



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada
Fls. 2

Solução de Consulta nº 362 - Cosit

Data 17 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). BASE DE CÁLCULO. CONSÓRCIO. IMPORTAÇÃO DIRETA PELA CONSORCIADA LÍDER. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE INFRAESTRUTURA.

Há incidência da CPRB sobre a receita decorrente da venda de equipamentos, importados diretamente pela consorciada líder, ao consórcio de construção de obra de infraestrutura, visto tratar-se de receita decorrente da venda de bens em operações de conta própria.

Dispositivos Legais: Art. 1º da Lei nº 12.402/2011; arts. 7º, VII, e 9º, IX e § 11, da Lei nº 12.546/2011; art. 9º, I, do Decreto nº 7.212/2010; art. 25 da IN RFB nº 1.288/2012; IN RFB nº 1.199/2011 e IN RFB nº 1.436/2013.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa à incidência da contribuição previdenciária substitutiva devida pelas empresas do ramo de construção de obras de infraestrutura de que trata o inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB (fls. 3 a 5), e de valores pagos pelo consórcio de empresas (constituído nos termos do disposto nos arts.

278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) à empresa líder a título de “reembolso” pela importação de equipamentos em favor do consórcio.

2. De modo mais específico, a consultante transcreve o inciso VII do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 e o § 4º do art. 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013, e refere que a dúvida “(...) está nos critérios de formação da base de cálculo da CPRB que será por ela devida (...), notadamente em face das operações que realiza enquanto parte consorciada do consórcio (...)”, constituído com outras duas empresas e cuja atividade principal é uma daquelas enquadradas no grupo 429 da CNAE, “(...) no qual participa como empresa líder na proporção de 33,4% (...)” (fls. 4 e 5).

2.1. Frisa que o empreendimento a ser desenvolvido pelo consórcio “(...) requer a construção de uma espécie de *central de utilidades* (...). Trata-se de uma grande obra de infraestrutura (...)” (fls. 7) e que o consórcio promove a contratação direta da mão de obra, utilizando-se da prerrogativa assegurada pelo art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, regulamentada pela IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011 (fls. 6): “O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.”

2.2. Objetivando “(...) garantir o cumprimento das obrigações pactuadas [pelo consórcio] com a [contratante: sociedade de economia mista, sob controle da União]” (fls. 8), a consultante “(...) age apenas como uma intermediária na operação de importação (...)”, tendo sido a escolhida para importar, em seu nome e em razão de questão formal, equipamentos necessários ao desenvolvimento das obras e repassá-los ao consórcio “a preços de custo e sem qualquer espécie de comissão e/ou qualquer outra vantagem econômica”, “incluindo apenas os respectivos encargos/tributos próprios da operação” (fls. 8 a 10). Seriam, segundo a interessada, despesas comuns incorridas pela consultante no desenvolvimento das atividades do consórcio mediante aprovação do Comitê Executivo do consórcio – “Não se trata de venda de mercadoria da consultante para o [consórcio], mas apenas uma transferência que decorre da simples intermediação feita por ela para importação dos equipamentos em favor do consórcio” (fls. 10 a 12 e 209 a 212).

Consulta (fls. 7 e 8).

18. Ocorre que, por questões burocráticas relacionadas à inscrição do Consórcio (...) perante o SISCOMEX (e habilitação no RADAR), inclusive em razão de empecilhos de ordem legislativa (em especial, a ausência de norma, à época, que permitisse inscrição de Consórcio no SISCOMEX), e por questões relacionadas ao cumprimento dos prazos contratuais, que exigem a aceleração dos procedimentos de compras e a importação de parte desses equipamentos (note-se que o atraso na realização dessas operações significaria atraso no desenvolvimento das obras e, conseqüentemente, significaria a aplicação de sanções contratuais – (...)). O [consórcio] decidiu eleger uma das suas consorciadas que já possuía registro perante o SISCOMEX (e habilitação no RADAR) para promover, em cumprimento às obrigações do contrato de consórcio, a importação dos equipamentos necessários para desenvolvimento do empreendimento.

2.3. O consórcio, por sua vez, adquire da consulente os equipamentos “(...) para consecução de seu objeto (...)”, e a revenda de tais bens pelo consórcio à contratante [sociedade de economia mista, sob controle da União] é realizada “(...) pelo preço contratualmente ajustado (...)” (fls. 9). Assim, em suma, o consórcio cumpre “todas as obrigações” perante a contratante: 1) aliena os produtos; 2) aplica os equipamentos nas obras; e 3) presta serviços à contratante, que são vinculados às obras de infraestrutura. Por sua vez, a contratante “(...) efetua o pagamento que engloba todo o preço medido e cobrado pelo [consórcio]” (fls. 9 e 10).

2.4. Acrescenta que “Em face desse cenário o Consórcio (...) está sujeito à incidência da CPRB, nos termos do artigo 9º, inciso IX e §§ 11 e 12, da Lei nº 12.546/2011 (...)” (fls. 6). De igual modo a interessada (fls. 12). “Isso significa que a CPRB incidirá sobre a receita bruta relativa a todas as atividades, tanto em relação à *consulente*, quanto em relação ao [consórcio] (artigo 9º, §§ 9º e 10, da Lei nº 12.546/11)” (fls. 12).

2.5. Quanto ao conceito de receita bruta, referencia o art. 1º, § 4º, da IN RFB nº 1.436/2013 (“A receita bruta, a que se refere o **caput**, compreende a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria e da prestação de serviços em geral, e o resultado auferido nas operações de conta alheia, devendo ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976.”), cita o art. 9º, §11, da Lei nº 12.546/2011 e a IN RFB nº 1.199/2011, argumenta que “(...) não há qualquer outro ato normativo

regulamentando a questão dos valores que são repassados entre as empresas consorciadas e seus consórcios” e acrescenta (fls. 13 e 14):

Consulta (fls. 14).

42. Pois bem. No caso da *consulente*, não se trata de operação própria, já que, (...), ela efetua a importação somente para que o [consórcio] possa cumprir com suas obrigações contratuais.

43. Tampouco trata-se de uma operação de conta alheia, tendo em vista que os equipamentos importados são aqueles necessários ao desenvolvimento das obras (...), nos termos do contrato firmado com a [contratante] (...).

44. Trata-se, na verdade, de mero ingresso de receitas destinadas a recompor o capital despendido pela *consulente* visando permitir a consecução do objeto do contrato firmado pelo [consórcio].

(...)

48. Assim, muito embora a tributação do consórcio pela CPRB tenha sido tratada pela legislação de regência (MP 634/13 e IN 1.436/13), (...) não contemplou a situação presente, na qual uma das consorciadas precisa atuar individualmente para consecução das atividades em consórcio, com o intuito, apenas, de garantir o cumprimento das obrigações assumidas pelo consórcio, (...).

2.6. Expondo seu entendimento (fls. 16 a 22), a consulente, em suma, compreende que os valores por ela recebidos do consórcio, “(...) para cobertura dos custos incorridos (...) para importação e repasse dos equipamentos, (...) não devem compor a base de cálculo para incidência da CPRB [devida pela consulente].” Isso porque tais receitas estariam excluídas do conceito de receita bruta dado pela legislação (fls. 16), visto que “não age em conta própria, mas atua enquanto empresa consorciada para, em comunhão de esforços (com as demais consorciadas), garantir o cumprimento das atividades desse mesmo consórcio. (...) ressalte-se, não há o *animus* negocial (...)”. “(...) não está prestando serviços ao [consórcio], mas, está agindo para o próprio objetivo social do próprio consórcio do qual faz parte.” Compreende, ainda, que “(...) não há resultado a ser reconhecido nessas operações” (fls. 17) e que “(...) não

há que se falar em resultado de conta alheia, pois mais valia não há, quando da importação e repasse dos equipamentos ao [consórcio]; e (...) porque o efetivo faturamento desses equipamentos será feito pelo [consórcio] (...)” (fls. 22).

2.7. Pondera, ainda, que a tributação dos valores reembolsados pelo consórcio “(...) seria admitir a hipótese de tributação dúplice sobre uma mesma receita, tendo em vista que (i) o [consórcio] (e as consorciadas) arcaria com todos os custos da operação de importação/repasse dos equipamentos feita pela consulente, inclusive com a eventual incidência da CPRB (caso, por hipótese, se entenda possível), por se tratar de atividade relacionada ao desenvolvimento de atividades do próprio consórcio; e (ii) o [consórcio] (e as consorciadas) arcará novamente com a CPRB incidente sobre o efetivo faturamento desses equipamentos (com serviços agregados) contra a [contratante: sociedade de economia mista, sob controle da União]” (fls. 22 e 23).

Fundamentos

3. Preliminarmente, cabe esclarecer que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta. Acrescente-se que o sujeito passivo, ao formular uma consulta, deve ter em mente que o objetivo desse processo é dirimir eventuais dificuldades na interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, que eventualmente podem ser dúbios ou obscuros.

4. Delimita-se, inicialmente, que a presente consulta não trata do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (Reidi), visto que não são abordados pela consulente dispositivos relacionados ao Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e à IN RFB nº 758, de 25 de julho de 2007.

4.1. Em relação ao consórcio e à consulente, tem-se como premissa que não houve importação por conta e ordem de terceiro (art. 80, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24

de agosto de 2001, art. 12, § 1º, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002), tampouco importação promovida por encomenda (art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, e IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006).

5. Feitas essas considerações, verifica-se que a consulente, em suma, argumenta que os valores recebidos do consórcio, em seu entendimento, não se subsumiriam ao conceito de receita bruta que é a base de cálculo da CPRB (fls. 16 a 18). Isso porque, na condição de intermediária e líder do consórcio, os valores em questão, por ela recebidos mediante aprovação do Comitê Executivo do consórcio (fls. 209 a 211), devem ser tratados como “recomposição econômica pelos gastos efetuados em função das atividades em consórcio” (fls. 10, 11 e 14), ou seja, como reembolso de custos e despesas incorridos na importação e repasse de bens necessários ao desenvolvimento das obras do consórcio, em razão de: 1) inexistir vantagem econômica ou *animus* mercantil na operação; 2) a atuação da consulente tratar-se de mera questão formal, pois é o consórcio que cumpre todas as obrigações perante a contratante; 3) a consulente agir em cumprimento de obrigações inerentes à condição de consorciada, objetivando garantir o cumprimento das obrigações assumidas pelo consórcio. Ademais, segundo a consulente, a eventual tributação de tais valores, no momento do dito reembolso, resultaria em dupla tributação (fls. 19 a 22) sobre uma mesma receita, em momentos distintos, na pessoa da consorciada e do próprio consórcio.

6. No caso sob análise, a importação dos equipamentos não é operação realizada diretamente pelo consórcio. Implica considerar, então, que a escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um prestador de serviço contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal. Entretanto, para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro (com a utilização de recursos de terceiro) seja realizada de forma perfeitamente regular é necessária a observância aos requisitos, condições e obrigações definidos pela legislação que trata da matéria. De igual sorte, a atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior, com seus próprios recursos, para revenda a encomendante predeterminado (importação por encomenda) também deve ser exercida conforme estabelecido em legislação específica.

6.1. A situação apresentada pela interessada diz respeito a uma importação por ela própria realizada (importação direta), seguida da saída dos produtos do estabelecimento da importadora/consulente (ou por ordem desta) para o consórcio. De fato, na consulta, a empresa

líder do consórcio informa que efetua a importação dos equipamentos em seu próprio nome e que o consórcio “acaba por reembolsar a consulente de todos os valores por ela despendidos” (fls. 10) para a importação dos bens. Nessa condição, a interessada, a despeito de ser a empresa líder do consórcio, figura como a importadora e a adquirente da mercadoria e, ao transferir o bem para o consórcio, equipara-se a estabelecimento industrial, por força do que dispõe o art. 9º, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010 (inciso I do art. 4º da Lei nº 4.502, de 1964).

7. “O consórcio como definido nos artigos 278 e 279 da Lei das S.A é a forma pela qual duas ou mais sociedades se obrigam entre si, de forma coordenada, a executar determinado empreendimento, sem que desse contrato resulte a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica, nem responsabilidade solidária entre as consorciadas. Com efeito, não possuindo o consórcio personalidade jurídica própria, o relacionamento jurídico, operacional e contábil entre as pessoas jurídicas consorciadas e o consórcio não se dá como se este fosse uma pessoa jurídica autônoma, mas tão somente como mera extensão daquelas, mantida a autonomia individual de cada uma das participantes, mormente para fins tributários” (Solução de Consulta Cosit nº 134, de 2 de junho de 2014).

7.1. Observe-se que a equiparação do consórcio à empresa, nos termos do inciso IX do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 e para os fins da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta de que tratam os arts. 7º a 8º da Lei nº 12.546/2011 (CPRB), gera a obrigação de o consórcio ser tributado, sem prejuízo de as empresas consorciadas permanecerem solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados com as operações praticadas pelo consórcio.

Lei nº 12.546/2011.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

IX - equipara-se a empresa o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas

solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio.

(...)

§ 11. Na hipótese do inciso IX do caput, no cálculo da contribuição incidente sobre a receita, a consorciada deve deduzir de sua base de cálculo, observado o disposto neste artigo, a parcela da receita auferida pelo consórcio proporcional a sua participação no empreendimento. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

7.2. O art. 1º da Lei nº 12.402/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, dispõe:

Lei nº 12.402/2011.

Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, da contribuição prevista no art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

IN RFB nº 1.436/2013.

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no [Anexo I](#) ou produzam os itens listados no [Anexo II](#) incidirão obrigatoriamente sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos [Anexos I e II](#), e observado o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

§ 2º Equipara-se a empresa, de que trata o § 1º, o consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que realizar a contratação e o pagamento, mediante a utilização de CNPJ próprio do consórcio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis pelos tributos relacionados às operações praticadas pelo consórcio.

8. Quanto ao fornecimento dos equipamentos, o entendimento externado pelo item 10.20.2.3 da já revogada¹ NBC T 10.20 amolda-se ao caso em comento: “Caso as empresas consorciadas forneçam ou adquiram materiais ou serviços em transações operacionais com o consórcio, estas devem ser tratadas, contabilmente, como fornecedores ou clientes.”

9. Com efeito, considerando que no consórcio é mantida a autonomia individual de cada uma das participantes e que o consórcio pode ser habilitado para importar em nome próprio (art. 25 da IN RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012), tem-se que, quando há saída do produto importado e adquirido pela consulente (operação própria de venda/transferência ao

¹ A “NBC TG 19 (R1) - Negócios em Conjunto” é norma vigente que disciplina a matéria. “Esta Norma define controle conjunto e exige que a entidade que seja parte integrante de negócio em conjunto determine o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida por meio da avaliação de seus direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações conforme esse tipo de negócio em conjunto”. Na hipótese de *joint operations*, por exemplo, os itens 22, B34 e B35 da referida norma tratam da “Contabilização de vendas ou aportes de ativos a uma operação em conjunto”.

consórcio), os valores recebidos do consórcio representam contraprestação pela venda dos equipamentos. Portanto, trata-se de valor que se subsume ao conceito de receita bruta (*receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria*) auferida por estabelecimento equiparado a industrial, visto que, na condição apresentada pela consulente e por falta de previsão nas normas que disciplinam a matéria, tal valor não pode ser elencado como reembolso de custos e despesas, sob pena de macular o regramento fixado para a importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros.

9.1. Ademais, a venda/transferência do bem ao consórcio pela consulente (uma única empresa) não se confunde com a operação realizada pelo consórcio (operação em conjunto de todas as consorciadas) com a contratante. Assim, a tributação devida em razão da operação realizada pela consulente é distinta da CPRB devida pelo consórcio (equiparado a empresa nos limites do inciso IX do art. 9º da Lei nº 12.546/2011), em que pese as consorciadas serem solidariamente responsáveis pelo tributo.

Conclusão

10. Considerando todo o exposto, em resumo, responde-se à consulente que há incidência da CPRB sobre a receita decorrente da venda dos equipamentos, importados diretamente pela consorciada líder, ao consórcio de construção de obra de infraestrutura, visto tratar-se de receita decorrente da venda de bens em operações de conta própria.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS
Auditor-Fiscal da RFB – Disit/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador-Geral da Cosit