

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

107

LEVY E SALOMEO ABOGADOS  
SÃO PAULO

AGOSTO - 2004

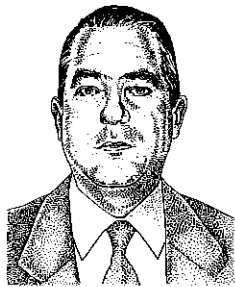
## Convênios de Rateio de Despesas - Disciplina Tributária

Vinicius Branco

1. Tem sido tema de grande polêmica o tratamento tributário dispensável aos convênios para uso compartilhado de recursos humanos e/ou materiais, com rateio de despesas. As questões mais usuais dizem respeito i) à efetiva necessidade do rateio propriamente dito; ii) aos requisitos a serem atendidos para efeito de dedutibilidade da despesa correspondente ao ressarcimento; iii) aos parâmetros a serem considerados para determinação do valor reembolsável; iv) à possibilidade de rateio de despesas comuns incorridas por empresas não ligadas; v) à possibilidade de rateio de despesas incorridas no exterior, vi) às implicações relacionadas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza às contribuições para o Programa de Integração Social ao Financiamento da Seguridade Social e à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira e vii) ao documento a ser emitido para fins de registro contábil do valor reembolsado.

2. Quanto à importância do rateio, é importante salientar, desde logo, que os convênios para partilha de despesas comuns constituem um importantíssimo meio de evitar distorções nas demonstrações financeiras, proporcionando maior transparência aos balanços, evitando os questionamentos acerca da dedutibilidade do respectivo encargo, e prevenindo problemas relacionados a conflitos de interesses.

3. Tais convênios não receberam tratamento específico em nossa legislação tributária, e têm merecido pouca atenção da doutrina nacional<sup>1</sup>. Via de regra, a dedução das des-



Vinicius Branco  
é Advogado em  
São Paulo.

<sup>1</sup> Natanael Martins, em excelente artigo dedicado ao tema sob o título "Rateio de Custos/Despesas entre Empresas sob Controle Comum - Tratamento Tributário Aplicável", publicado na coletânea *Planejamento Fiscal - Teoria e Prática* (Dialética, São Paulo, 1995, p. 141), aponta a importância da jurisprudência administrativa para validação de critérios e fixação de limites à dedutibilidade de custos e despesas compartilhadas entre empresas ligadas. Por sua vez, o professor Alberto Xavier aborda o assunto com costeira precisão em artigo intitulado "Aspectos Fiscais de 'Cost-Sharing' Agreement", enfocando sobretudo a questão relacionada aos custos e despesas incorridos no exterior por empresas brasileiras, e no Brasil por empresas estrangeiras, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 23, Dialética, São Paulo, 1997, p. 7). José Henrique Longo aborda a natureza jurídica do ressarcimento no rateio de despesas na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 77, p. 68.

pesas comuns incorridas por duas ou mais empresas é norteada pelo disposto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que admite genericamente a dedução de despesas operacionais, como tal entendidas as necessárias à atividade da empresa, pagas ou incorridas para a realização das operações da empresa, que sejam usuais ou normais no ramo de atividade explorado.

4. A falta de normas específicas sobre o assunto impõe a utilização da jurisprudência como recurso indispensável à fixação dos limites e condições para dedutibilidade das despesas suportadas através de convênio. As decisões prolatadas pelas Cortes administrativas e pelo Judiciário, em sua esmagadora maioria, confirmam não apenas a viabilidade do rateio de despesas mediante convênio, mas também a plena dedutibilidade para as empresas conveniadas<sup>2</sup>.

5. De se notar que a ausência de rateio pode trazer sérios problemas de natureza tributária àqueles que registram despesas comuns. De fato, ao tomar conhecimento, por exemplo, de que um determinado imóvel é ocupado por duas ou mais empresas, e que a despesa com aluguel é suportada por apenas uma delas, as autoridades fiscais poderão promover a glosa de parte desses encargos, por não competirem unicamente à empresa que os paga.

6. Em certos casos, a inexistência de rateio pode trazer também implicações fiscais às empresas que deixem de registrar parcela da despesa não submetida a rateio, sobretudo se constatada a situação de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL. Nesse caso, a fiscalização poderia supor que a despesa deixou de ser compartilhada para evitar o aumento do prejuízo e/ou base de cálculo negativa, resultando em autuação da empresa que se beneficiar desse expediente.

7. Outras conseqüências tributárias adversas, como por exemplo a acusação de prática de distribuição disfarçada de lucros, ou de infração às normas que tratam dos preços de transferência, podem ser evitadas mediante celebração do convênio para rateio de custos e despesas.

8. Conquanto a lei não o exija, o convênio deve ser celebrado sempre por escrito. O registro do instrumento em tabelionato de títulos e documentos, embora dispensável, serve para tornar pública a convenção e para eliminar qualquer possibilidade de questionamento acerca da data em que efetivamente passou a produzir efeitos.

9. Algumas sociedades têm inclusive demonstrado preocupação de aprovar os termos e condições dos convênios em assembléia geral de acionistas ou reunião de quotistas. Essa aprovação é especialmente recomendada na hipótese de existência

<sup>2</sup> Decisão em Consulta à Secretaria da Receita Federal nº 140/00, *DOU* de 14/09/00, 8ª Região Fiscal: "IRPJ - Rateio de Despesas Administrativas - Despesas administrativas que forem contabilizadas em uma única empresa do grupo, para posteriormente serem rateadas, de acordo com o efetivo gasto de cada empresa são dedutíveis, uma vez efetivamente comprovadas e mediante demonstração do critério de rateio. Há também a possibilidade de escrituração de despesas em período-base inexistente, desde não haja postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real."

Decisão em Consulta à Secretaria da Receita Federal nº 109/99, *DOU* de 21/06/99: "IRPJ - Despesas de Propaganda - Despesas de propaganda contratadas por distribuidores e reembolsadas pelos produtores, mediante previsão contratual e atendimento dos requisitos de dedutibilidade, são operacionais para efeito de apuração do IRPJ. O rateio da despesa entre as empresas deve ser feito mediante critério que justifique e especifique de forma clara os parâmetros utilizados."

de minoritários com participação societária nas empresas conveniadas, prevenindo assim futuros problemas acerca da razoabilidade das despesas transferidas às referidas empresas.

10. A essa altura, é possível extrair a conclusão de que a celebração de convênio é não apenas recomendável, mas imprescindível para que se possa demonstrar a terceiros, inclusive à fiscalização tributária, a preocupação em adotar procedimento que evite o favorecimento de determinada empresa em relação a outra, através do qual seja possível atribuir a cada empresa sua parcela de despesas, e demonstrar a adequação dos métodos e critérios considerados para determinação do valor rateado.

11. O instrumento de convênio deve ser redigido com o máximo de objetividade e clareza, sobretudo no que se refere à natureza das despesas compartilhadas, a periodicidade na apuração da despesa e no pagamento, e os métodos e critérios a serem considerados para esse fim<sup>3</sup>.

12. Quanto aos critérios, o do espaço físico efetivamente ocupado por cada empresa conveniada é usualmente adotado como forma de rateio no caso de imóveis. De se notar que mesmo no caso de imóveis não locados, mas de propriedade de uma das empresas conveniadas, as despesas com depreciação, conservação, condomínio, impostos, água e energia elétrica podem e devem ser objeto de rateio em função do espaço utilizado.

13. No caso de máquinas e equipamentos, o critério normalmente adotado é o de efetiva utilização do bem, ou do tempo disponibilizado a cada um dos usuários. Entendemos que a constituição de condomínio de bens, nesse caso, é perfeitamente dispensável, sobretudo na hipótese de as usuárias do bem comum integrarem um mesmo grupo econômico.

14. No caso de recursos humanos, o método mais eficiente de rateio consiste na apuração do tempo consumido nos respectivos trabalhos por cada profissional. Outros métodos podem ser empregados para esse efeito, como por exemplo o número de lançamentos feitos pela contabilidade, o número de compras feitas pela área de compras, o volume de dados processados pela área de sistemas ou o valor dos investimentos administrados por um único gestor.

15. Nada impede, a nosso ver, que em se tratando de recursos humanos, o critério de rateio seja estabelecido com base em uma estimativa do tempo dispensado por cada profissional a cada uma das empresas conveniadas. Com base nessa estimativa, parte do tempo desses profissionais seria disponibilizado, pela empresa que formalmente o contratou, às demais sociedades que participassem do convênio, dispensando-se assim um controle rígido do tempo efetivamente consumido<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> "Rateio de Despesas (Ex. 90) - Está assente nesse colegiado que para aceitação das despesas como dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre as rendas, em face da legislação, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve desembolso; faz-se necessário, além disso, que o dispêndio seja efetivamente realizado e guarde relação com a atividade da empresa, servindo para produzir receita ou auxiliar nesse objetivo. *Diante desse fato, não se pode considerar, como dedutível, o rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo, sem que haja critério objetivo.*" (Ac. do 1º Conselho de Contribuintes nº 105.11.939-97 - grifamos)

"Despesas de Propaganda - Rateio - O rateio de despesas de propaganda entre empresas deve ser feito mediante critério que justifique e especifique de forma clara os parâmetros utilizados." (Ac. da Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-89.828, de 11/06/96 - grifamos)

<sup>4</sup> Nesse sentido, ensina Alberto Xavier, (ob. cit., p. 11) que "As remunerações dos 'cost-sharing agreements' são pagos como contraprestação de serviços efetivos ou potenciais. No primeiro caso, a remuneração pressupõe que

16. A propósito, importa salientar que os métodos e critérios fixados em convênio para determinação da parcela das despesas a serem compartilhadas devem ser suficientemente estáveis. A freqüente introdução de alterações nesses métodos e critérios, ou a utilização de elementos demasiadamente flexíveis pode comprometer a confiabilidade do convênio, dando ensejo à alegação de artificialismo, colocando em risco sua aceitação para efeitos fiscais e societários.

17. Isso não significa, contudo, que os métodos e critérios considerados no instrumento de convênio não possam ser objeto de constante aperfeiçoamento, como tal entendido o esforço empreendido para tornar mais precisa a determinação da parcela de despesas a ser objeto de rateio, sem prejuízo da substância e dos princípios considerados em sua redação original.

18. Outros critérios são admitidos pela jurisprudência administrativa, dentre os quais o da receita auferida<sup>5</sup> e o do patrimônio líquido<sup>6</sup> das empresas conveniadas. Muito embora sejamos da opinião de que a utilização de tais parâmetros só deva ser aventada em casos excepcionais, a jurisprudência administrativa vem, pouco a pouco, admitindo a utilização da receita bruta como parâmetro válido para fins de rateio entre as empresas conveniadas, sendo certo que até mesmo a própria Receita Federal preconiza, através da Instrução Normativa nº 32, do Secretário da Receita Federal, de 30 de março de 2001, a utilização da receita como parâmetro válido na hipótese de rateio de despesas com exportação incorridas por duas ou mais empresas no exterior<sup>7</sup>.

19. O rateio de despesas relacionadas a recursos humanos utilizados em conjunto por duas ou mais empresas não pressupõe a prestação de serviços por uma empresa a outra, razão pela qual não se sujeita ao Imposto sobre Serviços. Com efeito, a utilização conjunta de uma ou mais pessoas formalmente registradas como funcionários de uma das empresas conveniadas é normalmente feita única e exclusivamente por uma questão de racionalização de custos. Não existe, no caso, o ânimo, nem tampouco interesse lucrativo por parte da sociedade em que estiverem registrados os profissionais cuja remuneração e custos relacionados forem rateados<sup>8</sup>.

a vantagem decorrente da despesa tenha sido efetivamente utilizada; no segundo, basta que ela esteja à disposição do beneficiário, que dele poderá se utilizar se e quando julgar necessário." (grifamos)

<sup>5</sup> "Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Despesas Comuns a Empresa do Mesmo Grupo - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se como base de rateio a receita líquida." (Ac. do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-93.013/2000 - grifamos)

<sup>6</sup> "Rateio de Despesas (Ex. 92) - Constatando-se em diligência que uma das empresas presta serviços às demais, e apurando-se o montante das despesas comuns, suportadas pela companhia centralizadora, tendo em vista convênio firmado entre as pessoas jurídicas, é de se admitir o rateio entre as participantes, tendo por base o patrimônio líquido." (Ac. do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-91.471/97 - grifamos)

<sup>7</sup> Dispõe o § 2º do art. 34 do referido ato administrativo que "Na apuração do lucro líquido correspondente a essas exportações, os custos e despesas comuns às vendas serão rateados em função das respectivas receitas líquidas."

<sup>8</sup> Em recente decisão, o Superior Tribunal de Justiça confirmou a não-incidência do ISS sobre os valores reembolsados por força de convênio de rateio de custos e despesas comuns, manifestando-se na forma da seguinte ementa: "Tributário - ISS - Empresa Pública - Cessão de Servidores a Outras Entidades da Administração - Ressarcimento por Salários e Encargos Sociais - Não Incidência

I - Contribuinte do ISS é quem se insere no mercado para exercer determinado serviço, dele retirando proveito econômico (DL 406/68, arts. 9 e 10).

II - Não é contribuinte do ISS a empresa pública que empresta seus servidores a outras entidades estatais, obtendo delas mero ressarcimento pelos salários e demais encargos pagos por ela aos empregados cedidos." (Acórdão proferido nos autos do REsp 190.771/BA, em 11/04/2000, publicado no DJ de 22/05/2000, p. 75 - grifamos)

20. Tampouco emerge, do convênio de prestação de serviços, qualquer obrigação de fazer assumida pelas partes, imprescindível para a configuração da prestação de serviços. Por todas essas razões, não há que se falar em sujeição dos valores das despesas reembolsadas ao ISS, eis que inoocorre, nessa hipótese, o fato gerador do imposto.

21. Da mesma forma, não há incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre os valores recebidos por uma das empresas conveniadas, a título de ressarcimento de despesas, por não constituir tal ingresso efetiva receita a ser tributada. Recomenda-se, contudo, que as empresas a serem ressarcidas registrem contabilmente como despesa apenas a parcela efetivamente incorrida, excluindo-se desse montante o valor do reembolso a que faz jus, por constituir verdadeiro ativo.

22. Esse procedimento atende plenamente aos princípios gerais de contabilidade, que determinam a apropriação de custos e despesas efetivamente incorridos. As empresas que o adotam evitam a exposição a eventual questionamento, pelas autoridades fiscais, acerca da não inclusão do valor ressarcido na base de cálculo do ISS, da contribuição para o PIS e da Cofins, que inevitavelmente seria registrado como receita em contas de resultado caso a empresa conveniada lançasse como despesa a totalidade do desembolso efetuado para quitação da obrigação cujo ônus tenha sido objeto de rateio.

23. Importante notar que a técnica do rateio de despesas não se restringe a empresas do mesmo grupo, podendo ser objeto de convênio também entre empresas sem qualquer ligação societária. É o que ocorre, por exemplo, no caso de despesas de propaganda ou publicidade cujos custos sejam compartilhados entre os fabricantes e os distribuidores de determinados produtos, ou das locadoras de automóveis que veiculem propaganda através da qual seja divulgada uma determinada marca ou modelo<sup>9</sup>.

24. É recomendável, ainda que não imprescindível, a elaboração de laudo técnico destinado a confirmar a adequação dos critérios, métodos e técnicas estabelecidas no convênio, proporcionando às empresas conveniadas maior segurança no caso de eventual fiscalização, cabendo nesse caso à Fazenda o ônus de provar a insubsistência de qualquer um dos elementos considerados para efeito de rateio.

25. Por fim, merece destaque o rateio de despesas incorridas pela matriz de empresa estrangeira que aqui instale sua filial, admitido desde que a referida matriz esteja localizada em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação, e desde que tal acordo contenha previsão específica de reembolso, inserida na Convenção-Modelo da OCDE<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> "Finsocial - Incidência - Base de Cálculo. As receitas recebidas a título de co-participação em despesas de propaganda, promoção e publicidade cobradas dos distribuidores do produto não integram a base de cálculo da contribuição." (Ac. do 2º Conselho de Contribuintes nº 202-04.959/92 - grifamos)

<sup>10</sup> "IRPJ - Despesas Operacionais e Encargos - Gastos Efetuados pela Matriz - Responsabilidade das Filiais - Dedutibilidade - Os gastos suportados pela Filial instalada no território brasileiro, com administração, salários, e treinamento de pessoal, debitados pelo estabelecimento matriz, calculados e rateados mediante emprego de critérios racionais, condizentes com a realidade, e cuja natureza e razoabilidade são inquestionáveis, podem ser deduzidos como despesas, por previsto no Acordo de Bitributação aprovado pelo Decreto Legislativo nº 92, de 1975." (Ac. do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-91.378/97 - grifamos)

26. No que respeita à CPMF, é importante salientar que toda e qualquer movimentação financeira, ainda que entre empresas do mesmo grupo, dará ensejo ao fato gerador desse tributo. Nada impede, contudo, que esses fluxos financeiros sejam objeto de mútua compensação, liquidando-se o eventual saldo por diferença apurada no confronto de débitos e créditos recíprocos.

27. Por fim, consideramos irrelevante a forma como se fará a formalização da quitação dos valores reembolsados por força do convênio de rateio de custos e despesas, podendo ser utilizados, para esse fim, simples recibos de quitação, notas de reembolso ou de débito<sup>11</sup>, ou qualquer outro documento assemelhado. Referida quitação não deve, em qualquer hipótese, ser formalizada através de notas fiscais de serviços, por não corresponderem a uma efetiva prestação de serviços, conforme se esclareceu acima.

28. Em conclusão do acima exposto, somos da opinião de que o convênio de rateio pode e deve ser celebrado pelas empresas que incorram em custos e despesas comuns. A possibilidade de efeitos fiscais adversos decorrentes de sua celebração não deve ser motivo de preocupação, desde que atendidas as exigências previstas em lei e na jurisprudência aplicável.

<sup>11</sup> "Notas de Débito - Validade - Identificam-se como despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da empresa, e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas. Se o fisco nada questiona sobre a necessidade ou legitimidade da despesa, sobre sua realização ou sobre o rateio, improcede a glosa que se amparou unicamente no fato de ter o contribuinte se utilizado de 'notas de débito', mormente se considera que essas Notas de Débito são documentos contábeis hábeis." (Ac. do 1º Conselho de Contribuintes nº 101-85.116/93 - grifamos)