



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

123 – COSIT

DATA

7 de maio de 2024

INTERESSADO

CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF

00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. VENDAS REALIZADAS INDIVIDUALMENTE PELAS CONSORCIADAS DENTRO DO CONTRATO DE CONSÓRCIO. DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA BRUTA, DOS CUSTOS E DAS DESPESAS INCORRIDOS PELO CONSÓRCIO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Nas vendas de produtos e serviços, realizadas individualmente por consorciadas, dentro do contrato de consórcio, o faturamento correspondente a cada operação do consórcio poderá ser efetuado mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento ou de forma integral, devendo ser observadas as disposições do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e encaminhada a documentação fiscal emitida para a consorciada líder, para fins de totalização mensal das receitas do consórcio.

A receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

A tributação do IRPJ, na modalidade recolhimento por estimativa, incidirá separadamente em cada uma das empresas consorciadas sobre a parte da receita bruta que lhe for atribuída, mensalmente, pelo consórcio, seguindo obrigatoriamente o regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 278, e 279; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 27 e 35; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 1º e 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011; e

Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 208, 209, 210, 217, 218 e 219.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. VENDAS REALIZADAS INDIVIDUALMENTE PELAS CONSORCIADAS DENTRO DO CONTRATO DE CONSÓRCIO. DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA BRUTA, DOS CUSTOS E DAS DESPESAS INCORRIDOS PELO CONSÓRCIO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Nas vendas de produtos e serviços, realizadas individualmente por consorciadas, dentro do contrato de consórcio, o faturamento correspondente a cada operação do consórcio poderá ser efetuado mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento ou de forma integral, devendo ser observadas as disposições do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e encaminhada a documentação fiscal emitida para a consorciada líder, para fins de totalização mensal das receitas do consórcio.

A receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

A tributação da CSLL, na modalidade recolhimento por estimativa, incidirá separadamente em cada uma das empresas consorciadas sobre a parte da receita bruta que lhe for atribuída, mensalmente, pelo consórcio, seguindo obrigatoriamente o regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 278, e 279; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 1º e 2º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 28; e Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. VENDAS REALIZADAS INDIVIDUALMENTE PELAS CONSORCIADAS DENTRO DO CONTRATO DE CONSÓRCIO. DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA BRUTA, DOS CUSTOS E DAS DESPESAS INCORRIDOS PELO CONSÓRCIO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Nas vendas de produtos e serviços, realizadas individualmente por consorciadas, dentro do contrato de consórcio, o faturamento

correspondente a cada operação do consórcio poderá ser efetuado mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento ou de forma integral, devendo ser observadas as disposições do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e encaminhada a documentação fiscal emitida para a consorciada líder, para fins de totalização mensal das receitas do consórcio.

A receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

A tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep incidirá separadamente em cada uma das empresas consorciadas sobre a parte da receita bruta que lhe for atribuída, mensalmente, pelo consórcio, seguindo obrigatoriamente o regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º; Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 1º; e Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, art. 5º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. VENDAS REALIZADAS INDIVIDUALMENTE PELAS CONSORCIADAS DENTRO DO CONTRATO DE CONSÓRCIO. DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA BRUTA, DOS CUSTOS E DAS DESPESAS INCORRIDOS PELO CONSÓRCIO. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Nas vendas de produtos e serviços, realizadas individualmente por consorciadas, dentro do contrato de consórcio, o faturamento correspondente a cada operação do consórcio poderá ser efetuado mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento ou de forma integral, devendo ser observadas as disposições do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e encaminhada a documentação fiscal emitida para a consorciada líder, para fins de totalização mensal das receitas do consórcio.

A receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

A tributação da Cofins incidirá separadamente em cada uma das empresas consorciadas sobre a parte da receita bruta que lhe for atribuída,

mensalmente, pelo consórcio, seguindo obrigatoriamente o regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º; Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 1º; e Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, art. 5º.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

REMESSA PARA O EXTERIOR. EMPRESAS CONSORCIADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. REMESSAS DAS PARCELAS NAS RECEITAS DO CONSÓRCIO.

A remessa para o exterior de responsabilidade do consórcio, na figura da empresa líder, correspondente à parcela da receita bruta rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, salvaguardada a parcela destinada à cobertura cambial pelo pagamento das importações de produtos, sofrerá a incidência do IRRF, nos seguintes percentuais:

i) no percentual de 15%, com fundamento no art. 767 (dos royalties) do Decreto nº 9.580, de 2018, relativamente às remessas à empresa consorciada sediada no exterior que fornece dados, “*know how*” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias, até o valor correspondente ao fornecimento de tecnologias e no percentual de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018, sobre o valor da parcela nas receitas do consórcio que superar o valor do fornecimento de tecnologias; e

ii) no percentual de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018, relativamente às remessas à empresa consorciada sediada no exterior que fornece produtos para serem utilizados como insumos pelas empresas consorciadas sediadas no Brasil, sobre o valor que exceder à cobertura cambial pelo pagamento dos produtos importados.

Dispositivos Legais: Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 744 e 767.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

REMESSA PARA O EXTERIOR. EMPRESAS CONSORCIADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. REMESSAS DAS PARCELAS NAS RECEITAS DO CONSÓRCIO.

A parcela da receita bruta destinada à empresa consorciada, sediada no exterior, rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, correspondente aos pagamentos pelo fornecimento de dados, “*know how*” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias, sujeita-se,

além da retenção do IRRF, ao recolhimento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico - CIDE, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.168, de 2000, apurada, com aplicação da alíquota de 10%.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, art. 2º; Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, art. 10.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. QUESTÕES OPERACIONAIS. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeito a consulta formulada que não visa a obter interpretação de dispositivo da legislação tributária, mas objetiva a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 1º e 27, inciso XIV; e Parecer CST/SIPR nº 448, de 1990.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, na situação de líder de um consórcio de sociedades, constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, indagando sobre a legislação tributária federal, que, abaixo, se discrimina:

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, arts. 6º, 11 e 12;

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 2º;

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 27, 35 e 57;

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15;

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 1º, 2º e 28;

Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, arts. 1º, 2º;

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º;

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º;

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 1º;

Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011, art. 3º, 4º, 5º;

Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, arts. 1º, 6º, 7º, 8º, 9º e 10;

Guia Prático da EFD- Contribuições – Versão 1.35, atualização em 18.06. 2021, Capítulo III, Seção 3; e

Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 744.

2. A consulente informa ser uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real e sujeita à não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e formula a presente consulta com dúvidas a respeito do tratamento fiscal a ser dispensado aos consórcios de sociedades, constituídos nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, que no seu caso, relata ser formado por cinco pessoas jurídicas pertencentes a um mesmo grupo econômico: três sediadas no Brasil e duas no exterior. Alega que, por meio do consórcio, as consorciadas desenvolverão um novo empreendimento econômico, fruto da reunião de esforços de todas as consorciadas.

3. Segundo os relatos da consulente:

3.1 o referido consórcio resulta da junção dessas entidades visando obter benefícios decorrentes das sinergias entre elas existentes, fruto da junção dessas entidades com atividades complementares, com a conjugação de esforços, conhecimento e investimento para a realização de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, para oferecer soluções integradas de maior amplitude aos clientes produtores rurais;

3.2 a celebração do contrato de consórcio pelas partes não implicará a constituição de uma sociedade, dado que todas as participantes manterão suas autonomias e individualidades, mantendo suas personalidades jurídicas, bem como a responsabilidade pelos seus próprios negócios e operações, em perfeito atendimento à legislação societária;

3.3 o prazo estipulado para vigência do contrato de consórcio é de 15 (quinze) anos, o qual foi determinado a partir de estudo elaborado por especialistas, que considerou os prazos médios para a pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias, produtos, serviços e soluções digitais, bem como o ciclo comercial relativo à exploração econômica dos produtos;

3.4 o contrato de consórcio estabeleceu, em atenção aos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, as obrigações e responsabilidades da consulente, como líder, e das demais consorciadas no empreendimento, bem como os critérios relativos à partilha dos resultados entre elas;

3.5 o contrato prevê ainda a partilha dos riscos entre as partes, desde que decorrentes da atividade consorcial e, respectivamente relacionados a: operação (fornecimento, demanda, precificação etc.); produto; inadimplementos (contas a receber); propriedade intelectual; e aspectos regulatórios do consórcio;

3.6 Com relação às empresas sediadas no Brasil, elas serão responsáveis pela manufatura de mercadorias, inclusive com insumos fornecidos por outras consorciadas, e prestação de serviços oferecidos aos clientes. Por sua vez, no que tange especificamente às contribuições das empresas no exterior, elas contribuirão diretamente com insumos utilizados na produção das mercadorias vendidas, arcando inclusive com o custo integral deles.

4. No que tange à divisão de receitas, transcrevem-se a seguir trechos da consulta nos quais a consulente se refere à forma de partilha entre as consorciadas:

[...] deve-se observar a cláusula [...] do contrato ora apresentado. Conforme cláusula [...], a receita proveniente do empreendimento objeto do Contrato de Consórcio é o resultado da soma da receita bruta ajustada das consorciadas relacionadas ao objeto do Contrato (incluindo receita relativa ao mercado brasileiro e exportações do Brasil), que consiste na receita bruta descontada de alguns itens relacionados à precificação e ocorrências comerciais (notadamente descontos concedidos no contexto de programas de marketing, devoluções e constituição e/ou reversão de provisões para perdas), em linha com o compartilhamento de riscos do negócio mencionado anteriormente.

As receitas provenientes do empreendimento objeto do Consórcio serão compartilhadas entre as consorciadas, sendo atribuídas a cada uma delas a sua "Parcela nas Receitas do Consórcio" ("PRC"), conforme definido no instrumento contratual em referência (doc. 01), cuja proporção será determinada mediante estudo econômico que levará em consideração as funções desempenhadas e os riscos econômicos assumidos pelas Consorciadas. A responsabilidade pela coordenação desse estudo é da consulente, líder do consórcio, baseada em projeções financeiras de anos anteriores e considerando o desempenho real do empreendimento objeto do Consórcio.

A PRC atribuível a cada consorciada será distribuída mensalmente, segundo o princípio contábil de competência. A distribuição de tais parcelas às Consorciadas, entretanto, será realizada à medida em que haja disponibilidade de caixa, por força de pagamentos efetuados pelos clientes mediante depósito em conta bancária dedicada às operações abrangidas pelo Contrato de Consórcio.

A cláusula [...] do contrato prevê que a escrituração contábil do consórcio será realizada pela consulente, que é a sua líder, previsão que está de acordo com os ditames da Instrução Normativa RFB n. 1.199.

5. Com relação à forma de divisão dos custos, o contrato de consórcio prevê que cada consorciada será responsável por arcar, individualmente, com seus próprios custos, sem qualquer compartilhamento com as demais consorciadas, salvo alguns casos específicos e extraordinários, em que os custos comuns do Consórcio, que eventual e excepcionalmente venham a surgir, serão divididos igualmente entre elas.

6. A consulente aduz que, em que pese estejam claramente definidas, no contrato de consórcio, as atribuições da consulente e das demais consorciadas, assim como objetivamente fixados, no mesmo instrumento contratual, os critérios de rateio dos resultados afeitos ao empreendimento, a consulente possui dúvidas acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária na situação ora narrada. Aborda especificamente dúvida quanto à forma de divisão dos resultados do consórcio.

7. Cita que, na situação de líder do consórcio, será a responsável por oferecer os produtos e os serviços das atividades executadas pelas pessoas jurídicas integrantes do consórcio para os produtores rurais, mediante uma só marca, utilizando-se do modelo "*One Face to the Customer*". No entanto, ressalta que, posteriormente, a assinatura dos contratos e a emissão das respectivas notas fiscais serão realizados pelas três consorciadas sediadas no país, pelo valor integral das operações realizadas com seus produtos.

8. A ora consulente informa que centralizará o recebimento dos valores, em conta bancária própria do consórcio, ficando responsável pelo controle da partilha dos recursos às consorciadas, com base nos percentuais de PRC, além da manutenção dos registros contábeis das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade.

9. Ressalta que a arrecadação de todas as operações de venda do consórcio é distribuída às pessoas jurídicas componentes do consórcio mediante um critério estabelecido no contrato de consórcio, denominado "Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC". A arrecadação advinda das vendas de produtos e da prestação de serviços, realizadas pelas pessoas jurídicas consorciadas, dentro do contrato de consórcio, é destinada à conta corrente bancária em nome do consórcio, controlada na contabilidade, e, posteriormente, repassada a cada pessoa jurídica consorciada, conforme a "Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC", a que faz direito cada consorciada.

10. Informa que as demais consorciadas, por sua vez, deverão manter escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis.

11. Em resumo: cada uma das três consorciadas sediadas no país será responsável pela assinatura de contratos e emissão das respectivas notas fiscais nas operações de vendas de produtos ou na prestação de serviços, pelo valor integral das operações realizadas com seus respectivos produtos, sendo que esse montante total será futuramente compartilhado com as demais consorciadas, com base nos percentuais de PRC definido segundo critérios do consórcio. Como decorrência, a consulente efetuará, inicialmente, o reconhecimento integral das receitas das vendas dos seus produtos por ela formalizadas, com base nos valores indicados nas correspondentes notas fiscais de venda e demais documentos comerciais. Em seguida, considerando os termos do consórcio, reverterá do valor total faturado o montante correspondente à parcela das demais consorciadas, que não configura receita própria. Entende que as parcelas que cabem às demais consorciadas deverão ser oferecidas à tributação por aquelas pessoas jurídicas, conforme art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011. Consequentemente, a consulente também reconhecerá como receita própria a parcela a que fará jus das receitas de venda faturadas pelas outras duas empresas consorciadas.

12. A consulente diz ainda entender que a Solução de Consulta nº 528 - Cosit, de 18 de dezembro de 2017, não se aplica ao presente caso, dado que o presente contrato de consórcio tem por objeto empreendimento conjunto, pelo qual se permitirão o desenvolvimento e o oferecimento de soluções integradas aos clientes das consorciadas e a implantação de um novo

modelo de precificação, com grande potencial de incremento de receitas, além da redução de custos, diferentemente do contrato de consórcio tratado na Solução de Consulta Cosit nº 528, de 2017. Reitera que, no presente caso, todas as consorciadas participarão ativamente da produção dos bens e serviços que serão oferecidos aos produtores rurais, inclusive as consorciadas estrangeiras.

13. A consulente informa que, além de ser responsável pela contabilidade e controle financeiro do consórcio, será também responsável pela importação de produtos e serviços feita de uma das pessoas jurídicas consorciadas sediadas no exterior, e pela remessa da “Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC” para as pessoas jurídicas consorciadas sediadas no exterior.

14. Por fim, proclama que tem dúvidas quanto à aplicação da legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas para o exterior, da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), e ao preenchimento da Escrituração Fiscal Digital EFD-Contribuições, tendo em vista os ajustes necessários na receita bruta advinda das operações de venda de produtos e da prestação de serviço, que terão que ser feitos, dada a forma de distribuição das receitas do consórcio entre as consorciadas, conforme o contrato de consórcio, mediante o cálculo e distribuição da Parcela nas Receitas do Consórcio.

15. A consulente apresentou sete questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:

1. *Está correto o oferecimento à tributação, para fins do IRPJ e da CSL, inclusive pagamentos mensais a título de antecipação, somente da parcela da receita cabível à consulente, em decorrência de sua participação no consórcio?*
2. *Está correto o recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS, pela consulente, apenas sobre a parcela das receitas referentes à sua participação no empreendimento, apurada consoante as regras contratadas entre as consorciadas?*
3. *Considerando que a consulente fará jus, conforme Contrato de Consórcio, à receita decorrente de vendas formalizadas pelas outras consorciadas, está correto o procedimento da consulente de reconhecer a parcela da receita de venda das demais consorciadas como sua receita no bloco F (Demais Documentos e Operações) da EFD-Contribuições, mais precisamente no registro F100?*
4. *Considerando que a consulente irá reverter parcela da sua respectiva receita, está correto o entendimento da consulente de que deverá reconhecer em suas obrigações acessórias o valor integral da receita de venda, com base na nota fiscal emitida, e, posteriormente reverter a parcela atribuída às demais consorciadas, sendo que essa reversão deve ser realizada no bloco M (Demais Documentos e Operações) da EFD-Contribuições, mais precisamente nos registros M215, relativo à contribuição ao PIS, e M615, referente à COFINS?*

5. *Está correta a retenção e o recolhimento de 15%, a título de IRRF, sobre o montante remetido ao exterior, para as pessoas jurídicas consorciadas sediadas no exterior, em virtude de sua participação nas receitas do consórcio?*
6. *Está correto o entendimento de que não incide IRRF sobre o montante remetido ao exterior, para uma das empresas consorciadas sediadas no exterior, a título de cobertura cambial?*
7. *Está correto o entendimento de que não incidem a CIDE e o PIS/COFINS-Importação sobre os montantes remetidos às empresas consorciadas sediadas no exterior a título de participação nas receitas do consórcio, dado que inexistente prestação de serviço?*

FUNDAMENTOS

16. Inicialmente, cabe ressaltar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pela qual foi apresentada a presente consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

17. Importa, ainda, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

18. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (art. 28 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

19. Observa-se que a legislação posta para interpretação trata:

19.1. das características de um consórcio de empresas, nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976.

19.2. do tratamento fiscal dispensados aos consórcios nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, arts. 3º, 4º, 5º;

19.3. do conceito de receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, e de apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988;

19.4. do recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, arts. 27, 35 e 57; da Lei nº 9.249, de 1995, art. 15;

19.5. do recolhimento por estimativa do IRPJ e da CSLL, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996;

19.6. da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime não-cumulativo, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no regime não-cumulativo, nos termos da Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º;

19.7. da escrituração fiscal digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), nos termos Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, arts. 6º, 7º, 8º, 9º, 10;

19.8. da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, e da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – Importação, nos termos da Lei nº 10.865, de 2004;

19.9. da incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – Cide, nos termos da Lei nº 10.168, de 2000; e

19.10. do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas para o exterior, nos termos do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 744.

20. Pelos termos da consulta, a consulente requer a interpretação de toda essa legislação tendo por foco o consórcio de empresas, do qual é líder, pelo qual se determina a execução de um empreendimento, em prazo determinado, caracterizado pela venda de produtos e de prestação de serviço resultante das atividades desenvolvidas, de forma independente, por cada uma das pelas empresas envolvidas no contrato, inclusive empresas sediadas no exterior.

21. A legislação que trata do conceito de receita bruta e do recolhimento mensal, relativamente ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins, e da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições – EFD-Contribuições está relacionada à forma de distribuição da receita do consórcio para as empresas consorciadas, “Parcela na Receita do Consórcio-PRC”.

22. A legislação que trata do IRRF sobre remessas para o exterior, da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – Cide, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – Importação está relacionada:

22.1. a contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola feitos entre a consulente e empresa sediada no exterior que também é consorciada, utilizados na fabricação de produtos a serem comercializados pelo consórcio; e

22.2. à importação de produtos de empresa, sediada no exterior que também é consorciada, para serem utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem comercializado pelo consórcio.

23. Passemos, então, à análise dos questionamentos.

24. Quanto aos questionamentos 3 e 4, que tratam do procedimento de registro das operações relacionadas à receita bruta na EFD-Contribuições, nos termos dos arts. 6º, 7º, 8º, 9º e 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, e do Guia Prático da EFD- Contribuições, há de se declarar a ineficácia da consulta, pelos fundamentos que a seguir se detalham:

24.1. A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, dispõe que não produzirá efeito a consulta formulada que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, conforme determina o inciso XIV do art. 27, transcrito a seguir:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...);

XIV – com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

24.2. Nesse ponto, é de se esclarecer que essa determinação já constava da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, precisamente no art. 18, inciso XIV, vigente quando da apresentação da presente consulta.

24.3. Para o presente caso, a consulente após discorrer da forma de reconhecimento da receita que cada consorciada terá que adotar, conforme as regras determinadas no contrato de consórcio, relativamente à distribuição da receita, vem questionando sobre o procedimento correto no preenchimento da EFD-Contribuições, para fins de informação sobre o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, e da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.

24.4. É bom lembrar que o processo de consulta não tem por fim declarar ou reconhecer direitos, homologando procedimentos adotados pela consulente ou expedindo qualquer entendimento sobre sua regularidade, nem tampouco serve para obter um manual de procedimentos diante de determinado diploma legal, pois sua essência consiste em esclarecer dúvidas pontuais a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária federal.

24.5. O Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, estatui que “*não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes*”, e o art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 18, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), já citado anteriormente, afirma que não produz efeitos a consulta formulada quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

24.6. Cabe mencionar também que, com amparo no Parecer Normativo CST nº 347, de 8 de outubro de 1970 (D.O. de 29/10/1970), é ineficaz a consulta quando se questiona, ainda que indiretamente, sobre a forma de registro dos fatos contábeis. Nesse escopo, é ineficaz a consulta formulada com a finalidade de se homologar procedimento adotado pela contribuinte, visto que “*às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte, considerando que a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade (...)*”.

24.7. Vê-se, claramente, que os questionamentos dos itens 3 e 4 tornam a consulta parcialmente ineficaz, pois não visam a obter interpretação de dispositivo da legislação tributária, mas objetiva a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao solicitar orientações de preenchimento de uma obrigação acessória.

25. Quanto aos demais questionamentos, deve-se, primeiramente, fazer alguns comentários quanto às características de um consórcio de empresas nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, que trata das características e natureza da companhia ou da sociedade anônima, no âmbito da legislação comercial.

26. De acordo com a nossa legislação, consórcio é a sociedade destituída de personalidade jurídica que tem por objeto a execução de empreendimento específico e determinado, constituído por prazo definido e delimitado, conforme transcrição abaixo:

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. (grifou-se).

(...)

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:

(...)

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

(...).

27. Como bem se observa da consulta, a consulente faz diversos comentários sobre essa matéria na forma como foi tratada na Solução de Consulta nº 528 – Cosit, de 2017. Assim, por oportuno, transcrevem-se, a seguir, trechos da referida consulta relacionados à regularização do instituto do consórcio, nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, na legislação comercial brasileira:

12.1 À época da edição da referida lei, a falta de regulação legal do negócio jurídico utilizado para a consecução de empreendimentos que ultrapassavam a capacidade empresarial de cada sociedade isolada foi a justificativa da inclusão desse dispositivo legal, consoante trecho da Exposição de Motivos do Projeto, de 1976, abaixo reproduzido:

Completando o quadro de várias formas associativas de sociedades, o Projeto, nos arts. 279 e 280 (atuais 278 e 279), regula o consórcio como modalidade de sociedade não personificada que tem por objeto a execução

de determinado empreendimento. Sem pretensão de inovar, apenas convalida, em termos nítidos, o que já vem ocorrendo na prática, principalmente na execução de obras públicas e de grandes projetos de investimento.

13. A doutrina brasileira discorre a respeito das características legais do consórcio, podendo ser referidos aqui alguns trechos:

13.1. Na lição de Alberto Xavier (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, de 2001), consórcio constitui um “negócio típico nominado, representando o esquema, modelo ou tipo de regulamentação predeterminado na lei, construído para servir de instrumento jurídico idôneo a organizar a cooperação, temporária e limitada, entre empresas, sem diminuição da respectiva individualidade jurídica e independência econômica.”

13.2. Modesto Carvalhosa (2003, p. 386) aponta que:

Constitui o consórcio uma comunhão de interesses e de atividades que atende a específicos objetivos empresariais, que se originam nas sociedades consorciadas e delas se destacam. Estas procuram um fim comum específico, que é retirado dos fins gerais de cada uma delas. O consórcio forma-se para agregar meios para a consecução de um fim próprio (consórcio operacional) ou para habilitar as consorciadas – com a soma de seus recursos e aptidões – a contratarem com terceiros serviços e obras (consórcio instrumental). O consórcio decorre de um contrato plurilateral firmado entre duas ou mais sociedades com atividades afins e complementares, visando a agregar meios capazes de levá-las a desenvolver atividades, pesquisas (consórcio operacional), ou capacitá-las a contratar com terceiros a execução de determinados serviços, obras, ou concessões (consórcio instrumental). Trata-se de uma comunhão de interesses, de objetivos e de atividades que não poderiam ser alcançados na esfera individual de cada empresa, e que, por isso, demanda a agregação de recursos e de aptidões para conseguir um determinado objetivo, de natureza operacional ou instrumental. Será operacional o objetivo quando a congregação visar ao exercício de específica atividade empresarial, que será desenvolvida no âmbito das sociedades consorciadas. Será instrumental quando o objetivo do consórcio for o de contratar, com terceiros, obras, serviços e concessões.

[...]

14. Assim, o contrato de consórcio possui características distintas e específicas que o distinguem de outras formas associativas, especialmente no que tange ao objeto e ao prazo determinados. Embora tenha caráter mercantil, o consórcio não objetiva a distribuição de lucros e sua duração tende a ser sempre curta, determinada e coincidente com o término de sua finalidade específica.

14.1. Nesse sentido, o contrato de consórcio se distingue do contrato de sociedade comercial (arts. 981 e seguintes da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil Brasileiro – e Lei nº 6.404, de 1976), pois este se destina ao exercício do próprio objeto social pelos sócios com a finalidade de repartição de lucros, enquanto no consórcio se busca a coordenação do exercício de uma mesma ou de várias atividades pelos consorciados, com vistas à execução de um empreendimento comum, próprio ou alheio, em que os resultados obtidos são atribuídos de forma individualizada a cada um dos consorciados.

14.2. Outra distinção que se pode fazer é em relação aos grupos de sociedades (arts. 265 a 277 da Lei nº 6.404, de 1976). Embora ambas representem formas de associação entre empresas nas quais cada entidade participe mantém a sua própria personalidade jurídica, no grupo de sociedades os objetivos empresariais conjuntos são amplos e duradouros, até por tempo indeterminado. No consórcio, de outro lado, além do tempo ser limitado pelo termo ou pelo término do empreendimento ou da celebração do contrato com o terceiro, inexistente a supressão da autonomia das empresas consorciadas. Cada uma atua com ânimo de colaboração empresarial, exercendo o controle conjunto e coordenado do empreendimento e podendo se desvincular da associação quando desejarem.

[...]

18. Neste ponto, vale a pena transcrever a opinião do jurista Fran Martins (1979, p.485) sobre a caracterização do consórcio:

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. (grifou-se)

19. No mesmo sentido, cabe referir que Hiromi Higuchi e outros (2011, p.219-222), em obra coletiva sobre o Imposto de Renda das empresas, após destacarem que “a lei não permite, por exemplo, constituir consórcio para o comércio de mercadorias ou industrialização de qualquer produto, assim como a prestação de serviços continuados e indeterminados”, apontam a seguinte conclusão sobre o consórcio:

O art. 278 da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe que podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, não tendo personalidade jurídica. Isso significa que a figura do consórcio existe para executar determinado empreendimento como a construção de usina hidrelétrica, linhas de metrô, estradas etc. Terminada a execução da obra, o consórcio deixa de existir. O consórcio para fabricação de calçados, bebidas, automóveis etc. pode ter o nome de consórcio no papel mas trata-se de

sociedade de fato, sujeita à tributação pelo lucro arbitrado por falta de escrituração na forma das leis.

20. *Sobre o assunto, ainda podem ser destacados os Acórdãos nº 101-86.540/94 e 101-56.541/94 do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicados no DOU de 13 de maio de 1996, que se manifestaram no sentido que consórcio é a sociedade destituída de personalidade jurídica que tem 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. Neste sentido, entenderam que o que faz com que um consórcio seja considerado pessoa jurídica autônoma é, justamente, o descumprimento daquele requisito de transitoriedade do empreendimento.*

21. *Embora a lei não atribua eficácia normativa às decisões prolatadas pelo antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf), excluindo-as das normas complementares da legislação tributária a que alude o art. 100 do CTN, merece ser reproduzida parte da ementa do Acórdão nº 101-86.540, de 18 de maio de 1994, 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.

[...]

24. *Assim, para fins de aplicação da legislação tributária, o que interessa são as atividades praticadas por um consórcio típico, que visa à execução, por prazo certo, de determinado empreendimento, o que não se verifica no caso concreto.*

28. De todo o exposto, embora as sociedades sob o mesmo controle não sejam impedidas de constituir um consórcio, **é de se ressaltar que a determinação específica do objeto do consórcio, nos termos dos incisos II e III do art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, o empreendimento, bem como o prazo de sua duração, são aspectos fundamentais na sua caracterização. Consórcio criado para o exercício de atividades genéricas, sem definição de um empreendimento, ou sem prazo determinado para a duração é verdadeira sociedade de fato.**

29. Desde que observadas as normas legais aplicáveis, o consórcio não possui personalidade jurídica (§ 1º do art. 278 da Lei nº 6.404, de 1976). As receitas porventura auferidas a este título não são receitas do consórcio, como uma entidade individual, mas de cada uma das consorciadas, na proporção estabelecida no contrato respectivo. Cada porção de receita – cabível a cada consorciada – receberá o tratamento tributário aplicável à respectiva espécie.

30. Passando ao caso concreto, pelas cláusulas do contrato do consórcio e pelos comentários da consultante, verifica-se que o empreendimento do consórcio é a venda de produtos e a prestação de serviços. Verifica-se, também, que foi estabelecido um prazo de duração de 15 (quinze anos). Ademais, trata-se de um consórcio que envolve empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial, sob controle comum, incluindo duas empresas com sede no exterior.

31. Diante de todo o exposto, deve-se ressaltar que a solução da consulta não aferirá a legalidade ou regularidade do contrato de consórcio no caso concreto, afastando-se, por conseguinte, de examinar se as características do contrato firmado atendem os pressupostos legais exigidos para a constituição do consórcio. Nestes termos, a consulta se restringirá a apresentar o tratamento tributário aplicável a um consórcio, limitando-se as questões formuladas pela consultante.

32. Vistas as características do contrato de consórcio à luz da legislação comercial, passemos à análise da legislação tributária relacionada ao consórcio de empresas.

33. Do Código Tributário Nacional (CTN) extraem-se as regras gerais aplicáveis à interpretação da legislação tributária em face dos fatos, destacando-se as seguintes:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

[...]

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

34. Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, determina que a contabilização das operações de um consórcio, realizadas no exercício das atividades para a realização do empreendimento, é distinta da contabilização das operações das empresas consorciadas e deve registrar as operações coletivamente realizadas por todas as consorciadas (operações praticadas pelo consórcio), considerando-se a participação de cada consorciada no empreendimento: “(...) cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento (...)” (art. 3º, **caput**).

35. Para um melhor entendimento, transcreve-se o conteúdo dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011:

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.199, DE 14 DE OUTUBRO DE 2011

Dispõe sobre 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.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 273 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 177, nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e no art. 1º da Lei nº 12.402, de 2 de maio de 2011, resolve:

Art. 1º O consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as pessoas jurídicas consorciadas deverão, para efeitos dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar o disposto nesta Instrução Normativa.

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 §§ 1º e 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.

Art. 3º Para efeito do disposto no caput do art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas

incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) como também para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

§ 2º A empresa líder do consórcio deverá manter registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas ou subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim.

§ 3º Na ausência de empresa líder, ou se não houver disposições legais exigindo a indicação de uma líder, deverá ser eleita uma das consorciadas para os fins previstos no § 2º.

§ 4º Os registros contábeis das operações no consórcio, efetuados pela empresa líder ou pela consorciada eleita para este fim, deverão corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das pessoas jurídicas consorciadas, podendo tais valores serem individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciada no empreendimento.

§ 5º Sem prejuízo do disposto nos §§ 2º a 4º, cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.

§ 6º Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal utilizados para registro das operações do consórcio e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados deverão ser conservados pela empresa líder ou pela consorciada eleita de que trata o § 3º, e pelas empresas consorciadas até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes de tais operações.

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.

§ 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.

§ 2º 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.

§ 3º Na hipótese do § 2º, o consórcio remeterá cópia da Nota Fiscal ou da Fatura à empresa líder ou à consorciada eleita de que trata o § 3º do art. 3º, às pessoas jurídicas consorciadas, indicando na mesma a parcela de receitas correspondente a cada uma para efeito de operacionalização do disposto nos §§ 2º e 3º, e no caput do art. 3º.

§ 4º No histórico dos documentos de que trata este artigo deverá ser incluída informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins relativas às operações correspondentes às atividades dos consórcios serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica. (grifou-se)

Parágrafo único. Os créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica.

36. Isto posto, é importante ressaltar a forma de distribuição das receitas do consórcio em consulta, nos termos relatados pela consulente, que, abaixo, se transcreve:

[...]

As receitas provenientes do empreendimento objeto do Consórcio serão compartilhadas entre as consorciadas, sendo atribuídas a cada uma delas a sua “Parcela nas Receitas do Consórcio” (“PRC”), conforme definido no instrumento contratual em referência [...]

A PRC atribuível a cada consorciada será distribuída mensalmente, segundo o princípio contábil de competência. A distribuição de tais parcelas às Consorciadas, entretanto, será realizada à medida em que haja disponibilidade de caixa, por força de pagamentos efetuados pelos clientes mediante depósito em conta bancária dedicada às operações abrangidas pelo Contrato de Consórcio.

A cláusula [...] do contrato prevê que a escrituração contábil do consórcio será realizada pela consulente, que é a sua líder, previsão que está de acordo com os ditames da Instrução Normativa RFB n. 1.199. (grifou-se)

Operações entre empresas sediadas no Brasil

37. Cabe, ainda, reproduzir a forma de emissão das notas fiscais, a forma de contabilização das operações de venda e de prestação de serviço e a forma do pagamento do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente às empresas consorciadas, sediadas no Brasil, nos termos relatados pela consulente, que, abaixo, se transcrevem:

Como visto acima, a consulente, a (empresa sediada no Brasil) e a (empresa sediada no Brasil) emitirão as notas fiscais, pelo valor integral das operações realizadas com seus produtos, a despeito de que, em razão do Contrato de Consórcio firmado, parte da receita dessas empresas será compartilhada com as demais consorciadas, com base nos percentuais de PRC, conforme a cláusula [...] do Contrato de Consórcio.

[...]

Na apuração do IRPJ e da CSL, inclusive pagamentos mensais a título de antecipação, a consulente partirá do resultado contábil apurado com base nos critérios acima, ou seja, somente oferecerá à tributação a parcela do resultado do empreendimento que lhe compete.

No mesmo sentido, na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, a ora consulente oferecerá à tributação a parcela da receita que lhe competir, nos termos do Contrato de Consórcio, a qual é composta por parte das receitas de vendas por ela formalizadas, bem como parte das receitas das vendas formalizadas pela (empresa sediada no Brasil) e pela (empresa sediada no Brasil).

[...]

No que tange à apropriação dos créditos do regime da não-cumulatividade das contribuições, a consulente os apropriará apenas com relação à parcela dos custos, despesas e encargos de produção relativos à sua receita, estornando os créditos relativos à parcela da receita revertida para as demais consorciadas.

38. É por demais, ainda, importante, destacar, conforme as palavras da consulente, que o resultado financeiro de todas as vendas de produtos e da prestação de serviço é destinado a uma conta corrente em nome do consórcio e administrada pela consulente, na situação de empresa líder. Posteriormente, os recursos ingressados na conta corrente, por conta dos pagamentos feitos pelos adquirentes dos produtos e usuários das prestações de serviços, deverão ser, mensalmente, distribuídos às empresas consorciadas conforme a “Parcela nas Receitas do Consórcio –PRC”, inclusive para as empresas consorciadas sediadas no exterior.

39. De igual maneira, recapitula-se que a consulente informa que cada consorciada será responsável pelos seus próprios custos, sem qualquer relação à proporção da participação da consorciada no empreendimento.

40. Informa-se ainda que a consulente sequer informou na consulta qual a proporção de participação de cada uma das consorciadas no empreendimento.

41. Novamente cita-se o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, que taxativamente determina que a apropriação das receitas, dos custos e das despesas incorridos por cada pessoa jurídica participante do consórcio deve se dar proporcionalmente à sua participação no empreendimento:

Art. 3º Para efeito do disposto no caput do art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas

incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

§ 1º O disposto no caput aplica-se para efeito da determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como para apurar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) como também para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

42. Isto posto, adverte-se à consultante que a forma de distribuição mensal das receitas do consórcio entre as empresas consorciadas através da “Parcela nas Receitas do Consórcio (PRC)”, bem como a responsabilidade das consorciadas pelos seus próprios custos, em ambos os casos desconsiderando a proporção de cada empresa no empreendimento, contraria o disposto no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011. Por essa razão, tais sistemáticas de apropriação das receitas e dos custos entre as empresas consorciadas, tal qual descrita nesta consulta, não possui efeitos para fins fiscais.

43. Os questionamentos dos itens 1 e 2 estão relacionados ao conceito de receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ao recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 27, 35 e 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e ao recolhimento por estimativa do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, dos arts. 2º e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, bem como a apropriação das receitas e dos custos entre as consorciadas, nos termos da Instrução Normativa RFB 1.199, de 2011.

44. Em assim sendo, e considerando que o consórcio mantém contabilidade própria, que é de responsabilidade da empresa líder, e mantém, também, conta corrente bancária para controle financeiro dos recursos ingressados, por conta das vendas de produtos e da execução de serviços, que serão distribuídos às empresas consorciadas, a consultante e as demais empresas consorciadas deverão observar o seguinte:

44.1. a cada operação, cada empresa consorciada poderá emitir a nota fiscal pelo valor proporcional à participação de cada uma no empreendimento ou integral, consignando que a operação de venda ou da prestação de serviço é da atividade na execução do empreendimento do consórcio, observados, para cada caso, os procedimentos específicos de que trata o art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011;

44.2. cada empresa consorciada deverá enviar as notas fiscais de sua emissão, bem como cópia dos documentos comprobatórios de custos e despesas incorridos, para a empresa consorciada líder para serem registradas na contabilidade do consórcio;

44.3. da contabilidade do consórcio, tomando-se todos os registros das notas fiscais, emitidas pela empresa consorciada líder e pelas demais empresas consorciadas, apura-se, mensalmente, a receita bruta, conforme a legislação tributária, nos termos do art. 12 do Decreto-

Lei nº 1.598, de 1977, que será distribuída entre as empresas consorciadas, na proporção de sua participação no empreendimento, assim como os custos e despesas incorridos, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011;

44.4. cada empresa consorciada pagará individualmente o IRPJ e a CSLL com base nos valores da parcela da receita bruta e dos custos e despesas originados da contabilidade do consórcio, conforme os itens acima; e

44.5. embora cada empresa consorciada receba, seguindo as regras do consórcio, os recursos financeiros provenientes da arrecadação das operações de venda de produtos e das operações de prestação de serviço no valor correspondente à “Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC”, com base no regime de caixa, tal valor não pode ser confundido com a receita bruta, apurada pelo regime de competência e em obediência ao disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, a ser utilizada na apuração dos tributos.

45. Vê-se, então, que essas observações respondem aos questionamentos 1 e 2.

Remessas para o exterior

46. Os questionamentos dos itens 5, 6, e 7 estão relacionados à remessa de recursos para o exterior em benefício das duas empresas consorciadas sediadas no exterior, envolvendo as remessas da “Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC”, compreendendo, além da parcela de participação no consórcio, os pagamentos pelo usufruto dos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola mantidos com a empresa consorciada sediada no exterior e os pagamentos pelas operações de importação de produtos feitas à empresa consorciada sediada no exterior para serem utilizados como insumos na produção de produtos das empresas consorciadas, sediadas no Brasil (cobertura cambial).

46.1. Conforme se depreende das atividades de uma das empresas consorciadas sediadas no exterior, a participação no consórcio, dessa empresa, consiste no fornecimento de tecnologias voltadas à atividade agrícola, mediante contrato, para utilização na fabricação de produtos e na prestação de serviços, voltadas às atividades das empresas consorciadas sediadas no Brasil. A consultante, na situação de empresa líder do consórcio, se diz responsável pelo pagamento pela utilização da tecnologia importada da empresa sediada no exterior.

46.2. Conforme se depreende das atividades da outra empresa consorciada sediada no exterior, a participação no consórcio, dessa empresa, consiste no fornecimento de produtos que serão utilizados na fabricação dos produtos das empresas consorciadas sediadas no Brasil (insumos). A consultante vem afirmando que a importação é de sua responsabilidade, sendo responsável pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação, tais como: o imposto de Importação - II, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação, e outros de competência do ente público estadual.

46.3. A seguir, transcrevem-se trechos da consulta relacionados aos questionamentos 5, 6 e 7:

No que tange aos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola disponibilizadas pela [empresa sediada no exterior], vale ressaltar que parte delas é de propriedade da própria [empresa sediada no exterior], e parte dela é detida por outras empresas do grupo as quais, por estratégia, definida mundialmente, foram centralizados na figura dessa pessoa jurídica, que está autorizada a efetuar as devidas contribuições no Contrato de Consórcio.

[...]

(...). E também pretende confirmar se a retenção e o recolhimento que fará a título de imposto sobre a renda na fonte (IRRF), quando alocar a parcela do resultado atribuída à [empresa sediada no exterior] e à [empresa sediada no exterior], atendem ao disposto no art. 744 do RIR/18, cujos fundamentos legais são os art. 100 do Decreto-Lei n. 5.844, 77 da Lei n. 3.470, e 28 da Lei n. 9.249.

Busca, ainda, confirmar seu entendimento sobre a não incidência da CIDE e do PIS/COFINS-Importação sobre os pagamentos efetuados para a [empresa sediada no exterior] e a [empresa sediada no exterior], a título de atribuição da parcela da receita do consórcio (PRC), tendo em vista não terem a natureza de contraprestação por algum serviço prestado por essas empresas.

[...]

Com relação à parcela da receita do Consórcio a que faz jus a pessoa jurídica [empresa consorciada sediada no exterior], tais valores serão remetidos ao exterior pela consulente, que providenciará a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF à alíquota de 15%, com fundamento no art. 744 do RIR/18, cujos fundamentos legais são o art. 100 do Decreto-Lei n. 5.844, 77 da Lei n. 3.470, e art. 28 da Lei n. 9.249. A aplicação desse dispositivo, verdadeira regra geral de incidência, deve-se à inexistência de outra norma específica que preveja outra alíquota para o caso da remessa de receitas auferidas no âmbito de contrato de consórcio.

É importante registrar que, no que tange à [empresa consorciada sediada no exterior], conforme cláusula III.8 do contrato, dentre as contribuições realizadas ao empreendimento consorcial está o envio, para o Brasil, de insumos da produção, que serão utilizados pela [empresa consorciada sediada no Brasil] em produtos que serão destinados à venda de clientes do consórcio.

Na internação dessas mercadorias no Brasil, haverá a incidência dos tributos na operação, tais como o II, o IPI e o PIS/COFINS-Importação, que serão pagos pela [empresa consorciada sediada no Brasil].

É de se esclarecer que os insumos enviados por [empresa consorciada sediada no exterior] virão para o País em cumprimento do dever contratual de entregar ao Consórcio tais insumos, para que sejam integrados aos produtos fruto da atividade do consórcio e, assim, cheguem aos clientes do consórcio. Dessa forma, o trânsito dos itens importados pela consulente se faz necessário para que eles sejam integrados aos bens que serão ofertados aos clientes do consórcio.

Dessa forma, por ocasião da remessa de valores para a [empresa consorciada sediada no exterior] deve-se ter em conta que: (i) parte deles terá natureza de cobertura cambial da importação das mercadorias, com a incidência desses tributos (o II, o IPI e o PIS/COFINS-Importação), não sujeita à incidência do IRRF, por ausência de previsão legal nesse sentido; e (ii) parte excedente terá a natureza de renda auferida na atividade de consórcio, sujeita apenas à retenção do IRRF, à alíquota de 15%, com fundamento no art. 744 do RIR/18, cujas matrizes legais são o art. 100 do Decreto-Lei n. 5.844, o art. 77 da Lei n. 3470, e art. 28 da Lei n. 9.249.

O procedimento em questão está de acordo com o próprio entendimento da COSIT na Solução de Consulta n. 362, de 17.12.2014, no sentido de que a transferência de mercadorias entre o consórcio e uma consorciada, ou vice-versa, como ocorre na presente situação, representa, para fins fiscais, uma operação de transferência de propriedade do bem, devendo ser considerada, naquela ocasião, na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB). Nesse contexto, considerando que há efetiva internação da mercadoria no País pela consulente, que atrai a incidência do II, o IPI e o PIS/COFINS-Importação, conseqüentemente, a parcela remetida ao exterior, em razão da cobertura cambial dessa operação, não sofre a incidência do IRRF, por completa ausência de disposição nesse sentido. A própria RFB já reconheceu que na importação de mercadorias não há incidência do IRRF. Nesse sentido, confira-se, por exemplo, a Solução de Consulta n. 83, de 8.8.2013, da 7ª Região Fiscal.

Adiante, tendo em vista que não há prestação de serviços pelas consorciadas sediadas no exterior, não haverá incidência da CIDE e do PIS/COFINS-Importação sobre os valores remetidos a essas pessoas jurídicas no exterior, relativamente à parcela da receita do consórcio (PRC). Neste ponto é importante traçar novo paralelo com as conclusões expostas na Solução de Consulta COSIT n. 528, de 18.12.2017, que analisou empreendimento consorcial distinto deste ora apresentado e chegou à conclusão de que os valores remetidos à consorciada sediada no exterior possuíam a natureza de contraprestação por serviço realizado por essa empresa, o que atrairia a incidência da CIDE e do PIS/COFINS-Importação, além das normas de preço de transferência.

No presente caso, diferentemente da situação fática lá exposta, não há prestação de serviços pelas pessoas jurídicas no exterior, eis que há um empreendimento conjunto, por meio do qual todas contribuem de forma distinta, com atividades e ativos diversos, nos limites do contrato firmado, e compartilham determinados riscos e os resultados do empreendimento. Prova cabal de que inexistente serviço na presente situação é que, dentre as contribuições da [empresa sediada no exterior] está, inclusive, a remessa de insumos que serão utilizados pela consulente na produção dos produtos que serão vendidos posteriormente.

47. Em síntese, alega a consulente que a conjugação de esforços, conhecimento e investimento para a realização de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e para oferecer

soluções integradas de maior amplitude aos clientes, visa obter benefícios decorrentes das sinergias existentes entre as empresas do grupo, como a redução de custos e elevação de receitas.

48. Cumpre destacar que, independentemente da formalização de um consórcio, trata-se de grupo econômico formado entre empresas sediadas no Brasil e no exterior, que atuam sob controle comum.

49. Assim, no que se refere às operações realizadas entre a consulente e as empresas do grupo sediadas no exterior, cabe observar o disposto na legislação que trata das regras de preços de transferência.

50. Até 31 de dezembro de 2023, encontrava-se vigente a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispondo:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

[..]

§ 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

[...]

*Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será **considerada vinculada** à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:*

*V- a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem **sob controle societário ou administrativo comum** ou quando pela menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;*

(grifou-se)

51. A partir de 1º de janeiro de 2024, as regras sobre preços de transferência sofreram profunda alteração com a vigência da Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023, que busca introduzir um novo marco legal para a matéria no Brasil, revogando as disposições constantes dos arts. 18 a 23 da Lei nº 9.430, de 1996, e demais dispositivos correlatos. Assim, a partir dessa data, na apuração dos preços de transferência, a consulente deverá observar as novas regras previstas na referida lei sobre a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que realizam transações com partes relacionadas no exterior, denominadas transações controladas.

52. A Lei nº 14.596, de 2023, dispõe:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. O disposto nesta Lei aplica-se na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que realizem transações controladas com partes relacionadas no exterior.

Art. 2º Para fins de determinação da base de cálculo dos tributos de que trata o parágrafo único do art. 1º desta Lei, os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

Art. 3º Para fins do disposto nesta Lei, transação controlada compreende qualquer relação comercial ou financeira entre 2 (duas) ou mais partes relacionadas, estabelecida ou realizada de forma direta ou indireta, incluídos contratos ou arranjos sob qualquer forma e série de transações.

*Art. 4º Considera-se que as **partes são relacionadas** quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.*

*§ 1º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no **caput** deste artigo:*

[...]

*VI – as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, **sob controle comum** ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma;*

[...]

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, o termo entidade compreende qualquer pessoa, natural ou jurídica, e quaisquer arranjos contratuais ou legais desprovidos de personalidade jurídica.

§ 3º Para fins do disposto no § 1º deste artigo, fica caracterizada a relação de controle quando uma entidade:

I – detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade;

II – participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou

III – detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade.

[...]

*Art. 44. Não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de **royalties** e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a partes relacionadas nos termos do art. 4º desta Lei, quando a dedução dos valores resultar em dupla não tributação em qualquer uma das seguintes hipóteses:*

I – o mesmo valor seja tratado como despesa dedutível para outra parte relacionada;

II – o valor deduzido no Brasil não seja tratado como rendimento tributável do beneficiário de acordo com a legislação de sua jurisdição; ou

*III – os valores sejam destinados a financiar, direta ou indiretamente, despesas dedutíveis de partes relacionadas que acarretem as hipóteses referidas nos incisos I ou II deste **caput**.*

Parágrafo único. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

(grifou-se)

53. Assim, tratando-se, no caso concreto, de operações entre partes vinculadas (ou partes relacionadas, conforme denominação constante da nova legislação), os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior em decorrência, especialmente, de aquisição de insumos e do usufruto dos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola mantidos com a empresa consorciada sediada no exterior, estarão sujeitos à aplicação das regras de preços de transferência.

54. Em uma eventual consulta futura sobre dúvida quanto à aplicação dessa legislação específica, a consulente deverá observar o disposto no art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 15. Caso os dispositivos da legislação tributária e aduaneira indicados ou os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada se refiram a preços de transferência, estabelecimento permanente ou ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (Padis), a consulta deverá conter, além dos demais requisitos previstos nesta Seção, a identificação:

I - dos controladores direto e final da pessoa jurídica que a formulou, bem como de seus países de domicílio, caso domiciliados no exterior;

II - dos países de residência de todas as partes relacionadas com as quais o contribuinte efetua as transações objeto da consulta; e

III - do país de residência da matriz e do estabelecimento permanente, se for o caso.

Parágrafo único. Será encaminhado sumário da resposta à consulta a que se refere o caput às administrações tributárias dos países de domicílio das pessoas

previstas nos incisos I a III do caput, com os quais o Brasil tenha acordo para troca de informações.

55. Feitos esses destaques, vejamos os dispositivos legais postos para interpretação:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

[...]

CAPÍTULO V

DOS RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Dos rendimentos, dos ganhos de capital e dos demais proventos

Subseção I

Da incidência

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28): (grifou-se)

[...]

Subseção III

Dos royalties

Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties , a qualquer título (Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001, art. 3º).

LEI Nº 10.168, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2000.

Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa

jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

§1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 2º A partir de 1o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001) (grifou-se)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011)

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1o de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

Art. 2º-B. O imposto sobre a renda na fonte não incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior por órgãos ou entidades da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em razão de despesas contratuais com instituições de ensino e pesquisa relacionadas à participação em cursos ou atividades de treinamento ou qualificação profissional de servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011)

56. Pelas informações da consultante, depreende-se que as remessas para o exterior, feitas com recursos do consórcio, produto de toda arrecadação, controlados na conta corrente em nome do consórcio, correspondem à Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC a que têm direito as empresas consorciadas sediadas no exterior.

57. Como já ressaltado, a empresa sediada no exterior recebe a Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC por conta de fornecimento de tecnologias voltadas à atividade agrícola, mediante contrato, que são usufruídas pelas empresas consorciadas sediadas no Brasil, na fabricação de produtos e na prestação de serviços, dentro do empreendimento do consórcio. Depreende-se da participação da empresa sediada no exterior, que essa empresa fornece dados, “**know how**” e segredos comerciais. Pelo contrato de consórcio e pelas informações da consultante, não se verifica prestação de serviço dessa empresa no Brasil.

58. Como já ressaltado, também, a outra empresa sediada no exterior recebe a Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC por conta de fornecimento de produtos que são utilizados como insumos na fabricação de produtos e na prestação de serviços, dentro do empreendimento do consórcio, pelas empresas sediadas no Brasil. Nas palavras da consultante, uma das empresas consorciadas sediadas no Brasil importa os produtos, recolhendo os tributos e contribuições incidentes na operação de importação.

59. Percebe-se, então, que se exige o controle da Parcela nas Receitas do Consórcio – PRC destinada às empresas consorciadas no exterior, de tal forma, que seja identificada a parcela destinada à empresa consorciada sediada no exterior, devidamente correlacionada aos contratos de tecnologias, no fornecimento de dados, “**know how**” e segredos comerciais, e a parcela destinada à empresa consorciada sediada no exterior, devidamente correlacionada à operação de importação e à cobertura cambial. Exige-se, também, o controle do excedente a essas parcelas, que corresponde ao ganho pela participação.

60. No entanto, conforme já mencionado, a forma de distribuição mensal das receitas do consórcio entre as empresas consorciadas através da “Parcela nas Receitas do Consórcio (PRC)”, desconsiderando a proporção de cada empresa no empreendimento, contraria o disposto no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011. Por essa razão, tal sistemática de apropriação da receita entre as empresas consorciadas, tal qual descrita nesta consulta, não possui efeitos para fins fiscais. A receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011.

61. Nessa situação, a remessa para o exterior correspondente à parcela da receita bruta rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, salvaguardada a parcela destinada à cobertura cambial pelo pagamento das importações de produtos, sofrerá a incidência do IRRF, nos seguintes percentuais:

61.1 relativamente à empresa consorciada sediada no exterior, até o valor correspondente ao pagamento pelo fornecimento de dados, “**know how**” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola, no percentual de 15%, com fundamento no art. 767 do Decreto nº 9.580, de 2018. O valor que superar sujeita-se ao IRRF, no percentual, também, de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018, correspondente ao ganho pela participação no consórcio;

62.2. relativamente à outra empresa consorciada sediada no exterior, sobre o valor que exceder à cobertura cambial pelo pagamento dos produtos importados, no percentual de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018.

63. Acrescente-se que relativamente à parcela da receita bruta destinada à empresa consorciada, sediada no exterior, rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, cabe, além da retenção do IRRF, o recolhimento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico – CIDE, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.168, de 2000, apurada, com aplicação da alíquota de 10%, sobre a parcela correspondente ao pagamento pelo fornecimento de dados, “**know how**” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola.

64. Finalmente, é bom lembrar, relativamente às operações de importação de produtos ou de serviço que tenham sido feitas por qualquer uma das empresas consorciadas sediadas no Brasil, que exige-se o recolhimento do imposto de Importação - II, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins-Importação, e outros de competência do ente público estadual, todos de responsabilidade da empresa consorciada que proceder à operação de importação.

CONCLUSÃO

65. Por todo o exposto, quanto aos questionamentos dos itens 3 e 4, relacionados ao preenchimento da EFD-Contribuições, deve ser declarada ineficaz a consulta, a qual não produziu efeitos, nos termos do art. 27, inciso XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 18, inciso XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), eis que a consulta tem por objeto a assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

66. Quanto aos questionamentos dos itens 1, 2, 5, 6 e 7, soluciona-se a consulta, respondendo à consulente que:

66.1. nas vendas de produtos e serviços, realizadas individualmente por consorciadas, dentro do contrato de consórcio, o faturamento correspondente a cada operação do consórcio poderá ser efetuado mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente à participação de cada pessoa jurídica consorciada no empreendimento ou de forma integral, devendo ser observadas as disposições do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, e encaminhada a documentação fiscal emitida para a consorciada líder, para fins de totalização mensal das receitas do consórcio.

66.2. a receita bruta mensal do consórcio assim apurada, bem como os custos e despesas incorridos, deverão ser rateados entre as consorciadas na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011;

66.3. a tributação mensal do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidirá separadamente em cada uma das consorciadas sobre a parte da receita bruta que lhe foi atribuída, seguindo obrigatoriamente o regime de competência;

66.4. a remessa para o exterior de responsabilidade do consórcio, na figura da empresa líder, correspondente à parcela da receita bruta rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, salvaguardada a parcela destinada à cobertura cambial pelo pagamento das importações de produtos, sofrerá a incidência do IRRF, nos seguintes percentuais:

66.4.1. no percentual de 15%, com fundamento no art. 767 (dos royalties) do Decreto nº 9.580, de 2018, relativamente à empresa consorciada sediada no exterior que fornece dados, “**know how**” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias voltadas à atividade agrícola, até o valor correspondente ao pagamento pelo fornecimento de tecnologias e no percentual de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018, sobre o valor da parcela nas receitas do consórcio que superar o valor do pagamento pelo fornecimento de tecnologias;

66.4.2. no percentual de percentual de 15%, com fundamento no art. 744 do Decreto nº 9.580, de 2018, relativamente à empresa consorciada sediada no exterior que fornece produtos para serem utilizados como insumos pelas empresas consorciadas sediadas no Brasil, sobre o valor que exceder à cobertura cambial pelo pagamento dos produtos importados; e

66.5. parcela da receita bruta destinada à empresa consorciada, sediada no exterior, rateada na proporção da participação de cada uma no consórcio, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 2011, correspondente aos pagamentos pelo fornecimento de dados, “**know how**” e segredos comerciais, decorrente dos contratos de tecnologias, sujeita-se, além da retenção do IRRF, ao recolhimento da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico - CIDE, nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.168, de 2000, apurada, com aplicação da alíquota de 10%.

(Assinatura digital)

ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinatura digital)

VIVIANE VIDAL WAGNER
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir, Cotri e Cotin.

(Assinatura digital)

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

(Assinatura digital)

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

(Assinatura digital)

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

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

(Assinatura digital)

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

(Assinatura digital)

OTHONIEL LUCAS DE SOUZA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

(Assinatura digital)

DANIEL TEIXEIRA PRATES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotin

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinatura digital)

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