



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720053/2019-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.849 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** VLI S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. REQUISITOS DE EXCLUSÃO DOS REEMBOLSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. NATUREZA DE RECEITA

As despesas/custos comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade de uma delas, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base em “contrato ou convênio de rateio de despesas/custos comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio e que na contabilidade da centralizadora seja possível se identificar a parte que cabe a cada empresa. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela centralizadora, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em reembolso passível de exclusão da base das contribuições ao PIS e à COFINS.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2014

CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. REQUISITOS DE EXCLUSÃO DOS REEMBOLSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. NATUREZA DE RECEITA

As despesas/custos comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade de uma delas, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base em “contrato ou convênio de rateio de despesas/custos comuns”, desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio e que na contabilidade da centralizadora seja possível se identificar a parte que cabe a cada empresa. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela centralizadora, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em reembolso passível de exclusão da base das contribuições ao PIS e à COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membro do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Ausentes os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Renata da Silveira Bilhim.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s): a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares e o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS,. fls.107/120, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 31.571.392,05, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/01/2019. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 121/129, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

O sujeito passivo é uma empresa cuja principal característica é ser uma holding, ou seja, participa da sociedade de outras empresas. Suas investidas, sempre controladas, atuam no setor de logística, principalmente no transporte ferroviário de carga e operações portuárias.

...

No tocante aos tributos PIS e COFINS, durante o procedimento fiscal, foi observada situação que demandava verificação pormenorizada, que consistia no fato de que o sujeito passivo declarara cerca de R\$ 154 milhões como sendo receita de recuperação despesas, classificando-a como isenta para aqueles tributos.

...

Em seu cadastro CNPJ, o sujeito passivo indica como atividade preponderante o transporte ferroviário de carga, CNAE 4911600. Mas, as receitas com a venda de bens e serviços é bastante diminuta, cerca de R\$ 6 milhões. Outras receitas foram classificadas como: receitas de ganho MEP R\$ 245 milhões (típicas de holding), receitas financeiras R\$ 85 milhões e receitas com recuperação de despesas R\$ 154 milhões.

O sujeito passivo prestou informações a respeito dessa receita com recuperação de despesas, disse que foram pagas pelas controladas para ressarcir as despesas administrativas comuns: “recuperadas através da cobrança destes valores pré definidos contra as empresas que utilizam a mão-de-obra corporativa” (Resposta ao TIF-7, datada de 10/10/18).

Apresentou um contrato de compartilhamento de despesas com suas controladas. Assinado em 30 de dezembro de 2011, acompanhada de um Parecer Jurídico de 09/12/2015.

Em resposta ao TIF-8, apresentada em 27/12/2018, declarou que as despesas a que se referiam as respectivas receitas com recuperação de despesas estavam contabilizadas nas seguintes contas:

350111001 Despesas administrativas 120.706.546,79

353012006 Remuneração variável - participação no resultado 28.849.010,76

353015001 FGTS recolhimento mensal 4.109.546,63

353015003 INSS 10.083.419,81

353015005 INSS SESI / SENAI 1.253.072,76

As receitas com recuperação de despesas não foram tributadas pelo PIS / COFINS.

Das contas de despesas informadas pelo sujeito passivo como originárias das receitas com recuperação de despesas, somente a conta 350111001 – “Despesas administrativas” teve seu saldo encerrado a contrapartida do resultado do exercício, as demais são contas transitórias, ou seja, não afetaram o resultado do exercício, elas estão consideradas dentro da própria conta de Despesas Administrativas.

Constata-se que a receita com recuperação de despesas (154) é superior às despesas administrativas (120). O sujeito passivo declarou que tal diferença se daria por se tratar de valores referentes a anos anteriores (Reposta ao TIF-8, datada de 16/01/19). Mas, tal afirmação não foi comprovada, bem como não foi demonstrada vinculação entre os valores de despesas e os valores de receita com recuperação de dessas despesas, nem nos esclarecimentos por escrito, nem nas planilhas eletrônicas apresentadas pelo sujeito passivo.

Constata-se também que as receitas com recuperação de despesas foram consideradas na apuração do IRPJ e da CSLL, bem como as despesas administrativas respectivas.

Outra observação que se faz dessa mesma conta de Despesas Administrativas é que se trata de uma conta analítica, ou seja, há lançamentos contábeis nela, quando deveria ser uma conta sintética, ou seja, abaixo dela deveria haver outras contas que segregassem os lançamentos de acordo com a natureza de cada despesa. O que configura não observância do princípio contábil do título próprio, que diz que os fatos contábeis devem ser segregados e registrados em contas de acordo com a sua natureza. À revelia deste princípio, o sujeito passivo contabilizou todas as despesas administrativas em uma mesma conta, nela estão despesas das mais variadas natureza, como salários, encargos trabalhistas, aluguel, energia elétrica, água, telefone, material de escritório etc.

Constata-se assim que o sujeito passivo não segregou na contabilidade as despesas de maneira nenhuma, nem de acordo com a sua natureza, nem de acordo com aquelas que deveriam ser compartilhadas com as empresas controladas.

#### Contrato de Compartilhamento de Despesas

Prevê o contrato apresentado, que o sujeito passivo compartilharia custos e despesas que incorreria para realização de atividades administrativas com as controladas, nas áreas comercial, financeira, planejamento, administrativa, gestão, jurídica, regulatório, comunicação e RH.

O contrato não é claro sobre o critério pelo qual os custos serão rateados. É bastante vago ao dizer que “será levado em consideração a natureza e os custos das atividades desenvolvidas pelas áreas compartilhadas ou a proporção de cada empresa no somatório das receitas”. Chama atenção uma observação que diz que “os custos operacionais não serão rateados, serão cobrados da empresa beneficiária”.

...

O contrato determina como obrigação do sujeito passivo a apresentação de contas dos custos incorridos e dos valores repassados às controladas. Mas tal documento não foi apresentado à fiscalização.

...

Características da Operação Para fins de adequação da operação realizada pelo sujeito passivo diante da legislação do PIS e da COFINS, foram observadas suas características. Cada característica foi classificada como sendo mais condizente com uma prestação de serviço ou como um compartilhamento de despesas.

#### Atividades Fim

As operações do sujeito passivo abrangem atividades meio e atividades fim. Característica de uma prestação de serviço.

No item 1.3 do contrato de compartilhamento de despesas (cópia juntada ao processo) consta que “as atividades operacionais não serão rateadas, serão apropriadas diretamente pela empresa beneficiária”. No anexo único, onde são detalhados os critérios de compartilhamento consta: “operações de portos e terminais: alocação direta na empresa Vale Operações Portuárias”; “operações ferroviária: alocação direta na empresa Vale Operações Ferroviárias.

A SD 23/2013 entende que o compartilhamento de despesas é possível apenas para as atividades de apoio (...).

#### Finalidade Lucrativa

As operações do sujeito passivo resultaram em lucro. Foi arrecadado mais do que foi gasto. No ano fiscalizado foi auferida uma receita de cerca de R\$ 154 milhões diante de um custo de cerca de R\$ 120 milhões. Característica de uma prestação de serviço.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando não envolver apenas o preço global pago. (...).

#### Inexatidão entre Períodos de Apuração

As operações do sujeito passivo resultaram em recebimento à título de recuperação de despesas já deduzida em período anterior em que o sujeito passivo foi tributado com base no lucro real. Característica de uma prestação de serviço.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando envolver período de apurações distintos (...).

#### Segregação de Despesas

As operações do sujeito passivo foram contabilizadas em apenas uma conta de despesa que foi lançada a débito do resultado do exercício, a conta 350111001 –“Despesas administrativas”. Nessa conta também foram registradas todas as despesas administrativas do sujeito passivo, não importando sua natureza. Prática que impossibilita a confirmação dos valores que deveriam ser rateados. Característica de uma prestação de serviço, onde são cobrados valores sem prestação de contas dos custos envolvidos.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando não envolver segregação contábil dos valores envolvidos no rateio.

...

#### Falta de Clareza

O sujeito passivo não comprovou através de prestação de contas os valores globais envolvidos, os critérios de rateio e os valores atribuídos a cada participante. Característica de uma prestação de serviço, onde a única coisa que importa é o preço da venda do serviço, não cabe prestação de contas dos custos e critérios de rateio.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando não envolver demonstração clara dos valores rateados e do demonstrativo de apuração.

...

#### Falta de Razoabilidade

A operação sequer pode ser chamada de compartilhamento, uma vez que a totalidade das despesas administrativas do sujeito passivo são repassadas aos beneficiários, caracterizando-os como tomadores de serviços.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando não houver razoabilidade na operação.

...

#### Apropriação Integral das Despesas pela Centralizadora

O sujeito passivo apropriou a totalidade das despesas e das respectivas receitas de recuperação de despesas em sua apuração do IRPJ e da CSLL. O que caracteriza a operação como prestação de serviços, ou seja, operações geradoras de receitas próprias. Ao fazê-lo, o sujeito passivo admitiu que as despesas aproveitadas na apuração do IRPJ e CSLL correspondiam aos dispêndios exigidos para as atividades de assistência às suas controladas, o que equivale a dizer que os supostos ressarcimentos pelos serviços prestados são em verdade receitas produzidas pelas atividades de apoio às controladas.

A SD 23/2013 entende que o não é caso de compartilhamento de despesas quando a totalidade dos valores pagos integram a apuração do IRPJ e da CSLL da empresa centralizadora.

...

#### Conclusão

Diante da situação constatada e do entendimento deste órgão em casos semelhantes, inclusive com decisões administrativas neste sentido, a conclusão desta fiscalização é de que as receitas classificadas pelo sujeito passivo como sendo referentes à recuperação de despesas, configuram fato gerador dos tributos PIS e COFINS por se enquadrarem na hipótese de incidência de acordo com suas características.

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em síntese, que:

No caso, a Impugnante celebrou contrato formal de compartilhamento de custos (Contrato – **doc. 03**) com sociedades controladas, relacionados com atividades administrativas (atividade-meio) nas áreas comercial, financeira e planejamento, administrativa, gestão integrada, jurídica, regulatória e de comunicação e RH (cláusula primeira, item 1.1., do Contrato).

Nesse contexto, era atribuído à Impugnante, apurar, sem qualquer intuito lucrativo, as despesas incorridas mensalmente, calcular e repassar o custo para reembolso pelas controladas beneficiárias, de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços (cláusula segunda, do contrato de rateio).

Apesar de o rateio de despesas e custos das atividades administrativas entre a Impugnante e suas controladas estar acobertado por contrato formal, com escopo e requisitos para o cálculo dos reembolsos definidos de forma prévia e clara, corroborado por ampla documentação, o fisco entendeu por bem caracterizá-lo como prestação de serviço, sob o fundamento de não observância dos critérios previstos na Solução de Divergência nº 23/2013.

...

### 3. DO DIREITO.

#### 3.1. Contrato de compartilhamento de custos.

O contrato de compartilhamento de custos, também conhecido como rateio de despesas ou cost sharing agreement, é modalidade de negócio jurídico que não possui previsão no Código Civil, consubstanciando-se em contrato atípico, decorrente da prática empresarial, mas cuja celebração é permitida juridicamente, desde que observados a lei, a ordem pública, os bons costumes e os princípios gerais de direito.

