



Solução de Consulta nº 94 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018), arts. 265 e 311; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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 administrativas 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 na apuração da CSLL, 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 123; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, *caput*; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea “c”; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, *caput*; Lei nº 12.973, de 2014, art. 50, § 1º; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018), arts. 265 e 311; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 62, parágrafo único, e item 43 do Anexo I; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013.

Relatório

1. A interessada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pertinente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acerca da aplicação dos arts. 299 e 300 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, “sobre os valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico”.
2. Informa que integra grupo empresarial da área de “industrialização e comercialização de produtos do gênero alimentício, com sua matriz estabelecida na Holanda, e tendo operações com a matriz do grupo”, situada nos Estados Unidos da América.
3. Explana que “a execução da atividade principal da empresa está relacionada à eficiência no desempenho de outras atividades igualmente necessárias à consecução dos objetivos sociais da Consulente, mas que, por não se confundirem com as atividades-fim, são atividades administrativas ou atividades-meio, executadas internamente por departamentos específicos”. Assim, “firmou contrato de compartilhamento de custos ou rateio de despesas (*cost sharing agreement*)”, com a empresa-matriz sediada nos Estados Unidos da

América, “tendo em vista que a centralização das atividades em empresa do mesmo grupo econômico traz inegáveis benefícios de ordem operacional”. Dentre esses benefícios, destaca:

1º) Redução de custos ao ratear e concentrar a execução de determinadas atividades (atividades-meio) de benefício comum, ao invés de deixar a tarefa para cada unidade de negócios ou para ser desenvolvida por terceiros;

2º) Redução do tempo dispendido desnecessariamente na execução de atividades não relacionadas à atividade principal do negócio, pois ao concentrar determinadas tarefas administrativas em uma empresa (no caso, a matriz internacional nos Estados Unidos), é possível focar exclusivamente na atividade-fim voltada ao mercado brasileiro.

4. Por considerar que “imprescindível à compreensão da matéria é a indicação de exemplos das atribuições de algumas dessas atividades-meio, desenvolvidas internamente em benefício da Consulente”, apresenta informações detalhadas referentes às “atividades executadas pelo Departamento de Sistemas de Informação e pelo Departamento de Engenharia” da “matriz internacional nos Estados Unidos”.

5. Depois de apresentar essas informações, quanto “aos documentos emitidos pelo Departamento de Sistemas de Informação, notadamente em relação ao projeto de implementação no Brasil do sistema informático SAP, a Consulente destaca que tal atividade é executada internamente” pela matriz norte-americana, “e não por um terceiro contratado para tanto”; “isso se justifica na redução dos custos globais da companhia pois, uma vez que a implementação do SAP se faz internamente, há a possibilidade de rateio dos custos entre as empresas do grupo que foram beneficiadas com a implementação do referido projeto”.

6. “No que tange à composição dos valores”, diz que, no contrato de compartilhamento de custos, “consta a expressa previsão de que os custos compartilhados relacionam-se somente a *custos internos, usuais e necessários* e não incluem custos e despesas incorridos com a prestação de serviços por terceiros”. “De igual modo”, prossegue, “está expressamente previsto que os custos das atividades previstas no contrato de rateio de despesas não representam, de maneira alguma, prestação de serviços entre as empresas do grupo”.

7. “Não bastassem essas disposições”, aduz, no “contrato de rateio de despesas está expressamente prevista a vedação à inclusão de qualquer margem de lucro no compartilhamento dos custos incorridos internamente, de modo que as remessas de valores para pagamento das notas de débito (...) dizem respeito tão somente à parcela correspondente ao efetivo custo da atividade, calculado nos termos acima”.

8. “Delimitados esses traços iniciais”, a consulente passa a defender seu entendimento de que:

c.1) é possível deduzir da base de cálculo do IRPJ as despesas operacionais (necessárias e usuais) correspondentes à remessa ao exterior de valores destinados ao reembolso de despesa estipulado por contrato entre a Consulente e a empresa-matriz (...) sediada nos Estados Unidos da América, nos termos dos arts. 299 e 300 do RIR/1999;

c.2) é possível deduzir da base de cálculo da CSLL as despesas operacionais (necessárias e usuais) correspondentes à remessa ao exterior de valores destinados ao reembolso de despesa estipulado por contrato entre a Consulente e

e a empresa-matriz (XXXXXXXX) sediada nos Estados Unidos da América, nos termos dos arts. 299 e 300 do RIR/1999 c/c art. 57 da Lei n. 8.981/95;

9. No que concerne ao IRPJ, recorda que “o art. 251 do RIR/1999 dispõe acerca do dever da pessoa jurídica em manter uma correta escrituração contábil nos moldes da legislação fiscal e comercial”, e que é em observância a esse artigo “que as empresas procedem à escrituração das despesas necessárias e usuais/normais (despesas operacionais) previstas no art. 299 do RIR/1999, a fim de deduzi-las posteriormente no momento de apuração do IRPJ devido, em conformidade com a autorização prevista no art. 300 do RIR/1999”.

