



Solução de Consulta nº 526 - Cosit

Data 11 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RECEITA BRUTA. CONCEITO. DESPESA COM COMISSÃO DE VENDA. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores auferidos com a venda de produtos da propriedade da pessoa jurídica, diretamente, ou com a contratação de terceiros para viabilizar a sua colocação (pessoas jurídicas dedicadas à representação comercial), representam produto da venda de bens em operações de conta própria, devendo, portanto, para fins de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, serem computados integralmente como receita bruta, não cabendo a dedução desse valor da parcela a ser paga aos seus agentes de venda a título de comissão, cuja natureza será a de gasto ou despesa incorrida para a consecução de seu objeto.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 (com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 2014).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

INEFICÁCIA PARCIAL. CAUSAS.

Seja declarada a ineficácia da consulta em relação aos questionamentos atinentes à tributação pelo PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL das operações ditas consorciais, por não se revestir o contrato de colaboração empresarial anexado aos autos dos requisitos legais que permitam seu enquadramento como consórcio, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, e legislação complementar, incorrendo o interessado nas causas de ineficácia previstas nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. II, XI e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que declara atuar no ramo de importação e exportação de produtos alimentícios, formula consulta a essa RFB acerca da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e Cofins das operações que passa a descrever:

Das operações entre empresas consorciadas

.....

Ocorre que a Consulente, com o intuito de viabilizar as operações de importação, armazenamento e distribuição dos produtos a que importa, quais sejam: (XXX/XXX) resolve constituir um contrato de Consórcio de Empresas, onde a consulente juntamente com outra signatária do sobredito contrato custearão toda a operação de importação, bem como armazenamento dos produtos importados.

Desta forma, a Consulente formará no âmbito do consórcio um grupo econômico, em que ambas as signatárias daquele contrato serão proprietárias dos produtos que ficarão armazenados em estoque gerenciado pela Consulente.

Com fulcro nos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, entende a Consulente que diante da unicidade empresarial regulada pelo contrato de consórcio protocolado perante a junta comercial sob o número XXXXXXXXXXXXX aos XXXXXXXXXXXX, não haverá receita tributável à título de PIS/COFINS/CSLL e IRPJ, quando existir emissão de nota da empresa consulente para as suas signatárias, pois tais atividades não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 12º da Lei 12.973/2014. (sic)

Quando qualquer das signatárias do contrato de consórcio necessitar de produtos para a distribuição no mercado, a circulação se dará por emissão de nota de uma empresa consorciada para outra empresa consorciada, por preços especiais, (ou seja, sem auferir receita) servindo tal operação tão somente para circular mercadoria entre as consorciadas, não gerando receita a qualquer delas, motivo pelo qual entende a consulente que tais operações não devam integrar a base de cálculo dos tributos acima.

Cumpre esclarecer que a administração do contrato de consórcio ficará sob a regência da Consulente, que as escriturações fiscais de cada signatária do contrato de consórcio serão independentes, conforme dispõe a inteligência dos artigos supra citados.

Imperioso ainda mencionar que para viabilizar e legitimar a operação, as empresas envolvidas pelo contrato de consórcio procederam a alteração contratual devida para regência suplementar pelas normas da S/A nas omissões das normas das sociedades de responsabilidade por quotas limitada (Parágrafo único do art. 1.053 do Codig Civil).

Para aclarar a consulta ora formulada, junta os documentos necessários para V.Sas tomar ciência do contrato de consórcio, além dos documentos necessários para o protocolo da consulta.

Das demais operações:

Quando a consulente efetivar vendas para seus próprios clientes, entende ser a receita tributável o valor do faturamento, excluindo-se: Descontos Incondicionados; cancelamentos; reversões de provisão e recuperação de perda; Devoluções; Bonificações, tudo conforme inciso V do § 3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003 e ainda a lei 10.637/2003.

Além das operações supra, ainda existe uma operação a ser levada à presente consulta, qual seja: A venda "agenciada". Vejamos o deslinde da mesma:

A Consulente possui em seus cadastros pessoas autônomas que agenciam negócios para a mesma. Referidas pessoas cobram valor/percentagem pré-fixados em contrato, emitem nota fiscal contra a Consulente, fazendo esta a gestão de caixa desses terceiros.

Neste sentido surge a dúvida quanto o conceito de receita bruta previsto no artigo 12º da Lei 12.973/2014, entendendo que a receita da Consulente é o faturamento oriundo das vendas, devendo ser excluídos os valores que pertencerão aos agenciadores, pois trata-se de receita dos mesmos e tributadas pelos mesmos.

Neste diapasão, os valores pré-contratados e que circulam pela contabilidade da consulente e que pertencem aos terceiros que emitem nota fiscal contra a mesma não devem compreender a base de cálculo dos tributos objeto da presente, esperando por via reflexa o posicionamento de V.Sas a respeito para que possa realizar a devida adequação ao tratar tais valores.

Assim, mesmo que os valores dos terceiros passem pela contabilidade da consulente, não representam receita bruta da mesa, uma vez que esta tão somente administra esse numerário por conta e ordem de terceiros, repita-se que emitem nota em face da mesma.

Como se vê, nesta última operação os valores dos agenciadores autônomos:

- a) Não compreendem ingresso definitivo de recursos aos cofres da consulente;*
- b) Não ficam à disposição da mesma;*
- c) Não acrescem seu patrimônio e,*
- d) Não servem para remunerar sua contra prestação, mas sim a contra prestação de outras pessoas.*

Cumpra ainda colacionar entendimento exarado em consulta realizada com operação análoga.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. SERVIÇOS DE GESTÃO DE CAIXA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECEBIMENTO DE RECEITAS E PAGAMENTO DE DESPESAS EM NOME DE OUTREM. SALÃO DE BELEZA. O conceito de receita bruta de que trata o art. 3º, caput, para fins da composição da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep no regime cumulativo, refere-se àquela oriunda da venda de bens e serviços, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Não se incluem nesse conceito e, portanto, estão fora da incidência desta contribuição, valores que circulem na contabilidade de pessoa jurídica apenas por conta e ordem de terceiros e que representem receita bruta destes terceiros, com a respectiva emissão de nota fiscal em nome deles. Nesse sentido, para pessoa jurídica que preste serviços de assessoria financeira e administrativa e implantação de sistemas (gestão do caixa das pessoas jurídicas, que incluem o recebimento de suas receitas e o pagamento de suas despesas) a outras pessoas jurídicas, no âmbito de um salão de beleza, e que faça apenas a gestão de recursos destas pessoas jurídicas, por conta e ordem delas, sem deter a disponibilidade de tais recursos, o conceito de receita bruta representará a remuneração por este serviço, para o qual se emite a respectiva Nota Fiscal de Serviços.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; art. 279 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins

EMENTA: REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. SERVIÇOS DE GESTÃO DE CAIXA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. RECEBIMENTO DE RECEITAS E PAGAMENTO DE DESPESAS EM NOME DE OUTREM. SALÃO DE BELEZA. O conceito de receita bruta de que trata o art. 3º, caput, para fins da composição da base de cálculo da Cofins no regime cumulativo, refere-se àquela oriunda da venda de bens e serviços, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Não se incluem nesse conceito e, portanto, estão fora da incidência desta contribuição, valores que circulem na contabilidade de pessoa jurídica apenas por conta e ordem de terceiros e que representem receita bruta destes terceiros, com a respectiva emissão de nota fiscal em nome deles. Nesse sentido, para pessoa jurídica que preste serviços de assessoria financeira e administrativa e implantação de sistemas (gestão do caixa das pessoas jurídicas, que incluem o recebimento de suas receitas e o pagamento de suas despesas) a outras pessoas jurídicas, no âmbito de um salão de beleza, e que faça apenas a gestão de recursos destas pessoas jurídicas, por conta e ordem delas, sem deter a disponibilidade de tais recursos, o conceito de receita bruta representará a remuneração por este serviço, para o qual se emite a respectiva Nota Fiscal de Serviços.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; art. 279 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

E continuando...

Renda a ser tributada à luz dos ensinamentos de Modesto de Carvalho, in casu aplicável ao Imposto de Renda é:

“Renda a ser tributada é aquela que representa ganho econômico por certo período de tempo, assim como a idéia de renda nacional. Mas por ser de pessoas, somente constituirá renda tributável aquele proveniente de capital pertencente à própria pessoa” .

"os meros fluxos de moeda, bens ou serviços que correspondam a simples trocas onerosas entre patrimônios distintos, de forma equivalente, de modo que, não advenha daí nenhum acréscimo para algum deles. O valor da compra e venda, em que não há excedente ou lucro, mas a mera reposição do capital aplicado, não pode ser tributado. Por essa razão que, o imposto de renda não pode atingir o faturamento ou a receita bruta das empresas, mas tão somente o lucro (que é remuneração de um fator de produção)"

No caso dos valores pertencentes aos agenciadores autônomos, estes não representam ganho, tampouco receita da Consulente, mas sim daqueles terceiros. No caso vertente, não é forçosa a alegação de que o último caso amolda literalmente à consulta que colacionamos.

Diante do exposto espera o pronunciamento da presente consulta, tendo a mesma por eficaz por cumprir com os requisitos contidos na instrução normativa RFB 1.396/2013, com o detalhamento da operação e a interpretação apresentada.

Fundamentos

DO CONSÓRCIO

2 Na primeira parte da consulta, o interessado, sob a premissa de que estaria operando como CONSÓRCIO, expõe seu entendimento sobre a tributação pelo PIS/Pasep, pela Cofins, pelo IRPJ e pela CSLL das receitas geradas no âmbito do modelo negocial estabelecido entre as empresas partícipes.

3 Cabe, preliminarmente, analisar-se as regras que orientam a formação de consórcios, partindo do que estabelece a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

CAPÍTULO XXII

Consórcio

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

IV - a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

V - normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados;

VI - normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;

VII - forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado;

VIII - contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

Parágrafo único. O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

4 Complementarmente, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), traz as seguintes estipulações:

TÍTULO III

INSCRIÇÃO NO CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

Art. 214. As pessoas jurídicas em geral, inclusive as empresas individuais, serão obrigatoriamente inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica-CNPJ, observadas as normas aprovadas pelo Secretário da Receita Federal (Lei nº 9.250, de 1995, art. 37, inciso II).

§ 1º A obrigatoriedade da inscrição de que trata o caput será exigida a partir de 1º de julho de 1998.

§ 2º Os cartões do Cadastro Geral de Contribuintes-CGC serão substituídos automaticamente a partir da data mencionada no parágrafo anterior, mantido, em relação à pessoa jurídica, o mesmo número de inscrição no CGC para o CNPJ.

§ 3º Fica extinto, a partir de 1º de julho de 1998, o CGC.

Art. 215. A obrigatoriedade referida no artigo anterior é extensiva:

I - aos condomínios que auferam ou paguem rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte;

II - aos consórcios constituídos na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

III - aos clubes de investimentos registrados em Bolsa de Valores.

5 Também a IN RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, em vigor à época da formalização da presente consulta, cumprindo sua função normatizadora do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, dispõe:

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO I

DO CONTEÚDO E DA ADMINISTRAÇÃO

Art. 2º O CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Parágrafo único. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a administração do CNPJ.

CAPÍTULO II

DAS ENTIDADES OBRIGADAS À INSCRIÇÃO

Art. 3º Todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a inscrever no CNPJ cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem possuir uma inscrição no CNPJ, na condição de estabelecimento matriz, que os identifique como pessoa jurídica de direito público, sem prejuízo das inscrições de seus órgãos públicos, conforme disposto no inciso I do art. 4º.

§ 2º No âmbito do CNPJ, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro, onde a entidade exerce, em caráter temporário ou permanente, suas atividades, inclusive as unidades auxiliares constantes do Anexo VII desta Instrução Normativa, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias.

§ 3º Considera-se estabelecimento, para fins do disposto no § 2º, a plataforma de produção e armazenamento de petróleo e gás natural, ainda que esteja em construção.

§ 4º No caso previsto no § 3º, o endereço a ser informado no CNPJ deve ser o do estabelecimento da pessoa jurídica proprietária ou arrendatária da plataforma, em terra firme, cuja localização seja a mais próxima.

Art. 4º São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

I – órgãos públicos de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento;

II – condomínios edilícios, conceituados pelo art. 1.332 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil);

III – grupos e consórcios de sociedades, constituídos, respectivamente, na forma prevista nos arts. 265¹ e 278 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV – consórcios de empregadores, constituídos na forma prevista no art. 25-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

(...)

6 A IN RFB nº 1.470, de 2014, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 6 de maio de 2016, mas não alterou o disciplinamento sobre grupos e consórcios de sociedades:

TÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO I

DO CONTEÚDO E DA ADMINISTRAÇÃO

Art. 2º O CNPJ compreende as informações cadastrais das entidades de interesse das administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Parágrafo único. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a administração do CNPJ.

CAPÍTULO II

DAS ENTIDADES OBRIGADAS À INSCRIÇÃO

Art. 3º Todas as entidades domiciliadas no Brasil, inclusive as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, estão obrigadas a se

¹ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

inscrever no CNPJ e a cada um de seus estabelecimentos localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades.

§ 1º Os estados, o Distrito Federal e os municípios devem possuir uma inscrição no CNPJ, na condição de estabelecimento matriz, que os identifique como pessoa jurídica de direito público, sem prejuízo das inscrições de seus órgãos públicos, conforme disposto no inciso I do caput do art. 4º.

§ 2º No âmbito do CNPJ, estabelecimento é o local privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro, onde a entidade exerce suas atividades em caráter temporário ou permanente ou onde se encontram armazenadas mercadorias, incluindo as unidades auxiliares constantes do Anexo VII desta Instrução Normativa.

§ 3º Considera-se estabelecimento, para fins do disposto no § 2º, a plataforma de produção e armazenamento de petróleo e gás natural, ainda que esteja em construção.

§ 4º No caso previsto no § 3º, o endereço a ser informado no CNPJ deve ser o do estabelecimento da entidade proprietária ou arrendatária da plataforma, em terra firme, cuja localização seja a mais próxima.

Art. 4º São também obrigados a se inscrever no CNPJ:

I - órgãos públicos de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento.

~~*II - condomínios edilícios, conceituados pelo art. 1.332 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil);*~~

II - condomínios edilícios, conceituados nos termos do art. 1.332 da Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002, e os setores condominiais na condição de filiais, desde que estes tenham sido instituídos por convenção de condomínio; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1684, de 29 de dezembro de 2016)

III - grupos e consórcios de sociedades, constituídos, respectivamente, na forma prevista nos arts. 265 e 278 da Lei nº6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - consórcios de empregadores, constituídos na forma prevista no art. 25-A da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991;

V - clubes e fundos de investimento, constituídos segundo as normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

VI - representações diplomáticas estrangeiras no Brasil;

7 Conforme se depreende dos dispositivos legais e normativos acima reproduzidos, existem duas formas de associação entre empresas nas quais cada entidade participe mantém a sua própria personalidade jurídica: grupo de sociedades (arts. 265 a 277 da Lei nº 6.404, de 1976) e os consórcios (arts. 278 a 279 da mesma lei), as quais apresentam regras específicas quanto à constituição, objetos e formas de atuação.

8 Declara a consulente ter constituído consórcio com fulcro nos artigos 278 e 279 da Lei das S.A, acostando aos autos documento titulado “Contrato de Consórcio Empresarial em Operação de Fomento para Centro de Distribuição” (fls. 20/29). Deste instrumento reproduze-se os seguintes excertos:

.....

Tem entre si justo e contratado o presente instrumento particular de colaboração empresarial em consórcio de empresas para subsidiar as operações de importação e/ou exportação e armazenagem, conforme as cláusulas a seguir expostas:

II. Diante da declaração constante no Item I do presente instrumento, resolvem formar o presente contrato entre empresas, com base nos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76.

III. Convencionam as partes que para efeito do início deste instrumento, a XXX integralizará a parceria sob o valor de..., colocando sua marca a disposição YYY para utilização em todos os meios de veiculação com o intuito de prospecção de negócios quando necessário, devendo para tanto informar a XXX, POR Ordem de Serviço. Em contrapartida, a yyy disponibilizará a utilização de “know how” de seus colaboradores para utilização imediata no processo de importação pelo valor mencionado.

a) A utilização da marca XXX deverá ocorrer até o prazo de 36 meses, mesmo que não ocorra a utilização da marca será dado por quitado o compromisso pactuado no item III.

Da Designação e Objeto do Contrato:

O presente instrumento é designado para viabilizar a importação e/ou exportação e todas as suas implicações, armazenagem e distribuição dos produtos que compreendem a atividade das Signatárias consorciadas.

Do Tempo de Validade do presente Contrato:

As partes estabelecem que o contrato de colaboração empresarial terá prazo de 36 (trinta e seis) meses, à partir de 01 de maio de 2.014, podendo ser prorrogado de acordo com a conveniência das contratantes e no silêncio considera renovado pelo atual período.

Das Obrigações e Responsabilidades da YYY:

Captação de pedidos destinados á importação e exportação;

Prospecção de fornecedores;

Negociação com fornecedores;

Gestão financeira;

Gestão Fiscal;

Colocação dos pedidos captados (compras);

Pagamento das compras e despesas relacionadas ao processo de importação e exportação;

Gestão do Ativo Imobilizado;

Acompanhamento dos pedidos de exportação, armazenagem/ porto incluído o acordo para transporte internacional.

Responsabilidade pela armazenagem e conservação dos produtos, se utilizando de todas as práticas disponibilizadas no mercado, afim de viabilizar a competitividade no momento da distribuição gestão do estoque.

Das obrigações e responsabilidades da XXX

Análise de mercado;

Prospecção de clientes;

Confecção da previsão de vendas;

Negociação com os clientes;

Gestão Promotores/Repositores nos pontos de venda;

Gestão de Ações Promocionais;

Gestão de lançamento de novos produtos (degustações);

Gestão de logística de entrega de produtos;

Gestão dos serviços de telemarketing;

Gestão de tecnologia de informação;

Gestão de redes sociais e web;

Gestão de processos “FIFO”(rebaixa e controle de preços para produtos com validade curta);

Gestão Venda e Distribuição das mercadorias negociadas;

Serviço de atendimento ao consumidor final.

Das Obrigações e Responsabilidades das Signatárias

Por se tratar de contrato de colaboração empresarial é de responsabilidade mútua o respeito pelas atividades individuais de ambas as contratantes.

Declaram as consorciadas que as atividades empresariais individuais anteriores ao presente contrato, não afetarão o referido instrumento, devendo cada qual zelar pela preservação do mesmo.

Das Normas sobre Recebimento, Partilhas, Créditos de Impostos e demais Resultados:

Por se tratar de contrato de colaboração empresarial, fica convencionado que a XXX contribuirá com o pagamento dos custos operacionais despendidos pela YYY;

Em contra partida, a YYY transferirá os produtos que a XXX necessitar para o atendimento de seus clientes, compreendendo inclusive os créditos tributários inerentes aos montante transferido, o que será escriturado como transferência entre o mesmo estabelecimento

Por se tratar de contrato de consorcio em colaboração empresarial, manifestam mutuamente a vontade de que havendo necessidade de recursos entre as signatárias, estas poderão atender referida necessidade sem caracterizar, contudo, confusão patrimonial ou qualquer espécie de fraude a legislação societária e tributária;

Referida manifestação não caracteriza vínculo entre as empresas, ficando reservados os recursos inerentes do presente contrato, e preservado contra eventuais execuções que possam sobrevir para cada consorciada por conta das atividades individuais exercidas.

Na hipótese de a YYY explorar atividade diferente da constante do objeto do presente instrumento, poderá oferecer seus produtos à XXX com preços especiais, sem caracterizar prática evasiva, muito menos contraria as comerciais.

Da Contribuição de cada parte nas despesas comuns da operação:

O Contrato ora firmado não formará grupo econômico de empresa, mas terá força colaborativa e estratégica, de acordo com a legislação vigente, devendo a XXX colaborar no custeio das operações, e a YYY viabilizar a manutenção do centro de distribuição que ora se forma demonstrando a transferência dos produtos e créditos através de escrituração própria, devendo nesta conter a alusão deste contrato.

Da Administração; Contabilização; Representação e Taxa de Administração:

As partes convencionam que a administração das operações consorciais serão exercidas pela empresa YYY, porém com anuência das duas empresas;

A escrituração contábil e fiscal será feita individualmente, e sempre fazendo alusão ao contrato de Colaboração em Consorcio.

A YYY colocará a disposição pessoas para controlar a operação em geral e para tanto receberá taxa de administração, que será apresentada e auferida mensalmente por meio de Ordem de Serviço.

Forma de Deliberação/Decisões entre as consorciadas

As signatárias deliberam que por não possuir o referido consórcio em colaboração empresarial personalidade jurídica própria, se utilizará do CNPJ e Inscrição Estadual da empresa YYY.

Convencionam, que as decisões empresariais, administrativas, bancárias serão tomadas em conjunto.

Ainda estabelecem que o consórcio poderá abrir conta bancária própria, devendo esta ser assinada do tipo "E,E", devendo obrigatoriamente todos os documentos serem assinadas por ambas as consorciadas.

A empresa YYY será responsável por dar publicidade ao presente contrato perante aos órgãos competentes, sob pena de responder perante o consórcio pelos danos que vier a causar por conta desta omissão.

Se obrigam as partes que em caso de alienação do controle societário ou qualquer reestruturação na organização empresarial, levar em conta a existência do presente contrato, sob pena da parte lesada estar autorizada a executar o referido contrato para seu cumprimento compulsório.

9 Extrai-se dos termos contratuais supratranscritos, tratar-se de contrato de parceria empresarial, em arranjo negocial que embora denominado de consórcio, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei 6.404, de 1976, não se afigura como tal. Do ponto de vista de sua constituição formal, vê-se, desde logo, desatendida a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ, condição insculpida no artigo 215, II, do Decreto n.º 3.000, de 1999, e no artigo 4º, III, da IN RFB n.º 1.470, de 2014. Em relação ao seu objeto, merece destaque a condição de que o consórcio de sociedades deve, necessariamente, ter por objeto a execução de um determinado empreendimento, conforme determinado pelo artigo 278 da Lei n.º 6.404, de 1976.

10 No caso presente, verifica-se tratar-se de associação entre empresas visando a capitalização da interessada e a divisão de atividades por ela ordinariamente exercidas no âmbito do seu objeto social, ficando, assim, desatendida a condição de individualização do empreendimento para o qual teria sido formado o consórcio.

11 A esse respeito, transcreve-se a opinião do jurista FRAN MARTINS, na obra a seguir citada:

"O emprego da palavra determinado conduz à fixação do empreendimento a ser realizado e, ao mesmo tempo, impede que o consórcio seja constituído para a execução de empreendimentos que não sejam certos.

Não permite a lei que se constitua um consórcio, por exemplo, que tenha por objeto a construção de estradas em geral; esse só poderá se constituir para a construção de uma determinada estrada. (Fran Martins, Comentários à Lei das S/A - art. 278, vol. III, pág. 485. Ed. Forense, 1ª ed., 1979)"

12 Embora a lei não atribua eficácia normativa às decisões prolatadas pelo Conselho de Contribuintes, excluindo-as, assim, das normas complementares da legislação tributária a que alude o art. 100 do CTN, merece ser reproduzida parte da ementa do Acórdão n.º 101-86.540, de 18/05/94, do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim firmada:

"CONSÓRCIO NATUREZA OBJETO. Por consórcio se denomina a sociedade não personificada, cujo objeto é a execução de determinado e específico empreendimento. Inocorrendo a unicidade do empreendimento, como também constatado que o contrato é por prazo indeterminado, o acordo firmado entre as sociedades não pode

ser reconhecido como de natureza consorcial. Trata-se, na essência, de Sociedade de Fato."

13 No contrato acostado aos autos pela interessada, verifica-se que embora haja um prazo inicial de vigência (36 meses), existe cláusula prevendo sua prorrogação automática, por igual período, o que na prática lhe confere a característica de contrato por prazo indeterminado.

14 As características expostas pelo consulente não permitem enquadrar seu contrato de colaboração empresarial como consórcio, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, visto ser, na verdade, ente distinto e perene, fugindo do conceito de consórcio. Sobre o assunto, destaque-se o item 5 da NOTA SRF/COSIT/COTIR/DIMEF nº 74, de 23 de fevereiro de 2000:

“05- Consórcio é a sociedade destituída de personalidade jurídica que tenha por objeto a execução de empreendimento específico e determinado. Na hipótese de se firmar contrato para exploração de empreendimentos diversos, bem assim sendo firmado contrato por prazo indeterminado, não se está diante da figura consórcio, mas de sociedade de fato. Esse entendimento consta, inclusive, dos Acórdãos nº 101-86.540/94 e 101-56.541/94 do 1º Conselho de Contribuintes, publicados no DOU de 13 de maio de 1996. Assim, o que faz com que um consórcio seja considerado pessoa jurídica autônoma é, justamente, o descumprimento daquele requisito de transitoriedade do empreendimento.” (grifou-se)

15 A par das considerações supra, deve ser o interessado notificado de que nos termos do artigo 123 do CTN,

“as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

16 Neste sentido, é a jurisprudência do STJ:

“(.) 7. Os pactos ou dissídios, no que pertine a não incidência de tributos, são res inter alios, não vinculando a Fazenda, por expressa disposição legal inserta no art. 123 do CTN. ‘Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes’ (...)” (Resp 753522/MG, 1ª T., Min. Luiz Fux, DJ de 22.10.2007)

17 Assim, não procedem, e nem podem ser opostas à Fazenda Pública, as cláusulas contratuais que preveem a prática de preços especiais entre as empresas signatárias e a não incidência de tributos (PIS/COFINS/IRPJ e CSLL) nas operações comerciais que as ditas empresas consorciadas realizarem entre si. Esta a conclusão a que se chega a partir do conceito de receita bruta ora presente na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, e que têm por base legal o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pela artigo 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

18 Ponto importante a se destacar na mesma linha de descaracterização do contrato apresentado como sendo de formação de consorcio, é a existência de cláusula prevendo o pagamento pela empresa associada de taxa de administração mensal à consulente, a ser cobrada através de Ordem de Serviço.

19 Esclareça-se que as considerações supras têm apenas caráter informativo, uma vez que, nos termos do artigo 18 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, foram verificadas em relação aos questionamentos sobre as operações ditas consorciais, as seguintes causas de ineficácia:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

.....

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

.....

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

.....

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB

DAS VENDAS AGENCIADAS

20 Relata o interessado que na consecução de seu objeto social utiliza-se de pessoas autônomas que agenciam negócios para o mesmo, cobrando valor/percentagem pré-fixados em contrato, e emitem nota fiscal contra o Consultante, fazendo este a gestão de caixa desses terceiros.

21 Diz que neste sentido surge a dúvida quanto o conceito de receita bruta previsto no artigo 12º (sic) da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, entendendo que sua receita seria apenas o faturamento oriundo das vendas, devendo ser excluídos os valores que pertencerão aos agenciadores, pois trata-se de receita dos mesmos e tributadas pelos mesmos.

22 Para embasar seu entendimento, transcreve ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 80, de 31 de março de 2014.

23 A Lei n.º 12.973, de 2014, que extinguiu o RTT e adaptou a legislação tributária referente ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins às normas internacionais de contabilidade, através de seu artigo 2º, alterou a redação do artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, visando tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva, ao mesmo tempo em que fixava uma única referência conceitual a ser adotada na apuração do IRPJ e CSLL, com base no lucro real, presumido ou arbitrado, bem como do PIS/Pasep e Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo. Assim dispõe o referido dispositivo:

Art. 2º O Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral;(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:(Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

I - devoluções e vendas canceladas;(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

II - descontos concedidos incondicionalmente;(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

III - tributos sobre ela incidentes; e(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.(Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)(Vigência)

24 Do cotejo entre o relato do interessado, e a situação de fato objeto da mencionada Solução, verifica-se que se tratam de situações distintas, dizendo a última respeito à consulta de pessoa jurídica cujo objeto social é a prestação de serviço de gestão de caixa por conta e ordem de terceiros, sendo sua receita bruta representada pela remuneração desse serviço, para o qual emite a respectiva Nota Fiscal de Serviço. Neste caso, de acordo com a precitada Solução Cosit, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins cumulativos, bem como do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido, os valores que circulam na contabilidade da pessoa jurídica gestora de caixa apenas por conta e ordem de terceiros e que representem receita bruta destes terceiros, com a respectiva emissão de nota fiscal em nome deles, não entrariam no cômputo da receita bruta da pessoa jurídica gestora.

25 Já no caso vertente, o consulente contrata terceiros (pessoas jurídicas dedicadas à representação comercial) para viabilizar a colocação de produtos de sua propriedade, pagando a aqueles valores pré-fixados em contrato sobre o montante das vendas realizadas. Não há, portanto, qualquer similitude entre as duas situações, já que, no presente caso, a receita decorrente da venda dos seus produtos ingressa no próprio caixa do consulente, e quer sejam elas realizadas diretamente, ou através de seus representantes comerciais, representam **o produto da venda de bens em operações de conta própria**, devendo, portanto, ser computado pelo interessado, como receita bruta, o valor total das vendas, antes da dedução da parcela a ser paga a seus agentes, cuja natureza será a de gasto ou despesa incorrida para a consecução de seu objeto.

Conclusão

À vista do exposto, responde-se à Consulente que:

a) é ineficaz a consulta em relação aos questionamentos atinentes à tributação pelo PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL das operações ditas consorciais, por não se revestir o contrato de colaboração empresarial anexado aos autos dos requisitos legais que permitam seu enquadramento como consórcio, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, e legislação complementar, incorrendo o interessado nas causas de ineficácia previstas nos incisos II, XI e XIV da IN RFB nº 1.396, de 2013; e

b) os valores auferidos com a venda de produtos de sua propriedade, diretamente, ou com a contratação de terceiros para viabilizar a sua colocação (pessoas jurídicas dedicadas à representação comercial), representam **produto da venda de bens em operações de conta própria**, devendo, portanto, serem computados integralmente, para todos os fins tributários, como receita bruta, não cabendo a dedução da parcela a ser paga a seus agentes de venda a título de comissão, cuja natureza será a de gasto ou despesa incorrida para a consecução de seu objeto.

(Assinado digitalmente)

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração superior.

(Assinado digitalmente)
KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotex e da Cotir.

(Assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(Assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

(Assinado digitalmente)
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL M DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

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

(Assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit