



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003333/2004-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.980 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GAMA SAUDE LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/02/2004 a 30/09/2004

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DISPÊNDIOS COMUNS. EMPRESA CONTROLADORA. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE RESSARCIMENTO POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Entretanto os valores recebidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas, das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, por conta dos serviços prestados, ainda que referidos como reembolso, integram a base de cálculo da Contribuição para a COFINS, devida pela pessoa jurídica centralizadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3201-003.750, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para (i) excluir os valores auferidos a título de reembolso de despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns; (ii) excluir dos valores lançados as contribuições retidas na fonte.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2001 a 31/12/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/02/2004 a 30/09/2004

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

RETENÇÕES NA FONTE COMPROVADAS. DEDUTIBILIDADE.

Os valores das contribuições comprovadamente retidas pelas fontes pagadoras deverão reduzir, para o mesmo período de apuração, os valores lançados.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que as despesas comuns resultantes de atividades desenvolvidas por empresa controladora em favor de outras empresas do mesmo grupo econômico podem ser

rateadas por estas empresas, estipulado por meio de Contrato de Rateio de Custos Comuns. E que os valores recebidos pela empresa controladora devem ser por ela considerados receita para fim de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, notadamente nos termos da norma contida no art. 109 do CTN.

Em despacho às fls. 854 a 856, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da exclusão dos valores auferidos a título de reembolso de despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

Cientificado o sujeito passivo, não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, importante discorrer sobre o meu direcionamento.

Recorda-se que o acórdão recorrido traz que não integram a base de cálculo da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns. Para tanto, utiliza também como fundamento a Solução de Divergência Cosit nº 23/13 para entender que os ressarcimentos pelos demais integrantes de grupo econômico, dos dispêndios suportados com as atividades compartilhadas, não constituem receitas, não gerando acréscimo patrimonial, nem estando vinculadas às despesas próprias da pessoa jurídica centralizadora, mas simplesmente reembolsos dos valores adiantados, por despesas incorridas para terceiros coligados, não integrando as bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS da empresa reembolsada.

Enquanto, o acórdão n.º 204-00.311 indicado como paradigma traz em sua ementa:

“NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ART. 3º DA LEI 9.718/98. IMPOSSIBILIDADE.

A apreciação de matéria constitucional é vedada ao órgão administrativo de julgamento, a teor do disposto na Portaria MF nº 103/2002 e art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

PIS. BASE DE CÁLCULO. Constituem receita de prestação de serviços, tributáveis pela Contribuição para o PIS, os valores recebidos de outras empresas do mesmo grupo em contraprestação pela realização, na recebedora, de atividades comuns a todas as empresas do grupo.”

Utiliza como fundamento os dizeres do Higuchi, não contrapondo a Solução de Divergência utilizada como fundamento no acórdão recorrido – que, por sua vez, até contra-atacou a r. doutrina.

O acórdão 204-00.548 indicado como paradigma também não trouxe como fundamento a Solução de Divergência 23/13, tampouco contra-atacando-a.

Sendo assim, não há como se conhecer o Recurso Especial que não tenha atacado um dos fundamentos da decisão recorrida, tal como já decidido por essa turma no acórdão 9303-005.111 da lavra da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello:

“Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 06/09/2001

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS.

Não deve ter seguimento o recurso especial que ataca apenas um dos fundamentos da decisão recorrida, quando o outro é suficiente para manutenção do acórdão. ”

Recordo que essa turma já teve a oportunidade de discutir o conhecimento com os mesmos paradigmas indicados pela Fazenda em Recurso Especial interposto nos autos do

processo 19311.720071/2015-31 e levando-se em consideração a mesma situação ora aqui colocada – sendo consignada a seguinte ementa em acórdão 9303-007.047:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS DIVERGENTES.

Não deve ter seguimento o recurso especial que não ataca os fundamentos da decisão recorrida.”

Em vista de todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Considerando que essa Conselheira restou vencida em relação à proposta pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo a maioria desse Colegiado manifestado por conhecer o recurso, passo a analisar o cerne da lide – qual seja, se as quantias recebidas a título de reembolso ou ressarcimento de despesas por serviços compartilhados devem ser tributadas pelo PIS e pela Cofins.

Quanto ao conceito de rateio de despesas, proveitoso trazer a brilhante obra da Luciana Rosanova Galhardo (in *Rateio de Despesas no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2004) que traduz:

“2.1. 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. De forma geral, a sociedade-mãe ou alguma empresa do grupo constituída para esse fim específico (centro de produção ou serviço do grupo) incorre em gastos ou realiza despesas em proveito de todas ou de parte das demais sociedades integrantes do grupo. A finalidade desses acordos consiste em determinar precisamente o modo em que medida estas últimas sociedades devem colaborar ou participar dos custos e despesas incorridas pela primeira no interesse daquelas, ressarcindo-os sob a forma

de reembolso ou pagamento (Xavier, Alberto. Aspectos Fiscais de “Cost Sharing Agreements”. São Paulo. Dialética, 1997).

2.2. O objetivo da adoção de centros de custos 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.”

Nas lições de Natanael Martin (in Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum – Tratamento Tributário Aplicável, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, diversos autores. São Paulo. Dialética, 1995), o contrato de rateio de custos é figura atípica nas regras de direito privado (contrato inominado), que objetiva, entre empresas aderentes, o compartilhamento (comunhão) de recursos humanos e materiais, convencionando-se que a cada empresa se alocarão os custos e despesas que lhe corresponderem, na exata medida de sua utilização. Com a finalidade de maximizar lucros e minimizar custos, a tendência, em grupos de empresa, é a de concentrar as atividades comuns em secundárias em apenas uma delas, estabelecendo formas de rateio dos custos e despesas com as demais.

Vê-se que o contrato de rateio de despesas não deve ser confundido com o contrato de prestação de serviços por não envolver, *de per si*, a figura da remuneração ou do acréscimo de margem de lucro, mas apenas a repartição de despesas que podem já ter sido ou que ainda possam vir a ser incorridos. E ainda por terem disciplina específica no campo do direito tributário.

É de se trazer ainda, considerando o trazido em recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, que a remuneração é um elemento essencial para se configurar um contrato como sendo de prestação e serviço, e não somente a menção a obrigação de fazer, eis que o contraponto para a obrigação de fazer é justamente a obrigação de dar pelo tomador do serviço. O que, por consequência, o contrato de prestação e serviço deve ser juridicamente oneroso, impondo obrigações recíprocas.

Nesse íterim, cabe afastar a caracterização dos contratos de compartilhamento de despesas com os contratos de prestação e serviço.

Relativamente à natureza dos valores reembolsados por não envolver margem de lucro ou preço nos r. contratos, não há que se falar ainda que tais valores acrescem ao patrimônio do sujeito passivo, criando nova riqueza e que, por conseguinte, teria natureza de receita – pois somente seria mero “acerto de contas”.

As entradas/ingressos não correspondem necessariamente a acréscimos patrimoniais. Nas lições de Marco Aurélio Greco, tem-se quem nem todo “dinheiro” que “entra” no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base da Cofins.

Nesse ínterim, traz também o Pronunciamento Técnico – CPC 30 (revogado a partir de 1.1.2018):

“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. ”

O Manual de Contabilidade Societária – 3ª Edição espousa:

“2.3.3 Os elementos das demonstrações contábeis – a demonstração do resultado

[...]

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais

[...]

Note-se a preocupação: nem tudo que aumenta o patrimônio líquido é receita e nem tudo o que diminui é despesa. São excluídos desses conceitos as denominadas transações de capital com os sócios, como no caso de ativo recebido como aumento de capital, compra de ações de volta dos acionistas,

distribuição de dividendos, prejuízo na venda de ações próprias que estavam em tesouraria e tinham sido adquiridas de terceiros, e várias outras situações descritas ao longo deste livro.”

Sendo assim, resta claro não se tratar de receita, mas mero acerto de contas/reembolso. O que, por conseguinte, não há como considerar tal valor na base de cálculo das contribuições.

Passadas tais considerações, ressurgindo aos termos dos contratos de compartilhamento de despesas, é de se constatar ainda que envolvem atividades coletivas, não podendo ser equiparados com serviços que podem ser prestados por empresas independentes. Tanto é assim que o valor do reembolso envolve o conceito de unidade econômica “pool”, visando apenas o reembolso dos custos efetivamente incorridos.

Quanto aos requisitos que devem ser observados para que os valores reembolsados não sejam tributados pelas contribuições, é de se esclarecer *a priori* os métodos de rateio de custos e despesas.

Para tanto, insurgindo novamente com as exposições feitas in Rateio de Despesas no Direito Tributário:

“VI. OS MÉTODOS DE RATEIO

[...]

A Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, em 1979, 1984, 1995 e 1998, discutiu amplamente as operações entre empresas inter-relacionadas e sugeriu linhas gerais a serem seguidas para facilitar a aceitação, pelas autoridades locais de diversos países, dos contratos de compartilhamento de custos e despesas celebrados entre empresas inter-relacionadas.

6.3. De acordo com a orientação da OCDE, as autoridades fiscais teriam maior facilidade em aceitar fórmulas de repartição de custos e de financiamento de custos praticados pelas empresas inter-relacionadas, se essas fórmulas se pautassem nos seguintes princípios: (i) o método deve ser definido em convenções claramente formuladas e de caráter obrigatório,

concluídas previamente; (ii) tais convenções devem ser aplicadas com continuidade durante um período de vários anos; (iii) as convenções devem ser aplicadas às empresas associadas que se beneficiem ou que se considerem como beneficiárias das prestações visadas; (iv) os custos correspondentes às atividades visadas devem ser determinados com base nos princípios de contabilidade geralmente aceitos; (v) os membros do grupo que contribuem para as despesas devem ter acesso, sem restrição, aos serviços em causa; (vi) quando os serviços são simultaneamente prestados a terceiros como base para a aplicação de um método de faturamento direto, a remuneração percebida de terceiros deve ser deduzida dos custos faturados às afiliadas; (vii) os membros do grupo participante na convenção não devem contribuir financeiramente para os serviços em causa sob qualquer outra forma; (viii) as alterações das responsabilidades e atividades dos membros do grupo que afetam a sua participação no resultado dos benefícios auferidos devem ser, desde que possível, refletidas nas convenções; e (ix) os contratos devem estabelecer as consequências de um participante que adere ou se retira de contratos desta natureza

*6.4. A OCDE, em suas Final Guidelines de 1998, esclareceu que tais contratos deveriam ser estruturados de uma maneira que atendessem o princípio *ar's length*, e que as condições a seguir indicadas poderiam levar a tal objetivo: (i) os participantes deveriam incluir somente empresas que tivessem expectativa de obter os benefícios mútuos desses contratos, direta ou indiretamente, e de explorá-los em seus interesses operacionais; (ii) o contrato deveria especificar a natureza e a extensão do interesse de cada participante nos resultados das atividades a serem desenvolvidas; (iii) nenhum outro pagamento diverso das contribuições para os contratos e de pagamentos de ajustes ou de ingresso seria realizado; (iv) o rateio de custos e despesas deveria ser feito através da utilização de um método que refletisse de maneira apropriada sua proporcionalidade com os benefícios esperados; e (v) o contrato deveria permitir ajustes após um razoável período de tempo, de forma a refletir mudanças na proporcionalidade entre custos/despesas e benefícios, e saída ou ingresso de novos participantes.”*

Vê-se que a OCDE direcionou ideologicamente os critérios que devem ser observados nos contratos de compartilhamento de despesas e custos. Não obstante, tais critérios podem se alterar, dependendo das atividades vinculadas ao r. contrato.

No caso de atividades de recursos humanos, o rateio de custos poderia se dar em razão do número de empregados de cada empresa participante do contrato, bem como da própria folha de pagamento dos empregados envolvidos na atividade compartilhada. Diferentemente no caso de atividades de contabilidade que poder-se-ia considerar a quantidade de lançamentos contábeis e as informações a serem prestadas nas obrigações acessórias de cada empresa.

Nessa linha, depreendendo-se da leitura dos Contratos de Rateio de Despesas firmados pelo sujeito passivo em 2010, cabe a constatação de que o método de rateio foi especificamente descrito e previamente ajustado. Eis o que traz:

“[...]

I. COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS

1.1.1. Para efeito de cálculo da proporção das despesas relacionadas às atividades das áreas administrativas e de suporte operacional que será alocada a cada uma das Partes e consequente apuração das despesas a serem objeto de compartilhamento e ressarcimento, ao final de cada mês-calendário, será apurado o montante global alocado à Unidade de Terminais.

1.1.2. Esse montante a ser alocado será dividido entre as Partes em função do número de empregados das Partes. Para fins dessa divisão, Libra Terminais S.A. e Libra Terminal 35 S.A. serão consideradas em conjunto [...]

1.1.3. A seguinte fórmula deverá ser aplicada para fins de cálculo das despesas a ser atribuído à cada uma das Partes:

$$P_1 + P_2 = P_t$$

P_1 = Percentual aplicável para os Terminais de São Paulo
 P_t

P_2 = Percentual aplicável para o Terminal Rio de Janeiro
 P_t

Legenda:

P1: Número de empregados dos Terminais de São Paulo

P2: Número de empregados do Terminal do Rio de Janeiro

Pt: Número total de empregados

1.1.4. *No que diz respeito às Partes integrantes dos Terminais São Paulo, Libra Terminais S.A. e Libra Terminal 35 S.A, o resultado da aplicação do critério do número de empregados será dividido entre essas Partes proporcionalmente à receita bruta de cada uma delas.*

1.1.5. *Eventuais diferenças apuradas após a aplicação dos percentuais indicados nas cláusulas 2.1.2 e 2.1.4 serão reembolsadas por meio de emissão de nota de débito.*

[...]

II. REGISTROS CONTÁBEIS

4.1. *As Partes deverão manter registros contábeis apropriados e detalhados, nos quais serão lançadas todas as operações referentes a este Contrato, permitindo que os contadores e/ou auditores da outra Parte inspecionem e extraiam cópias dos aludidos registros, sempre que solicitado.[...]"*

O método adotado em contrato é plenamente aceito, considerando os critérios ideologicamente definidos pela OCDE. Ademais, considerando a Solução de Consulta de Divergência Cosit 23/2013 que indicou efetivamente quais valores deverão ser objeto do rateio de custos e qual o critério deve ser adotado para fins de determinação do valor a ser reembolsado por cada empresa, é de se notar que os valores em questão não devem ser tributados pelo PIS e Cofins.

Eis a ementa da Solução:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

SUBSECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO E CONTENCIOSO

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

DOU de 14/10/2013 (nº 199, Seção 1, pág. 25)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

*EMENTA: É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. **Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não***

cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

FERNANDO MOMBELLI - Coordenador-Geral”

Tal Solução de Divergência, vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN 1396/13, definiu que, para que os valores relativos aos contratos de rateio não estejam sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, é necessário que:

- Os valores sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos;
- Tais critérios sejam previamente ajustados e formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- Os valores correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; e
- Seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

No caso vertente, é de se recordar, conforme já esclarecido à Fiscalização, que os reembolsos foram todos suportados pela emissão de notas de débito e apenas as atividades da área administrativa e de suporte operacional foram objeto do rateio - fls. 172/353).

A Solução de Divergência nº 23/13 pacificou o entendimento de que é possível o rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico e que os valores recebidos em razão do rateio não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tanto é assim, que o próprio acórdão 09-58.490 da 1ª Turma da DRJ, que analisou o presente caso, consignou em sua ementa com base na r. Solução de Divergência:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. REEMBOLSO.

Não configuram receita, via de consequência, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.”

Eis parte do voto constante do acórdão da DRJ:

“[...]

Para esse caso, o entendimento da Receita Federal do Brasil - RFB foi uniformizado na Solução de Divergência nº 23 - Cosit, de 23 de setembro de 2013, disponível no sítio da RFB na internet. Segue excerto da referida Solução de Divergência:

*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.***

[...]

30. Isto posto, soluciona-se a divergência afirmando-se que é possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada, e que:

a) quanto ao IRPJ, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

b) quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item “a” para regularidade do rateio de dispêndios em estudo:

*b.1) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como **reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições** em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; [Destaquei].*

A Solução de Divergência nº 23 - Cosit tem efeito vinculante, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013: 1

1 O art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, é aplicável às Solução de Consulta e Soluções de Divergência emitidas a partir de 17/9/2013. data da publicação dessa Instrução Normativa.

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 consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Assim, em razão do ora exposto, voto por considerar procedente a impugnação, cancelando integralmente os lançamentos de ofício de Cofins e de PIS/Pasep.

“assinado digitalmente”

FLÁVIO M. GALVÃO PEREIRA

Relator – Auditor Fiscal Matr. 65071”

Proveitoso trazer o dispositivo que traz a vinculação do ato administrativo perante a Receita Federal:

“IN 1396/13

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 consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”

Considerando, portanto, que os Contratos de Rateio de Despesas firmados e que todos os procedimentos adotados estão em absoluta consonância com o posicionamento vinculante das autoridades fiscais, imperioso definir que os valores recebidos em razão do rateio não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada **quanto ao conhecimento e ao mérito** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, referente à matéria: “**exclusão dos valores auferidos** a título de reembolso de despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns”, conforme passarei a explicar.

No recorrido, o Colegiado decidiu que os valores recebidos pela entidade integrante do mesmo grupo empresarial à qual foi atribuída a responsabilidade pelo gerenciamento e execução da despesa comum a todas as entidades **não configura receita**, mas simples reembolso dos valores por ela, às demais, adiantados. Assim, decidiu por excluir os valores auferidos a título de reembolso de despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns.

A fim de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial para essa matéria foram indicados, como **paradigmas**, os Acórdãos nº **204-00.311 (1)** e **204-00.548 (2)**. Transcrevo abaixo trechos das respectivas ementas:

(1) PIS. BASE DE CÁLCULO.

Constituem receita de prestação de serviços, tributáveis pela Contribuição para o PIS, os valores recebidos de outras empresas do mesmo grupo em contraprestação pela realização, na recebedora, de atividades comuns a todas as empresas do grupo.

(2) PIS. BASE DE CÁLCULO.

O suporte oneroso dado na área de informática, de comercialização, de compras, de logísticos, manutenção, de engenharia e de recursos humanos a outras empresas, ainda que do mesmo grupo, configura prestação de serviços de natureza administrativa/comercial, **receita daí proveniente íntegra** a base de cálculo da Cofins.

Verifica-se que no **paradigma 1**, (Acórdão nº 204-00.311), em situação análoga, a Turma julgadora entendeu que tais ingressos não só devem ser registrados contabilmente como receita, como também devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Ademais, entendeu

que a empresa que realiza a atividade centralizada está, indubitavelmente, prestando um serviço à outra empresa do grupo. Em relação ao **paradigma 2** (Acórdão nº 204-00.548), o Colegiado entendeu que os valores auferidos a título de reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, pelo pagamento de dispêndios comuns, são receitas e integram a base de cálculo das referidas contribuições.

Cotejando-se os arestos (recorrido e paradigmas), verifica-se que as matérias enfrentadas são equivalentes (tributação ou não de rateio de despesas comuns), sendo que nos paradigmas entendeu que são tributáveis e no recorrido entendeu que não são tributáveis.

Com essas considerações, entendo que a divergência jurisprudencial **foi comprovada** e seria necessário, assim, o pronunciamento da CSRF.

Dessa forma, voto por **conhecer** do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio que, no presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à **incidência da COFINS sobre quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento por despesas com serviços compartilhados**.

Entendo ser inócua a discussão acerca do RATEIO DE GASTOS vinculados ou não ao objeto da empresa, porque a segregação entre atividade fim e meio não é legal e, no caso, confunde-se a natureza da despesa com sua função na entidade.

No caso vertente, cabe informar, conforme esclarecido à Fiscalização (fls. 172/353), que os reembolsos foram todos suportados pela emissão de notas de débito e apenas as atividades da área administrativa e de suporte operacional foram objeto do rateio.

Pela função dos gastos, a Lei das S/A - art. 187, da Lei nº 6.404, de 1976, define a função da entidade da seguinte forma: **a)** as atividades – fim, nos seus incisos I e II (receita e custo) e, **b)** as atividades – meio, nos seus incisos III e IV (receitas e despesas operacionais).

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

A leitura do dispositivo acima aponta para a apresentação do resultado da atividade-fim nos incisos I e II, a apresentação das atividades-meio nos incisos III e IV e a destinação do resultado para terceiros (que não os proprietários) nos incisos V e IV.

Porém, essa divisão é atrelada à função do gasto na estrutura da empresa e, assim, pela natureza do gasto, não se pode classificá-lo com segurança na atividade-fim ou atividade-meio, pois:

a) o mesmo gasto que, por sua natureza, esteja relacionado com os recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos pode ser utilizado para a realização de diferentes funções, na atividade da entidade: **(i)** tanto para a consecução de atividades-fim, tais como, numa entidade financeira, o controle de carteiras de investimento ou de crédito, ou, numa prestadora de serviços, o controle dos projetos e contratos em andamento, e **(ii)** quanto para a realização de atividades-meio, tais como a limpeza ou a segurança dos estabelecimentos; e

b) o mesmo gasto que, por sua natureza, esteja relacionado com o suporte jurídico poderia ser utilizado para a realização de diferentes funções, na atividade da entidade: **(i)** tanto para a realização de atividades-fim, tais como a elaboração de contratos, para fechamento de negócios com os clientes, e **(ii)** quanto para a realização de atividades-meio, tais como o planejamento tributário.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, propondo a adoção das normas internacionais de contabilidade em nosso país, em complementação à Lei das S/A, editou o Pronunciamento Técnico CPC nº 26, que foi aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Resolução 676, de 2001) e pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC (NBC TG 26), analisando a questão e definindo que não é a natureza do gasto que determina sua classificação como atividade-fim ou atividade meio, mas sim a sua função na empresa.

A Solução de Divergência – COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013, aprovada pelo Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, admite que gastos referentes a departamentos de APOIO ADMINISTRATIVO centralizado sejam concentrados em uma empresa do grupo e rateados entre todas as empresas, sem integrar a Base de Cálculo do PIS e da COFINS:

“(…) Conclusão:

30. Isto posto, soluciona-se a divergência afirmando-se que **é possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada,** e que:

a) quanto ao IRPJ (...).

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 compartilhas como **reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes** do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns **não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora;**

b.2) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica

integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada;

b.3) (...).

31. Fica assim reformada a Decisão SRRF07/Disit nº 46, de 22 abril de 2008”.

No entanto, entendo que a Solução de Divergência SD Cosit nº 23, de 2013, apesar de espocar entendimento teoricamente em linha com o da recorrida:

- não vincula os Conselheiros do CARF;
- trata de assunto em que a própria RFB já se manifestou em sentido contrário; e
- pelos seus termos, **não é automaticamente aplicável ao caso em análise.**

Quanto à própria aplicabilidade indiscriminada, dos termos da referida SD Cosit nº 23/2013, cito Hiromi Higuchi, que, refletindo sobre o tema, discorda da aplicabilidade da SD. Nesse sentido, aponto o caso do SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados, cujos serviços, caso fossem considerados como rateio de custos, nos levaria a um absurdo.

O SERPRO é uma empresa pública, vinculada ao Ministério da Economia, que presta o serviço de desenvolvimento e hospedagem/produção de aplicativos à RFB e ao CARF, entre outros órgãos e entidades. O acionista do SERPRO é a União, formando um grupo de pessoas jurídicas com vínculo societário. Porém, o SERPRO – em essência – realiza as atividades relativas à infraestrutura de informática dos citados órgãos da União.

Nessa situação a aplicação indiscriminada da SD Cosit nº 23, de 2013, levaria à conclusão de que - a atividade realizada pelo SERPRO para a União, não caracterizasse receita de prestação de serviços, mas tão somente uma otimização dos custos computacionais compartilhados.

Não concordo com essa conclusão e, portanto, deve ser desconsiderada. Explico.

A decisão de criação de pessoas jurídicas, com personalidade distinta - está na esfera da autonomia privada, mas não pode ser considerada apenas para os efeitos desejados, e sim para todos os efeitos. Caso a atividade estivesse organizada numa única pessoa jurídica, não haveria falar em receita, contudo não é essa a situação verificada no caso em tela.

Convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, para alterar a sujeição passiva, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 1966):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Não conheço dispositivo específico, na legislação tributária brasileira, tratando de rateio de despesas comuns (*cost sharing*). Pode até existir dispositivo sobre o tema em legislações estrangeiras, porém, em nosso sistema jurídico, eles não podem ser indiscriminadamente aplicados.

Dentro do sistema jurídico brasileiro, identifico duas situações em que um gasto possa ser realizado por uma pessoa jurídica e o custo repassado para outra, sem que isso caracterize despesa:

- (a) consórcio (Lei nº 6.404/1976, arts. 278 e 279)
- (b) mandato (Lei nº 10.406/2002, arts. 653 a 691)

No caso, não temos nenhuma dessas figuras, pois a Contribuinte: **(i)** realizou atos em nome próprio, **(ii)** entregou serviço a outras pessoas jurídicas, fossem eles meramente administrativos ou vinculados a sua atividade objeto e, **(iii)** recebeu valores por isso. No entendimento deste conselheiro, os valores recebidos têm natureza de receita de prestação de serviços.

Quanto ao intuito de lucro, nas operações, entendo que não seja elemento essencial. O lucro é uma decorrência possível da operação, assim como sua inexistência ou até mesmo o prejuízo. O fato essencial é que houve um acordo de vontade entre pessoas jurídicas distintas, cuja personalidade não pode ser desconsiderada frente a atos válidos.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, devendo ser reformada nesta parte o Acórdão recorrido, uma vez que, pelas razões expendidas neste voto, resta definido que os valores recebidos pela entidade integrante do mesmo grupo empresarial à qual foi atribuída a responsabilidade pelo gerenciamento e execução da despesa comum a todas as entidades, configura receita e integram a base de cálculo da COFINS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos