

## Controvérsia sobre regras de tributação do rateio de despesas caminha para o fim

Na minha coluna anterior, tratei da incidência do Imposto sobre Serviços no reembolso de despesas. Naquela oportunidade, após destacar as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais pertinentes, concluí que deveriam ser interpretados restritivamente os dispositivos legais que impõem sejam as despesas reembolsáveis ao prestador do serviço incluídas na base de cálculo do imposto. Tal inclusão, a meu ver, deveria abranger tão-somente as despesas e custos que fossem intrinsecamente inerentes à própria prestação dos serviços e que, conseqüentemente, integrassem o próprio preço do serviço.

As demais despesas, que não tivessem essa característica (ou seja, que fossem alheias e desvinculadas do serviço prestado), não poderiam estar sujeitas àquela incidência tendo em vista que o seu reembolso configuraria mero ingresso, e não o recebimento de preço, que é a base de cálculo do imposto então analisado.

Como prometi ao final daquela coluna, examinarei, desta vez, as premissas a serem observadas na interpretação das regras relativas à incidência dos tributos federais no reembolso que se dá no denominado rateio de despesas.

Para iniciar esse exame, valho-me da precisa definição de rateio de despesas oferecida por Luciana Rosanova Galhardo<sup>1</sup>: “Os contratos de compartilhamento de custos e despesas são 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. A finalidade desses acordos consiste em determinar precisamente o modo e em que medida essas últimas sociedades devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pela primeira no interesse das demais, ressarcindo-os sob a forma de reembolso”.

Trata-se, portanto, de contrato atípico por meio do qual duas ou mais pessoas jurídicas repartem custos e despesas de interesse comum relativos a utilidades que lhes aproveitam, tais como o compartilhamento de pessoal técnico (departamentos de apoio nas áreas de informática, contabilidade, RH entre outros), equipamentos, estruturas e bens de natureza diversa.

Há, nesse contrato, de um lado, a assunção por uma das partes da obrigação de suportar inicialmente o ônus relativo às despesas incorridas, e, de outro, o posterior rateio do respectivo valor entre as demais empresas envolvidas, na proporção do aproveitamento das utilidades auferidas por cada uma delas, sem que a esse valor seja acrescida qualquer mais valia.

Os questionamentos referentes à tributação do rateio de despesas foram, por um lado, relativos à possibilidade de os valores reembolsados serem considerados receita por parte da empresa que, por conta e ordem das demais, assume a obrigação de pagar antecipadamente as despesas comuns (e, conseqüentemente, serem tais valores tributados pelo Pis, Cofins, IR, CSL e ISS, neste último caso, se a



utilidade configurar prestação de serviços); e, por outro lado, relativos à possibilidade de dedução e à quantificação dos valores a serem considerados dedutíveis por cada uma das empresas signatárias do acordo, para fins de IR e CSL, bem como creditáveis, para fins de compensação com Pis e Cofins.

Quanto ao primeiro questionamento, temos que, se a empresa que assume o ônus age, ainda que de forma parcial, por conta e ordem das demais empresas que participam do rateio, o reembolso por ela recebido não configura receita, mas mero ingresso, que não pode ser alcançado pela incidência dos tributos acima referidos.

Quanto à dedutibilidade, ainda que as despesas tenham sido pagas exclusivamente pela empresa que para tanto tenha ficado obrigada nos termos do contrato de rateio, elas são dedutíveis não somente por ela, mas por todas as demais que participam do rateio. Quanto à quantificação da dedução e dos créditos de Pis e Cofins, ela ocorrerá na mesma proporção que norteia o quanto a ser reembolsado por cada uma delas. Óbvio que a dedutibilidade dependerá de ter sido atendida a premissa básica de que tais custos e despesas sejam necessárias, normais e usuais para a empresa que dela se aproveita.

Note-se que são umbilicalmente relacionadas as duas questões acima (tributação das supostas receitas e a sua dedutibilidade), já que é justamente o fato de o valor reembolsado não configurar receita para a empresa que efetua o desembolso prévio que fundamenta e possibilita juridicamente ser esse mesmo valor considerado despesa para as empresas que efetuem o reembolso.

Houve muita discussão sobre esses temas no âmbito do Conselho de Contribuintes/Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo, ao final, prevalecido posicionamento favorável ao contribuinte desde que atendidos certos requisitos. Citamos, a título exemplificativo, os seguintes acórdãos:

"(...) RESSARCIMENTO. RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas; a empresa que assumiu a despesa relativa a terceiros não pode ter como objeto social o exercício da atividade causadora do dispêndio. Não se insere dentre as características da sociedade anônima o intuito não lucrativo, razão pela qual a atividade fim é sempre onerosa, ao contrário da atividade meio, onde o traço marcante é a "cooperação", em havendo interesse do grupo de sociedades, centralizada em uma empresa. Recurso negado."

(CC, Processo Administrativo 10680.006775/2001-20, Acórdão 203-09.674, 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, publicado no DOU em 23.06.05)

“IRPJ — 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", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio.” (1º CC, 1º Câmara, AC 101-96357, Rel. Valmir Sandri, julgado em 17.10.2007)

“(…) DESPESAS RATEADAS. Não comprovado que as despesas atribuídas ao sujeito passivo por

---

rateio entre empresas do grupo correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, tem-se por não comprovada a legitimidade do lucro líquido tomado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL. **MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFASTAMENTO.** A aplicação da multa de 75% nos casos de lançamento de ofício está prevista em lei (Lei 9.430/96, artigo 44), não podendo ser afastada pelo julgador administrativo. (CARF, Processo Administrativo 10480.722652/2010-87, Acórdão 1301-000.977, 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado no DOU em 06.11.2012)

Nos precedentes acima e em diversos outros, definiram-se alguns requisitos básicos para que o rateio de despesas venha a receber o tratamento tributário adequado, quais sejam:

(i) que o acordo de rateio de despesas celebrado convencie que cada uma das partes contribua com recursos para a realização de atividades de interesse comum, na proporção dos benefícios recebidos;

(ii) que as atividades relacionadas ao rateio de despesas sejam alheias ao objeto social das partes contratantes;

(iii) efetivo recebimento das mercadorias e serviços; e

(iv) que os critérios desse rateio sejam objetivos e assegurem que cada parte não receba qualquer valor a título de remuneração, mas apenas o ressarcimento dos custos e gastos efetivamente incorridos correspondentes à contribuição que prestou para a realização das atividades.

Os requisitos acima visam evitar a má utilização de acordos de rateio de despesas, o que poderia ocorrer, por exemplo, nas hipóteses em que se pretendesse encobrir verdadeiros contratos de serviços e/ou de compra e venda de mercadorias.

Assim, para que os referidos rateios sejam assim considerados para fins tributários, deve restar evidenciado que todas as partes agem em prol de um interesse comum, para cujo atingimento participam na mesma proporção dos benefícios que auferem e segundo critérios objetivamente definidos; que esse interesse comum não configura a atividade que constitui objeto de qualquer dos envolvidos; e que não há o intuito de lucro por qualquer das partes.

Esses, como disse, foram requisitos forjados a partir da jurisprudência administrativa formada sobre as regras de tributação dos acordos de rateio de despesas.

No âmbito da administração tributária, houve soluções de consulta divergentes sobre o tema, proferidas por Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

Contudo, no final do ano passado, mais precisamente em 23 de setembro de 2013, essa divergência foi sanada por meio da Solução de divergência 23 — Cosit, da mesma data, cujas conclusões transcrevo abaixo:

“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 do 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 econômica, 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.”

A despeito de ter havido aumento do número de restrições impostas, se comparado com o relativo às que haviam sido estabelecidas pela jurisprudência administrativa acima mencionada (criação de contabilidade separada, por exemplo), e a adoção de redação que pode gerar dúvidas quanto à amplitude da aplicação das regras (menção em b.1. a “pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico”, o que pode levar ao equivocado entendimento de que essas regras não se aplicariam aos casos em que o rateio se desse por empresas não vinculadas entre si), acredito que, com a edição da solução de divergência acima referida, houve grande avanço no equacionamento das questões relativas ao tema ora analisado.

<sup>1</sup>“Rateio de Despesas no Direito Tributário”, Galhardo, Luciana Rosanova, Editora Quartier Latin

**Date Created**

18/06/2014