10. Transcreve os artigos citados e após reporta-se ao Parecer Normativo CST n.º 32, de 17 de agosto de 1981, no qual diz estar prevista “a delimitação do que se entende por despesa necessária e usual, considerando que o requisito da *normalidade* tem a mesma acepção semântica do requisito da *usualidade*”, sustentando que “não há dúvidas quanto à licitude do registro como *despesa operacional* dos valores desembolsados pela Consulente a título de compartilhamento de custos” (destaques da consulente).

11. Então, despende vários parágrafos com o fim de sustentar que as despesas por ela incorridas, inerentes às “atividades compartilhadas e executadas” pelo Departamento de Sistemas de Informação e pelo Departamento de Engenharia, perfazem “os critérios de necessidade e usualidade/habitualidade previstos no art. 299 do RIR/1999”.

12. Ainda no que toca ao IRPJ, alude à Solução de Divergência Cosit n.º 23, de 23 de setembro de 2013, a qual, segundo ela, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, “uniformizou o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à dedutibilidade dos valores movimentados em razão do rateio de despesas, desde que observados os seguintes requisitos, plenamente cumpridos pela Consulente, a saber” (destaques da consulente):

i. Exige-se que os valores remetidos ao exterior correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas: *a Consulente demonstrou a importância que o compartilhamento de custos possui no âmbito operacional e econômico;*

ii. Exige-se que os valores sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes: *a Consulente estabeleceu por contrato (...) que o número de profissionais alocados em cada departamento, designados para atender às demandas da Consulente, seria o critério razoável de mensuração dos valores a serem reembolsados, conforme visto acima, o que pode ser confirmado pela análise das notas de débito acostadas à presente (...);*

iii. Exige-se que os valores correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços: *foi demonstrada a impossibilidade de os valores remetidos ao exterior incluírem qualquer tipo de margem de lucro ou remuneração, por expressa previsão contratual (...), devendo corresponder tão-somente ao custo da atividade calculada com base no número profissionais alocados nas atividades compartilhadas;*

iv. Exige-se que a apropriação como despesa deva se dar unicamente conforme a parcela que cabe à cada empresa, de acordo com o critério de rateio: *as notas de débito (...) enviadas à Consulente já discriminam as parcelas devidas;*

v. Exige-se que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas.

13. No que se refere à CSLL, afirma que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispõem “que devem ser aplicadas as mesmas regras de apuração referentes ao Imposto de Renda à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido”.

13.1. Depois de reproduzir o *caput* do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, deduz que, “considerando o arcabouço fático e jurídico descrito acima”, “são igualmente dedutíveis da base de cálculo da CSLL as despesas incorridas pela Consulente na remessa de valores ao exterior, para fins de reembolso de despesa decorrente do compartilhamento de custos por atividades executadas pela empresa (...), sediada no exterior”.

14. Por fim, “requer a confirmação do entendimento de que pode apropriar como despesa operacional os valores remetidos ao exterior decorrentes da celebração de contrato de rateio de despesas (...)”.

Fundamentos

15. Preliminarmente, visto que a interessada junta cópias de vários documentos – tais como contrato de compartilhamento de custos, notas de débito – e “documentação que dá suporte ao critério de rateio dos custos internos”, “para que não parem quaisquer dúvidas sobre a efetiva execução de atividades compartilhadas”, é conveniente lembrar que o processo administrativo de consulta tem por finalidade estrita a interpretação de dispositivos da legislação tributária em caráter abstrato, de modo que nele não é cabível a apreciação de provas, o que, em regra, compete ao agente fiscal em ação fiscalizadora, à autoridade que analise pedido de restituição ou declaração de compensação ou ainda ao julgador, em processo administrativo litigioso para exigência de crédito tributário.

15.1. É de acrescentar que o objeto desta consulta é restrito à possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos “valores remetidos ao exterior a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico”, de maneira que não se analisará outros aspectos, tais como a incidência sobre esses valores do Imposto sobre a Renda na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

16. No que concerne ao IRPJ, cumpre registrar, em obediência ao *caput* do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o qual determina que “na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit”, que o tema objeto desta consulta já foi apreciado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, indicada pela consulente para respaldar seu entendimento.

16.1. É mister apontar, entretanto, que essa Solução de Divergência tratou da possibilidade de dedução, na apuração do IRPJ, dos valores relativos ao rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, todas domiciliadas no Brasil, ao passo que, no caso ora em exame, os valores submetidos a rateio são pagos pela consulente a empresa do mesmo grupo econômico domiciliada no exterior.

16.2. Esse fato, todavia, não afasta a aplicação do entendimento consignado na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013. A sua íntegra pode ser obtida no sítio da RFB na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu Legislação, opção Acesse Aqui a Legislação da Receita Federal, mediante a digitação do número do ato e do ano do ato.

17. Considerando o acima dito, para resolver a consulta no tocante ao IRPJ é suficiente transcrever os trechos da indigitada Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, referentes a esse imposto (destaques do original):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

(...)

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.

Relatório

(...)

3. A recorrente em epígrafe relata que é subsidiária da XXXX, CNPJ XXXX, tendo ainda participação societária na empresa XXXX., CNPJ XXXX. Esclarece que pretende organizar de forma funcional a estrutura administrativa, de modo que objetiva concentrar determinados departamentos de apoio administrativo das empresas acima, tais como os departamentos jurídico, de informática e recursos humanos, em uma única empresa - no caso a recorrente - para, posteriormente, ratear as despesas operacionais comuns entre as empresas beneficiadas. Dessa forma, a consulente seria reembolsada pelas sociedades de acordo com o critério a ser estabelecido, e cada uma das demais empresas beneficiárias poderia deduzir proporcionalmente as respectivas despesas. Tal rateio de custos e despesas comuns seria devidamente especificado através da 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, tudo em conformidade com o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda. Argumenta ainda que a utilização conjunta de recursos humanos de uma empresa pelas demais é feita exclusivamente por questão de racionalização de custos, de modo que não se trata de receita a ser tributada, e sim mero ressarcimento de despesas à consulente, não havendo que se falar em incidência de IRPJ, Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL.

Fundamentos

(...)

6. *Quanto ao IRPJ, para elucidar se a tese encampada pela recorrente em sua exordial, reproduzida sinteticamente no relatório acima, encontra guarida no ordenamento tributário nacional, tem-se de avaliar se despesas administrativas contratadas por determinada pessoa jurídica centralizadora podem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis por outras unidades econômicas descentralizadas, personificadas juridicamente, participantes do mesmo grupo empresarial, isso em função de rateio concertado entre as partes.*

7. *Adicione-se que, pela argumentação da recorrente, as despesas eventualmente incorridas implicam um ressarcimento “posterior” de despesas à empresa centralizadora das operações. Sendo assim, é necessário que, de plano, nesta Solução de divergência, se delimite o universo das operações possíveis, focalizando-se tão-somente operações que não recaiam nos casos descritos no art. 273 (lucro real) e no art. 521, § 3º (lucro presumido) ambos do Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Ou seja, não se estará abordando situações em que:*

a) A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, resultar em:

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

b) Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas tenham sido deduzidos em período anterior no qual o contribuinte tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real.

8. *Uma vez delimitado o escopo de análise, o norte a ser seguido é indicado pelo basilar art. 299 do RIR/99, que denomina de operacionais as **despesas necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Desse modo, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa.*

9. *Já o art. 251 do RIR/99 impõe que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Esta deve abranger todas as operações da empresa, os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior. Além disso, o postulado da “entidade contábil” afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Nesta*

acepção, o patrimônio não se confunde com aquele de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

10. *De outro lado, deve-se reconhecer que o direito ao livre exercício da atividade empresarial, aliado também à globalização da economia verificada nas últimas décadas, levou à situação de que em muitos grupos econômicos, diversos departamentos de áreas consideradas “meio” (administração, contabilidade, jurídico etc), por questões de logística e de racionalização econômica, têm sua estrutura concentrada em uma única empresa, sendo que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos são rateadas entre todas as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados.*

11. *No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída à recorrente é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais a todas elas.*

12. *Sendo assim, como coadunar as orientações destacadas no item 8 com uma operação contábil centralizada, amplamente praticada no mundo real, com a finalidade de agregar despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativo concentrados?*

13. *Neste aspecto, é certo que toda empresa pode ter um planejamento que vise à consecução de seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada. Entretanto, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal (a esse respeito ver o comando do art. 123 do CTN).*

14. *Destaque-se ainda o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), que conclui que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.*

15. *Assim, a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.*

16. *De todo o exposto, uma resposta positiva ao item 12 envolve, necessariamente, um revestimento (combinado) de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada.*

17. *Sendo assim, no que tange ao IRPJ, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:*

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;*
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;*
- c) o rateio se der através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;*

d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;

e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

(...)

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, 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;

(...)

18. Em relação à **CSLL**, a consultante sustenta que são igualmente dedutíveis da base de cálculo dessa contribuição as despesas incorridas “na remessa de valores ao exterior, para fins de reembolso de despesa decorrente do compartilhamento de custos por atividades executadas pela empresa (...), sediada no exterior”, com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

18.1. Transcrevem-se esses dispositivos:

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de

renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995.)

(...)

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012.)

19. Primeiramente, impende assentar que os dispositivos transcritos não servem de suporte legal para estender à apuração da base de cálculo da CSLL as regras relativas à apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real), como dá a entender a consulente.

19.1. Com efeito, em reiteradas manifestações esta Cosit (Soluções de Consulta nº 198, de 9 de julho de 2014; nº 212, de 5 de agosto de 2015; nº 36, de 16 de janeiro de 2017) já esclareceu que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (lei que trouxe marcantes alterações na legislação do IRPJ), ao estipular que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, não quer significar que se estendem à CSLL as normas atinentes aos ajustes no lucro líquido (adições e exclusões) para determinação do lucro real, prescritos na legislação do IRPJ. Essencialmente, esse artigo quer dizer que os períodos de apuração, regimes de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado) e prazos de pagamento do tributo são os mesmos para o IRPJ e para a CSLL. A base de cálculo da contribuição fica mantida, conforme nele está expresso.

19.2. Observe-se que o supratranscrito art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996 (lei que igualmente implementou importantes alterações na legislação tributária), cuja função no seu contexto legal é similar à do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, registrou de modo mais preciso as disposições da nova lei inerentes ao IRPJ aplicáveis também à CSLL, reportando-se às normas de apuração e pagamento identificadamente (arts. 1º a 3º, 5º a 8º, 26 e 55) e, além disso, incluindo normas específicas que afetam a base de cálculo do tributo (arts. 9º a 14, 17 a 24-B e 71).

19.3. Em suma as adições ao lucro líquido prescritas e as exclusões dele autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, devendo haver para isso disposição normativa específica. Esse entendimento está ora materializado nos arts. 62 e 63 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.

20. Em verdade, outros são os fundamentos para que seja admitida a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas incorridas “na remessa de valores ao exterior, para fins de reembolso de despesa decorrente do compartilhamento de custos”.

20.1. A Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, funda-se nos art. 299 e 251 do RIR/1999, dispositivos que se encontram atualmente reproduzidos nos arts. 311 e 265 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – RIR/2018, de modo a concluir que são dedutíveis na determinação do lucro real os valores relativos ao rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, desde que obedecidos os requisitos listados no seu

item 17, o que “envolve, necessariamente, um revestimento (combinado) de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada” (destacou-se).

20.2. O art. 311 do RIR/2018, antigo art. 299 do RIR/1999, trata da dedução, na apuração do lucro real, de despesas operacionais, assim consideradas as “não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, e tem suas disposições aplicáveis à CSLL, de conformidade com o *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, combinado com o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (matriz legal do art. 311 do RIR/2018), regra consolidada no art. 62, parágrafo único, e item 43 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

20.3. Por seu turno, o art. 265 do RIR/2018 preceitua que “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”, ao passo que o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, dispõe que o “resultado do período-base” será “apurado com observância da legislação comercial”. Além disso, o art. 50, § 1º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, combinado com o *caput* do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, obriga o contribuinte da CSLL a escriturar os “registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária”.

20.4. Diante disso, visto que o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, relativamente à dedução de valores decorrentes do rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, na apuração do IRPJ, funda-se em disposições legais igualmente aplicáveis à CSLL (arts. 265 e 311 do RIR/2018), é lícito estender esse entendimento à CSLL.

Conclusão

21. Ante o exposto, conclui-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 administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

21.1. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, 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.

Assinado digitalmente

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit