



Solução de Consulta nº 89 - Cosit

Data 30 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RETENÇÃO DE 11%. FATURAMENTO PELO CONSÓRCIO. RETENÇÃO INDIVIDUALIZADA. INFORMAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO INDIVIDUAL DAS CONSORCIADAS NO DOCUMENTO FISCAL.

Na hipótese de emissão de nota fiscal, fatura ou recibo em nome do consórcio, para efeito de retenção da contribuição previdenciária, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e seu recolhimento identificado, de forma individualizada, por consorciada, poderá o consórcio informar no documento emitido a participação de cada consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, ou a participação apenas das consorciadas que tenham executado a parte da obra ou serviço objeto do faturamento, segundo a proporção que lhe cabe no montante faturado. Não é admitido informar a participação individualizada, no montante faturado, de apenas uma das consorciadas, consignando a parcela restante em nome do próprio consórcio.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 31, §6º; Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, arts. 112, § 2º, incisos IV a IX, e 113; Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, arts. 4º, 7º e 10; Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, art. 88.

Relatório

O consulente, acima identificado, formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, nos seguintes termos:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

Retenção e compensação do INSS Retido nos serviços executados por empresas constituída na forma de consórcio.

II – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Art. 112 da Instrução Normativa 971/2009)

[...]

III - QUESTIONAMENTOS:

1) Poderá o consórcio TSM conforme inciso V, §2º do art. 112 da IN 971/2009, emitir a fatura/nota fiscal e informar a participação individualizada de apenas uma consorciada, com o valor da retenção proporcional a sua participação e a diferença permanecer no CNPJ do Consórcio TSM, tendo em vista que apenas uma das consorciadas possui funcionários participando da mão-de-obra do consórcio??

2) Na hipótese acima, a contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de apenas uma consorciada no valor proporcional a sua participação e o valor restante ser recolhido no CNPJ do Consórcio TSM?

Fundamentos

2. A Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011 (art. 1º), veio regular o cumprimento de obrigações tributárias (principais e acessórias) diretamente pelos consórcios constituídos na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que realizem negócios em nome próprio, o que se fez necessário tendo em vista que o consórcio não tem personalidade jurídica.

3. A Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, disciplina os “procedimentos fiscais dispensados aos consórcios constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011”.

3.1. Importa destacar que, segundo preceitua o art. 10 dessa Instrução Normativa, as suas disposições aplicam-se “às **contribuições previdenciárias**, às destinadas a outras entidades e fundos, bem como à multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias, **observadas as regras específicas constantes da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**” (destacou-se).

4. Diante disso, para a resolução da consulta, cumpre examinar, primeiramente, as regras gerais concernentes ao faturamento (emissão de notas fiscais) e à retenção de tributos correspondentes às operações dos consórcios, consignadas na Instrução Normativa

RFB n.º 1.199, de 2011 e, então, as regras específicas postas na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009.

5. O *caput* do art. 4.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.199, de 2011, estabelece a **regra geral** de que 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.

6. Os §§ 1.º e 2.º desse artigo, por sua vez, contemplam **duas exceções** ao preceituado no seu *caput*.

6.1. Segundo prescreve o § 1.º do art. 4.º, na hipótese de **uma ou mais das consorciadas executar partes distintas do objeto do contrato de consórcio**, poderá ser realizado faturamento direto e de forma isolada para a contratante, por cada uma das consorciadas executantes.

6.2. A seu turno, o § 2.º do art. 4.º admite que, nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Nota Fiscal ou Fatura seja **emitida pelo consórcio no valor total**.

7. Transcrevem-se os citados dispositivos do art. 4.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.199, de 2011 (sublinhou-se):

Art. 4.º 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.

§ 1.º 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 § 3.º do art. 3.º, mensalmente, cópia dos documentos comprobatórios de suas receitas, custos e despesas incorridos, para os fins previstos nos §§ 2.º a 4.º do art. 3.º.

§ 2.º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Nota Fiscal ou a Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio no valor total.

(...)

8. Em resumo, três situações são admitidas no que concerne ao faturamento referente às operações de consórcios:

a) faturamento individual pelas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento (regra geral);

b) na hipótese de uma ou mais das consorciadas executar partes distintas do objeto do contrato de consórcio, faturamento individual pela consorciada ou consorciadas executantes, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias;

c) nas hipóteses autorizadas pela legislação do ICMS e do ISS, faturamento mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura em nome do consórcio.

9. No que toca à retenção de tributos sobre os pagamentos decorrentes das operações do consórcio, a Instrução Normativa RFB n.º 1.199, de 2011, apenas trata (no seu art. 7º) do “imposto sobre a renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”. A retenção na fonte das contribuições previdenciárias é disciplinada no art. 112 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, conforme aponta a consulente.

9.1. Assim está escrito o art. 7º da Instrução Normativa RFB n.º 1.199, de 2011:

Art. 7º Nos recebimentos de receitas decorrentes do faturamento das operações do consórcio sujeitas à retenção do imposto sobre a renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação em vigor, a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Parágrafo único. No caso de pagamentos efetuados a consórcios pelos órgãos e entidades de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, a retenção será efetuada observando-se o disposto no art. 16 daquela Instrução Normativa.

10. Impende transcrever os dispositivos que tratam da retenção em relação ao consórcio:

- Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da

respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei

[...]

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo.

- Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 112. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada, observado o disposto no art. 79 e no art. 145.

§ 1º Para fins do disposto no caput, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo ao serviço ou obra de construção civil executado por empresas em consórcio constituído na forma dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, observados os seguintes procedimentos:

I – Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010

II – Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010

III - Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010

IV - o contratante do serviço ou da obra deve fazer a retenção e recolher o respectivo valor em nome e no CNPJ do emitente da nota fiscal, fatura ou recibo, ressalvado o disposto nos incisos V e VI;

V - se a nota fiscal, fatura ou recibo for emitida pelo consórcio, poderá este informar a participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço e o valor da respectiva retenção, proporcionalmente à sua participação;

VI - na hipótese do inciso V, o contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada, de acordo com as informações prestadas pelo consórcio;

VII - o valor recolhido na forma do inciso VI poderá ser compensado pela empresa consorciada com os valores das contribuições devidas à previdência social, vedada a compensação com as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), e o saldo remanescente, se houver, poderá

ser compensado nas competências subsequentes ou ser objeto de pedido de restituição;

VIII - as informações sobre a mão de obra empregada no serviço ou na obra de construção civil executados em consórcio serão prestadas pelo contratante dos trabalhadores, em GFIP individualizada por tomador, com o CNPJ identificador do tomador do serviço ou a matrícula da obra, conforme o caso;

IX - se a retenção e o recolhimento forem feitos no CNPJ do consórcio, somente este poderá realizar a compensação ou apresentar pedido de restituição.

(...)

Art. 113. O valor retido na forma do art. 112 poderá ser objeto de dedução, restituição ou compensação, na forma estabelecida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017.

11. Observa-se que, na hipótese de incidência da contribuição previdenciária mediante a retenção 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo referente à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada (art. 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991), o inciso IV do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, estabelece como regra geral que “o contratante do serviço ou da obra deve fazer a retenção e recolher o respectivo valor em nome e no CNPJ **do emitente da nota fiscal, fatura ou recibo**” (negritos acrescentados).

12. Consoante previsto no art. 113 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, e no art. 88 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17 de julho de 2017, a empresa prestadora de serviços **que sofreu retenção** no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido por ocasião do recolhimento das contribuições previdenciárias.

13. Todavia, segundo disposto nos incisos V a IX do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, no caso de nota fiscal, fatura ou recibo **emitida pelo consórcio**, “poderá este informar a participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço e o valor da respectiva retenção, proporcionalmente à sua participação (inciso V), situação em que “o contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada, de acordo com as informações prestadas pelo consórcio” (inciso VI), possibilitando assim que o valor recolhido de forma individualizada possa “ser

compensado pela empresa consorciada com os valores das contribuições devidas à previdência social” (inciso VII).

13.1. O inciso IX do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, ressalta que, “se a retenção e o recolhimento forem feitos no CNPJ do consórcio, somente este poderá realizar a compensação ou apresentar pedido de restituição”.

13.2. É mister alertar que o inciso VI do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, apenas **faculta** ao contratante recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada, de acordo com as informações prestadas pelo consórcio, de modo que se ele não exercer essa faculdade, somente o consórcio é que poderá compensar a contribuição retida, nos termos do recém-referido inciso IX do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

14. Neste ponto, convém reapresentar o primeiro questionamento da consulente:

- 1) Poderá o consórcio TSM conforme inciso V, §2º do art. 112 da IN 971/2009, emitir a fatura/nota fiscal e informar a participação individualizada de apenas uma consorciada, com o valor da retenção proporcional a sua participação e a diferença permanecer no CNPJ do Consórcio TSM, tendo em vista que apenas uma das consorciadas possui funcionários participando da mão-de-obra do consórcio??

15. Do exame conjunto das disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, precedentemente explicitadas, resulta resposta negativa à indagação da consulente, pelas razões a seguir explicitadas.

16. Como sintetizado no item 8, a Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, contempla três possibilidades relativamente ao faturamento (emissão de documentos fiscais) correspondente às operações dos consórcios:

a) emissão individual de documento fiscal por cada consorciada, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento (o que inclui TODAS as consorciadas);

b) emissão individual de documento fiscal apenas pela consorciada ou consorciadas que tenham executado partes distintas do objeto do contrato de consórcio;

c) emissão de documento fiscal pelo consórcio, nas hipóteses autorizadas pela legislação do ICMS e do ISS.

17. No que concerne à retenção da contribuição previdenciária, consoante explanado anteriormente, o comando geral é de que a retenção e o recolhimento da contribuição sejam efetuados “em nome e no CNPJ **do emitente da nota fiscal, fatura ou recibo**” (grifou-se), e de que o valor retido possa ser **compensado pelo emitente** do documento fiscal, por ocasião do recolhimento das contribuições previdenciárias – que pode ser uma ou mais das consorciadas ou o próprio consórcio.

18. No entanto, mesmo quando a **emissão do documento fiscal seja realizada pelo consórcio**, admite-se que a retenção da contribuição e o seu recolhimento sejam efetuados **em nome das consorciadas**, desde que o consórcio informe no documento fiscal “a participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço e o valor da respectiva retenção, proporcionalmente à sua participação” – hipótese em que o valor recolhido **poderá ser compensado por cada empresa consorciada** com os valores das contribuições por ela devidas à previdência social (se o contratante recolher os valores retidos no CNPJ de cada consorciada).

19. O contexto normativo ora em análise demonstra que essa alternativa à regra geral de retenção da contribuição previdenciária tem por objetivo propiciar às empresas consorciadas, nos casos em que haja a exigência de emissão do documento fiscal pelo próprio consórcio (o que pode se dar por imposição do contratante ou do fisco municipal ou estadual), a possibilidade de que cada uma possa compensar a contribuição retida na proporção que lhe caiba no total da obra objeto de faturamento, o que sucederia se lhe fosse permitido emitir o documento fiscal de forma individual, segundo as normas já analisadas (itens 8 e 15).

20. Disso deflui que a informação atinente à “participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço e o valor da respectiva retenção, proporcionalmente à sua participação”, a que se refere o inciso V do § 2º do art. 112 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, há que respeitar as regras já exaustivamente expostas, constantes no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

21. Ora, entre tais regras não está inserida a hipótese suscitada pela consulente, de “informar a participação individualizada de apenas uma consorciada, com o valor da retenção proporcional a sua participação e a diferença permanecer no CNPJ do Consórcio”. Por outras palavras, no caso de emissão de documento fiscal pelo consórcio, a informação referente à “participação individualizada de cada consorciada que atuou na obra ou serviço”, restringe-se às seguintes duas hipóteses:

a) participação de cada consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento (o que inclui TODAS as consorciadas);

b) participação apenas das consorciadas que tenham executado a parte da obra ou serviço objeto do documento fiscal, segundo a proporção que lhe cabe no total faturado.

22. Diante dessa conclusão, o segundo questionamento (“Na hipótese acima, a contratante poderá recolher os valores retidos no CNPJ de apenas uma consorciada no valor proporcional a sua participação e o valor restante ser recolhido no CNPJ do Consórcio TSM?”) resta prejudicado, porquanto não admitida a hipótese em que se baseia.

22.1. Então, sabe-se que (i) as notas fiscais/faturas são de responsabilidade das consorciadas (art. 4º, IN RFB nº1.199, de 2011) de acordo com sua participação e que (ii) é permitido o faturamento direto e isolado (art. 4º, § 1º, IN RFB nº1.199, de 2011); a legislação permite a emissão de fatura própria do serviço prestado mediante cessão de mão de obra – observadas a apuração e deduções da base de cálculo da retenção (arts. 121 a 124 da IN RFB nº 971, de 2009). Logo, é possível a atribuição completa da referida retenção à respectiva consorciada, na forma do art. 112, § 2º, inciso V, da IN RFB nº 971, de 2009.

22.2. Ademais, verifica-se que a consulente informa que “apenas uma das consorciadas possui funcionários participando da mão-de-obra do consórcio”. Então, na hipótese da opção pela informação ao tomador da participação da consorciada, e pelo recolhimento com identificação da consorciada, conforme os incisos V e VI, §2º, art. 112 da IN RFB nº 971, de 2009, e considerando o fato de que os **valores retidos** pelo tomador **constituem antecipação** da contribuição devida em relação esta mão-de-obra, assumindo a hipótese de nota fiscal separada desse serviço, todo o valor da retenção deve ser recolhido em documento com identificação da consorciada, não havendo fundamento para que uma

parte da retenção seja recolhida em nome do consórcio, embora toda a retenção possa ser recolhida nome do consórcio, quando este é quem emite a Nota Fiscal, se esta for a opção, conforme o § 6º do art.31 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso IV, § 2º, art.112 da IN RFB nº 971, de 2009.

Conclusão

23. Ante o exposto conclui-se que, na hipótese de emissão de nota fiscal, fatura ou recibo em nome do consórcio, para efeito de retenção da contribuição previdenciária, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e seu recolhimento identificado, de forma individualizada, por consorciada, poderá o consórcio informar no documento emitido a participação de cada consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, ou a participação apenas das consorciadas que tenham executado a parte da obra ou serviço objeto do faturamento, segundo a proporção que lhe cabe no montante faturado. Não é admitido informar a participação individualizada, no montante faturado, de apenas uma das consorciadas, consignando a parcela restante em nome do próprio consórcio.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias.

Assinatura digital
ADELÁDIA VIEIRA LOPES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

Assinatura digital
WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais Previdenciárias

Ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação