastos por ela suportados em benefício das demais, não faz jus a qualquer remuneração, mas apenas vê o seu patrimônio recomposto. Ao fim e ao cabo, terá tido o seu resultado afetado na exata proporção dos gastos incorridos e ela vinculados. O mesmo efeito será percebido em todas as demais empresas envolvidas.

Estabelecidas as premissas no que diz respeito ao conceito de compartilhamento e aos seus requisitos, passa-se à análise da validade do rateio perante os órgãos da Administração Fazendária.

### 3. A Validade do Rateio de Despesas na Jurisprudência Administrativa

O tema do rateio de despesas é objeto de diversos pronunciamentos no âmbito da RFB e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

A recente Solução de Consulta Cost nº 08/2012, apesar de tratar exclusivamente dos requisitos para a dedutibilidade das despesas compartilhadas, adota o rateio como premissa:

“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 necessários, 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 (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.” (Cost, Solução de Consulta nº 8, de 19.11.2012)

Em sentido contrário, a Solução de Consulta nº 46, proferida pela 7ª Região Fiscal em 2008, rejeita o rateio de despesas em relação ao departamento de apoio administrativo por suposta impossibilidade de imputação do custo a cada empresa beneficiada. Confira-se:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário que assim se expressa: Ementa: Não é possível à consultante concentrar os gastos seus e das demais empresas, relativamente, aos departamentos de apoio administrativo, para fins de posterior rateio e ressarcimento, já que sua escrituração deve corresponder fidedignamente às suas operações realizadas, aí incluídos, seus próprios custos necessários à sua atividade unicamente. Dispositivos Legais: Arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000/1999 Eliana Polo Pereira - Chefe da Divisão.” (Solução de Consulta nº 46, de 22 de abril de 2008)

De todo modo, o Carf já se manifestou em diversas oportunidades acerca da validade da adoção de contratos de compartilhamento de gastos. Veja-se que o tribunal administrativo admite a dedutibilidade da despesa rateada, desde que preenchidos os pressupostos legais.

“Ementa: Rateio de Despesas entre Empresas do Mesmo Grupo - Regularidade do Rateio - Glosa - Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa.” (Recurso nº 158.960, Primeira Câmara, sessão de 18.10.2007)

“RPP - Rateio de Custos - Despesas Comuns a Empresas de um Mesmo Grupo Econômico - As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no ‘Convênio de Rateio de Custos Comuns’. Se a fiscalização não questiona o critério de rateio, é indevida a glosa motivada tão somente pela ‘não apresentação de documentos usuais’. Não cabe, na fase de julgamento a inovação dos critérios do lançamento.” (Recurso nº 157.664, Sétima Câmara, sessão de 25.6.2008)

As decisões administrativas acima são expressas em admitir o rateio de despesas entre as diversas empresas constantes do contrato de compartilhamento, desde

que obedecidos requisitos mínimos, ressalvado entendimento isolado em sentido contrário. No entanto, as decisões acima transcritas não enfrentaram os aspectos tributários decorrentes do reembolso do valor rateado na sociedade-mãe.

### 4. Os Aspectos Tributários do Reembolso de Despesas

As questões tributárias decorrentes dos contratos de compartilhamento de gastos dizem respeito à incidência (ou não) de IRPJ, CSLL, PIS/Cofins e ISS sobre o reembolso. Ou seja, sobre o valor devolvido à sociedade-mãe pelos demais participantes do contrato de rateio.

#### 4.1. Incidência de PIS/Cofins e ISS sobre os valores recebidos a título de reembolso de despesas

##### 4.1.1. O conceito de receita

Sem maiores delongas, a incidência do PIS e da Cofins pressupõe que os valores recebidos se amoldem ao conceito de receita. Da mesma forma, a incidência do ISSQN deve alcançar apenas as receitas decorrentes da prestação de serviços.

É preciso, então, contrapor esses conceitos à natureza dos valores recebidos a título de reembolso.

A partir das lições de José Antonio Minatel<sup>4</sup>, Aires Bernardino Barreto<sup>5</sup> e Ricardo Matiz de Oliveira<sup>6</sup>, dentre outros, pode-se concluir que a receita é algo novo, uma *plus* que se agrega ao patrimônio da empresa em decorrência de sua atividade econômica, sem qualquer restrição.

Sendo assim, excluem-se de plano desse conceito as entradas que configurem meras recomposições patrimoniais.

Como estabelecido no início do presente trabalho, no caso do rateio de despesas, a sociedade-mãe realiza em nome próprio gastos que, originariamente, e com base nos critérios de rateio previstos em contrato, são de titularidade de outras pessoas jurídicas. Portanto, verificada a participação de cada uma das empresas no montante total dos gastos já realizados, o valor é rateado e reembolsado àquele pessoa jurídica que o suportou antecipadamente.

Não é preciso muito esforço argumentativo para afirmar que os valores reembolsados representam mera recomposição patrimonial, verdadeiro retorno da sociedade-mãe à situação prevista no contrato. Ao final, tendo os valores sido rateados na proporção estabelecida entre as partes, cada uma das pessoas jurídicas verá seu resultado afetado exclusivamente pela parte da despesa que lhe compete.

Com efeito, não é razoável admitir-se que o retorno de um montante cuja saída representou gasto de terceiro represente receita tributável. Tal entendimento distorce o conceito de receita e inviabiliza o compartilhamento de gastos. Nessa linha, o

<sup>4</sup> MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 124.

<sup>5</sup> BARRETO, Aires Bernardino. “A nova Cofins: primeiros apontamentos”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 103. São Paulo: Dialética, abril de 2004, pp. 7/16.

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Matiz de. “A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins”. *Direito Tributário atual* Vol. 17. São Paulo: IBDT e Dialética, 2003.

ingresso do valor reembolsado no patrimônio da sociedade-mãe está longe de se amoldar ao conceito de receita e, portanto, não é fato gerador do PIS e da Cofins<sup>7</sup>. Neste ponto, vale relembrear a diferença entre meras entradas das verdadeiras receitas: enquanto aquelas são simples movimentos de caixa, as receitas se agregam ao patrimônio da entidade que tem disponibilidade sobre as mesmas<sup>8</sup>.

Nesse sentido, o STJ esclareceu no bojo do REsp nº 411.580/SP<sup>9</sup>, em que se discutia a base de cálculo do ISS no repasse de verbas referentes às atividades de terceirização e agenciamento de mão de obra, que a mera movimentação de valores em contas não constitui, por si só, receita.

Pelas razões acima, pode-se adiantar que o ingresso decorrente do reembolso de despesas compartilhadas não é receita da empresa-líder, e, por isso, está fora da base de cálculo do PIS/Cofins. O Carf comunga desse entendimento:

“IRPJ - Lucro Presumido - Rateio de Despesas Condominiais - Tipificação Receita de Aluguéis - Tributação como Demais Receitas - Impropriedade - O conceito de demais receitas, a reclamar a aplicação do art. 521, *caput*, do RIR/99, pressupõe a circunstância de, efetivamente, se estar diante de valores recebidos pela entidade empresarial decorrentes do exercício de outras atividades que não as constantes de seu objeto, mas que, efetivamente, tenha caráter contraprestacional, vale dizer, com o intuito de obtenção de lucro. O pacto com terceiros para efeitos de divisão do custo total de área locada, segundo a parcela que cada parceiro ocupa no imóvel, evidencia tratar-se, unicamente, de rateio de custos/despesas, eis que não presente o caráter de lucro na operação, aplicando-se à espécie, pois, a regra do § 3º do citado art. 521 do RIR/99. PIS/Cofins - Recebimento de Valores a Título de Rateio de Despesas - Natureza de Recuperação de Custos/Despesas - Inaplicabilidade do Conceito de Receita - O pressuposto de incidência do PIS e da Cofins é o aferimento de receitas, não podendo haver a incidência das contribuições, pois, no mero ingresso de recursos em que a entidade empresarial está, tão somente, recebendo de terceiros valores a ele imputável em função do rateio de custos/despesas entre as partes estipulado.” (Sétima Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes, AC nº 107-08710, Rel. Nilton Pess, julgado em 17.8.2006)

Pelo mesmo motivo não há incidência do ISS, pois o referido imposto tem como base de cálculo justamente o valor da receita de prestação de serviços, que, pelo que foi visto, não se verifica no caso em análise.

