



Solução de Consulta nº 35 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSÓRCIO. PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE. FATURAMENTO DIRETO E ISOLADO. POSSIBILIDADE.

É lícito o faturamento, feito direta e isoladamente para a contratante, por uma ou mais das empresas consorciadas, decorrente da execução de partes distintas do objeto do contrato de consórcio, obrigando a pessoa jurídica emitente à remessa mensal, para a empresa líder ou para a consorciada eleita para manter registro das operações do consórcio, dos respectivos documentos comprobatórios das receitas auferidas, assim como dos custos e despesas incorridos.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, arts. 278 e 279; Lei nº 12.402, de 2011, art. 1º; IN RFB nº 1.199, de 2011, arts. 1º, 2º, 3º e 4º.

Relatório

O Interessado, consórcio inscrito no CNPJ, argumenta que, *nos termos do art. 278, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as companhias ou quaisquer outras sociedades podem constituir Consórcio, sem personalidade jurídica própria, para executar determinado empreendimento, mediante contrato a ser registrado no Registro de Comércio do lugar de sua sede* (fontes em itálico indicam texto extraído do documento instaurador da presente consulta fiscal).

2. Acrescenta que a mesma Lei, no seu art. 279, prevê que cabe ao contrato de constituição do consórcio estabelecer, dentre outras, as regras relativas especialmente: i) ao recebimento de receitas e partilha de resultados; ii) a administração, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver; e iii) a contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver.

3. Observa que, *embora não haja imposição legal neste sentido, normalmente as empresas consorciadas participam conjuntamente de praticamente todas as etapas de execução do objeto do Consórcio, inclusive de modo que cada consorciada emita diretamente contra o órgão contratante as faturas dos serviços por ela executados, de forma proporcional à sua respectiva participação no negócio* (sublinhado presente no texto original). Quanto a isso, aponta que essa lógica parece ter sido a adotada, por exemplo, nos arts. 3º, 4º, 5º, 6º, e 7º, da IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, bem como no art. 17 da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

4. Em seguida, invoca o art. 9º, da Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011, que instituiu o novo Regime Diferenciado de Contratações Públicas — RDC, disciplinando a chamada modalidade de contratação integrada, que compreende a elaboração e o desenvolvimento dos projetos básico e executivo, juntamente com a execução de obras e serviços de engenharia, a montagem, a realização de testes, a pré-operação e todas as demais operações necessárias e suficientes para a entrega final do objeto.

5. Teriam, assim, neste novo modelo de contratação, as empresas especializadas em projetos, titulares de atestados técnicos específicos, se associado, em consórcio, com empresas especializadas na execução das obras, igualmente habilitadas com atestados específicos, o que não ocorria antes do advento da mencionada Lei nº 12.462, de 2011:

Neste novo cenário, surgem consórcios de empresas com habilitações e especialidades bem peculiares, inclusive responsáveis por diferentes fases de execução do empreendimento como um todo.

6. Em um contexto como esse, argumenta que *é óbvio que os estudos e projetos fiquem prontos em primeiro lugar, implicando, conseqüentemente, na execução inicial dos serviços, bem como no faturamento respectivo e assunção dos custos pertinentes, concentrados em determinada consorciada, justamente a responsável pelos projetos:*

Tal concentração na execução e faturamento dos serviços em determinada consorciada, nesta fase inicial, irá gerar eventual e aparente desproporção de faturamentos e recebimentos, em relação à efetiva participação de cada consorciada no negócio, mas tal circunstância, de modo algum implica qualquer prejuízo, seja à responsabilidade solidária existente entre as consorciadas, seja em relação à tributação.

Com efeito, não teria sentido a consorciada responsável pelos projetos receber percentuais relativamente pequenos, correspondentes a sua participação global (5% por exemplo), ao longo de todo o prazo de execução das obras (duração média de 5 anos), quando já teria há muito concluído toda a sua específica prestação.

7. Face ao que defende que não exista obrigatoriedade de faturamento de forma contínua, por parte de todas as consorciadas, ao longo de toda a execução do objeto e na rigorosa participação de cada uma no empreendimento, visto que o fato de haver faturamentos e recebimentos, em determinada fase de execução, mais concentrados em uma ou outra consorciada, ou até mesmo exclusivamente por algumas delas, inclusive de acordo com a planilha contratual e o respectivo cronograma físico/financeiro do contrato, não implica necessariamente em desrespeito à regra de participação percentual prevista no contrato de consórcio.

8. Apresenta, por fim, os seguintes questionamentos:

1) *As faturas contra o contratante podem se emitidas direta e exclusivamente pela consorciada responsável pela execução específica de cada item da planilha contratual, conforme sua habilitação e especialidade, nas condições de prazo estabelecidas no contrato de serviços correspondente, sem prejuízo de sua tributação respectiva?*

2) *Face às peculiaridades da composição do consórcio e sobretudo a especialização das atividades de cada consorciada envolvida, os serviços relativos aos projetos de engenharia, executados em primeiro lugar, poderão ser faturados exclusivamente pela consorciada habilitada e responsável pela execução específica dos projetos, com assunção dos custos pertinentes, ainda que possua participação percentual mínima no empreendimento como um todo?*

3) *Em caso de resposta positiva aos anteriores, sem prejuízo da solidariedade contratual entre as consorciadas, ao longo da execução dos serviços, poderão ocorrer emissões de faturas, bem como repasses de recursos, não estritamente condizentes com a proporção de participação prevista no contrato de consórcio?*

Fundamentos

9. **As três perguntas tecidas pelo interessado podem ser reunidas no questionamento quanto à possibilidade — ou impossibilidade — de determinada pessoa jurídica, integrante de consórcio constituído com vistas a um fim específico, efetuar faturamento diretamente ao contratante, isoladamente, correspondente a operação por ela praticada relativamente à sua parte específica do objeto contratado.**

10. Via de regra, cada empresa deve contabilizar, relativamente às operações por ela praticadas, as correspondentes receitas auferidas, bem como os respectivos custos e despesas incorridos, devendo a escrituração comercial e fiscal da pessoa jurídica abranger todas as suas operações, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os eventuais lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a teor do prescrito no art. 251, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99).

11. A constituição de consórcio pelas companhias e quaisquer outras sociedades para a execução de determinado empreendimento é uma forma de cooperação empresarial decorrente geralmente de interesses econômicos, notadamente ganho de escala, na gestão de empreendimentos cuja complexidade justifica a articulação coletiva de esforços, encontrando-se prevista na legislação comercial brasileira nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 — Lei das Sociedades por Ações, cujo teor a seguir se transcreve.

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.

(grifos acrescentados)

12. Uma vez reunidas em consórcio, empregando esforço comum voltado a determinado objetivo, natural que as empresas envolvidas auferam, coletivamente, receitas, assim como incorram em custos e despesas cujo confronto produzirá o correspondente resultados fruto desse esforço coletivo, em razão do que prescrevem, no que toca à presente análise, os antes transcritos incisos V e VIII, do art. 279, da Lei das Sociedades por Ações, que o contrato constitutivo do consórcio deverá abrigar cláusulas reguladoras do recebimento de receitas e partilha de resultados, ausente qualquer previsão normativa que limite a possibilidade de livre elaboração de tais cláusulas na medida do interesse dos envolvidos.

13. Essa operação coletiva de diferentes empresas articuladas mediante um contrato de consórcio voltado à organização dos esforços comuns com vista a um objeto determinado encontra-se, do ponto de vista tributário, atualmente regida pela IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011 que, com base no preconizado no art. 1º, da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, determina que as pessoas jurídicas consorciadas respondem, para efeitos dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em relação às operações

praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, a teor do contido no art. 2º da mencionada IN RFB, abaixo transcrito, com grifos acrescentados:

*Art. 2º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, **respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio**, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1ºe 2º.*

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou 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.

14. A mesma Instrução Normativa nº 1.199, de 2011, institui também a regra geral de que o faturamento deve ser distribuído proporcionalmente a cada uma das integrantes do consórcio, regra essa contida no *caput* do art. 4º, da IN RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, que a seguir se transcreve:

Art. 4º O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

15. Como se vê, essa proporcionalização do faturamento é operação que visa à *emissão de nota fiscal ou de fatura próprias pelas pessoas jurídicas consorciadas*, visto que, a teor do observado no item 10, as receitas serão auferidas não pelo consórcio, mas por cada uma das pessoas jurídicas dele integrantes, na medida da sua participação no empreendimento — daí decorrendo a previsão de proporcionalização entre elas do valor faturado pelo consórcio —, cabendo a cada uma delas a responsabilidade pelos tributos incidentes sobre a parcela de receita a si atribuída. O faturamento proporcional é, portanto, um método geral de atribuição da receita a cada uma das integrantes do consórcio, por seu turno também utilizada, essa técnica da proporcionalização, para a imputação, a cada uma, das despesas e custos incorridos pelo consórcio em nome próprio ou pela empresa líder em nome do consórcio, bem como dos correspondentes tributos e contribuições incidentes.

16. Como já visto no item 12, situações como a ora apresentada, em que se pretende o faturamento direto e isolado por parte de uma das consorciadas face ao contratante, relativamente a parte específica do objeto de consórcio, não encontra impedimento diante da legislação comercial, posto que os dispositivos ali mencionados da Lei das Sociedades por Ações indicam que tal possibilidade é de livre contratação entre os integrantes do grupo consorcial.

17. Frente à legislação tributária, presente o já transcrito *caput* do art. 4º, da IN RFB nº 1.199, de 2011, onde se preconiza, regra geral, que o faturamento deve ser distribuído proporcionalmente entre as empresas integrantes do consórcio, também inexistente incompatibilidade, visto que, uma vez feito o faturamento direto e isoladamente por uma das consorciadas relativamente a parte distinta objeto do contrato do consórcio, este supre o sistema indireto de atribuição proporcional do faturamento previsto na regra geral, ainda que remanesça, relativamente a cada uma das integrantes do consórcio, inclusive àquela cuja

participação se esgote em uma atividade específica, a respectiva parcela de responsabilidade tributária também quanto aos atos praticados pelo consórcio, a ser imputada proporcionalmente à participação individualizada, a teor do preconizado no art. 2º, da mesma IN RFB.

18. Com efeito, isso é corroborado pelo contido no §1º, do mesmo artigo citado que, fixando norma operacional voltada à centralização de documentação fiscal e contábil do consórcio, reconhece a possibilidade de faturamento direto e isolado relativamente a parte distinta do objeto do contrato de consórcio:

§ 1º Na hipótese de uma ou mais das consorciadas executar partes distintas do objeto do contrato de consórcio, bem como realizar faturamento direto e isoladamente para a contratante, a consorciada remeterá à empresa líder ou à consorciada eleita de que trata o § 3º do art. 3º, mensalmente, cópia dos documentos comprobatórios de suas receitas, custos e despesas incorridos, para os fins previstos nos §§ 2º a 4º do art. 3º.

Conclusão

Diante dos fundamentos apresentados, soluciona-se a presente consulta respondendo à Consulente que é lícito o faturamento, feito direta e isoladamente para a contratante, por uma ou mais das consorciadas, decorrente da execução de partes distintas do objeto do contrato de consórcio, obrigando a consorciada à remessa mensal, para a empresa líder ou para a consorciada eleita para tais fins, dos respectivos documentos comprobatórios das receitas auferidas, bem como dos custos e despesas incorridos.

(assinado digitalmente)

EDUARDO GOMES DE ALMEIDA MACIEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente

MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

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

Assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - 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
Auditor-Fiscal da RFB