

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS NOS CONSÓRCIOS EMPRESARIAIS¹

TRIBUTARY ASPECTS IN COMPANIES' CONSORTIA

Adriana Nunes²

Jerônimo Antunes³

Guilherme Marinovic Brscan Antunes⁴

Resumo: A execução de grandes obras de construção civil - usinas hidrelétricas, estradas ferroviárias, metrô, e suas obras de arte, bem como os equipamentos complementares (turbinas, trens etc.) - necessita, muitas vezes, da aplicação de tecnologias complexas ou capacidades de produção que as empresas não conseguem realizar de maneira individual. Deste tipo de demanda surgem os consórcios empresariais, onde o encontro das *expertises* de cada consorciado permite atender contratos de obras e serviços com as características exemplificadas. A junção de empresas, quando realizada sob a forma de consórcios empresariais, sob o ponto de vista da Secretaria da Receita Federal, não cria uma nova personalidade jurídica, já que ficam preservadas as identidades individuais de contribuinte inerentes a cada um dos consorciados. O objetivo deste trabalho é identificar, através de pesquisa bibliográfica e no arcabouço legal tributário, os conflitos de natureza contábil e fiscal que as determinações da legislação tributária provocam nas empresas consorciadas e nos consórcios empresariais, para a proposição de alternativas para eliminar, ou, ao menos, mitigar seus efeitos nas entidades econômicas que atuam ou participam desta forma de empreendimento.

Palavras-chave: Consórcios empresariais. Conflitos contábeis. Obrigações tributárias.

Abstract: The construction of huge civil engineering works, such as hydroelectric projects, railroads, subways, and their bridges and tunnels, as well as their complementary equipments (turbines, trains, and so on), often requires the application of very complex technologies and varied productive capabilities which are usually unavailable to a unique company. To satisfy this kind of demands, companies' consortia arise in concourse of their particular expertise and capacities, which allows attending contracts for such projects. Under the Brazilian legislation (of IRS), however, the association of different companies as a consortium does not constitute a new entity recognizable by the law; it means that the particular identity of each participant is preserved as being an individual contributor. The paper aims to identify, through bibliographic research and related legislation, the taxation and accounting problems caused by such consortium both to each company and to the consortium itself, and proposes some alternatives, or, at least, solutions to mitigate their impact in the companies that participate in such projects.

Keywords: Companies' consortia. Accounting conflicts. Tributary obligations.

¹ Artigo apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa-PB. Dezembro 2007

² Graduada em Ciências Contábeis pela FEA – USP, adriananunes@gmail.com

³ Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA - USP, jantunes@usp.br

⁴ Graduado em Administração de Empresas pela FEA – USP, guilhermemarinovic@yahoo.com.br

1 Introdução

O consórcio é uma inovação criada no mundo empresarial como forma de se acompanhar os novos rumos e desafios da atual realidade econômica e de possibilitar, principalmente, a execução de obras e serviços vultosos e complexos os quais seriam, individualmente, extremamente difíceis de dar cabo (ARAÚJO, 2003). A adoção desse modelo econômico de atuação empresarial possibilita que cada uma das consorciadas participe com sua especialização, unindo forças na realização de uma atividade que, geralmente, tem período pré-determinado.

Embora antigo, o consórcio costuma ser usado somente por grandes corporações, especialmente para contratar com o poder público, normalmente para execução de obras como metrô, usinas hidrelétricas, estações de tratamento de água ou esgoto etc.

O consórcio de sociedades constitui uma forma especial de concentração, pois se trata de uma entidade sem personalidade jurídica.

Na acepção de Coelho (2005), o consórcio é a união de esforços empresariais, sendo que dessa junção não resulta uma nova pessoa jurídica e não se estabelece solidariedade, exceto relativamente às obrigações perante consumidores, de naturezas trabalhistas e nos termos dos editais de licitações públicas.

Na definição de Requião (2005), o consórcio empresarial constitui uma modalidade técnica de concentração de empresas, pois, através dele, estas entidades consorciadas podem, associando-se mutuamente, assumir atividades e encargos que isoladamente não teriam força econômica e financeira, ou capacidade técnica para executar.

Em razão de não possuir personalidade jurídica - em princípio - um consórcio empresarial não deveria emitir notas fiscais e faturas, sequer apurar lucros e, nem mesmo, contratar funcionários e terceiros. Portanto, não poderia ser contribuinte de impostos e contribuições sociais. Em consequência, as regras da legislação tributária deveriam aplicar-se exclusivamente às empresas consorciadas, ou seja, caberia apenas a estas responder perante o Fisco, como empresas individuais, pelos resultados apurados na atividade do consórcio que realizam, bem como por todas as exigências legais, principais e acessórias.

A exigência legal da inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas e a imposição por alguns organismos governamentais contratantes de consórcios empresariais quanto à aceitação somente de documentos fiscais emitidos pela consorciada líder resultam na antagônica situação da existência de uma entidade sem personalidade jurídica, mas com capacidade tributária.

Este paradoxo provoca situações dúbias e incoerentes identificadas para a realização do presente trabalho, tais como: a possibilidade de recolhimento do PIS e da COFINS de forma opcional, através do consórcio ou das consorciadas; a determinação ambígua quanto à responsabilidade pela retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte; a não obrigatoriedade de entrega de diversas declarações (DIPJ, DCTF, DACON etc.) à secretaria governamental, obrigando as consorciadas refletirem suas participações percentuais em cada uma destas declarações, já que, estas sim, são obrigadas a informar

periodicamente ao Fisco, assim como outras incongruências que serão identificadas ao longo do trabalho.

O trabalho tem como objetivo principal identificar os conflitos de natureza contábil e fiscal que as determinações contidas na legislação do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS – Programa de Integração Social e da COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento, todas pertinentes às pessoas jurídicas, impõem aos consórcios empresariais e às sociedades mercantis que deles fazem parte.

A identificação do atual referencial teórico sobre o assunto e a análise crítica do seu conteúdo tem a intenção de contribuir para a disseminação dos conhecimentos acerca dos aspectos tributários que cercam a constituição e atuação dos consórcios empresariais e evidenciar a imprescindível e urgente adoção de medidas reguladoras claras e eficazes, pelas autoridades fiscais brasileiras, para saneamento dos problemas e conflitos que os consórcios e empresas consorciadas convivem atuando como agentes econômicos no Brasil.

2 Referencial Teórico

2.1. Consórcios Empresariais – Definições e Características

O consórcio empresarial é um grande meio de se organizar iniciativas orgânicas entre sociedades, sem que se estabeleça entre elas outro vínculo social. É especialmente adequado aos projetos, para captar e aplicar recursos sem que esses se confundam com os recursos e atividades próprias e distintas de cada organização.

Este tipo de organização empresarial tem por finalidade o reforço econômico e a melhoria técnica de produção, sob uma direção comum, mas sem o propósito de cercear ou eliminar a competição por parte de outras empresas. No tocante a figuras jurídicas semelhantes, o elemento distintivo do consórcio é a autonomia, fato que permanece nas empresas que são figurantes do negócio jurídico.

Não há fusão, nem união, nem subordinação, posto que o consórcio é capaz de chegar aos mesmos resultados que os outros institutos têm por fim.

O seu poder de agir se faz em nome das empresas que o compõem. A necessidade de existência de representação e administração, que se satisfaz através de mandato das sociedades consorciadas - que poderá ser outorgado a uma das empresas consorciadas, denominada "Consoiciada Líder" - é a personalidade negocial, para exercer a capacidade comercial perante terceiros.

O objetivo social estabelecido para os consórcios empresariais, na maioria das vezes, não é permanente e visa, sempre, benefícios individuais para as sociedades consorciadas.

Estas últimas mantêm total autonomia quanto à administração de seus negócios e obrigam-se nos estritos limites previstos nos seus respectivos contratos sociais. Segundo observações de Cella (2003), todavia, em casos de licitações públicas, os Editais estabelecem, geralmente, cláusulas de atribuição de responsabilidade solidária para as consorciadas.

A duração dos consórcios tende a ser normalmente curta, determinada, coincidente sempre com o término de sua finalidade específica.

A personalidade jurídica dos parceiros jamais se confunde com o consórcio, pois o objetivo social ou a finalidade daquelas é muito mais abrangente, e possuem tempo de duração longo e indeterminado.

2.2. Tipos de Consórcios e Classificações

A literatura visitada aponta a existência de dois tipos de consórcios empresariais, a saber: o consórcio operacional, que tem como objetivo a somatória de aptidões e recursos das consorciadas para a realização de um empreendimento empresarial comum e o consórcio instrumental, que é aquele formado por duas ou mais sociedades e que tem por objetivo a contratação com terceiros da execução de determinado serviço, concessão ou obra. Conforme ensina Carvalho (2003), quando tal evento ocorre, este tipo de consórcio constitui-se em um meio para a adjudicação de uma obra licitada para, e em seguida, contratá-la com outrem.

Quanto à classificação, a citada revisão bibliográfica apontou que os consórcios podem ser distinguidos entre abertos e fechados. São considerados abertos aqueles que admitem a entrada de uma nova sociedade que queira fazer parte do consórcio no decorrer do prazo de sua duração. Nesta condição, devem estar claramente expostas as hipóteses de ingresso e dos requisitos, de caráter objetivo e subjetivo, que a sociedade ingressante deverá preencher e se submeter. Para caracterização como um consórcio fechado, devem ser identificadas as seguintes situações objetivas: a) manutenção das personalidades jurídicas das empresas consorciadas; b) manutenção de seus patrimônios e c) direção unitária dos interesses societários.

2.3. A legislação Societária e os Consórcios Empresariais

A Lei 6.404/76, que regula as sociedades anônimas e, em decorrência, é normalmente conhecida como a Lei das S/A, abrange nas suas determinações este tipo de contrato associativo, sem personalidade jurídica. Os artigos da citada lei que regulamentam a matéria em questão são os seguintes:

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

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

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

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

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

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

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

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

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

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

Como se depreende, a legislação societária permite a constituição de consórcios por quaisquer tipos de sociedades, inclusive as denominadas “sociedades civis”. Todavia, estes somente podem ser compostos por pessoas jurídicas, não por pessoas naturais ou outro tipo de organização que não seja sociedade - o que é possível, por exemplo, em sociedades em conta de participação. É axiomático, ainda, que as pessoas jurídicas componentes do consórcio necessitam ter permissão legal e estatutária de integrar tal formação econômica e, ainda, nas atividades operacionais em que se comprometerem.

2.4. Diferenças entre Consórcios Empresariais e Sociedades

As diferenças entre um consórcio e uma sociedade são patentes já no próprio conceito. De fato, a constituição de um consórcio é realizada com o objetivo da junção de esforços coletivos, mas sem a intenção de constituir laços societários, nos termos e na forma operacional comum das sociedades por ações ou por quotas, por exemplo.

Já quanto aos efeitos legais, estes também são distintos. Se nas sociedades de empresas se ganha uma nova identidade, na constituição de um consórcio tal fenômeno não ocorre. A assertiva encontra amparo no primeiro parágrafo do artigo 278 da lei 6.404/76, anteriormente reproduzido, que define que as consorciadas se obrigam exclusivamente nas condições do contrato de constituição do consórcio, sem presunção de solidariedade entre as participantes do empreendimento.

A formalização do consórcio ocorre com o ato de contratação firmado entre duas ou mais sociedades com atividades similares e complementares, que objetivam, portanto, juntar esforços para a realização de determinado empreendimento, por tempo determinado. Muito embora não possuam personalidade jurídica, os consórcios devem ter seus contrato constitutivo e alterações subseqüentes anotados no registro de comércio, sendo que cada uma das consorciadas responde por suas obrigações sem presunção de solidariedade.

O registro dos atos constitutivos apresenta risco de enquadramento incorreto do consórcio como sociedades empresariais. Para evitar tal situação perante a Junta Comercial ou Cartório de Títulos e Documentos, no momento da constituição de um consórcio se faz

necessário observar rigorosamente sua finalidade (execução de determinado e específico empreendimento) e tempo de duração definido. A impropriedade no enquadramento implicará, até que tal evento seja regularizado, na caracterização do consórcio como uma sociedade empresarial comum, acarretando a responsabilidade ilimitada dos parceiros e a perda do benefício de ordem - direito dos sócios devedores indicarem primeiramente os bens da empresa ao pagamento dos débitos contraídos pela mesma. De forma complementar, conforme ensinam Higuchi et al. (2006), as normas sobre administração, contabilização e partilha dos resultados dos consórcios devem constar compulsoriamente dos contratos formais assinados entre as entidades consorciadas.

A reunião de empresas sob a forma de um consórcio não se confunde com a sociedade em conta de participação já que nesta última forma de atuação econômica, estão presentes o sócio ostensivo e os sócios ocultos. Os artigos 991 a 996 do Novo Código Civil, que regem a constituição e o funcionamento das sociedades em conta de participação, determinam que o sócio ostensivo seja o único a se obrigar para com terceiros, como se verifica:

“Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.”.

Neste tipo de sociedade, tanto o sócio ostensivo, como os sócios ocultos, podem ser pessoas jurídicas ou físicas.

O consórcio empresarial distingue-se, ainda, do grupo de sociedades, pois, enquanto esse tem um sentido amplo e abrangente, o consórcio se restringe à conjugação de empresas para a execução de empreendimento determinado.

De acordo com Cella (2003), uma forma do consórcio empresarial se revestir formalmente de personalidade jurídica é transformando-se em uma Sociedade de Propósito Específico – SPE, o que, segundo tal autor, é mais interessante para o Poder Público pela facilidade na sua fiscalização.

2.5. Principais Aspectos das Legislações Tributárias

Exceto pela citação no artigo 215 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999, que regulamenta o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, quanto à obrigatoriedade de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, não há qualquer outra obrigatoriedade imposta especificamente aos consórcios empresariais por tal legislação.

Considerando que as determinações da legislação do imposto de renda da pessoa jurídica se aplicam integralmente à base de cálculo, de recolhimento e das obrigações principais e acessórias da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas, verifica-se que a omissão citada aplica-se também para este tipo de encargo fiscal. Assertiva idêntica se aplica à Contribuição Social sobre Faturamento – COFINS e à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

A Receita Federal toma como referência a Lei das Sociedades Anônimas para reconhecimento dos consórcios empresariais e disciplina suas determinações através da emissão de instrumentos tais como: IN - Instruções Normativas, ADN – Ato Declaratório Normativo e Solução de Divergência da COSIT – Coordenação Geral Sistema de Tributação.

No âmbito dos tributos de competência dos Estados e Municípios, não há regras distintas para os consórcios empresariais, tal como para o Imposto sobre Produtos Industrializados – de competência da União, ficando as sociedades consorciadas responsáveis por acatar as determinações principais e acessórias das legislações dessas esferas governamentais.

3 Metodologia do Estudo

A tipologia da pesquisa adotada para elaboração do presente estudo, de acordo com as classificações quanto aos objetivos, natureza, procedimentos e objeto, ensinados por Andrade (1995), são:

- Quanto aos objetivos - Pesquisa exploratória, uma vez que o objetivo desse tipo de estudo é o de procurar padrões, idéias ou hipóteses, segundo Martins (1992), em vez de testar ou confirmar hipóteses.
- Quanto à natureza - Nesta classificação, Andrade (1995) segrega a pesquisa em: trabalho científico original ou resumo de assunto. Utilizou-se esta última porque, segundo essa autora, o resumo do assunto é um tipo de pesquisa que dispensa a originalidade, mas não o rigor científico. Trata-se de pesquisa fundamentada em trabalhos mais avançados, que utiliza metodologia adequada e apresenta a análise e interpretação dos fatos estudados sob um enfoque original.
- Quanto aos procedimentos - Utilizou-se a pesquisa de “fontes de papel”, na denominação de Andrade (1995), como forma de se obter os dados necessários para o estudo;
- Quanto ao objeto - Caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, uma vez que o trabalho consistiu na coleta, seleção, análise e interpretação da literatura existente sobre o assunto, composta de livros, pronunciamentos de organismos oficiais e não oficiais envolvidos com os aspectos tributários, societários e de regulação da vida empresarial.

4 Análise dos Resultados da Pesquisa

4.1. Controvérsia: Personalidade Jurídica “versus” Personalidade Judiciária

Sob o ponto de vista jurídico, a formação de um consórcio empresarial não implica na constituição de uma nova sociedade. As consorciadas somente se agregam umas às outras, num plano horizontal, mantendo cada uma a sua peculiar estrutura jurídica.

Como afirma Araújo (2003), as sociedades se unem sem prejuízo da intangibilidade da personalidade jurídica individual das empresas parceiras. Por tal fato, o consórcio não tem como finalidade constituir uma nova pessoa jurídica, apesar de ter personalidade

judiciária, isto é, apesar de possuir capacidade processual, podendo ser parte em processos para demandar ou serem demandados.

Nogueira (2004) ensina que toda pessoa jurídica tem, necessariamente, personalidade judiciária, mas existem situações em que, embora não exista personalidade jurídica, as entidades podem estar em juízo, em seu próprio nome, em mandado de segurança, porque são titulares de direitos subjetivos, suscetíveis de proteção judicial quando relegados ou contestados. Como exemplo, alude à situação municipal, na qual o Município possui personalidade jurídica e judiciária, mas a Câmara dos Vereadores apenas capacidade judiciária, assim como os consórcios de empresas.

No que concerne à distinção entre as personalidades do consórcio empresarial, sob a ótica da legislação do imposto de renda, já havia previsão na antiga Instrução Normativa – IN 105/84 que, se este pagasse rendimentos sujeitos à retenção na fonte ou auferisse rendimentos em decorrência de suas atividades, e somente nestas condições, estariam obrigados à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

Assim, a Receita Federal entendia que, mesmo que o consórcio não possuísse personalidade jurídica própria, ainda assim, este se sujeitaria ao mesmo regime tributário aplicável às pessoas jurídicas, conforme observa Farias (2005).

Com a publicação da IN SRF 14 em 10/02/98, a inscrição no CNPJ tornou-se compulsória, conforme rezava seu artigo 1º, inciso II. Tal normativo, todavia, foi revogado e substituído, seqüencialmente, pelas Instruções Normativas de números 82/99, 1/2000, 2/2001, 200/2002 e 568/2005, todas, entretanto, mantendo a obrigatoriedade da inscrição no citado cadastro de contribuintes.

A flagrante controvérsia nesta situação, portanto, reside no fato de que um consórcio de empresas, apesar de não possuir personalidade jurídica, é obrigado a promover sua inscrição no cadastro de contribuintes (além, como visto, do registro do comércio).

Há que se enfatizar, ainda, que o simples registro do instrumento de constituição no órgão competente somente tem o efeito que lhe é próprio, isto é, conservação e validade do ato constitutivo contra terceiros, mas não o de conferir personalidade jurídica comercial.

4.2. Os Eventos Jurídicos e Tributários e a Falta de Personalidade Jurídica

Para Carvalho (2003), as obrigações jurídicas e tributárias a que estão sujeitas os consórcios empresariais são legítimas, já que o autor entende que:

"... O grupo de sociedades (empregado em sentido lato, o que inclui o consórcio)...está perfeitamente legitimado a realizar fatos jurídicos tributários, posto que consubstancia inequívoca unidade econômica ou profissional, como preceitua o inciso III, do art. 126, do CTN."

Trata-se então da possibilidade do ente não personalizado ter capacidade de realizar fatos jurídico-tributários considerados geradores de obrigações tributárias.

A citada Lei 6.404/76, em especial a norma inserta no § 1º de seu artigo 278, veio confirmar o entendimento do citado e renomado jurista Carvalho, na medida em que ao normalizar a existência de consórcios, a eles não concedeu personalidade jurídica, ainda que tenha

reconhecido às consorciadas a possibilidade de, através de tais consórcios, efetivamente realizar fatos econômicos e jurídicos de conseqüências, inclusive, tributárias.

Ressalve-se, ainda, que em face do artigo 278 da Lei nº. 6404/76, a doutrina não admite que firma individual integre o consórcio, pois está prevista a formação do grupo de sociedades e não de grupo de empresas em geral.

O arrazoado permite concluir que, apesar do consórcio de sociedade não possuir personalidade jurídica, este é dotado de capacidade tributária sim, podendo realizar fatos jurídicos e tributários considerados geradores de obrigações tributárias, inclusive as acessórias, relativas à atividade desempenhada pelo consórcio, tais como o pagamento do imposto, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, a escrituração e emissão de documentos fiscais, dentre outras.

4.3. Prestação de Contas e Registros Proporcionais das Transações

A gestão operacional, econômica e financeira do consórcio empresarial pode ser efetuada pela empresa líder, que, para o processo de tomada de decisões e de prestação de contas para terceiros interessados e consorciados, deverá elaborar demonstrativos contábeis e assemelhados, enviando-os às outras entidades consorciadas, com a finalidade precípua de apropriação, nos registros contábeis destas últimas, das despesas rateadas e das receitas provenientes das vendas de produtos e/ou da prestação de serviços, além de outras receitas operacionais (financeiras, por exemplo) e não operacionais, se incorridas.

Como enfatiza Cella (2003), no consórcio, as prestações de cada consorciada não se fundem nem se confundem. As contribuições em recursos financeiros, bem como as *expertises* e aptidões de cada consorciado serão sempre destacadas. Os demonstrativos para efeito de rateio das despesas e outras demonstrações serão elaborados, de maneira segregada e oportuna, para efeito de controle econômico e financeiro entre as consorciadas. Assim, os registros contábeis e fiscais do consórcio empresarial podem ser mantidos em separado, mas, ao final, estes deverão integrar a contabilidade de cada uma das organizações consorciadas, em congruência com a sua participação no contrato de consórcio.

Não há regulamentação específica, tanto da legislação societária como da legislação tributária, quanto à forma de registro contábil nas empresas consorciadas, das parcelas que lhes cabe nos ativos, passivos, receitas e despesas informadas pela empresa líder. Em conseqüência, os registros contábeis podem ser realizados de maneira analítica, isto é, para cada rubrica, cada item patrimonial ou de apuração do resultado, informada nos relatórios do consórcio empresarial, poderá ser criado item similar nos planos de contas contábeis das consorciadas, para abrigar o produto de sua participação na empreitada.

De maneira antagônica, os registros contábeis de tais participações podem ser anotados de forma sumária, ou seja, os valores proporcionais são agrupados em rubrica contábil sintética, respeitando-se somente as classificações de curto prazo, longo prazo e permanência dos ativos e de forma similar para os passivos. No caso do resultado apurado

do período, poder-se-ia registrar somente o resultado líquido, sem segregar aqueles oriundos das operações dos ganhos e perdas de capital.

4.4. Declarações de Rendimentos e Outras

O ADN - Ato Declaratório Normativo nº 21, de 08/11/84, esclareceu que o fato de aplicar-se aos consórcios o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar a, até então, denominada Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - atualmente, intitulada pela Instrução Normativa nº. 127 de 30/10/1998 de Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ.

O citado normativo esclarece, ainda, que para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades destes consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento. O seu item 3 dispõe que o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação contratada, como lembram Higuchi et al.(2006).

Apesar, portanto, de poder ser reconhecido como um contribuinte da Secretaria da Receita Federal em seu Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, o consórcio empresarial está dispensado de elaborar a DIPJ, ficando tal obrigação a cargo de cada uma das pessoas jurídicas componentes do empreendimento.

Pelo motivo exposto acima, os consórcios também estão dispensados da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON e da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte.

A elaboração e entrega à secretaria governamental dos citados documentos é de responsabilidade dos consorciados, conforme ensina Farias (2005), sendo que a tributação que incidir sobre cada consorciado na proporção de sua participação no rateio do empreendimento deverá ser computada na determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nas respectivas DIPJ, observado o regime tributário a que estão sujeitas no ano-calendário correspondente.

Da mesma forma, cabe a cada empresa consorciada, por ocasião da apresentação de suas respectivas DCTF, mensais ou semestrais, incluir nestas, as informações relativas aos tributos e contribuições a que se refere o artigo 4º da IN SRF 126/98 (IN que foi revogada pela IN 255/02 e, posteriormente pela IN 482/04 e, ainda, alterada pela IN 532/05, mas todas mantendo o artigo 4º), quanto aos resultados auferidos, no mês ou no semestre, na proporção da participação de cada uma no empreendimento objeto do consórcio.

Compõe a gama de responsabilidades legais de cada empresa consorciada a inclusão nas suas respectivas DIRF's, como pessoa jurídica, as retenções efetuadas e recolhidas, vinculadas aos empreendimentos em prejuízo da entrega, aos respectivos beneficiários,

dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte.

4.5. Recolhimentos de Impostos, Contribuições e Deveres de Retenções

Como entidade sem personalidade jurídica, além de não estar sujeito à tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado, o consórcio empresarial também não sofre a incidência da COFINS, do PIS, ICMS, IPI ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Os agentes passivos, sujeitos aos citados impostos e contribuições, são as empresas consorciadas, nas parcelas de receitas e resultados decorrentes de suas participações nas atividades e nas arrecadações, quando atuam pelo consórcio.

O entendimento e aceitação desta condição e de suas conseqüências tributárias, entretanto, não são pacificados, por exemplo, na esfera estadual, como se evidencia pela opinião expressa na resposta à consulta de nº. 055/2002, feita à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, conforme alerta Araújo (2003).

Neste instrumento, o governo estadual assevera que, apesar do consórcio não possuir personalidade jurídica, ele é dotado de capacidade tributária e, em decorrência desse *status quo*, pode realizar fatos jurídico tributários considerados geradores de obrigações tributárias, inclusive acessórias, e ele, e não a consulente ou sua sócia no empreendimento, é quem deverá cumprir todas as obrigações fiscal-tributárias relativas à atividade desempenhada pelo consórcio, tais como o pagamento do imposto, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, a escrituração e emissão de documentos fiscais, dentre outras.

Higuchi et al. (2006) identificam forte incoerência nas orientações e postura da Secretaria da Receita Federal, afirmando que este órgão precisa definir em nome de quem deverão ser recolhidos todos os tributos, pois, em resposta da citada secretaria à consulta formulada por interessado, publicou a decisão de nº 689 no Diário Oficial da União 18/09/97, onde orienta que as contribuições destinadas ao PIS e à COFINS deverão ser recolhidas em nome do consórcio. Todavia, na Solução de Divergência nº 6 da COSIT – Coordenação Geral Sistema de Tributação – publicada no DOU de 03/06/03, este apêndice da citada Secretaria firma posição no sentido de que qualquer que seja o critério de faturamento, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devem ser recolhidas por todas as empresas consorciadas na proporção da sua receita.

As empresas consorciadas que seguirem a primeira orientação, como oportunamente lembra o autor em tela, fatalmente enfrentarão problemas em suas contas correntes de débitos e créditos junto à Receita Federal porque, na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, estas entidades deverão informar os valores devidos sobre a participação na receita bruta do consórcio e como o recolhimento dos tributos e contribuições incidentes foi realizado em nome do consórcio, restará débito de responsabilidade das consorciadas nos cruzamentos das informações do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF com as constantes na citada DCTF que, rotineiramente, o Fisco realiza para identificação de tributos declarados e não recolhidos.

4.6. Emissão de Faturamentos e Recolhimentos dos Tributos

Farias (2005) observa, com propriedade que, em função da ausência de legislação reguladora, cada consórcio empresarial adota o critério que mais lhe convém quanto à emissão dos seus faturamentos por venda de produtos ou prestação de serviços.

Assim, podem optar por emitir suas notas fiscais e faturas através da empresa líder, fazendo referência à existência deste e à parcela que cabe às outras consorciadas, ou realizar tais emissões em cada empresa consorciada, correspondente à parcela que lhes cabe no montante da receita, devendo, no entanto, a forma escolhida constar no contrato de consórcio e ser utilizada uniformemente durante o empreendimento.

Para qualquer que seja a opção de faturamento adotada, todavia, a Receita Federal determina que as contribuições incidentes do PIS/PASEP e da COFINS deverão ser recolhidas por todas as empresas consorciadas, na proporção das suas receitas.

Os registros das operações relativas ao consórcio podem ser feitos pela consorciada administradora em livros específicos para efeitos de controle, mas a respectiva receita bruta que lhe couber deverá ser levada ao seu próprio resultado.

Devido à preservação da autonomia de cada empresa consorciada, apenas a parcela correspondente à participação desta parceira irá compor a base de cálculo de IRPJ por ela devido, bem como, por óbvio, as despesas ou custos incorridos pela outra consorciada não poderão ser aproveitados para reduzir tal base de tributação.

A determinação das proporções de receita atribuídas às duas consorciadas, nacional e estrangeira, que integram um mesmo grupo econômico, não está submetida às regras do preço de transferência, eis que, entre elas, não haverá operação de importação, exportação ou aquisição, aplicando-se, apenas as regras gerais relativas à distribuição disfarçada de lucros, conforme expresso na Solução de Consulta nº 207/01 e 158/02 da 7ª RF, conforme relatado por Higuchi et al. (2006).

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido poderá, ainda, observar o regime de caixa para fins da incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, desde que utilize o mesmo critério em relação ao IRPJ e à CSLL.

No que tange ao recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, a Solução de Consulta nº 18, de 24/01/01 respondida pela Secretaria da Receita Federal – 9ª RF esclarece que a fonte pagadora dos rendimentos sujeitos a tal imposição fiscal são as empresas consorciadas, responsáveis pelas obrigações tributárias proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento. Entretanto, esclarece ainda o órgão federal, a retenção e o recolhimento do imposto de renda em epígrafe, bem como os deveres instrumentais correspondentes por estas sociedades devidos, poderão ser efetuados em nome e usando o número do CNPJ do consórcio empresarial.

Para pagamentos efetuados a órgãos públicos federais, no fornecimento de bens e serviços, as retenções do PIS, COFINS, IRRF e CSLL, por ocasião dos pagamentos, deverão ser efetuadas em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal e/ou fatura, de emissão de cada uma das pessoas

jurídicas consorciadas, conforme expresso na Instrução Normativa SRF nº 306/03, artigo 13 - revogada pela IN SRF nº 480/04, artigo 16, que, todavia, manteve tal entendimento fiscal.

Higuchi et al. (2006) alertam para outro problema pertinente ao faturamento dos consórcios, proporcionado por determinados órgãos públicos nas três esferas governamentais, ao não aceitarem a emissão da nota fiscal e/ou fatura seja realizada por cada uma das empresas consorciadas, sobre a parcela da receita que lhe cabe, exigindo a emissão desses tipos de documentos tão-somente pela consorciada líder.

Enfatiza-se, ainda, que os impostos e contribuições retidos na fonte deverão ser objetos de lançamentos contábeis e fiscais posteriores de cada empresa consorciada, na proporção de sua participação no empreendimento, gerando a oportunidade de compensações com tributos da mesma espécie, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 219/01 da 6ª RF da Secretaria da Receita Federal, ou poderão ser objeto de solicitação de devolução.

5 Conclusões

A proposta deste estudo foi identificar, através de pesquisa bibliográfica, os principais conflitos de natureza contábil e fiscal na atuação dos consórcios empresariais e, em consequência, nas empresas que os compõem, provocados pelas imposições da legislação tributária e societária, para permitir conhecê-los e, quiçá, proporcionar reflexões para a construção de ações saneadoras.

As principais controvérsias constatadas em decorrência de omissões de orientações e/ou determinações da legislação fiscal que provocam entendimentos difusos no cotidiano tanto dos consórcios empresariais, quanto das empresas consorciadas, foram as seguintes:

- A obrigatoriedade de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas da Secretaria da Receita Federal, bem como configuração como ente com capacidade tributária, não obstante o fato de que o consórcio empresarial não possui personalidade jurídica;
- A falta de disciplinamento legal quanto à forma de registro contábil das parcelas que cabem a cada empresa consorciada nos ativos, passivos, receitas e despesas informadas pela empresa líder;
- A não obrigatoriedade de entrega de diversas declarações (DIPJ, DCTF, DACON etc.) à secretaria governamental, obrigando as consorciadas refletirem suas participações percentuais em cada uma destas declarações que, estas sim, são obrigadas a informar periodicamente ao fisco;
- O recolhimento do PIS e da COFINS opcional, do consórcio ou das consorciadas;
- A determinação ambígua quanto à responsabilidade pela retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte, tal qual item anterior, e;
- A exigência de alguns organismos governamentais para que a emissão de nota fiscal e/ou fatura dos bens adquiridos ou serviços prestados seja realizada pela empresa consorciada líder.

Os conflitos ou omissões identificados demandam ações reparadoras por parte dos organismos governamentais pertinentes e podem incitar a discussão e a cobrança de manifestações por parte das entidades reguladoras da profissão contábil.

O assunto permite, ainda, pesquisas acadêmicas de cunho mais profundo, visando identificar outros conflitos e a proposição de soluções eficazes.

Referências

ANDRADE, M. M.de M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas: inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

ARAÚJO, A.P. de. *Breves anotações sobre o consórcio simplificado de produtores rurais*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 66, jun. 2003.

BRASIL. **Instruções normativas e atos declaratórios normativos da Receita Federal**. Disponíveis em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/> Acesso em: 12/01/2007.

BRASIL. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – Novo código civil**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11/01/2002.

BRASIL. **Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 - Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17/06/1999.

BRASIL. **Soluções de consultas à Secretaria da Receita Federal**. Disponíveis em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm> Acesso em: 12/01/2007.

BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Lei das sociedades anônimas)**. São Paulo: Editora Atlas, 14ª Edição, 1983.

CARVALHO, P.B. de. **Revista dos tribunais**, volume 807 a 818. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

CELLA, J.N. **Considerações sobre consórcios empresariais**. Vieira Ceneviva Advogados, São Paulo, 2003.

COELHO, F.U. **Curso de direito comercial**. 2ª volume. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

DI PIETRO, M.S.Z. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria pública-privada e outras formas**. São Paulo: Editora Atlas, 5ª Edição, 2005.

FARIAS, K.L..de. **Tributação, escrituração e outras considerações sobre o consórcio de sociedades**. Consciência Consultoria & Sistemas, São Paulo, 2005.

HIGUCHI, H., HIGUCHI, F. H. e HIGUCHI, C.H. **Imposto de renda das empresas – interpretação e prática**. São Paulo: IR Publicações Ltda., 31ª Edição, 2006.

MARTINS, G.A. **Manual para elaboração de monografias**. São Paulo: Editora Atlas S.A.,1992.

MARTINS, H.P. **O que é um consórcio no âmbito do terceiro setor. Rede de Informações para o Terceiro Setor – RITS**. Rio de Janeiro: Dez 2000. Disponível em: http://www.rits.org.br/legislacao_teste/lg_testes/lg_tmtes_dezembro2000.cfm Acesso em: 08/01/2007.

NOGUEIRA, R.W.L. *A personificação dos tribunais de contas*. Jus Navigandi, Teresina, a.9, n. 542, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6130> Acesso em: 08/10/2006

REQUIÃO, R. **Curso de direito comercial**, 2º volume. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

<p>Adriana Nunes é Graduada em Ciências Contábeis pela FEA - USP, adriananunes@gmail.com São Paulo - SP</p>	<p>Guilherme Marinovic Brscan Antunes é Graduado em Administração de Empresas pela FEA - USP, guilhermemarinovic@yahoo.com.br São Paulo - SP</p>
<p>Jerônimo Antunes é Contador, Administrador de Empresas e Professor Doutor da FEA – USP, jantunes@usp.br Endereço: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA/USP Av. Prof. Luciano Gualberto, 908, Prédio FEA-3. 05508-900- São Paulo - SP</p>	