...

O conceito, portanto, é traduzido pela ideia de concentração de despesas por uma empresa de um grupo econômico no intuito de tornar a administração do grupo como um todo mais eficiente e racional, com o posterior reembolso dos custos pelas empresas beneficiárias. Trata-se de despesas que essas empresas teriam de incorrer caso inexistisse o acordo.

O posicionamento do fisco em relação à matéria foi sedimentado pela Solução de Divergência n.º 23/2013. Em síntese, o caso tratou de contribuinte que desejava concentrar os departamentos jurídico, informática e recursos humanos, mediante a assinatura de um convênio entre as partes, prevendo expressamente normas para a sua operacionalização, bem como a demonstração dos métodos e critérios considerados para determinação do valor rateado, além da natureza e periodicidade da apuração da despesa.

...

Em suma, além dos critérios gerais (necessidade, usualidade e normalidade, além de comprovação mediante documentação hábil e idônea), a RFB consignou a necessidade do estabelecimento de critérios objetivos prévios de rateio, a coerência desses critérios com o que a despesa que a empresa beneficiária teria na ausência do acordo, a dedutibilidade restrita à parcela da despesa que lhe couber de acordo com os critérios e a contabilização destacada dos atos relacionados ao rateio.

Em relação ao PIS e à COFINS, a consulta afirmou que o reembolso de despesas não deve ser oferecido à tributação, desde que obedecidos os critérios previstos para a dedutibilidade estabelecidos para o IRPJ e a CSLL. A seguinte passagem resume bem o raciocínio adotado:

“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.”

...

Como se explicita a seguir, o Contrato celebrado pela Impugnante configura verdadeiro compartilhamento de despesas, conforme contundente prova documental que segue anexa. Quanto aos requisitos exigidos pela Solução de Divergência n.º 23/2013, **a despeito de serem ilegais**, por não contarem com previsão legal, as características do contrato igualmente atendem às suas exigências, já que o compartilhamento conta com critérios prévios e objetivos, que permitem a exata correlação entre os valores transferidos à centralizadora e os gastos globais.

Assim, os repasses recebidos pela Impugnante configuram-se verdadeiros reembolsos pelas despesas administrativas suportadas em razão do contrato de compartilhamento, e não receita advinda de prestação de serviço.

3.2. Previsão de critérios pela RFB por meio de Solução de Divergência: ofensa à legalidade.

Como mencionado, o contrato de rateio de custo é contrato atípico, decorrente da prática empresarial, que não conta com disciplina legal própria. Em linhas gerais, além dos critérios gerais (necessidade, usualidade e normalidade, além de comprovação mediante documentação hábil e idônea), a RFB assentou a necessidade de atendimento de outros critérios para a configuração do contrato de rateio: (a) critérios objetivos

prévios de rateio, (b) a coerência desses critérios com o que a despesa que a empresa beneficiária teria na ausência do acordo, (c) a dedutibilidade restrita à parcela da despesa que lhe couber de acordo com os critérios e (d) a contabilização destacada dos atos relacionados ao rateio.

A despeito de a Receita Federal entender pela necessidade do atendimento a determinados requisitos para a configuração do contrato de rateio, lei, como registrado, não disciplina o instituto, e, por conseguinte, tampouco impõe a observância de condições para a sua caracterização, razão pela qual o exame deve levar em consideração a essência do contrato, verificado de forma casuística.

A propósito, os critérios exigidos pela RFB como pressupostos do contrato de rateio são meros indicativos da sua configuração, devendo apenas nortear a atividade de fiscalização, e não limitar o direito do contribuinte de celebrar contrato de compartilhamento de despesas, sobretudo quando acompanhado de provas que demonstram o efetivo rateio de custos de atividade meio.

Nessa esteira, é imprescindível mencionar que, no âmbito do direito tributário, não há exceções à legalidade, já que todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais, por meio de diploma legal, emanado do Poder Legislativo. Ou seja, é preciso que lei, em sentido formal, traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

...

Dessa feita, como o auto de infração em epígrafe ateu-se ao cumprimento de requisitos formais não previstos em lei, em sobreposição e desconsideração da prova incontestada da **efetivação do contrato de mútuo**, sua improcedência é medida que se impõe.

### 3.3. Características do contrato de rateio da Impugnante.

Como se denota das exposições em linhas anteriores, o contrato de rateio demanda avaliação casuística. De todo modo, a regra geral que pode ser deduzida, com base na doutrina e na jurisprudência, é a de que os critérios de rateio devem permitir que cada empresa arque com as despesas que efetivamente lhe competem. É o que ocorre no Contrato celebrado pela Impugnante e suas controladas.

Com o intuito de desconfigurar o contrato de rateio celebrado pela Impugnante com suas empresas controladas, a autoridade fazendária listou uma série de características que, segundo sua avaliação, seria mais condizente com uma prestação de serviço.

Nos termos abaixo explicitados, demonstra-se que os indícios elencados pela autoridade fazendária contrariam as provas documentais apresentadas pela Impugnante, as quais permitem a constatação de celebração de efetivo contrato de rateio, com previsão de critérios prévios e claros quanto ao rateio.

#### 3.3.1. Atividade meio e fim.

...

Nesse sentido, nos termos da cláusula primeira, item 1.1., do Contrato, constitui objeto da avença o compartilhamento de despesas única e exclusivamente relativas a atividades administrativas nas áreas comercial, financeira e planejamento, administrativa, gestão integrada, jurídica, regulatória e de comunicação e RH. Veja-se, com efeito, que a previsão contratual é atinente apenas a atividades meio da Impugnante.

Ao contrário do que a fiscalização busca induzir, o item nº 1.3. da cláusula primeira do Contrato reafirma que o rateio não abarca despesas e custos operacionais, os quais serão **alocados diretamente pelas empresas**, de acordo com sua atividade. Confira-se, em sua literalidade:

1.3. (...) Já as despesas e **custos operacionais de alocação direta** e gastos extraordinários **não serão rateados** entre as Partes, sendo apropriados diretamente pela empresa beneficiária (...).” (sem destaques no original)

Dizer que o custo será alocado diretamente pela empresa beneficiária (e não pela Impugnante, como empresa centralizadora das atividades do contrato de rateio) equivale a dizer que ele não comporá o rateio entre os participantes do contrato de compartilhamento. Não há outra interpretação possível para as disposições contratuais acima mencionadas. A leitura proposta pelo fisco vai em sentido diametralmente oposto à previsão do Contrato.

Tanto é assim que, nas situações levantadas pela autoridade fiscal, a avença nem mesmo prevê um parâmetro para o cálculo dos valores para cada empresa, limitando-se a mencionar que a alocação será feita de forma direta pela empresa. Lado outro, os critérios constantes dos gastos que efetivamente compõem a base do rateio da Impugnante e suas controladas contam com verdadeiros métodos de cálculo para a mensuração dos reembolsos dos gastos incorridos na disponibilização das atividades administrativas, de acordo com os custos de cada empresa.

Nesse aspecto, as planilhas de controle dos gastos globais e a proporção de acordo com os custos de cada empresa participante do rateio são claras ao indicar que as despesas com gastos de portos e ferrovias não foram objeto de compartilhamento (**doc. 04**).

...

Como visto, todas as despesas com portos foram direcionadas única e exclusivamente para a VOP, não tendo sido compartilhada com nenhuma outra companhia participante do contrato.

Outrossim, ainda que esses valores tivessem sido abarcados pelo contrato de rateio, o que se admite em atenção à eventualidade, ainda assim esse fato, isoladamente, não teria o condão de desnaturar todo o contrato de rateio. Isso porque a fiscalização identificou uma suposta impropriedade (mesmo que em confronto com a realidade) insignificante se comparada com o compartilhamento de despesas administrativas, atividades meio, como um todo.

Por essa razão, tem-se que o contrato de compartilhamento de despesas pactuado pela Impugnante abarcar tão somente atividades meio da Impugnante, não se estendendo para atividades fim.

### 3.3.2. Finalidade lucrativa.

Nesse ponto, a fiscalização aduz que o compartilhamento de despesas resultou em lucro para a Impugnante, posto que teria sido arrecado valor superior ao que de fato gasto no preço global pago pelos bens e serviços. (...).

De imediato, faz-se alusão ao subitem n.º 2.1.1. da cláusula segunda do Contrato, no que toca à expressa previsão de que o ressarcimento dos valores será realizado de acordo com os custos realmente incorridos, sem o acréscimo de quaisquer taxas, remuneração ou margem de lucro para a Impugnante.

Intimada para esclarecer a composição do valor de R\$ 154 milhões (termo de intimação fiscal n.º 8), a Impugnante explicitou que, por equívoco, estavam sendo consideradas quantias estranhas ao rateio de custos do ano de 2014:

despesas atinentes a 2013 e quantias transferidas por empresa controladora, não participante do Contrato. As informações foram acompanhadas das Notas de Débito e documentos de controle interno das despesas abarcadas pelo Contrato e a sua divisão entre as empresas participantes (**docs. 04 e 05, cit.**).

Veja-se que divergência de valores é resultante de erro na consolidação dos valores das despesas atinentes ao contrato de compartilhamento, já que foram considerados valores estranhos à avença: **(a)** valor recebido de empresa controladora Vale S.A. não participante do Contrato; **(b)** Notas de Débito n.ºs 897, 898, 899 e 900 relativas ao ano de 2013.

...

Assim, demonstrada a correspondência entre as despesas incorridas no preço global e o gasto das empresas, não há se falar em lucro, tampouco em contrato de prestação de serviço.

### 3.3.3. Inexatidão entre períodos de apuração.

O terceiro aspecto levantado pelo fisco como indício de prestação de serviço pela Impugnante diz respeito ao recebimento a título de recuperação de despesas já deduzidas em período anterior, em que a Impugnante foi tributada com base no lucro real.

De toda sorte, como justificativa, a fiscalização menciona trecho da Solução de Divergência n.º 23/2013 especificamente no ponto em que faz alusão ao art. 273, do antigo RIR/1999, reproduzido pelo art. 285, do RIR/2018, responsável pela disciplina da inobservância do regime de competência.

O tema foi elucidado pela RFB por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 02/1996, que consignou a necessidade, nesses casos, de ajuste do lucro líquido.

Mais especificamente, determinou que, diante de uma inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, a ordem é para excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente. Em sentido contrário, a prescrição é para adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

...

Dessa forma, tem-se que o Parecer Normativo em comento prevê, com caráter vinculante no âmbito da RFB, os procedimentos que devem ser observados pela autoridade fazendária nos casos de desatendimento do período de competência.

Isto é, em razão da sua natureza vinculante, a fiscalização é obrigada a cumprir os procedimentos previstos no Parecer, sob pena de nulidade de seus lançamentos.

Assim sendo, como nos presentes autos o auditor, apesar de ter identificada suposta situação de inobservância de período de competência, o fez em desatendimento dos parâmetros previstos no Parecer Normativo Cosit n.º 02/1996, pelo que o lançamento realizado é nulo.

Não suficiente, independentemente da nulidade, não se pode desconsiderar que o fiscal não trouxe nenhum elemento que comprovasse a inexatidão apontada, nem mesmo cuidou de identificar quais seriam as despesas que já deduzidas.

Portanto, as cobranças de PIS/COFINS constituídas por esse lançamento não podem prosperar.

### 3.3.4. Segregação de despesas.

A autoria fiscal também se opõe contra a contabilidade adotada pela Impugnante. Mais uma vez, limita-se a tecer acusações sem proceder à avaliação da realidade fática dos autos. Isso porque a contabilização permite a identificação dos valores do compartilhamento de despesas.

Outrossim, tem-se que esse ponto não prejudica o rateio de custos concretizado pela Impugnante, o qual deve ser avaliado como um todo, levando-se em consideração a documentação apresentada, que certifica a sua efetiva realização, pelo que o presente lançamento deve ser desconstituído.

### 3.3.5. Clareza: indicação dos valores globais, critérios de rateio e valores de cada empresa participante.

O auditor fiscal também se insurgiu contra a clareza do Contrato celebrado pela Impugnante, ao afirmar, de forma totalmente genérica, que a Impugnante não comprovou os valores globais envolvidos, os critérios de rateio e a participação das empresas nas despesas (**docs. 04 e 05, cit.**).

Sem apresentar qualquer argumento que pudesse embasar sua afirmação, o fisco vale-se de parecer jurídico apresentado pela Impugnante, em cujo âmbito foram feitos aconselhamentos acerca de contratos de rateio **a serem** assinados pela Impugnante, deturpando, entretanto, a sua finalidade e as suas conclusões.

...

Nessa seara, não se pode utilizar apontamentos referentes aos contratos a serem assinados para avaliar o contrato efetivamente celebrado pela Impugnante e suas controladas, já que não se pode afirmar que refletem os termos finais da avença.

Outrossim, ainda que as observações contidas no parecer pudessem funcionar como parâmetro para o exame do rateio de despesas desenvolvido pela Impugnante, deve-se esclarecer que as suas conclusões não foram reproduzidas com fidedignidade pela fiscalização, o que igualmente invalida o seu uso no deslinde do PTA em epígrafe.

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que a fiscalização se limitou a fazer acusação totalmente genérica, sem, contudo, apontar o suposto equívoco/imprecisão dos métodos de rateio usados pela Impugnante e o seu prejuízo para a efetiva averiguação dos custos de cada empresa no preço global dos bens e serviços.

Conforme se depreende do item nº 1.3. da cláusula primeira do Contrato, o critério de compartilhamento de custos e despesas é determinado em virtude das especificidades das áreas envolvidas, levando-se em consideração a natureza e os custos das atividades desenvolvidas pelas áreas compartilhadas.

Em linha com a disposição contratual, no anexo único da avença, a Impugnante e suas controladas estabeleceram critérios prévios, claros e objetivos para o cálculo preciso da relação custos e despesas incorridos por cada interveniente e pela centralizadora.

Além da celebração prévia e por meio de instrumento contratual, a Impugnante apresentou ao fisco seus controles de gastos e correspondente divisão entre as empresas beneficiárias, de acordo com a utilização dos bens e serviços compartilhados de cada empresa.

Demais disso, importante consignar que a Impugnante cuidou de disponibilizar mensalmente Notas de Débito para as beneficiárias, com os valores atinentes a cada uma delas, de acordo com o custo efetivamente incorrido.

Dessa forma, atendeu aos critérios postos pela Solução de Divergência nº23/2013, já que o contrato de rateio celebrado foi revestido de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal.

Portanto, infundada a alegação de que falta de clareza quanto à fixação dos valores e métodos de rateio no Contrato da Impugnante.

#### 3.5.6. Razoabilidade.

Igualmente sem oferecer prova às suas acusações, o fisco aduz que a totalidade das despesas administrativas da Impugnante foi repassada para as empresas beneficiárias.

O entanto, os documentos apresentados ao longo do procedimento de fiscalização não permitem se chegar a essa conclusão. As despesas incorridas no contrato de rateio são divididas entre todas as empresas participantes, inclusive a Impugnante, de acordo com a utilização de cada uma dos bens e serviços objeto da avença. Assim, cada companhia arca apenas com os custos incorridos por cada uma delas Nesse sentido, oportuno endossar que o Contrato dispõe sobre a divisão de despesas administrativas entre as partes que o celebraram, sem previsão de qualquer exceção nesse sentido. Portanto, assim como as suas controladas, a Impugnante arca com os custos efetivamente dispendidos para atender suas necessidades no âmbito do contrato de compartilhamento.

...

Assim sendo, afastada a alegação de que a Impugnante não participava do rateio dos custos, transferindo a sua parte para as demais empresas.

3.5.7. Apropriação integral das despesas pela centralizadora. Contabilização das controladas.

Por fim, a fiscalização aduz que a Impugnante teria apropriado da totalidade das despesas e das respectivas receitas de recuperação de despesas em sua apuração de IRPJ e da CSLL.

No entanto, ao contrário do que induz o fisco, na tentativa de classificar o contrato de rateio como de prestação de serviço, a Impugnante apropria apenas da parte que é referente aos seus custos e despesas no contrato de compartilhamento, não alcançando os valores atinentes às suas controladas.

Do exposto, tem-se que os valores recebidos pela Impugnante como reembolso das despesas e custos incorridos no contrato de rateio celebrado com empresas do grupo não constituem renda, e, portanto, não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS.

Conclui pleiteando a desconstituição do lançamento.

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2014

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. CONDIÇÕES.**

A exclusão da base de cálculo de valores auferidos a título de reembolso de despesas exige que se trate de despesas dedutíveis, com critérios de rateio previamente ajustados, razoáveis e objetivos formalizados em instrumento prévio, que cada participante do rateio aproprie apenas a parte que lhe caiba pela aplicação dos critérios e que seja mantida escrituração destacada dos atos diretamente relacionados com o rateio. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela centralizadora, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em reembolso passível de exclusão da base.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2014

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. CONDIÇÕES.**

A exclusão da base de cálculo de valores auferidos a título de reembolso de despesas exige que se trate de despesas dedutíveis, com critérios de rateio previamente ajustados, razoáveis e objetivos formalizados em instrumento prévio, que cada participante do rateio aproprie apenas a parte que lhe caiba pela aplicação dos critérios e que seja mantida escrituração destacada dos atos diretamente relacionados com o rateio. Constatada a inobservância de tais requisitos e a apropriação total dos custos/despesas pela centralizadora, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em reembolso passível de exclusão da base.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou questões preliminares e de mérito, apresentando as mesmas argumentações da sua Impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme relatado, a lide trata de valores recebidos pela empresa recorrente decorrentes de rateio de despesas administrativas com outras empresas do mesmo grupo econômico que a Fiscalização considerou com natureza jurídica de receita, conseqüentemente integrando a base de cálculo das contribuições não cumulativas para o PIS/Pasep e a COFINS, enquanto o contribuinte considerou esses valores como mero reembolsos de despesas, sem incidência dessas contribuições.

Explica a recorrente que celebrou contrato de compartilhamento de custos com determinadas empresas controladas, relacionados unicamente com atividades administrativas (atividade-meio) nas áreas comercial, financeira e planejamento, administrativa, gestão integrada, jurídica, regulatória e de comunicação. Nesse modelo, foi atribuída à Recorrente a função de apurar, sem qualquer intuito lucrativo, as despesas incorridas mensalmente, calcular e repassar o custo para reembolso pelas controladas beneficiárias, de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços. Porém, a despeito do rateio dos custos administrativos entre a recorrente e suas controladas estar acobertado por contrato formal, com escopo e requisitos para o cálculo dos reembolsos definidos de maneira prévia, objetiva e clara, corroborado por ampla documentação – Notas de Débito (ND) e registros internos discriminados, a recorrente afirma que o fisco entendeu por bem caracterizá-lo como prestação de serviço, sob o fundamento genérico de não observância dos critérios previstos na Solução de Divergência nº 23/2013.

O Fisco, por sua vez, com base nos aspectos para caracterização de reembolso abordados na Solução de Divergência nº23/2013, entendeu que por diversos fatores constatados no procedimento fiscal que os valores recebidos pela fiscalizada das suas empresas controladas não se caracterizariam como reembolso de despesas, mas sim como receitas de prestação de serviços, estando, portanto, sujeitas à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise da lide.

Percebe-se pela leitura dos autos que a recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Esse dispositivo legal define como fato gerador das contribuições para o PIS e a Cofins, incidência não cumulativa, *o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*. Registram, ainda, que, *o total das receitas compreende ... e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*, conforme abaixo transcrito:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de

investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-se pela legislação transcrita, que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo.

Quanto ao conceito de receita, o Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis estabelece a seguinte definição:

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Em suma, entendo que receita é o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Conforme antes consignado, o caso ora analisado trata de rateio entre "empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico para compartilhar e ratear despesas relacionadas às atividades administrativas.

Explica Luciana Rosanova Galhardo<sup>1</sup> que, “por meio de CRCC “Cost Sharing Agreements”, as empresas de um mesmo grupo econômico escolhem, dentre si, uma determinada empresa (denominada centro de custos, ou sociedade-mãe) que ficará encarregada de desenvolver bens, serviços ou direitos em proveito de todas, centralizando os custos e despesas, com o intuito de minimizar encargos e maximizar resultados globais do grupo econômico. Nesses casos, tais gastos incorridos pelo centro de custos são rateados, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato, entre as demais empresas do grupo que deles se beneficiem de alguma forma”.

Para essa situação, o entendimento da Receita Federal do Brasil RFB foi uniformizado na Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013, com

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

aplicação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na qual se admite 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. Esses valores movimentados na empresa centralizadora, no entanto, para se caracterizarem como verdadeiros reembolsos, com dedutibilidade para o IRPJ/CSSL e não incidência do PIS/Pasep e da COFINS, devem atender a alguns requisitos essenciais, quais sejam, 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.

Assim, no que se refere ao PIS e a COFINS, cabe a este Colegiado decidir se os valores movimentados nessas operações entre as empresas se tratam de receitas de prestação de serviços, como afirma a Fiscalização, ou se são efetivamente reembolsos de despesas compartilhadas das controladas que foram concentradas na empresa recorrente como afirmado por ela.

Inicialmente, aduz a recorrente que inexistente previsão legal de condicionantes para a caracterização do reembolso, razão pela qual o exame deve levar em consideração a essência do contrato, verificada de forma casuística. Lembra ainda que os instrumentos infralegais possuem papel interpretativo, de modo que não possuem competência, sem amparo na legislação, para a previsão de requisitos para a caracterização do contrato de rateio.

Conclui afirmando que o auto de infração em epígrafe, assim como o Acórdão recorrido, limitaram a apreciação do contrato de rateio ao cumprimento dos requisitos formais incluídos e exigidos na Solução de Divergência nº 23/2013, sem qualquer respaldo legal, em sobreposição e desconsideração da prova incontestada de sua efetivação, sua improcedência é medida que se impõe.

Em que pese o esforço da recorrente em querer dar ares de ilegalidade aos requisitos caracterizadores de reembolsos de despesas constantes da SD nº23/2013, entendo que as conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal fundada na referida SD nada tem de ilegal, haja vista que ela apenas interpreta os dispositivos legais que regem a matéria tributária, justamente visando a efetividade da sua aplicação na realidade prática.

Nesse sentido, as referidas exigências visam dar aplicação aos dispositivos legais que tratam da incidência das contribuições sociais, anteriormente transcritas, e aos dizeres do art.299 do RIR/1999, com matriz legal na Lei nº 4.506, de 1964, art. 47. Aliás, eles também são fruto da jurisprudência administrativa predominante da Primeira Seção do CARF que, mesmo antes da SD COSIT nº23/2013, já vinha admitindo a dedutibilidade das despesas compartilhadas entre empresas de um mesmo grupo econômico desde que fossem atendidos os mesmos requisitos antes citados. Abaixo, as ementas parciais de alguns desses julgados:

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.

(Acórdão nº 101-96357, 1º CC, 1º Câmara, Rel. Valmir Sandri, seção de 17.10.2007)

#### DESPESAS RATEADAS. DEDUTIBILIDADE

Para que despesas rateadas entre um grupo de empresas sejam dedutíveis, não basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos, que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais às atividades das empresas, e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustado.

#### 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 à legitimidade do lucro líquido tomado como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL.

(Acórdão 1301-000.977, 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sessão de 7 de novembro de 2012)

#### 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.

(Acórdão 203-09.674, 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sessão de 7 de julho de 2004)

Diante dessas possíveis repercussões tributárias nos acordos de compartilhamentos de despesas entre empresas do mesmo grupo, fez-se necessário a Receita Federal indicar esses parâmetros caracterizadores do compartilhamento de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico a fim de evitar distorções. E foi isso que a SRF fez por meio da solução de divergência. No uso de sua competência regular, a SRF indicou os requisitos citados na SD COSIT nº23/2013 que nada mais são do que procedimentos lógicos e necessários a serem adotados pelas empresas nesse tipo de operação a fim de dar clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferida a toda a operação concentrada, de forma a assegurar que os valores movimentados entre as empresas se tratem efetivamente de reembolsos de despesas e, como tal, não sejam sujeitos à incidência das contribuições.

Ressalta-se também que tais requisitos visam evitar a má utilização de acordos de rateio de despesas para encobrir verdadeiros contratos de prestação de serviços e de compra e venda de mercadorias.

Assim, não visualizo qualquer ilegalidade na indicação desses parâmetros pela Receita Federal caracterizadores de operações de compartilhamento de despesas e o seu reembolso.

Vale ressaltar, no entanto, que o fato da Receita indicar esses requisitos básicos, não impede que a empresa possa se utilizar de outros meios hábeis de prova para poder comprovar que a operação ora analisada, de fato, envolveu apenas reembolsos de despesas.

Isto posto, deve-se analisar no caso concreto se, em vista da SD nº23/2013 e das provas trazidas aos autos, é possível concluir que os valores movimentados entre as empresas são considerados com natureza de reembolsos de despesas.

Por oportuno, reproduzem-se as conclusões da SD nº23/2013:

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 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) 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.

Conforme se observa, a concentração de despesa é possível dentro de um mesmo grupo e o reembolso decorrente dela representa uma antecipação de numerário feito por uma das empresas responsável pela despesa em comum, que posteriormente recebe de volta esse montante das demais empresas usufruidoras dessa despesa, na proporção estabelecida pelo critério de rateio adotado, exigindo-se, no entanto, que as empresas envolvidas adotem alguns procedimentos formais e contábeis a fim de restar claramente caracterizada a parcela que cabe a cada uma da despesa em comum, bem como a fim de definir a natureza dos valores movimentados entre as empresas.

No caso ora analisado, a Fiscalização constatou que a empresa recorrente, supostamente responsável pela concentração das despesas administrativas do grupo, apropriou-se integralmente das despesas sob análise para efeito de apuração do IRPJ e CSLL e demonstrativos contábeis. Além disso, os valores correspondentes recebidos das demais empresas foram também reconhecidos como receita para a apuração desses mesmos tributos.

Tal fato denota, assim, que as despesas aqui discutidas não são de outras empresas, mas sim da própria recorrente, uma vez que o contribuinte só pode deduzir na apuração do IRPJ e CSLL as suas próprias despesas, conforme determina a legislação desses tributos.

A SD COSIT nº23/2013 confirma esse entendimento, no sentido de que no caso de compartilhamento de despesas a empresa centralizadora só pode se apropriar da parcela que lhe pertence no critério de rateio:

... 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...

Disso deduz-se, logicamente, que se a empresa se apropriou do total da despesa administrativa é porque esta integralmente lhe pertence, não havendo que se falar, no caso, em compartilhamento de despesa.

Ao assumir que as referidas despesas são unicamente suas para efeito de IRPJ e CSLL e nos seus registros contábeis, a recorrente não pode pretender que seja dado tratamento diferente para as contribuições (PIS e COFINS) a fim de caracterizar os valores movimentados como reembolso e obter a não incidência dessas contribuições. Como antes afirmado, é da essência do próprio reembolso que as despesas comuns não sejam totalmente da empresa concentradora, ela assume essas despesas comuns e depois é ressarcida pelas beneficiária, justamente, por não lhe pertencerem. Porém, se a própria recorrente assume que essas despesas são exclusivamente suas, vez que se apropriou integralmente da despesa, isso desnatura esse tipo de operação como de reembolso de despesas.

Em sua defesa, a recorrente não rebate que considerou a totalidade dessas despesas como suas tanto na apuração do IRPJ/CSLL, como demonstrado nos seus registros contábeis (SPED), DIPJ e Demonstração de Resultado publicada (e-fls.72), apenas questiona a validade da prova, afirmando que é indiciária, e que, por isso, não pode ser usada para afastar a aplicação do contrato de rateio lavrado, ensejando a nulidade do lançamento.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a autuação não foi baseada em provas indiciárias, pois constata-se que constam nos autos provas documentais inequívocas de que a recorrente não deu tratamento de despesas compartilhadas na apuração do IRPJ e CSLL (DIPJ), tampouco nos seus registros contábeis (SPED). Ressalte-se que os dados que serviram de base para essa constatação foram gerados pela própria empresa recorrente. Além disso, sempre é bom lembrar que a contabilidade é documento dotado de valor oficial e probatório.

Quanto a existência de contrato prevendo critério de despesas em comum, entendo que este não é suficiente para infirmar as conclusões da Fiscalização, haja vista que por vários outros elementos constantes de dados apresentados pela própria empresa, restou comprovado que, na realidade, a operação não tem qualquer relação com compartilhamento de despesas em comum dentro do grupo econômico.

Os demais fatos apontados pela Fiscalização relacionados com a análise dos requisitos presentes na SD COSIT nº23/2013, embora não sejam determinantes para solução da lide, só confirmam essa descaracterização da operação como desembolso de despesas e a sua caracterização como receita de prestação de serviços.

Nesse sentido, vale citar alguns fatos mais relevantes constatados pela Fiscalização que reforçam essa conclusão, que são destacados a seguir.

**Finalidade lucrativa** - constatou-se que as operações do sujeito passivo resultaram em lucro, pois foi auferida uma receita de cerca de R\$ 154 milhões diante de um custo de cerca de R\$ 120 milhões. Característica de uma prestação de serviço. Ressalte-se que em operação de compartilhamento de despesas exige-se que os valores envolvidos se refiram apenas ao preço global pago pela empresa concentradora. O contribuinte informou que tal diferença se daria por se tratar de valores referentes a anos anteriores (Reposta ao TIF-8, datada de 16/01/19), mas, tal afirmação não foi comprovada, bem como não foi demonstrada vinculação entre os valores de despesas e os valores de receita com recuperação de dessas despesas, nem nos esclarecimentos por escrito, nem nas planilhas eletrônicas apresentadas pelo sujeito passivo.

Assim, as argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por documentos comprobatórios, tais como planilhas de custos/despesas incorridos de anos anteriores em correspondência com os valores recebidos e lançamentos contábeis. Apenas a apresentação de Notas de Débito e documentos de controle interno das despesas abarcadas pelo Contrato e a sua divisão entre as empresas participantes (docs. 04 e 05, cit.) entendendo que não são hábeis para comprovar as suas alegações.

**Segregação de despesas** - as operações da recorrente foram contabilizadas em apenas uma conta de despesa que foi lançada a débito do resultado do exercício, a conta 350111001 – “Despesas administrativas”. Nessa conta também foram registradas todas as despesas administrativas do sujeito passivo, não importando sua natureza, causando uma confusão nos valores registrados nessas conta, prática que impossibilita a confirmação dos valores que deveriam ser rateados. Também isso é uma característica de uma prestação de serviço, onde são cobrados valores sem prestação de contas dos custos envolvidos.

Conforme se constata, na apuração do seu resultado, a recorrente lançou o montante integral dessa conta 350111001 – “Despesas administrativas a débito de resultado de exercício, fato que denota a sua titularidade sobre toda despesa lá registrada, não havendo que se falar, portanto, em compartilhamento de despesas.

A recorrente centra, ainda, a sua defesa na afirmação de que o contrato de rateio estabelece critérios objetivos e razoáveis de rateio das despesas e que apresentou nos autos planilhas onde são demonstrados os montantes que couberam a cada empresa beneficiária.

Quanto ao contrato de rateio, ainda que ele preveja critérios objetivos e razoáveis, como afirma a recorrente, o que se percebe na realidade prática é que inexistiu compartilhamento de despesas uma vez que a empresa considerou como suas a totalidade dessas despesas. Ainda que a empresa apresente planilhas de rateio, isso não é capaz de infirmar essa constatação de que as despesas em sua totalidade lhe pertenciam, uma vez que foi dessa forma considerada na apuração do IRPJ/CSLL e na sua contabilidade.

Em conclusão, observa-se que o conjunto probatório trazido aos autos pela Autoridade Fiscal, comprova o contrário do alegado pela defesa e aponta na direção de que não houve repartição e atribuição descentralizada dos custos e despesas, mas sim prestação de serviços, conforme autuado pela Fiscalização, Assim, não há que se falar, no caso ora analisado,

em ressarcimento ou reembolso de despesas, pois se as despesas e custos analisados foram integralmente reconhecidas pela Empresa como suas para efeitos de IRPJ/CSLL e nos seus registros contábeis, não pode querer em outra ponta se beneficiar de tratamento diferente com relação às contribuições ao PIS e a COFINS, alegando que houve um suposto reembolso de despesas comuns que nos autos restou plenamente comprovado que não existiu, beneficiando-se de não incidência das contribuições sobre os valores envolvidos.

Por fim, cumpre ressaltar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal. Os valores aqui discutidos, portanto, têm natureza de receita de prestação de serviços e estão sujeitas à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo