

OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS DO CONSÓRCIO E DAS CONSORCIADAS – MODALIDADES DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL – LEGITIMIDADE DAS ESTIPULAÇÕES VEICULADAS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 834

André Ricardo Passos de Souza

Marcela Perez Gardini Lucchesi

I. Tema em debate

Com a edição das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil (“RFB”) n. 834, de 26 de março de 2008 e n. 917, de 9 de fevereiro de 2009 (“IN/RFB 834/08 e IN/RFB 917/09, respectivamente”), que dispõem sobre procedimentos fiscais dispensados ao consórcio constituído nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (“Lei 6.404/76”), discute-se a legitimidade de tais atos, à luz da legislação aplicável ao consórcio, no âmbito tributário.

II. Da natureza jurídica do consórcio empresarial

A figura do consórcio de empresas encontra supedâneo legal no Direito Brasileiro na legislação das sociedades anônimas (Lei n. 6.404/76), que traz em seus artigos 278 e 279 a definição do que seja consórcio de empresas para o nosso Direito, aplicando-se tal conceito na legislação esparsa que trata desta figura para os

diversos fins da legislação, inclusive tributários e, mormente, na legislação administrativa e concorrencial, que assim dispõe:

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 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 de Comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada. (*Grifamos*)

Dentro deste espectro normativo, o assunto comporta diversas ilações e definições de conteúdo, alcance e natureza. No entanto,

o regramento contido nas normas acima em destaque, confronta com um contrato do tipo associativo, porém nitidamente sem personalidade jurídica distinta da de seus “sócios”. Ao contrário, a Lei expressamente o destitui de personalidade jurídica para todos os fins de direito, tratando-o como um contrato destinado à execução de um determinado tipo de empreendimento.

Tal orientação faz sentido diante do ordenamento jurídico brasileiro na medida em que a transitoriedade do objeto do instituto não justificaria transportar para este tipo de negócio jurídico a característica de perenidade que distingue as sociedades comerciais e civis, estas sim dotadas de personalidade jurídica como atributo de sua existência, na medida em que pressupõem a perenidade de suas ações no tempo.

Ao adentrar na seara da personalidade jurídica, é preciso entender na essência o que é ter personalidade. Para o Direito Privado, mais especificamente nos dizeres de Pontes de Miranda¹: *“Pessoa é o titular do direito, o sujeito de direito. Personalidade é a capacidade de ser titular de direitos, pretensões, ações e exceções e também de ser sujeito (passivo) de deveres, obrigações, ações e exceções. Capacidade de direito e personalidade são o mesmo”*.

Assim, as pessoas jurídicas (para que não se confundam com as pessoas físicas), também são capacitadas de direito, ou seja, estão possibilitadas de ser titular de direitos. Nesse sentido, destacam-se novamente os dizeres de Pontes de Miranda², *verbis*:

1. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 155.

2. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 355.

Temos, pois, que a personalidade é somente qualidade jurídica, se a regra sobre ela apenas pertence, como enunciado do fato, ao sistema acima do sistema jurídico, ao sistema que contempla a esse; se a proposição foi inserta, também, no sistema jurídico, há o direito subjetivo à personalidade, ou, em se tratando de pessoas jurídicas, à personificação (discutir-se-á depois sobre quem é o titular desse direito) e direito adquirido, se a proposição foi inserta em ramo rígido (constitucional) do direito.

Interessante o posicionamento desse insigne jurista quanto às associações e sociedades não personificadas, que classifica como “*toda sociedade ou associação, que resultou de negócio jurídico, ou de lei, mas para a qual (ainda) não se obteve personificação. Organizou-se social ou corporativamente – não é pessoa. Falta-lhe a capacidade de direito, sem se confundir com a sociedade ou associação a que se cassou, segundo a lei, a capacidade de direito. Houve constituição de acordo com a lei e tal constituição perdura; não há capacidade de direito, mas há patrimônio que se põe em relevo, sem que coincida ser titular a sociedade e associação*”.³ (Grifamos)

Nesse sentido vale ainda citar a lição do Mestre Modesto Carvalhosa⁴ que, a respeito do tema, ao comentar especificamente os artigos 278 e 279 da Lei Societária, assim se posicionou, *verbis*:

O consórcio constitui um contrato associativo, sem personalidade jurídica. Tem, porém, personalidade judicial e negocial, que se expressa pela existência de uma representação e de uma administração, com capacidade negocial e processual, ativa e passiva (art. 279). A representação decorre de mandato das sociedades consorciadas.

3. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral, tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, p. 333-334.

4. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4º volume, tomo II. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 385-386.

Esse mandato poderá ser outorgado a uma das empresas consorciadas, como de resto é comum nos consórcios de participação em concorrências públicas (instrumentais). (...)

Temos assim que o consórcio estabelece um contrato organizado de atividades e de recursos que, embora sem personalidade jurídica formal, tem personalidade jurídico-processual e contratual. Representa este um centro autônomo de relações jurídicas internas, entre sociedades consorciadas, e externas do consórcio com terceiros. É da natureza do contrato associativo de consórcio a sua autonomia administrativa em face das sociedades consorciadas, seja por uma direção própria, seja pelo seu exercício pela consorciada líder.

Nas definições acima destacadas vê-se claramente a presença da característica “associativa” que distingue o consórcio das demais formas de sociedades comerciais que detêm personalidade jurídica. Em verdade, constitui-se o consórcio verdadeira comunhão de interesses para que se atinjam metas empresariais comuns, porém destituídas de perenidade. É dizer, o objetivo das consorciadas ao firmarem contrato desta natureza, é o de organizar aquela atividade específica, buscando-se os meios necessários à sua execução por meio da convergência de meios e de esforço para o fim colimado e específico.

Destarte, o limite das obrigações do consórcio está disposto nas obrigações e condições postas no contrato de sua formação, sendo que a Lei estatui, ademais, as condições necessárias à sua formação, conforme o disposto nos artigos 278 e 279 da Lei Societária.

Nesse sentido, brilhante o ensinamento de Alberto Xavier⁵, *verbis*:

5. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 15.

O direito brasileiro acolheu concepção diametralmente oposta à teoria institucional unitária, adotando uma visão contratualista, pluralista e atomística, decorrente da inexistência de personalidade jurídica do consórcio e da singularidade das obrigações, expressamente afirmadas na lei (§ 1º, do art. 278).

(...) O caráter plurilateral do contrato de consórcio, aliado ao seu caráter instrumental vis a vis do contrato principal referente ao empreendimento, torna conveniente a simplificação das relações externas dos consorciados com o terceiro, através da designação de um líder (chefe do consórcio, *operator, coordinator, pilot, agent, Federfuhrer*). A existência de um líder não é elemento essencial da figura do consórcio, pois nada impede que os diversos consorciados tratem das suas relações bilaterais com o terceiro em conjunto.

A figura do líder é, porém, conveniente, pois simplifica o tratamento das relações bilaterais em conjunto, pela outorga de todas as consorciadas de um mandato numa só pessoa. O líder é mandatário da totalidade dos consorciados, totalidade esta que se designa abreviadamente por “consórcio”.

O líder não é, pois, órgão do consórcio, pois este não é uma entidade dotada de personalidade jurídica à qual possa imputar-se uma vontade única. A vontade única que é apresentada ao terceiro, nada mais é que a vontade comum de todos os consorciados, expressa por um representante comum.

Desta forma, o cerne da questão é saber até que ponto sua natureza jurídica influencia as obrigações tributárias atinentes ao consórcio e a legitimidade das normas administrativas que versam acerca das mesmas, diante da conformação jurídica a que se submete este instituto no Direito pátrio.

III. Consórcio e obrigações tributárias trazidas pela IN/RFB 834/08, alterada pela IN/RFB 917/09

Com efeito, as obrigações tributárias atinentes ao consórcio sempre estiveram ligadas às empresas consorciadas, na medida

em que não há na legislação tributária tratamento dado ao consórcio distinto do tratamento a ele conferido na Lei Societária.

Quando tal fato ocorre no mundo jurídico temos uma regra contida na legislação complementar tributária, mais especificamente no artigo 109 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que assim dispõe sobre o tema, *verbis*:

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

A conjunção desta norma de natureza interpretativa com o primado da legalidade insculpido na legislação tributária em sedes constitucional e federal, bem como com o fato de o instituto não ser tratado por Lei Ordinária ou Complementar de natureza tributária, veda ao intérprete da Lei fazer distinções entre as obrigações consorciais estatuídas no Direito Privado e no Direito Tributário, na medida em que à Lei Tributária somente caberia distinguir os efeitos do contrato de consórcio caso houvesse Lei Tributária específica versando em sentido contrário ao que preconiza a Lei Comercial acerca de sua forma, conteúdo e alcance entre as partes consorciadas.

Nesse sentido, vale citar a lição de Misabel Abreu Machado Derzi na atualização da obra do mestre Aliomar Baleeiro⁶, que assim se posiciona acerca do tema, *verbis*:

É um erro supor que o art. 109 consagra a interpretação econômica (tomada no sentido de abandono das formas jurídicas). O

6. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, s.d., p. 685-686.

art. 109 autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares. E, se o legislador tributário não o fizer expressamente, não poderá o intérprete adaptar princípio ou instituto de Direito Privado para aplicar-lhe efeitos tributários especiais. Já o art. 110 proíbe ao próprio legislador ultrapassar aqueles limites postos na Constituição Federal, por via indireta, ou seja, por meio da informação e revisão do alcance daqueles mesmos institutos, conceitos e formas de Direito Privado.

O princípio da legalidade é assim cogente. A segurança jurídica, a certeza e a confiança norteiam a interpretação. Nem o regulamento do Executivo, nem o ato individual administrativo ou judicial poderão inovar a ordem jurídica. A interpretação deve atribuir a qualquer instituto, conceito, princípio ou forma de direito privado os efeitos que lhes são inerentes, ressalvada a alteração oposta pelo legislador tributário. Entretanto, o legislador tributário está premido e constrangido por limites constitucionais, que ele não pode ultrapassar (conforme reforça o art. 110). No mesmo sentido, assim discorreu Ulhôa Canto sobre o art. 109:

“Dos textos acima transcritos, infere-se que: os princípios gerais de Direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de Direito privado, de tal sorte que, ao aludir a tais institutos sem lhes dar definições próprias para efeitos fiscais (sujeito à limitação do art. 118), o legislador tributário ou o aplicador ou intérprete da lei tributária deverá ater-se ao significado desses princípios como formulados no Direito privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios; exemplo: se a lei tributária é silente sobre a matéria e apenas alude, como elemento de conexão ou de gênese de obrigação ou efeito tributário, à titularidade dominial, prevalece, para caracterizar a situação que ele definiu, o conceito privatístico dominial. Mas, sob a ressalva da observância das regras definidoras de competência impositiva referida no art. 110 do CTN, pode o legislador tributário tirar efeitos fiscais de um princípio de direito tributário, que equipare determinadas situações à titularidade dominial.” (cf. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Ed. Resenha Tributária, vol. 13 p. 17)

Nessa mesma linha, podemos destacar os seguintes trechos de julgados do Superior Tribunal de Justiça, quanto à aplicabilidade do artigo 109 do CTN, *in verbis*:

(...) E mais, a legislação tributária, própria em seus contornos, tem regras específicas, as quais devem guardar harmonia com o sistema jurídico em geral, com seus princípios e definições, sem contudo, afastar-se do objeto do Direito Tributário, o que é garantido por meio das regras insertas nos artigos 109 e 110 do C.T.N., abaixo transcritas:

“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. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Tais normas demonstram com clareza que não se pode utilizar os princípios gerais de direito, por meio de interpretações livres e muitas vezes afastadas da realidade do Direito Tributário, para se questionar os efeitos da imposição. Ou seja, aplicam-se as regras tributárias considerando-se os princípios e institutos de direito privado, não se permitindo, no entanto, a sua restrição ou ampliação a fim de tolher a eficácia da norma fiscal.

(EDcl no Recurso Especial n. 883.892 - SP, Relator: Ministro Luiz Fux, julgamento 02/08/2007, publicação: 14/08/2007)

A questão envolve, inicialmente, a aplicação do art. 110 do CTN. Este dispõe que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” O dispositivo citado é uma extensão do art.

109, do CTN. Este determina que “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.” A imposição dos regramentos postos pelos supracitados dispositivos conduz o intérprete e aplicador da lei tributária às seguintes conclusões:

a) o art. 109 do CTN, ao dispor sobre os princípios de direito privado, “teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o Direito Tributário mantém com o Direito Privado” (Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, II, São Paulo, ed. Saraiva, 1993, p. 104);

b) a referência das categorias de Direito Privado pela lei tributária exige que o intérprete a conceba com a configuração nele prevista, por continuarem com as mesmas características, impossível de serem alteradas pelo Direito Tributário;

c) o art. 109 do CTN, consagra o processo da interpretação econômica das normas tributárias, pelo que os conceitos assentados no Direito Privado não podem ser alterados, a exemplo do que se entende por prescrição, domicílio, garantia, preço, sucessão, doação, compra e venda, mercadoria, etc.;

d) o comando do art. 110 do CTN impede que a lei ou o intérprete redefina determinado instituto, conceito e formas de direito privado que sejam utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pela Lei Orgânica do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (...)

O princípio da legalidade na tributação, por que na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência a “interpretação extensiva” sem falar em analogia, esta expressamente vedada no CTN. O legislador pode, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao fazer a lei. (...) É isto que nos diz os arts. 109 e 110 do CTN. A controvérsia em torno da matéria não deveria tomar tal vulto. Lição de Gilberto de Ulhôa Canto, citada por mim alhures, coloca o tema no seu devido lugar: “Um erro grave que no trato das questões tributárias se comete com lastimável freqüência é buscar na lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. A título de lhes dar interpretação ‘funcional’,

compatível com a ‘realidade econômica’, e outras expressões vazias de conteúdo, certas autoridades lançam-se com enorme açodamento na interpretação dos textos, como se eles tivessem, sempre, de ser interpretados. Na verdade, a lei deve ser lida, e entendida como se depreende do seu contexto. A interpretação é um processo gnosiológico de maior complexidade, que somente cabe quando (a) no seu texto não se encontre, de modo claro e conclusivo, um comando da norma, (b) quando aquilo que deflui da mera leitura torna a regra legal inaplicável porque contra as leis da natureza, (c) quando um dispositivo de lei aparenta, pela leitura, uma determinação que se choca com a de outro art. da mesma lei, ou (d) quando a disciplina que ela estabelece na sua expressão vocabular é contrária ao sistema de direito positivo em que se insere. Fora desses casos, não há que interpretar a norma, e muito menos para descobrir nas suas palavras uma ordem que não formula.”(...)

(Agravo de Instrumento n. 832.674 – SP, Ministro José Delgado do Superior Tribunal de Justiça – decisão monocrática, 15/02/2007, publicação 28/02/2007).

Logo, da análise aprofundada do artigo 109 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e levando-se em conta a natureza jurídica do consórcio, é fato que este tem existência determinada e definida no tempo, lugar e espaço, bem como não tem personalidade jurídica, em que as consorciadas (parceiras) somente se obrigam nas condições previstas expressamente no contrato firmado e respondem por suas obrigações até a sua devida proporção, sem qualquer presunção de solidariedade – seus deveres e obrigações ficam restritos à autonomia jurídico-tributária de cada uma das consorciadas.

Contudo, a figura do consórcio prevista no Direito Privado não foi abarcada pela legislação tributária. Podemos destacar que a IN/RFB 834/08, alterada pela IN/RFB 917/09, veio regulamentar os procedimentos fiscais dispensados ao consórcio, não tendo inovado ou interpretado de maneira a ampliar a

natureza jurídica do consórcio, mantendo, desta forma, as empresas consorciadas responsáveis pela apuração e recolhimento dos tributos incidentes na operação destinada.

Novamente destacamos trecho dos ensinamentos de Alberto Xavier⁷, *verbis*:

Pela nossa parte aderimos, sem qualquer hesitação, à teoria contratual pluralista, única que se ajusta aos caracteres essenciais do consórcio, tal como definida no direito brasileiro; (i) inexistência de personalidade jurídica e (ii) responsabilidade de cada consorciado por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

(...) Este exercício coletivo dos direitos e este cumprimento coletivo das obrigações é corolário, por um lado, do dever de coordenação, que é essência mesma do consórcio e, por outro lado, da oponibilidade deste dever para com terceiros, resultante do obrigatório arquivamento do contrato de consórcio no registro do comércio (art. 279, parágrafo único).

Com efeito, perante terceiros o consórcio não se apresenta como uma pluralidade inorgânica, atomística e desgarrada de consorciados, atuando cada um por si, a seu livre critério. Não. Perante terceiros o consórcio apresenta-se como um agrupamento coordenado que pode (nuns casos) e deve (noutros) atuar coletivamente, “de mãos dadas”.

Esta atuação coletiva visa também a proteger os interesses de terceiros, de modo a que estes possam cumprir certas obrigações ou reclamar certos direitos de uma forma unificada, independentemente da imputação individualizada dos efeitos jurídicos na esfera própria de cada consorciado.

A “denominação do consórcio” é, pois, a designação coletiva de todos os consorciados, que permite identificá-los de modo abreviado. O “endereço do consórcio” é o local onde os terceiros podem cumprir as suas obrigações e exercer os seus direitos, decorrentes do consórcio, relativamente à totalidade dos consorciados. O “foro do

7. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 18.

consórcio” é a jurisdição na qual podem ser exigidas ou cumpridas obrigações relativamente à totalidade dos consorciados. A “representação do consórcio” é o mecanismo do mandato que permite à totalidade dos consorciados manifestarem coletivamente a sua vontade perante terceiros. A “contabilização do consórcio” é o registro das operações coletivamente realizada por todos os consorciados.

Neste sentido, a expressão “consórcio” não significa um ente distinto dos consorciados, titular de direitos e obrigações próprias, antes é a mera expressão abreviada ou simplificada que designa o exercício coletivo de direitos individuais e o cumprimento coletivo das obrigações individuais pela totalidade dos consorciados.

E no que tange ao exercício desta atividade sem o amparo de lei específica, podemos citar o Ministro Eros Roberto Grau⁸, que acerca do princípio da legalidade em termos absolutos assim pontificou em sua festejada obra, *verbis*:

De resto, quanto ao preceito inscrito no parágrafo único do art. 170⁹, que se tem enfatizado, na afirmação de que reiteraria, consolidando, o caráter liberal da ordem econômica na Constituição de 1988, tem relevância normativa menor. Pois é certo que postulação primária da liberdade iniciativa econômica, como acima anotei, é a garantia da legalidade: liberdade de iniciativa econômica é liberdade pública precisamente ao expressar não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei. O que esse preceito pretende introduzir no plano constitucional é tão-somente a sujeição ao princípio da legalidade em termos absolutos – e não, meramente, ao princípio da legalidade em termos relativos (art.

8. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (Interpretação e Crítica). 10^a ed. São Paulo: Malheiros, p. 205.

9. Constituição Federal de 1988: “Artigo 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

5º, II¹⁰) – da imposição, pelo Estado, de autorização para o exercício de qualquer atividade econômica. Em nada, pois, fortalece ou robustece o princípio da livre iniciativa em sua feição de liberdade de iniciativa econômica.

A RFB, por meio da IN/RFB 834/08, reconhece que o consórcio não possui personalidade jurídica autônoma para fins tributários, dispondo que não caberá ao consórcio recolher os tributos devidos – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/Pasep”), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) –, mas sim às empresas jurídicas consorciadas.

Quanto à falta de personalidade jurídica atribuída ao consórcio pela legislação vigente, vez que não foi consagrada por meio de lei, podemos mais uma vez, destacar os sábios ensinamentos de Alberto Xavier¹¹, *verbis*:

Assim, é perfeitamente concebível que o Direito Fiscal adote quanto ao círculo dos detentores de personalidade jurídica uma atitude diversa da do Direito Comum; e isto porque as mesmas relações entre homens podem ser valoradas unitária e subjetivamente para efeitos fiscais e serem-no apenas automática e dispersivamente para outro ou outros efeitos. E na verdade é precisamente isto o que sucede e em duas direções ou sentidos distintos: nuns casos, o Direito Fiscal trata como pessoas jurídicas relações que para a

10. Constituição Federal de 1988: “Artigo 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

II. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

11. XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64, janeiro de 2001, p. 20.

generalidade dos efeitos de direito não são concebidas unitária e subjetivamente, como sucede precisamente com as filiais de sociedades estrangeiras, as sociedades em conta de participação e as empresas individuais; noutros casos, o Direito Fiscal despreza a personalidade jurídica com que a lei dotou certas relações para a generalidade dos efeitos, destruindo o véu dessa personalidade (*disregarding ou piercing the veil of corporate entity*), que se torna por assim dizer ‘transparente’, penetrando diretamente (*Durchgriff*) nas pessoas físicas que constituem o seu substrato: é o que se passa quando a lei fiscal despreza a personalidade jurídica das sociedades agrupadas para ditar uma disciplina unificada ao grupo, adotando a teoria do órgão ou do balanço consolidado, quando ignora a entidade jurídica das sociedades base para tributar os sócios das sociedades matrizes mesmo por lucros não distribuídos. Num sentido ou no outro é inegável o tratamento autônomo pelo Direito Fiscal da noção de personalidade jurídica, técnica instrumental, funcional e relativa que utiliza à luz das valorações que lhe são próprias: e daí aceitarmos plenamente o conceito de personalidade tributária, como a suscetibilidade de ser sujeito da relação jurídica tributária.

Um caso que bem revela a atribuição de personalidade jurídica tributária a entidades destituídas de personalidade jurídica face ao Direito Privado é constituído pelas filiais de sociedades estrangeiras às quais a lei atribui a qualidade de sujeito passivo do imposto de renda.

Dispõe, na verdade, o art. 147, II do RIR/99 que “consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior: (...) as filiais, sucursais, agências ou representações no país das pessoas jurídicas com sede no exterior”.

Portanto, diante da falta de lei para regulamentar a personalidade jurídica para fins fiscais e atribuir ao consórcio a obrigatoriedade de recolhimento dos tributos e apresentação das obrigações acessórias, este deve obedecer ao regime de tributação destinado às empresas consorciadas – determinado

pela lei -, estas sim revestidas de personalidade jurídica, tanto societária quanto fiscal.

Este entendimento foi reconhecido pelo Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação n. 5, de 28 de janeiro de 1976 (“PN/CST n 5/76”), dirigido ao consórcio constituído a fim de concorrer em licitações para contratação ou execução de obras e serviços de engenharia, *verbis*:

Ementa. Não se caracterizam como pessoas jurídicas nem a elas se equiparam, para efeitos fiscais, consórcios constituídos a fim de concorrer a licitações para contratação ou execução de obras e serviços de engenharia.

(...)

3. A despeito de utilizarem a denominação de consórcio perante o órgão público promotor da licitação, as entidades que o compõem não perdem sua personalidade jurídica, como ocorreria no caso de fusão. **O simples registro do instrumento de constituição no Cartório de Registro de Títulos e Documentos só pode ter o efeito que lhe é próprio, isto é, conservação e validade do ato constitutivo contra terceiros, mas não o de conferir personalidade jurídica comercial** por forma *sui generis*, eis que tal personalidade só pode ser adquirida mediante arquivamento de ato específico na Junta Comercial competente (art. 37, II, 2º, da Lei n. 4.726, de 13 de julho de 1965), sendo vedado o arquivamento de documentos que não obedecerem a prescrições legais e regulamentares (art. 38, II, Lei citada).

4. Deste modo, considerada a forma complexiva de apuração do lucro tributável, deve cada uma das pessoas jurídicas, apropriando individualmente suas receitas e despesas, apresentar sua declaração de rendimentos como contribuinte do imposto de renda, definido no art. 95. do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 76.186/75. (*Grifamos*)

Ressalte-se que às receitas, custos, despesas, direitos e obrigações decorrentes das operações relativas às atividades do con-

sórcio, aplica-se o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme contrato arquivado no órgão de registro. Ao efetuar a apropriação proporcionalmente à participação no consórcio, cada consorciada permanecerá sendo tributada pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, em conformidade com a opção realizada para o ano – independentemente das atividades do consórcio. Ou seja, para a apuração do IRPJ e da CSLL, deve ser observado o regime aplicável a cada uma das empresas consorciadas, as quais possuem personalidade jurídica para fins fiscais e são as contribuintes legais destas incidências tributárias.

Nesse sentido, destacamos o Ato Declaratório Normativo Coordenador do Sistema de Tributação n. 21, de 8 de novembro de 1984 (“ADN/CST 21/84”), *verbis*:

Ementa. O fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos (...)

(...)

1 - o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 219 da Lei n. 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;

2 - para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento;

3 - o valor do imposto retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios a que se refere o item 1 será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcional-

mente à participação contratada e observado o disposto no artigo 79 do Decreto-lei n. 2.072, de 20.12.83. (Grifamos).

Já no que tange à escrituração contábil das operações vinculadas ao consórcio, tendo em vista a ausência de personalidade jurídica bem como o exposto no § 2º do artigo 3º da IN RFB 834/08, esta será realizada pela empresa líder do consórcio, que deverá manter registro contábil das operações por meio de escrituração segregada em sua contabilidade, em contas e subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim, que deverá corresponder ao somatório dos valores das receitas, custos e despesas das consorciadas, podendo tais valores ser individualizados proporcionalmente à participação de cada consorciado no empreendimento.

Por outro lado, independentemente da contabilidade mantida pelo consórcio, a escrituração das operações objeto do consórcio, relativas à participação das pessoas jurídicas consorciadas, deverá ser efetuada em suas respectivas contabilidades, em livros contábeis, fiscais e auxiliares próprios.

Quanto à emissão de Notas Fiscais de Venda de mercadorias e serviços (ou fatura), a IN/RFB 834/08 dispõe que o faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou Fatura próprios, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento; no entanto, nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) e do Imposto sobre Ser-

viços de Qualquer Natureza (“ISS”), a Nota Fiscal ou Fatura poderá ser emitida pelo consórcio no valor total.

No caso em que a Nota Fiscal ou Fatura for emitida pelo consórcio, deverá ser remetida cópia desse documento fiscal às pessoas jurídicas consorciadas, indicando na mesma as parcelas de receitas correspondentes a cada uma, para efeito da apropriação proporcional das receitas pelas consorciadas, bem como deverá constar no histórico dos documentos informação esclarecendo tratar-se de operações vinculadas ao consórcio.

Assim, a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS relativas às operações correspondentes às atividades do consórcio serão apuradas pelas pessoas jurídicas consorciadas proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento, observada a legislação específica. No caso de apuração pelo regime não cumulativo, os créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, também proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a retenção e o recolhimento devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Já nos recebimentos de receitas decorrentes das operações do consórcio sujeitas à retenção do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, **a retenção deve ser efetuada em nome de cada pessoa jurídica consorciada**, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Desta forma, diante da regulamentação específica dos procedimentos fiscais, a IN/843/08, alterada pela IN/RFB

917/09, está alinhada à posição da própria RFB, como podemos destacar nas seguintes e recentes soluções de consultas de contribuintes, *in verbis*:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

EMENTA: CONSÓRCIO DE EMPRESAS – Rendimento do Trabalho Assalariado – Retenção na Fonte. **O consórcio de empresas constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 1976, conforme previsto no § 1º do art. 278 não possui personalidade jurídica, respondendo cada empresa consorciada por suas obrigações. Sendo assim, a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre a remuneração paga aos empregados, deverá ser efetuada pela empresa consorciada que os contratar, ainda que tais empregados prestem serviços somente para o consórcio.**

(Solução de Consulta N. 5 de 6 de Janeiro de 2009, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – grifamos).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, as obrigações acessórias (aí incluída a emissão de documentos fiscais) devem ser cumpridas individualmente, por empresa consorciada. Também a retenção de tributos e contribuições deve ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

(Solução de Divergência N. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – grifamos).

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, inclui-se no faturamento mensal de cada empresa consorciada, base de cálculo da Cofins, o montante do faturamento mensal obtido na atividade consorcial, de forma

proporcional a sua participação, independentemente da emissão de notas fiscais por parte de cada uma das empresas consorciadas. (Solução de Divergência N. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: No consórcio de empresas a que se refere o art. 278, § 1º, da Lei n. 6.404, de 1976, as obrigações acessórias (aí incluída a emissão de documentos fiscais) devem ser cumpridas individualmente, por empresa consorciada. Também a retenção de tributos e contribuições deve ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas.

(Solução de Divergência n. 23 de 30 de Maio de 2008, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: CONSÓRCIO ENTRE EMPRESAS NACIONAIS. O consórcio, constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404, de 1976, não possui personalidade jurídica própria, mantendo-se a autonomia jurídico-tributária de cada uma das consorciadas. CONTRIBUINTE. Contribuinte do IRPJ e das contribuições sociais decorrentes da atividade consorcial não é o consórcio, mas sim a consorciada, que, no regime do lucro real, deverá manter contabilidade que reflita proporcionalmente a do consórcio, segundo sua participação. Cabe a cada uma das empresas participantes do consórcio apropriar individualmente suas receitas e despesas, proporcionalmente à sua participação percentual no rateio do empreendimento, e computá-las na determinação do lucro real, presumido ou arbitrado, nas respectivas DIPJ, observado o regime tributário a que estão sujeitas no ano-calendário correspondente, bem como calcular e recolher a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. RECEITA AUFERIDA POR CONSORCIADA COM ALUGUEL DE BENS AO CONSÓRCIO. A receita de aluguel auferida pela consorciada, decorrente da locação de bens ao consórcio, deverá compor a base de cálculo dos tribu-

tos e contribuições da consorciada beneficiária. BENS ADQUIRIDOS PELO CONSÓRCIO. Os bens adquiridos pelo consórcio compõem o ativo permanente das consorciadas, na proporção de sua participação. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. **Cabe a cada empresa consorciada, inclusive à administradora, a emissão de Nota-Fiscal ou documento equivalente, levando-se em conta a participação que detém no empreendimento. É irrelevante, para este fim, o fato de o consórcio estar obrigado a ter inscrição própria no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. RETENÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. A retenção de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF n. 480, de 2004, deverá ser efetuada em nome de cada empresa participante do consórcio, tendo por base o valor constante da correspondente nota fiscal de emissão de cada uma das pessoas jurídicas consorciadas. Os valores retidos poderão ser deduzidos, pelo contribuinte (consorciada), do valor do imposto e contribuições da mesma espécie devidos, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.**

(Solução de Consulta N. 523 de 13 de Novembro de 2007, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: DISPENSA DE ENTREGA DE DECLARAÇÕES. Os consórcios não estão sujeitos à apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), como também da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) e do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Cabe a cada empresa consorciada, por ocasião da apresentação de suas respectivas DIPJ, DCTF e Dacon, nelas incluir as informações relativas aos tributos e contribuições pertinentes aos resultados auferidos, na proporção da participação de cada uma no empreendimento objeto do consórcio, bem como incluir nas suas respectivas DIRF as retenções efetuadas e recolhidas, vinculadas ao empreendimento, sem prejuízo da entrega, aos res-

pectivos beneficiários, dos Comproventes de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte.

(Solução de Consulta n. 523 de 13 de Novembro de 2007, Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal – *grifamos*).

Desta forma, uma vez que a RFB **não reconhece a personalidade jurídica própria do consórcio**, este instrumento está desprovido das obrigações que são atinentes às pessoas jurídicas em geral. Até porque, para que assim o fizesse, tal conduta deveria estar apoiada em legislação específica, sob pena de ferir o primado da legalidade em matéria tributária e o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

IV. Da natureza específica das obrigações tributárias (principais e acessórias) do consórcio e das consorciadas

A instituição do consórcio objetiva a agilidade nas relações comerciais e na conclusão do objeto-fim, uma vez que possibilita a união entre empresas para executar determinado empreendimento. Dita união entre empresas tem força vinculante e obrigacional, uma vez que observados os dispositivos previstos na Lei Societária (artigos 278 e 279), conjuntamente com o contrato *inter parte*, determinada estará a atividade comum que cada empresa deverá operar.

Importante destacar a lição de Pontes de Miranda¹²: “*o que caracteriza o consórcio é a existência, entre as empresas, de situação objetivo, idêntica, de modo que se possa estabelecer a mesma sorte, total ou parcial, embora cada um exerça, singularmente,*

12. PONTES DE MIRANDA, Francisco. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial, Tomo LI. 3ª ed. (reimpressão) Rio de Janeiro: Borsoi, p. 232.

a sua atividade. Por vezes, é a solução que se apresenta, para os problemas que exsurtem de natureza comum. Em vez de cada uma das empresas operar como seria acertado, posto que a seu arbítrio, criam-se todas elas a vinculação e a obrigatoriedade. Onde poderia haver a mesma atividade, a líbito dos interessados, de per si, estabelecem eles a participação coerciva, pela assunção de deveres”. (Grifamos)

No que tange ao âmbito societário, os dispositivos acima citados estabeleceram algumas regras e determinações a serem observadas pelo consórcio, tais quais: não possuir personalidade jurídica própria e, quanto a constituição, efetuar o registro perante a Junta Comercial.

Ainda, os artigos 278 e 279 da Lei Societária dispuseram no sentido de determinar e limitar a responsabilidade das pessoas jurídicas consorciadas com as condições previstas no contrato, sem presunção de solidariedade, mesmo em casos de falência de uma das consorciadas.

Já no âmbito tributário, a legislação também não reconheceu ao consórcio personalidade jurídica própria (apenas a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ) e, para tanto, este não é considerado perante a RFB como contribuinte de quaisquer tributos e contribuições. Assim, as pessoas jurídicas consorciadas, além de serem as responsáveis por tais tributos e contribuições (receita do consórcio), deverão observar as obrigações acessórias a eles atinentes.

Levando-se em conta que a receita auferida pelo consórcio é repassada para as pessoas jurídicas consorciadas de acordo com seu percentual de participação, e que estas devem oferecer esta receita à tributação – até porque, o consórcio não tem finalidade de lucro próprio, mas sim de lucro para as empresas

consorciadas –, o consórcio fica dispensado do recolhimento dos tributos e das obrigações acessórias (preenchimento e entrega de declarações) à RFB.

Desta forma, o consórcio de empresas implica única etapa de tributação (definição clara do objeto, prazo e finalidade), na medida em que a incidência tributária se dará somente após o recebimento das receitas ou resultados pelas empresas consorciadas, podendo estas, ainda, compensar de forma proporcional os tributos retidos na fonte em função dos pagamentos realizados em favor do consórcio.

Destarte, a obrigação tributária principal que é a de pagar ao Fisco os tributos incidentes sobre os resultados advindos das atividades do consórcio, será cumprida pelas empresas consorciadas, de acordo com a legislação tributária e na forma das citadas normas administrativas.

Acerca da distinção e natureza das obrigações tributárias, podemos destacar os dizeres do mestre Paulo de Barros Carvalho¹³, *verbis*:

A obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial (envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la), é nexó lógico que se instala a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de u'a norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o fato jurídico tributário (fato gerador) e o fato relational que conhecemos por "relação jurídica tributária".
(...)

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, p. 418-421.

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o “fato gerador” (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada “incidência dos tributos”.

Ademais, toda obrigação tributária tem por conseqüência a necessidade de haver uma regulamentação, para que seja alcançado o objetivo-fim, que é a cobrança do “*crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro*”¹⁴.

Esta atividade-meio pode ser designada como obrigações acessórias ou deveres instrumentais para o direito tributário. Como podemos observar, a obrigação tributária tem como objeto da prestação a garantia em dinheiro (crédito tributário), que se subsume nos deveres instrumentais atinentes às consorciadas.

Constatam-se, portanto, a existência de uma dicotomia de sujeitos possíveis nas obrigações tributárias dos consórcios, as principais realizadas pelas consorciadas e as acessórias realizadas tanto pelas consorciadas quanto pelo consórcio, conforme podemos listar abaixo:

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, p. 421.

- a) Obrigações do consórcio: (i) inscrição no CNPJ; e (ii) emissão de documento fiscal para fins de ICMS e ISS facultado ao consórcio, se previstos na legislação estadual e municipal, respectivamente.
- b) Obrigações das consorciadas pessoas jurídicas: (i) empresa líder: mantém registro contábil das operações do consórcio por meio de escrituração segregada na sua contabilidade, em contas e subcontas distintas, ou mediante a escrituração de livros contábeis próprios, devidamente registrados para este fim; (ii) consorciadas e empresa líder: efetuam a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis; emitem Nota Fiscal ou Fatura contra os contratantes; aportam na conta do consórcio os valores para custeio das despesas, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; registram o faturamento em suas contabilidades, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; efetuam a retenção na fonte do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento; e, entregam as declarações ao Fisco (DCTF, DIPJ, DIRF, DACON).

V. Da conclusão do estudo

Desta forma, o consórcio, por não possuir personalidade jurídica própria, tem por função a organização e coordenação do empreendimento com fim específico e determinado,

conforme estabelecido no instrumento de sua formação pelas sociedades consorciadas.

Obedecida esta premissa, a legislação tributária o trata como sujeito passivo de um mínimo de obrigações tributárias acessórias lhe imputando, em sua maioria, deveres instrumentais muito específicos e desvinculados da obrigação principal.

Destarte, é exatamente por este motivo que as consorciadas são consideradas as responsáveis pelas relações jurídicas decorrentes da existência do consórcio, na forma das normas administrativas vigentes que estão em plena consonância com o disposto no Código Tributário Nacional e artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, razão pela qual, a nosso ver, as normas administrativas em questão não carecem de legitimidade diante do ordenamento jurídico pátrio no que tange às obrigações estipuladas às empresas consorciadas.