Além da inexistência de receita a impedir a incidência do ISS, vale lembrar que o rateio de despesas pressupõe apenas atividades-meio, e não atividades-fim das

<sup>7</sup> Essa é a posição de José Antonio Mianeti: “não pode configurar receita o ingresso referente ao rateio de despesas comum originariamente suportadas por uma pessoa jurídica, posteriormente reembolsada pelas demais empresas beneficiárias. (...) Tanto numa situação como noutra, parece evidente que o valor recebido a título de reembolso equivale a um estorno de despesas anteriormente registrado, por se caracterizar em simples recomposição do valor patrimonial, não reunindo qualquer dos atributos que permita aproximar o reembolso de despesa ao conceito de receita.” (*Ibidem*, p. 219)

<sup>8</sup> Assim se pronunciou Gerardo Ataliba, em parecer sobre a base de cálculo do ISS: “O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo díthheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem com destinação certa, em breve lapso de tempo.” (ATALIBA, Gerardo. “ISSON - base impositiva”. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*, 1º vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)

<sup>9</sup> STJ, REsp nº 411.580/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 8.10.2002, DJ de 16.12.2002, p. 253.

empresas. Sendo assim, a sociedade-mãe jamais estará a prestar um serviço com intuito de lucro para as suas coligadas (não há atividade comercial ou mercantil). Na verdade, apenas o custo das atividades compartilhadas é que será repassado para as demais empresas do grupo, motivo pelo qual não se configura o fato gerador do imposto sobre serviços, que pressupõe prestações com finalidade lucrativa<sup>10</sup>.

#### 4.1.2. Do *restritivo entendimento da Receita Federal do Brasil*

Ao contrário do que foi defendido no tópico anterior, a Receita Federal tem se pronunciado no sentido de que reembolsos recebidos em decorrência do rateio de despesa têm a natureza de receita tributável para fins de incidência de PIS/Cofins. Veja-se a recente Solução de Consulta nº 84, de 30 de agosto de 2011, emitida pela 6ª Região Fiscal:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: Grupo Econômico. Rateio de Despesas. Escrituração de Receitas. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços da empresa líder (centro de custos) e integram a base de cálculo da Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Grupo Econômico. Rateio de Despesas. Escrituração de Receitas. No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos).”

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Ementa: Grupo Econômico. Rateio de Despesas. Escrituração de Receitas. No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos).”

Como se vê, apesar de admitir o rateio de despesas para fins de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, a solução de consulta acima entende que o ressarcimento desses valores integra a base de cálculo do PIS/Cofins da sociedade-líder.

Além disso, ao afirmar que “tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito, formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados”, a RFB dá a entender que o acordo preventivo os critérios para rateio de custos e despesas não poderia ser celebrado após o início do período a que se refere o rateio.

<sup>10</sup> “O elemento *finalidade lucrativa* é essencial para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária em relação ao ISS. (...) Somente são alcançados pelo imposto municipal os serviços prestados com fim de lucro ou remuneração, isto é, prestados com finalidade lucrativa.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doctrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1984, p. 123)

Apesar de parecer ser mais lógico o ajuste prévio dos critérios de rateio, deve-se reconhecer que tal requisito exigido pelo Fisco na solução de consulta acima descrita não tem amparo legal. Assim, mesmo que o contrato com os critérios de rateio das despesas tenha sido celebrado no curso do ano-calendário a que se refere (junho, por exemplo), tal fato isoladamente não desatura o acordo. Afinal, o mais importante é a existência de um critério objetivo (e adequado) de rateio.

Por outro lado, a mesma Receita Federal, desta vez por sua 9ª Região, já se manifestou de forma mais favorável aos contribuintes, reconhecendo que o reembolso de *despesas contratadas junto a terceiros* pela sociedade-mãe não tem natureza de receita para fins de PIS e Cofins. Veja-se a Solução de Consulta nº 38/2011, de 13 de janeiro de 2011, proferida pela 9ª Região Fiscal:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Rateio de Despesas Comuns de Grupo Econômico. Prestação de Serviço. Inclusão na Receita. Despesas com Terceiros. Redução da Despesa.

As despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser rateadas em relação a estas empresas, devendo os valores recebidos pela empresa controladora serem por ela considerados receita.

Também as despesas comuns, contratadas junto a terceiros por empresa controladora para empresas de um grupo econômico, podem ser rateadas. Neste caso, o valor rateado não é considerado receita, mas redução da despesa operacional da empresa controladora.

Em ambos os casos, requer-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Rateio de Despesas Comuns de Grupo Econômico. Prestação de Serviço. Inclusão na Receita. Despesas com Terceiros. Redução da Despesa.

As despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser rateadas em relação a estas empresas, devendo os valores recebidos pela empresa controladora serem por ela considerados receita para fim de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

Também as despesas comuns, contratadas junto a terceiros por empresa controladora para empresas de um grupo econômico, podem ser rateadas. Neste caso, o valor rateado não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep da empresa controladora.

Em ambos os casos, requerem-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Rateio de Despesas Comuns de Grupo Econômico. Prestação de Serviço. Inclusão na Receita. Despesas com Terceiros. Redução da Despesa.

As despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser rateadas em relação a estas empresas, devendo os valores recebidos pela empresa controladora serem por ela considerados receita para fim de incidência da Cofins.

Também as despesas comuns, contratadas junto a terceiros por empresa controladora para empresas de um grupo econômico, podem ser rateadas. Neste caso, o valor rateado não compõe a base de cálculo da Cofins da empresa controladora.

Em ambos os casos, requerem-se previsão contratual que estabeleça os coeficientes de rateio dentro de critérios razoáveis que correspondam à efetiva imputação da despesa.”

Sem dúvida, a solução de consulta acima representa um avanço, já que admite que na hipótese de contratação de serviços terceirizados para todas as empresas do mesmo grupo, o reembolso recebido pela empresa-líder não deverá ser considerado receita para fins de PIS e Cofins.

Entretanto, ainda que reconheça a inexistência de receita tributável no caso das despesas decorrentes da contratação de terceiros, a Solução de Consulta continua a considerar como base de cálculo do PIS e da Cofins o reembolso dos custos incorridos pela empresa-mãe em atividades por ela própria desenvolvidas em favor das demais.

Com a devida vênia, esta restrição imposta pela RFB para o rateio de custos incorridos diretamente pela sociedade-mãe no compartilhamento de infraestrutura e pessoal administrativo é incorreta e injustificável.

Ora, a razão de ser do rateio de custos e despesas é justamente permitir a eficiência das empresas coligadas. De fato, é altamente recomendável que empresas do mesmo grupo façam uso de uma só infraestrutura de apoio relacionada a atividades-meio, de modo a reduzir os custos corporativos.

Por exemplo, ao invés de um departamento jurídico para cada empresa do grupo, o mesmo departamento jurídico poderá atender a todas, sendo que os custos de salários incorridos pela empresa-mãe poderão ser rateados entre as demais com base no critério de horas trabalhadas (*time sheet*).

Por tais razões, não nos parece correto admitir o rateio de despesas apenas nos casos de serviços terceirizados, pois isto praticamente inviabiliza sua prática - a grande maioria dos gastos compartilhados referem-se a despesas decorrentes de atividades praticadas pela própria empresa-líder. E, o que é mais grave, sem qualquer razão jurídica.

Assim, mesmo nos casos em que a sociedade-mãe incorre em custos e despesas diretamente (como despesas com pessoal, administração, contabilidade etc.), o rateio de despesas é válido, desde que seja relativo a atividades-meio. Desta forma, sendo possível imputar parcela desses gastos em benefício de outra sociedade do grupo, o ressarcimento recebido pela empresa-mãe não configura receita, motivo pelo qual não há incidência do PIS, da Cofins e também do ISS.

#### 4.2. A inclusão do rateio de despesas na base de cálculo do IRPJ e CSLL

O raciocínio exposto para o PIS/Cofins e para o ISS pode ser aplicado em relação ao IRPJ e à CSLL pelo regime do lucro presumido.

Com efeito, as alíquotas do IRPJ e a CSLL no regime do lucro presumido incidem sobre um percentual da receita bruta definido em lei. E, como visto acima, os valores percebidos a título de reembolso de despesas rateadas não podem ser considerados receita própria da entidade. Nesse sentido:

“Lucro Presumido - Recuperação de Custos - De acordo com o art. 53 da Lei 9.430/96, os custos ou despesas recuperados não são adicionados ao lucro presumido se comprovado que não foram deduzidos em período anterior tributado pelo lucro real ou se se referirem a período tributado pelo lucro presumido ou arbitrado.

“Valores relativos ao ressarcimento de despesas pagas por conta Roteio de Despesas - Valores relativos ao ressarcimento de despesas pagas por conta e ordem dos efetivos titulares e entre eles rateadas posteriormente não representam recuperação de custos ou despesas, e não se computam na base de cálculo das estímativas mensais. Recurso provido.” (2º CC, 1ª Câmara, Recurso Voluntário nº 144.375, PTA nº 10680.004267/2003-79, julgado em 23.3.2006)

“Roteio de Custos/Despesas. Lucro Presumido. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, no período em que o contribuinte tenha se submetido à tributação pela sistemática do lucro presumido, não devem ser oferecidos à tributação, nos termos do artigo 521, § 3º, do RIR/99” (CSRF, 1ª Turma, AC nº 9101-00357, Rel. Valmir Sandri, julgado em 24.8.2009)

De mesmo modo, no regime do lucro real, sua apuração tem como ponto de partida as receitas auferidas pela empresa. Se, como já visto, o recebimento do reembolso não representa receita, elas não poderão ser consideradas para apuração do lucro real e, consequentemente, não estarão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real.

#### 4.3. Tendências da jurisprudência do Carf

Em termos conceituais a jurisprudência do Carf vem se consolidando no sentido de reconhecer a não incidência do IRPJ, da CSLL e do PIS/Cofins sobre as despesas recuperadas em razão de roteio de despesas.

Entretanto, o que se percebe é uma preocupação cada vez maior do Carf em verificar *in concreto* os requisitos entendidos pela doutrina como necessários à caracterização do legítimo roteio de despesas. Vale conferir as ementas abaixo:

“Roteio de Custos Comuns. Caracterização da Infração. A indicação da inflação pelo Fisco deve vir acompanhada dos seus elementos caracterizadores. Não prospera o lançamento que rejeitou roteio de custos e despesas sem o necessário exame dos critérios adotados pelo contribuinte fiscalizado.” (1ª Seção, 1ª Câmara, AC nº 1103-00337, Rel. Aloysio José Percinno da Silva, julgado em 10.11.2010)

“IRPJ - Ajustes ao Lucro Real - Comprovação - O lançamento tem origem na falta de adição, ao lucro real, de subvenções correntes para custeio ou operação ou de recuperações ou devoluções de custos. Se a contribuinte não comprovou que os valores recebidos constituíram reembolso de despesas por ela incorridas em nome de terceiros, deve ser mantido o lançamento.” (Ac. nº 1101-00.246, de 28.1.2010)

“IRPJ - Roteio de Custos - Despesas Comuns a Empresas de um Mesmo Grupo Econômico - As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no ‘Convênio de Roteio de Custos Comuns’, desde que fique justificado e comprovado o critério de roteio.” (1º CC, 1ª Câmara, AC nº 101-96357, Rel. Valmir Sandri, julgado em 17.10.2007)

“Taxa de Administração. Roteio de Condomínio. Ausência de Provas. É insuficiente para demonstração de despesas compartilhadas a apresentação de notas fiscais de

serviços ou notas de débito, desacompanhadas do contrato firmado entre as partes e da demonstração dos critérios de roteio acordados.” (1ª Seção, 1ª Câmara, Ac nº 1101-000.468, Rel. Edelf Perreira Bessa, julgado em 25.5.2011)

Como se vê, o Carf não admite o lançamento de ofício que tribute o reembolso de despesas rateadas sem analisar os critérios utilizados pelo contribuinte. Por outro lado, mantém os créditos constituídos quando o contribuinte não comprova a existência de um contrato prevendo os critérios - razoáveis - de roteio.

A questão deixou de ser conceitual e se tornou de prova documental.

Assim, o ideal é a comprovação documental de que o roteio de despesas atende aos critérios já indicados anteriormente: (f) deverá estar previsto em contrato específico para esse fim; (ff) os gastos deverão ter sido incorridos por uma das empresas; (fff) deverá ser possível a aferição do benefício de cada uma delas; (iv) a despesa rateada deve ser atividade-meio das empresas envolvidas e não atividade-fim; e (v) os contratos devem prever critérios razoáveis de alocação dos custos e despesas rateados.

#### 5. Conclusões

Do exposto, podem ser deduzidas as seguintes conclusões:

- há, efetivamente, interpretações divergentes dentro da própria RFB quanto aos desdobramentos tributários dos contratos de compartilhamento de despesas, o que demonstra que a questão está longe de ser pacificada;
- em relação à apuração do IRPJ e da CSLL, foi visto que a RFB admite a dedutibilidade das despesas reembolsadas pelas empresas coligadas em função dos gastos incorridos pela sociedade-mãe, desde que cumpridos certos requisitos;
- no que tange à exigência de PIS/Cofins e de ISS sobre os ingressos obtidos pela sociedade-mãe decorrentes do roteio de despesas, é preciso registrar que os recentes julgados do Carf sobre a matéria têm sido no sentido de afastar a exigência dos tributos, quando cumpridos os requisitos descritos nos itens 02 e 04; contudo, para chegar a esta conclusão, o Tribunal Administrativo tem feito um criterioso exame fático-probatório dos elementos juntados aos processos;
- na defesa de eventuais autuações, existem bons argumentos no sentido de que o ressarcimento de despesas não se qualifica como receita da sociedade-mãe, desde que os contribuintes consigam comprovar documentalmente: (a) a existência de contrato de roteio; (b) a razoabilidade e adequação do critério adotado no contrato; (c) que as despesas e os custos compartilhados se referem a atividades-meio; e (d) que os critérios estabelecidos foram rigorosamente observados.