

ADONILSON FRANCO

JANAINA CRISTINA MÁXIMO

DANYA PIZZAGATTI FONSECA

RUBENS PEREIRA DE NOVAES JR

TIAGO FURQUIM FLÓRIDO

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

RATEIO DE DESPESAS – APROPRIAÇÃO ENTRE EMPRESAS LIGADAS – ASSUNTO DE INTERESSE EMPRESARIAL

As empresas que mantêm entre si relações societárias – *holdings*, especialmente, mas também empresas interligadas, coligadas, ou ligadas por qualquer meio –, aproveitam essa condição de estruturação de seus negócios para reduzir custos de produção e despesas industriais e administrativas. Trata-se de simples aplicação da conhecida prática de comprar no atacado ao invés de no varejo para obter descontos mais atraentes.

Nesses casos, uma das empresas, normalmente a controladora (*holding*), contrata uma terceira empresa para prestar serviços para o grupo econômico. Por exemplo, serviço de contabilidade, RH, segurança, limpeza, etc. As demais empresas do grupo, beneficiadas, são obrigadas, a título de rateio de despesas, a transferir recursos para a controladora, na proporção do benefício auferido.

Numa outra situação, também comumente presente no dia-a-dia empresarial, a empresa controladora disponibiliza sua força de trabalho administrativo interno para prestar serviços também para as demais empresas do grupo.

A diferença entre ambas as situações é que no primeiro caso a controladora contrata terceiras empresas para prestarem serviços para todas as empresas do grupo, muitas vezes inclusive para si, e compartilha as despesas correspondentes com as demais empresas do grupo. No segundo, ela utiliza sua própria força de trabalho interna e compartilha as despesas correspondentes com as demais.

Isso sempre foi assim. E é algo absolutamente lícito e conforme com a ampla liberdade do empresário de gerir seus negócios de forma mais econômica perseguindo lucros e dividendos, razão de existência de qualquer empreendimento (Lei 6404/76, art. 2º, caput; Código Civil, art. 997, VII), nada mais traduzindo que o retorno, justo, do capital investido. Quanto maior eficiência empresarial lograr reduzir custos e despesas, maior o lucro. E esse, afinal tributável pelo IRPJ e CSLL. Pronto! Simples assim! Mas não assim para a Receita Federal (RFB).

Recentemente a imprensa divulgou uma matéria sob o título “Rateio de Despesas é Receita Tributável” (Valor Econômico, 13/10/11).

Ali é informado que a Superintendência da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal (Minas Gerais) publicou uma Solução de Consulta manifestando seu entendimento no sentido de que o rateio, entre empresas, de despesas com serviços de contabilidade e recursos humanos por elas compartilhados, deve ser registrado como receita pela empresa controladora do grupo (*holding*). Trata-se da Solução de Consulta nº 84 de 30 de agosto de 2011.

“Grupo Econômico. Rateio de Despesas. Escrituração de Receitas. No caso de despesas realizadas por grupos econômicos que, por questões empresariais, concentram-se em uma das empresas, é possível a realização de rateio para as demais empresas do grupo. Há que se observar, no entanto, critérios de rateio que correspondam à efetiva imputação da despesa. Tais critérios devem ser comprovados e registrados em contrato escrito,

formalizado entre as empresas do grupo, utilizando-se de critérios objetivos e previamente ajustados. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, recursos humanos, dentre outros, representam receitas de serviços e devem ser escriturados como receita tributável da empresa líder (centro de custos).”

Esse posicionamento do fisco foi capaz, no caso concreto, de provocar aumento no IRPJ, CSLL, PIS e Cofins da empresa consulente.

No início de 2011 – informava a matéria divulgada pelo Valor Econômico – a Superintendência da RFB da 9ª Região Fiscal (Paraná e Santa Catarina) havia editado a Solução de Consulta (SC) 38 com entendimento contrário. Por aquela SC nº 38 pronunciou-se no sentido de que o valor rateado não caracteriza receita da controladora. Para isso, bastaria que o contrato firmado com o prestador dos serviços previsse o coeficiente de rateio correspondente a cada empresa beneficiária dos serviços prestados.

A mesma matéria informava, ainda, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda também julga os processos administrativos oriundos de Autos de Infração lavrados contra os contribuintes alinhado com o entendimento expendido na SC 38.

Como tudo em se tratando de burocracia e sanha arrecadatória brasileiras, o que já é ruim pode ficar pior, quando a RFB autua o contribuinte, o fisco municipal também exige o ISS!

A diferença no entendimento do fisco estampada nas duas Soluções de Consulta parece estar no fato de que quando terceira empresa é contratada, as despesas podem ser rateadas. Quando seus próprios empregados são utilizados para prestar serviços para outras empresas do grupo, o rateio de despesas constitui, para aquela que compartilha sua força de trabalho – normalmente, *holding* – receita tributável.

A Constituição Federal abre o Título VII, “Da Ordem Econômica e Financeira”, Capítulo I, “Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica”, com o comando segundo o qual a ordem econômica se funda na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna (art. 170, *caput*), sendo a todos assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica (art. 170, par. único). Mais ainda, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174, *caput*).

O que vale dizer, respeitada a livre iniciativa e o livre exercício da atividade econômica, o Estado tem o dever de fiscalizar, o que o faz, no caso da União, por meio da RFB. Entretanto, o planejamento das atividades estatais é restrita ao ente público (União, Estados e Municípios) pois para esses é ele, planejamento, obrigatório. Já, por outro lado, no setor privado, a forma como as empresas estruturam seus negócios, não pode ser alcançada ou mesma tolhida pelo ente público! Isso está expresso na Constituição Federal.

Entretanto, observa-se, aspectos negociais, comerciais, estruturais da administração interna das empresas não ter qualquer valia ante uma visão tão invasiva da administração pública brasileira, no caso mais especificamente, da administração fiscal, capaz de imiscuir-se em tudo, como se os administrados não fossem apenas isto! Somos todos tratados como incapazes de gerir nossos próprios negócios, de conduzir nossas próprias decisões!

Pode-se alegar que a decisão da RFB não retira do cidadão contribuinte a liberdade de escolha. É verdade! Mas o ato de dirigir seus próprios negócios como lhe apraz tem um custo imposto pela visão medíocre estatal, esta, inegociável! E isso é simplesmente inaceitável!

Por que? Primeiramente porque, se ao perseguir o contribuinte a redução de seus custos tem ele que oferecer ao Estado fisco famélico uma contrapartida da redução obtida – o que nem de longe pode ser caracterizado como receita –, é evidente que a condição imposta pelo Estado para permitir-lhe livremente estabelecer suas escolhas é totalmente limitada.

Receita bruta é conceito estabelecido na lei (lei das S/A): o resultado das vendas e serviços (Lei 6404/76, art. 187, I). Custos e despesas, pagos ou incorridos, guardam absoluta correlação com as receitas obtidas (Lei 6404/76, art. 187, § 1º, “b”).

É bem verdade que os descontos obtidos de fornecedores integra a receita de quem contrata com tais fornecedores. No caso, o ganho seria da controladora. Entretanto, como ele nasce diretamente da negociação comercial com o fornecedor e não tem existência discriminada em nenhum contrato, fatura, documento, etc, porquanto nascido em fase anterior à formação do contrato, portanto esse desconto comercial formalmente inexistente. O contrato formalmente redigido já expressará o preço final celebrado entre as partes, sem qualquer alusão a descontos; é o preço contratado. Assim, não tendo existência, não pode ser tributado.

A lei autoriza que, no caso de investimentos por elas mantidos em coligadas e controladas, seja indicado em notas explicativas das demonstrações financeiras o montante das receitas e despesas nas operações entre a controladora e suas coligadas e controladas (Lei 6404/76, art. 247, V). Mas recuperação de despesas, ainda assim, persiste não tendo natureza jurídica de receita, menos ainda, tributável.

No capítulo da Lei das S/A que dispõe sobre os prejuízos resultantes de atos contrários à Convenção (art. 276), está previsto que a combinação de recursos e esforços, a subordinação dos interesses de uma sociedade aos de outra, ou do grupo, e a participação em custos somente poderão ser opostos aos sócios minoritários das sociedades filiadas nos termos da convenção do grupo.

E, aos minoritários, nesse caso, é reconhecido legítimo direito de ação contra os administradores do grupo de empresas que se encontram sob uma mesma Convenção, e também contra a sociedade de comando, visando reparação dos prejuízos resultantes de atos praticados com infração das normas convencionais, observado, ainda, que a controladora, se condenada, será obrigada a reparar os danos e arcar com as custas judiciais, honorários advocatícios e prêmio de 5% ao autor da ação, calculado sobre o valor da indenização (Lei 6404/76, art. 276, § 3º c/c 246, § 2º).

Conclusão: se em benefício do grupo econômico, inclusive em prol das empresas ligadas, é sempre legítima a contratação e o rateio, reconhece a lei.

Se a lei estabelece que receita bruta é o resultado das vendas e serviços, pode-se obter, com certa razão, que versando sobre serviços a questão apresentada na SC 84, logo, haveria base legal para a exigência fiscal. Essa conclusão, contudo, é desprovida de um fundamento básico de direito empresarial: os serviços cujas despesas são rateadas pela controladora com as demais empresas do grupo econômico não constituem objeto social dela, isto é, não foi ela constituída para prestar serviços de back-office, ou de manutenção ou mesmo de vigilância, por exemplo. Portanto, jamais poderiam ser considerados receita e, menos ainda, tributada.

O objeto social é condição para a inscrição do empresário (Código Civil, art. 968, IV), sendo empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário (Código Civil, art. 982), constituindo-se ela mediante contrato escrito do qual constem os elementos exigidos, dentre eles, o objeto social (Código Civil, art. 997, II). Apesar da importância de que desfruta o objeto social – tanto assim que o capital pode ser reduzido se excessivo em relação ao objeto da sociedade (Código Civil, art. 1082, II) – poucos se atêm a esse aspecto visceral. E o fisco se aproveita dessa leniência do contribuinte para exigir tributo onde nem de longe cabível tal exigência.

Num caso anterior (SC 194 – 8ª Região Fiscal de 08/07/2008) a RFB concluiu, numa consulta que versou sobre rateio de despesas de propaganda, que para fins de apuração de PIS e COFINS não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio, de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores.

A doutrina de Hiromi Higuchi (Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática, IR Publicações, 2011, 36ª ed., p. 895) concluiu inexistir base legal para tal exigência ao entendimento de que reembolso recebido de custos e despesas não é receita. Foi mais longe, sugerindo às empresas ignorarem a decisão!

Cita, em defesa de seu entendimento, o exemplo em que a indústria promove intensa campanha publicitária de um produto novo, cujos custos e despesas são suportados em parte pelas empresas revendedoras do produto, o que frequentemente ocorria no passado com cervejas e refrigerantes. No rateio das despesas de propaganda há contrato prévio cujas cláusulas preveem que a totalidade do custo não é da indústria. Razão pela qual a parcela do custo que será reembolsado pelas empresas revendedoras do produto deve ser escriturada numa conta transitória do Ativo Circulante, a qual será creditada no recebimento do reembolso. Não há receita tributável pelo PIS e COFINS.

Prosseguindo com a decisão na SC 84 de agosto de 2011, cabe aqui alusão a uma hipótese interessante: suponha-se que a contratante dos serviços de *back office*, ou fornecedora de tais serviços, por exemplo, não seja a controladora, mas sim uma de suas controladas. Nesse caso em que a controlada contratasse uma terceira empresa prestadora de serviços para prestar serviços para todas as empresas do grupo, inclusive para a controladora e desta cobrasse o rateio de despesas, seria legítimo que o fisco viesse a caracterizar o benefício auferido pela controladora como DDL (distribuição disfarçada de lucro) ao fundamento de negócio em condições favorecidas, como tal entendido aquele em que há condições mais vantajosas para a controladora do que as que prevalecem no mercado ou em que a controladora contrataria com terceiros se, isoladamente, fosse ao mercado buscar tais serviços?

A figura da DDL (DL 2065/83, arts. 20 e 21), disciplinada pela Lei 9532/97, art. 60 e Regulamento do Imposto de Renda (art. 464), prevê que o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente deve ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL. E também do IRPJ.

Veja-se o paroxismo: a) se a contratação de terceiros prestadores de serviços em condição mais vantajosa porque contratados para execução dos serviços no atacado é menos onerosa; b) se celebrada pela controladora implica o risco de configuração de DDL, e; c) se, ao contrário, a contratação pela controladora resulta em aumento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, qual alternativa resta ao contribuinte?!?

Como se vê, por uma ato infralegal e com a dispensa de qualquer lei votada pelo parlamento, a RFB conseguiu a façanha de transformar a natureza jurídica de recuperação de despesas em receita. E, claro, tributável! Pior ainda, sem base legal!

Assim, chama-se a atenção dos empresários e administradores para a importância de cercar-se de alguns cuidados no ato de decidir-se pelo rateio de custos/despesas administrativas:

- a) Ao contratar uma empresa terceira, prestadora de serviços de qualquer natureza, fazê-lo através da controladora tomando o cuidado de incluir uma cláusula a qual preveja que os serviços serão compartilhados pelas demais empresas do grupo, pagos pela controladora e com elas rateados na proporção da utilização delas;
- b) Adotar critério mais objetivo possível para demonstrar ao fisco quanto do total da despesa corresponde a cada uma das empresas do grupo e, mais que isto, deixar isso escrito e assinado pela contratante, pela contratada (*holding*);
- c) Designar, ao final do contrato, na condição de anuente, cada uma das empresas do grupo beneficiárias dos serviços a serem prestados pela terceira empresa contratada, colhendo as assinaturas delas no referido instrumento contratual;
- d) E, se ao invés de terceira empresa contratada, as despesas com a própria força de trabalho disponibilizada pela *holding* é que vier a ser compartilhada com as demais empresas do grupo, assinar um contrato de rateio de despesas entre elas, no qual sejam igualmente demonstrados critérios objetivos que justifiquem a proporção de rateio adotada. Um desses critérios pode ser estabelecido com base na quantidade de funcionários, por exemplo, se a natureza do serviço permitir estabelecer nexo entre tal quantidade de funcionários e o rateio. O importante é ser comprovável a demanda e participação de cada empresa do grupo em relação a tais serviços compartilhados.

Essas providências, afastam o risco de autuação fiscal? Evidentemente não. Mas fortalecem a defesa perante a instância administrativa fiscal e, mais ainda, perante o judiciário.


De todo modo, mais importante que tudo, é alertar os empresários e administradores sobre a relevância de

não relegarem o rateio de despesas entre empresas do grupo para o plano secundário ou terciário dentre suas ocupações pois o fisco, como se vê, não relegar! Está vigilante! Será implacável!

Atenciosamente,

Franco Advogados Associados.

São Paulo, 25 de outubro de 2011.



Franco Advogados Associados
OAB-SP 87066