



Solução de Consulta nº 149 - Cosit

Data 21 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar 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, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins do IRPJ apurado com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12-

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. RESULTADO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar 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, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do

item anterior, não são considerados receitas para fins da CSLL apurada com base no resultado presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 29; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12-

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar 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, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins da Cofins apurada com base no regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar 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, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins da Contribuição para o PIS/Pasep apurada com base no regime cumulativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à construção, e tributada com base no Lucro Presumido, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep).

2. Informa que possui participação em diversas empresas constituídas como Sociedades de Propósito Específico (SPE), também submetidas à apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido e optantes pelo Regime Especial de Tributação, Incorporações Imobiliárias e Programa Minha Casa Minha Vida (RET), e dispõe que atuará como holding, adotando, a partir de abril de 2019, a centralização e o compartilhamento de determinadas atividades operacionais (finanças e contabilidade, recursos humanos, administração, suprimentos, sistema de informação e setor técnico).

3. Afirma que ficará responsável pelo desembolso financeiro relativo às despesas operacionais de todas as empresas do grupo, recebendo, posteriormente, o reembolso por parte das demais empresas, de acordo com critérios de rateio previamente estabelecidos, previstos nos contratos de compartilhamento de custos e despesas firmados entre as partes.

4. Cita o art. 311 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), o Anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que trata de despesas operacionais.

5. Entende que, nessa situação, o recebimento do reembolso de despesas não deve configurar percepção de lucro e apresenta os questionamentos a seguir:

“1) As despesas reembolsadas pelas empresas descentralizadas beneficiárias devem compor a receita bruta por ela auferida, considerada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, consoante previsto no art. 12, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977?”

2) As despesas reembolsadas pelas empresas descentralizadas beneficiárias devem compor o faturamento da consulente, para fins de apuração do PIS e da Cofins, consoante estabelecido pelos artigos. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98?”

Fundamentos

6. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

7. Cumpre esclarecer que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta. Além disso, a presente Solução de Consulta não irá atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à autoridade fiscal, no âmbito de uma ação de fiscalização ou de julgamento administrativo, o direito de averiguar, no caso concreto, a realidade dos fatos.

8. Desse modo, a presente Solução de Consulta se limitará a analisar a interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, em confronto com os fatos apresentados.

9. O cerne das questões apresentadas trata da caracterização ou não do reembolso relativo ao rateio de despesas de um grupo de empresas como receita bruta, para fins de incidência do IRPJ e CSLL apurados com base no Lucro Presumido e no Resultado Presumido, respectivamente, e como faturamento, base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins cumulativas.

10. A base de cálculo do IRPJ devido pelas empresas optantes pelo lucro presumido é determinada pela soma das seguintes parcelas, nos termos do art. 25, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

- a) o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração;
- b) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo item anterior e demais valores determinados na legislação, auferidos nesse mesmo período.

11. Em relação à base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no resultado presumido, o art. 29, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que ela corresponderá à soma, no período de apuração:

- a) dos valores de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; e
- b) dos ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos no período.

Lei nº 9.430, de 1996

“Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º Para fins do disposto no § 1o, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 5º O disposto no § 4o não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) ”

12. Tanto o art. 15 como o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, fazem referência à receita bruta auferida mensalmente, nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Lei nº 9.249, de 1995

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

~~a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;~~

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º *As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.*

§ 4º *O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

(...)

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei; (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas. (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

~~*Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003)*~~

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres. (Renumerado com alteração pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)”

13. Já os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispõem que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com incidência cumulativa são calculadas com base no faturamento, que compreende a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014)

V - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)”

14. O art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, traz o conceito de receita bruta, definindo-a como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

“Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

15. A Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 8, de 1º de novembro de 2012, trouxe como características dos contratos de compartilhamento de custos e despesas:

“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.”

16. Consta na Solução de Consulta Cosit nº 276, de 26 de setembro de 2019, a diferenciação entre o contrato de compartilhamento de custos, o contrato de contribuição para custos e a o contrato de prestação de serviços intragrupo, nos seguintes termos:

“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 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.”*

17. A SC Cosit nº 8, de 2012, traz a definição de contrato de compartilhamento de custos e despesas dada pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) como o “(...) *negócio jurídico celebrado entre empresas com o intuito de dividir custos e riscos inerentes ao desenvolvimento, produção ou obtenção de bens, serviços ou direitos, e de estabelecer a natureza e a extensão dos benefícios auferidos de forma consistente com a participação de cada empresa do grupo.*”

18. A possibilidade de compartilhamento de custos e despesas existe apenas entre empresas que possuam alguma relação em suas titularidades, configurando pessoas jurídicas ligadas ou partes relacionadas, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 547, de 19 de dezembro de 2017, situação que condiz com a situação descrita na referida consulta.

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

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

19. O reembolso relativo ao rateio de custos e despesas recebido pela empresa centralizadora, à qual foi atribuída a responsabilidade pelo gerenciamento e execução da despesa comum, corresponde a um ressarcimento dos custos arcados por ela, em prol das demais empresas, não devendo haver qualquer elemento de lucro na composição desses desembolsos, de modo a caracterizá-lo dessa forma.

20. Importa observar que o referido reembolso, por si próprio, não se confunde com o pagamento por serviços prestados por uma empresa para as demais do grupo, já que o reembolso constitui um ingresso de valores que não decorre da atividade da pessoa jurídica.

Cabendo à consultante diferenciar os recebimentos, principalmente os relativos à área técnica, nesses termos.

21. A Solução de Divergência (SD) Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, que possui efeito vinculante no âmbito da RFB, conforme art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, fixa algumas condições necessárias para a dedutibilidade, pelas demais empresas, das despesas pagas pela empresa centralizadora e rateadas, na apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real e no Resultado Ajustado, respectivamente.

IN RFB nº 1.396, de 2013

“Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)”

SD Cosit nº 23, de 2013

“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. “

22. Apesar de tratar da dedutibilidade das despesas rateadas, as exigências definidas pela SD Cosit nº 23, de 2013, em seu item 17, devem ser observadas na conceituação dos valores recebidos pela pessoa jurídica centralizadora como reembolso de despesas e custos rateados, como se verá a seguir.

23. Além disso, referida SD ainda analisou a matéria quanto à natureza jurídica do valor recebido pela empresa centralizadora na circunscrição da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com incidência não cumulativa. Percebe-se que o entendimento esposado nessa Solução de Divergência também se mostra válido para a solução das questões sob análise neste processo, já que as citadas contribuições apuradas pelo regime não cumulativo, objeto de análise da SD nº 23, de 2013, possuem uma base de cálculo mais abrangente (total das receitas auferidas, independente de denominação ou classificação fiscal, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003) do que a base de cálculo destes tributos com incidência cumulativa (a receita bruta definida pelo DL nº 1.598, de 1977) e do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido e no resultado presumido (que possui como base a receita bruta definida pelo DL nº 1.598, de 1977, além de outras receitas como ganho de capital e ganhos em aplicações financeiras).

“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.***

(...)

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.(...)”

24. Nos termos da Solução de Divergência citada, os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no item 17 da referida SD, não constituem receita, já que não haveria ganho, assim considerado aquele com finalidade de acréscimo patrimonial, que é o elemento essencial caracterizador de receita.

25. Dessa forma, pode-se afirmar que, desde que cumpridos certas exigências, os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas de grupo econômico ou de empresas relacionadas não compõem:

- a) a receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com base no Lucro presumido e no Resultado presumido, respectivamente; e
- b) a receita bruta (faturamento) para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com incidência cumulativa.

Conclusão

26. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se a presente consulta, respondendo à Consultante que:

1) São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

-
- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja 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 deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar 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, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.
- 2) Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido e no resultado presumido, respectivamente, nem para fins da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com incidência cumulativa.

Assinado digitalmente

MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit05

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit