



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

76 – COSIT

DATA

9 de maio de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO REAL. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. PESSOAS JURÍDICAS REUNIDAS EM ASSOCIAÇÃO SEM FINS ECONÔMICOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS. REEMBOLSOS.

Na hipótese em que pessoas jurídicas produtoras de frutos reunidas em associação sem fins lucrativos estabeleçam acordo de compartilhamento de custos e despesas pertinentes a sua atividade econômica, é possível a concentração, em uma única pessoa jurídica, do controle dos gastos referentes a atividades operacionais, para posterior rateio dos custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas que não a mantenedora da estrutura concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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 pessoa jurídica e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a pessoa jurídica 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 pessoas jurídicas 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.

Observadas as exigências estabelecidas no parágrafo anterior, os valores que transitam entre as entidades a título de reembolso à pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas das demais pessoas jurídicas

integrantes do acordo não compõem a base de cálculo do IRPJ apurada pela pessoa jurídica centralizadora.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013; À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 94, DE 25 DE MARÇO DE 2019; E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 149, DE 21 DE SETEMBRO DE 2021.**

**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, e art. 12; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 265, 311 e 441, inciso II, do Anexo.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

RESULTADO AJUSTADO. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. PESSOAS JURÍDICAS REUNIDAS EM ASSOCIAÇÃO SEM FINS ECONÔMICOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS. REEMBOLSOS.

Na hipótese em que pessoas jurídicas produtoras de frutos reunidas em associação sem fins lucrativos estabeleçam acordo de compartilhamento de custos e despesas pertinentes a sua atividade econômica, é possível a concentração, em uma única pessoa jurídica, do controle dos gastos referentes a atividades operacionais, para posterior rateio dos custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas que não a mantenedora da estrutura concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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 pessoa jurídica e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a pessoa jurídica 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 pessoas jurídicas 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.

Observadas as exigências estabelecidas no parágrafo anterior, os valores que transitam entre as entidades a título de reembolso à pessoa jurídica

centralizadora dos custos e despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do acordo não compõem a base de cálculo da CSLL apurada pela pessoa jurídica centralizadora.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013; À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 94, DE 25 DE MARÇO DE 2019; E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 149, DE 21 DE SETEMBRO DE 2021.**

**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, e art. 12; 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, 311 e 441, inciso II, do Anexo.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

REGIME NÃO CUMULATIVO. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. PESSOAS JURÍDICAS REUNIDAS EM ASSOCIAÇÃO SEM FINS ECONÔMICOS. REEMBOLSOS.

Observadas as exigências para que os valores movimentados no âmbito de acordo de compartilhamento de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os valores que transitam entre as entidades a título de reembolso à pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do acordo não compõem a base de cálculo Contribuição para o PIS/Pasep apurada pela pessoa jurídica centralizadora.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 149, DE 21 DE SETEMBRO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013; Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2019; e Solução de Consulta Cosit nº 149, de 2021.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

REGIME NÃO CUMULATIVO. ACORDO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS. PESSOAS JURÍDICAS REUNIDAS EM ASSOCIAÇÃO SEM FINS ECONÔMICOS. REEMBOLSOS.

Observadas as exigências para que os valores movimentados no âmbito de acordo de compartilhamento de custos e despesas sejam dedutíveis na

apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os valores que transitam entre as entidades a título de reembolso à pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do acordo não compõem a base de cálculo da Cofins apurada pela pessoa jurídica centralizadora.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 149, DE 21 DE SETEMBRO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º; Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013; Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2019; e Solução de Consulta Cosit nº 149, de 2021.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

CONSULTA SOBRE INTEPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não produz efeitos a consulta quanto à parte que descumpre os requisitos para sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, caput, e 52, inciso I; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 88, caput, e 94, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 13, inciso II, e 27, incisos I, II e XIV.

## RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada, associação civil sem fins econômicos, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. Informa que tem por objeto social, em resumo, “congregar a cadeia de produção da noz Pecan (*Carya Illinoensis*) no Brasil” e, em seguida, alude à “necessidade de viabilizar o desenvolvimento da produção da noz pecan – NCMs 0802.31.00 e 0802.32.00, produzida pelos associados pessoas jurídicas da CONSULENTE e que apuram pelo lucro real”.
3. Destaca que o custo de produção da noz é “elevadíssimo” e, “buscando viabilizar a cultura, os produtores, pretendem estabelecer convênios entre os associados, e consequente ratear as despesas”; “tal pretensão tem por fundamento legal a liberdade das partes contratantes em ajustar a forma mais segura, legalmente amparada no ordenamento jurídica pátrio e que oportuniza

melhores resultados, conforme art. 421 do Código Civil”, e “fundamenta-se no princípio da ‘estrita tipicidade legal’, instituto do ‘Compartilhamento de atividades’”.

4. “Na prática”, prossegue a consultante, “trata-se de compartilhar, entre os associados, os recursos materiais (equipamentos, tratores, implementos, etc), humanos (funcionários), administrativos e operacionais para execução do objeto social dos associados necessários ao desempenho de suas atividades, bem como dividir (ratear) os respectivos custos e despesas de cujas atividades efetivamente sejam aproveitadas para mais de uma empresa produtora”; “gize-se, que não se trata de prestação de serviço”.

5. Reforça a motivação para o estabelecimento de “convênios entre os associados”:

1.5 – Os associados buscam com o rateio de despesas proporcionar uma economia em escala, com a racionalização dos gastos administrativos das empresas. É celebrado entre pessoas jurídicas unidas pelo mesmo objetivo, compartilhando entre elas todas as atividades de apoio. A título de esclarecimento quando da colheita da produção a união de esforços entre associados é de suma importância, pois diante do alto custo de equipamentos e urgência em ser colhido rapidamente são compartilhados equipamentos e funcionários para agilizar o processo e evitar perdas, pois o produto é perecível.

6. Assevera então que “os associados pessoas jurídicas que se mantém no centro dos rateios não visam e não buscam lucro ou qualquer vantagem patrimonial junto às demais participantes, pois será tão somente a recomposição da depreciação e custo pelo uso de equipamentos, insumos e recursos humanos”, e que “como são reembolsos de despesas não apresentam natureza remuneratória, ou seja, inexistente acréscimo patrimonial”.

7. A seguir, discorre sobre a forma de rateio dos custos e despesas entre os seus associados e os respectivos procedimentos a serem por eles adotados:

1.7 – Os custos que serão rateados são relacionados às atividades compartilhadas e serão alocados às partes com base em custos reais e utilizando os critérios de rateio aplicáveis. Esses critérios de rateio são baseados nos registros de tempo, remuneração base, custos diretos de remuneração e benefícios de empregados, aluguel, benfeitorias, espaço físico, ativos fixos, impostos sobre a propriedade, armazenamento de dados, e número real de hora máquina, depreciações dos equipamentos proporcionalmente ao tempo de uso, terminais e estações de trabalho, conforme determinado em planilha de controle para cada atividade compartilhada. E tais custos devem ser alocados de forma equitativa, em conformidade com as práticas contábeis habituais.

1.8 – Os associados deverão efetuar o reembolso devido à outra parte na data definida em instrumento de contrato de compartilhamento e rateio e será por meio de nota de débito. Os associados concordam que, no valor do reembolso pago, estão incluídos todas as despesas e custos atribuíveis no contexto da completa e perfeita execução das atividades compartilhadas, de modo que nenhuma outra

remuneração, pagamento, adiantamento ou ressarcimento de custos ou despesas será devido.

1.9 – A boa prática contábil determina que é importante que os custos e despesas assumidos pelo associado centralizador em favor das demais não sejam contabilizados como se fossem gastos próprios, mas como valores pagos por conta e ordem de terceiros, a serem recuperados mediante reembolso.

1.10 – Assim, os valores reembolsados não serão tratados pela sociedade como tendo sido “faturados” contra as demais sociedades participantes, ou seja, os valores cobrados não devem gerar emissão de faturas, mas de outro instrumento que represente a sua efetiva natureza, seguindo a manifestação do CARF que se mostra favorável à utilização das notas de débito.

“NOTAS DE DÉBITO (VALIDADE) - Identificam-se como despesas operacionais aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de 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 que se considera que essas Notas de Débito são documentos contábeis hábeis (Ac. 1º CC 101- 85.116/93 - DO 15/03/1995)”

1.11 – Os associados estão cientes que, para fazer o rateio de despesas usando a emissão de nota de débito, os valores terão natureza meramente indenizatória e não de acréscimo patrimonial.

1.12 – Pretendem os associados que para garantir a dedução das despesas, as notas de débito devem ser instruídas com planilhas e mapas demonstrativos analíticos, precisos e sem rasuras, que comprovem inequivocamente a natureza e o valor de cada despesa rateada, apontando a quantia imputada a cada um dos participantes. É importante destacar que o rateio deve ser conduzido com apoio dos critérios definidos entre as partes contratantes no convênio escrito.

8. Anota que tem conhecimento do contido na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, mas ressalva que “as dúvidas ali esclarecidas não solucionam a questão do tratamento tributário a ser dado no caso das empresas produtoras rurais quanto ao reconhecimento que o reembolso das despesas não apresentam natureza remuneratória, bem como a contabilização que deve ser promovida, no tocante à apuração do lucro real, para fins de determinação do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL” – “essa, portanto, é a dúvida da CONSULENTE, a qual se busca ver esclarecida perante a Administração Tributária Federal”.

9. Seu entendimento, ante “as leis 10.637/02 e 10.833/03 e observando entendimento doutrinário”, é de que “uma receita é gerada a partir do desempenho da atividade empresarial e do emprego do capital” e, “portanto, uma vez fixado que ressarcimento é mera recomposição patrimonial, desprovido de características de faturamento ou receita bruta, não decorrente de atividade autônoma, é ele (o ressarcimento) mera entrada que não se presta para medir a capacidade contributiva”. E, “assim, a recuperação das despesas suportadas por uma empresa,

atribuíveis a outra sociedade em razão de um ajuste de compartilhamento e rateio de despesas, não caracterizam receita”. (Em nota de rodapé, transcreve a ementa da “Solução de Consulta nº 38, de 13 de janeiro de 2011”, a qual se identificou ter sido emitida pela Divisão de Tributação - Disit da Superintendência da Receita Federal da 9ª Região Fiscal - SRRF09.)

10. Com a objetivo de respaldar seu entendimento, invoca o acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) nº 1302-003.219, de 20 de novembro de 2018, a Solução de Consulta Cosit nº 94, de 25 de março de 2019, e novamente a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013 – essas decisões versam, respectivamente, sobre o IRPJ, o IRPJ e a CSLL e o IRPJ, Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

11. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1. O Fisco Federal entende que os valores recebidos pelo associado, pessoa jurídica, a título de ressarcimento conforme acima descrito, é mera recomposição patrimonial, e não deve servir de base de cálculo para tributação federal?
2. Qual o entendimento do Fisco Federal em relação ao ressarcimento de despesas: entende ser desprovido de características de faturamento ou receita bruta? É o ressarcimento mera entrada que não se presta para medir a capacidade contributiva?
3. Os valores pagos pelo associado, pessoa jurídica, a título de ressarcimento pelo uso de recursos de outro associado, conforme acima descrito, serão considerados, para efeitos de determinação do lucro real e, em decorrência, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como “despesas dedutíveis”?
4. Qual o entendimento do Fisco Federal em relação rateio do aproveitamento da depreciação e o aproveitamento desse crédito para a redução do resultado, levando em consideração as características da operação acima descrita?
5. Qual instrumento entre as partes o Fisco Federal aceita para que seja aceita a relação de coligada e ou grupo de apoio entre os associados e a consequente aceitação do rateio de custos e despesas?
6. Qual o entendimento do Fisco Federal quanto a definição de grupo econômico de direito e de fato?
7. Qual o entendimento do Fisco Federal quanto ao aproveitamento da depreciação dos equipamentos, essa pode ser feita integralmente pelo proprietário do bem?

## FUNDAMENTOS

12. Preliminarmente, cabe anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva



petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

13. Diante das características da exposição dos fatos e dos questionamentos apresentados em face dela, importa, de início, demarcar o objeto da consulta, tendo em conta, de forma objetiva, os questionamentos de nº 1 a nº 3, e as Soluções de Consulta e a Solução de Divergência mencionadas nessa exposição. Os associados da consulente pretendem estabelecer convênios entre si de modo a compartilhar “os recursos materiais (equipamentos, tratores, implementos, etc), humanos (funcionários), administrativos e operacionais para execução do objeto social dos associados necessários ao desempenho de suas atividades, bem como dividir (ratear) os respectivos custos e despesas de cujas atividades efetivamente sejam aproveitadas para mais de uma empresa produtora”.

14. Nesse contexto, trata-se de definir se os valores correspondentes aos custos e despesas reembolsados aos “associados pessoas jurídicas que se mantém no centro dos rateios” compõem a base de cálculo do IRPJ (lucro real), CSLL (resultado ajustado), Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados no regime do lucro real por esses associados e, de outra parte, se tais valores podem ser deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelos associados que os desembolsam.

15. Antes de prosseguir, é mister assentar que a consulta não produz efeitos em relação aos questionamentos de nº 4 a nº 7, porquanto resta descumprido um dos preceitos fundamentais do processo administrativo de consulta, prescrito nos arts. 46, caput, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 88, caput, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e nos arts. 1º, 13, inciso II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021: versar sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária.

16. Com efeito, os mencionados questionamentos versam sobre temas que sequer foram abordados na petição de consulta, de maneira que a interessada implicitamente repassa à Administração Tributária a atribuição que as normas do processo de consulta acima citadas lhe imputam, que é a de analisar os seus questionamentos perante os dispositivos da legislação tributária que lhes são pertinentes, de modo a fundamentar a interpretação que pretenda submeter a exame.

17. Aliás, a natureza das indagações em tela (“Qual o entendimento do Fisco Federal [...]?”; “Qual instrumento entre as partes o Fisco Federal aceita [...]?”) evidencia o objetivo de obter “a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB”, o que igualmente acarreta a ineficácia de consulta, segundo o art. 27, inciso XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

18. No que toca à parte eficaz da consulta, convém reforçar que se trata, em síntese, de definir se:



a) “os valores recebidos pelo associado, pessoa jurídica, a título de ressarcimento conforme acima descrito” configuram receita para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (considerando o regime de tributação pelo lucro real), nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e dos arts. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos arts. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ou, ainda, do art. 441, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e se

b) “os valores pagos pelo associado, pessoa jurídica, a título de ressarcimento pelo uso de recursos de outro associado, conforme acima descrito, serão considerados, para efeitos de determinação do lucro real e, em decorrência, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como ‘despesas dedutíveis’” – nos termos do art. 13, caput, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 311 do RIR/2018.

19. Para esse fim, há que seguir o disposto no art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, ou seja, serão observadas as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), as quais serão suscitadas no decorrer da fundamentação que se segue, e estão disponíveis no site da RFB na internet ([www.gov.br/receitafederal](http://www.gov.br/receitafederal)), no menu “Receita Federal”, opções “Acesso à informação”, “Legislação”, “Normas da Receita Federal”, ou diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

20. Na Solução de Consulta Cosit nº 50, de 5 de maio de 2016, e na Solução de Consulta Cosit nº 276, de 26 de setembro de 2019, foi abordada a diferenciação entre os denominados “acordos de repartição de custos e despesas”. Transcrevem-se trechos da Solução de Consulta Cosit nº 276, de 2019 (sublinhas do original; negritos acrescentados):

23. No entanto, a fim de solucionar as questões tributárias relativas à incidência do IRRF, CIDE-royalties, PIS/Cofins-importação sobre as remessas efetuadas para o exterior a fim de reembolsar a matriz por atividades desempenhadas em benefício da consulente, é importante esclarecer se, com base nos elementos apresentados, estamos diante de um **contrato de compartilhamento de custos** (Cost Sharing Agreement) ou de **prestação de serviços**. Embora não haja dispositivo legal expresso sobre a natureza jurídica do contrato de compartilhamento de custos na legislação tributária vigente, o Código Civil, em seu artigo 425, autoriza genericamente a celebração de contratos atípicos, gênero do qual os contratos de compartilhamento de custos são espécie.

24. De acordo com parcela da doutrina de direito tributário (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 337-342), haveria pelo menos três espécies de acordos de repartição de custos e despesas, quais sejam: (1) o contrato de compartilhamento de custos; (2) o

contrato de prestação de serviços intragrupo; e (3) o contrato de contribuição para os custos.

25. No contrato de compartilhamento de custos, os recursos financeiros entregues à unidade centralizadora das despesas referem-se à realização de atividades de caráter instrumental (atividades-meio). Devem ter natureza contributiva, já que entregues para o cumprimento da obrigação própria de cada integrante, em montante total equivalente aos custos envolvidos e a título de ressarcimento (quando as despesas já foram realizadas) ou de adiantamento (quando ainda serão), sem a adição de margem de lucro. Ademais, possuem como característica serem prestados em caráter individual, mas através de uma **estrutura comum ao grupo**, que visa uma vantagem coletiva ou global. Por se tratar de uma estrutura que realiza atividades em benefício à coletividade do grupo, possui caráter duradouro, sem ter por objeto a prestação de serviços isolados.

26. Por sua vez, o contrato de prestação de serviços intragrupo é contrato pelo qual as empresas participantes pagam pela prestação de serviços realizada pela entidade centralizadora, como se esta fosse empresa independente que tivesse por objetivo executar serviços para as demais empresas integrantes. Assim, a relação bilateral estabelecida pela unidade centralizadora com as demais empresas do grupo, como clientes, confere caráter contraprestacional à operação realizada entre as integrantes do contrato, de forma que o **pagamento efetuado se reveste de caráter de preço** pela prestação de serviços, **mesmo na hipótese de o preço corresponder ao custo** (ausência de margem de lucro).

27. Por fim, o contrato de contribuição para os custos é contrato celebrado no âmbito do grupo empresarial que tem por objeto repartir os custos e os riscos do desenvolvimento, produção e obtenção de ativos, serviços ou direitos, bem como definir a extensão dos interesses de cada participante. Sua essência pressupõe a formação de um **pool** de recursos e tecnologias, efetuado, em regra, para o rateio de despesas com pesquisa e desenvolvimento, tendo como contrapartida uma parcela de direitos do intangível produzido.

28. Cabe ainda esclarecer quem são os participantes de um contrato de compartilhamento de custo. Segundo as diretrizes da OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>), como o conceito de benefício mútuo é fundamental para um contrato de rateio de despesas, não pode ser considerado participante a parte que não tenha uma expectativa razoável de que terá benefício dos objetivos do contrato de compartilhamento de custos. **Caso uma das empresas do grupo desempenhe uma função específica sem necessariamente esperar nenhum benefício, haverá uma prestação de serviços intragrupo.**

21. A Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, analisou o caso de uma pessoa jurídica que pretendia “organizar de forma funcional a estrutura administrativa, de modo” a “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”. No que concerne ao IRPJ, extraem-se os seguintes excertos dessa Solução de Divergência (grifou-se):

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.

(...)

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.

22. Em suma, a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, ancora-se nos art. 251 e 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), dispositivos que se encontram atualmente reproduzidos nos arts. 265 e 311 do RIR/2018, de maneira 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”.

23. A Solução de Consulta Cosit nº 94, de 25 de março de 2019, veio concluir que, “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**” (destacou-se).

24. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, manifestou a inteligência de que “os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora”, mediante esta fundamentação (grifou-se):

18. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, merecem análise a natureza jurídica do valor recebido como rateio de despesas pela pessoa jurídica centralizadora das **atividades compartilhadas pelos integrantes do grupo econômico** e a forma de apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das referidas contribuições em relação às despesas compartilhadas.

19. Preliminarmente, destaca-se que as exigências para regularidade fiscal do rateio de despesas em voga, expendidas no item 17, permanecem, mutatis mutandis, válidas e sua observação será tomada como premissa nas análises que se seguem.

20. Cabe acentuar que o fato gerador e a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins circunscrevem-se ao alcance semântico dos vocábulos receita e faturamento. A extensão significativa do signo receita vai além do campo de abrangência do signo faturamento, e compreende, além dos valores auferidos pela venda de bens ou pela prestação de serviços, outros recursos auferidos que tenham o condão de aumentar o patrimônio de uma entidade, ainda que fora do contexto de sua atividade ordinária. Assim, a expressão receita por si só representa todo o espectro de incidência dessas exações.

21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o animus de gerar riqueza.

Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.

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, assuma 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.

24. Quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, (...)

25. Convém reproduzir a conclusão da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013:

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

- a) quanto ao IRPJ, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- b) quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item “a” para regularidade do rateio de dispêndios em estudo:

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

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.

26. A Solução de Consulta Cosit nº 149, de 21 de setembro de 2021, embasando-se na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, ao examinar a situação de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, assim dispôs:

24. Nos termos da Solução de Divergência citada, os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no item 17 da referida SD, não constituem receita, já que não haveria ganho, assim considerado aquele com finalidade de acréscimo patrimonial, que é o elemento essencial caracterizador de receita.

25. Dessa forma, pode-se afirmar que, desde que cumpridos certas exigências, os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas de grupo econômico ou de empresas relacionadas não compõem:

a) a receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com base no Lucro presumido e no Resultado presumido, respectivamente; e

b) a receita bruta (faturamento) para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com incidência cumulativa.

27. Impende ressaltar que a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, a Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2019, e a Solução de Consulta Cosit nº 149, de 2021, analisaram casos de acordos de compartilhamento de custos e despesas firmados entre pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico. A despeito dessa particularidade, não se vislumbra empecilho para que o entendimento nelas fixado seja adotado igualmente no caso presente, de acordo de compartilhamento de custos e despesas firmado entre pessoas jurídicas que exploram a mesma atividade econômica, reunidas em uma associação sem fins lucrativos que representa seus interesses.



**CONCLUSÃO**

28. Ante o exposto, com base na orientação consignada na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, na Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2019, e a Solução de Consulta Cosit nº 149, de 2021, responde-se à consulente, associação que congrega pessoas jurídicas produtoras de nozes pecã, que, na hipótese de estabelecimento de acordo de compartilhamento de custos e despesas entre associados:

- a) é possível a concentração, em uma única pessoa jurídica, do controle dos gastos referentes a atividades operacionais, para posterior rateio dos custos e despesas comuns entre pessoas jurídicas que não a mantenedora da estrutura concentrada;
- b) 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 necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; 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 pessoa jurídica e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a pessoa jurídica 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 pessoas jurídicas 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;
- c) observadas as exigências estabelecidas no item anterior, os valores que transitam entre as entidades a título de reembolso à pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas das demais pessoas jurídicas integrantes do acordo não compõem a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurada pela pessoa jurídica centralizadora; e
- d) não produz efeitos a consulta quanto à parte que descumpra os requisitos para sua apresentação.

Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*Assinatura Digital*

VINICIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

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

*Assinatura Digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura Digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit