

OS CONSÓRCIOS DE EMPRESAS E A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 528/2017 – O PRAZO DE DURAÇÃO E O OBJETO DESSES AGRUPAMENTOS

Fabiana Carsoni Fernandes

Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw. LL.M. em Direito Societário pelo Insper. Conselheira do IBDT.

Artigo recebido em 01.12.2023 e aprovado em 19.12.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O prazo determinado de duração do consórcio e a unicidade do empreendimento: manifestações doutrinárias, orientação da CVM e decisões administrativas 3 O prazo determinado de duração do consórcio e a unicidade do empreendimento: posição da RFB retratada em soluções de consulta, inclusive na Solução de Consulta n. 528/2017 4 A lei societária não requer que o prazo do consórcio seja curto e que a atividade empresarial seja única: a adequada interpretação das normas que dispõem sobre a matéria 5 A lei societária não requer que o prazo do consórcio seja curto e que a atividade empresarial seja única: manifestações doutrinárias e jurisprudência administrativa 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: O artigo aborda o consórcio de empresas, uma modalidade associativa segundo os arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/1976. Destaca sua natureza societária, exigindo descrição precisa do objeto e prazo de duração no contrato. Explora controvérsias sobre a extensão do objeto e prazo, mencionando a Solução de Consulta Cosit n. 528/2017 da Receita Federal. Refuta a posição da Cosit sobre prazo longo e a coincidência de objeto com a sociedade consorciada, indicando a existência de controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVE: Consórcios de empresas. Receita Federal. Lei societária. Comissão de Valores Mobiliários.

COMPANY CONSORTIA AND THE COSIT CONSULTATION SOLUTION N. 528/2017 – THE DURATION AND PURPOSE OF THESE GROUPS

CONTENTS: 1 Introduction 2 The determined duration of the consortium and the uniqueness of the enterprise: doctrinal manifestations, CVM guidance and administrative decisions 3 The determined duration of the consortium and the uniqueness of the enterprise: RFB's position portrayed in consultation solutions, including the Query Solution no. 528/2017 4 Corporate law does not require that the term of the consortium be short and that the business activity be unique: the appropriate interpretation of the rules that govern the matter 5 Corporate law does not require that the term of the consortium be short and that the business activity is unique: doctrinal manifestations and administrative jurisprudence 6 Conclusions 7 References.

ABSTRACT: The article addresses the consortium of companies, an associative modality according to arts. 278 and 279 of Law no. 6,404/1976. It highlights its corporate nature, requiring a precise description of the object and duration in the contract. Explores controversies about the extension of the object and deadline, mentioning the Cosit Query Solution n. 528/2017 of the Federal Revenue. It refutes Cosit's position on the long term and the coincidence of the object with the consortium company, indicating the existence of doctrinal and jurisprudential controversies on the subject.

KEYWORDS: Business consortiums. IRS. Corporate law. Securities and Exchange Commission.

1 INTRODUÇÃO

O consórcio de empresas disciplinado pelos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/1976 constitui modalidade associativa, por meio da qual as partes consorciadas perseguem escopo comum, em clima de cooperação e colaboração, sem perda de sua individualidade e sem perda de sua autonomia administrativa e patrimonial. Essa é a causa jurídica do consórcio, ou sua função prática¹.

Nos consórcios, as consorciadas buscam alcançar um fim comum mediante atividades concertadas, convergentes e conjuntas de todas elas, não o fazendo por meio de um ente autônomo, dotado de personalidade jurídica e constituído com este mister²; elas o fazem por meio de agrupamento despersonalizado, o que lhes assegura a manutenção de sua individualidade e autonomia.

-
1. A causa jurídica, neste trabalho, é entendida como a razão econômico-jurídica do negócio, sua finalidade, ou função prática, em garantia da qual o direito concede sua tutela, como ensina Luís Eduardo Schoueri (*Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 133).
 2. O consórcio, conquanto tenha o respectivo contrato arquivado no Registro do Comércio, não adquire personalidade jurídica, nos termos do art. 279, parágrafo único, da Lei n. 6.404/1976.

Trata-se de contrato típico de natureza societária³, estando sua disciplina contida nos já referidos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/1976.

De acordo com a disciplina que lhe foi dada, o contrato de consórcio deve conter descrição do objeto, isto é, do empreendimento a cuja execução as consorciadas se comprometeram. Para que o consórcio seja válido, requer-se que seu empreendimento seja lícito, possível e determinado (art. 104, II, do Código Civil⁴). O contrato de consórcio deve, também, dispor sobre o prazo de duração do agrupamento.

Há muitas discussões em torno da extensão do objeto do consórcio e do prazo de sua duração.

Essas discussões giram em torno da interpretação do art. 278, *caput*, da Lei n. 6.404/1976, segundo o qual o consórcio deve ser constituído para “executar determinado empreendimento”, e também do art. 279, III, da mesma lei, o qual requer a indicação, no instrumento de contrato, da duração do consórcio.

Discute-se se, à luz dessas normas legais, o prazo do contrato pode ser indeterminado, a exemplo do que a lei autoriza que ocorra em relação às sociedades personificadas, em cujos contratos ou estatutos sociais admite-se a fixação de duração indeterminada. Discute-se também se o objeto do consórcio pode coincidir com o próprio objeto social da consorciada.

Todos esses pontos foram endereçados pela Receita Federal do Brasil (RFB) na Solução de Consulta Cosit n. 528, de 18 de dezembro de 2017. Na ocasião, a Cosit assentou que (i) prazo longo de duração do consórcio é um prazo “quase indeterminado”, o que a lei societária não admite; (ii) o exercício do objeto social da pessoa jurídica deve ser desempenhado por meio de sociedades personificadas, e não por intermédio de consórcios, pois, se as consorciadas reparam atividades que ordinariamente exercem de acordo com seu objeto social, não ocorre a necessária individualização do empreendimento do consórcio.

Escorada nessas e em outras considerações, a Cosit concluiu que o consórcio integrado pela parte consulente seria, na verdade, um contrato de prestação

3. Sobre a tipicidade no Direito Societário, *vide*: SZTAJN, Rachel. *Contrato de sociedade e formas societárias*. São Paulo: Saraiva, 1989.

4. O inciso II do art. 104 autoriza que o objeto dos negócios jurídicos em geral seja determinável, e não determinado. Mas a Lei n. 6.404/1976, neste particular, faz menção a “determinado empreendimento” como objeto do consórcio, a demonstrar que as partes devem descrever cuidadosamente a atividade por elas desenvolvida em regime consorcial.

de serviços, sujeitando-se as remessas ao exterior relativas à repartição do resultado atribuível à consorciada estrangeira (i) às normas de controle de preços de transferência previstas na Lei n. 9.430/1996; (ii) à incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF); (iii) à contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE); e (iv) à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação.

Neste trabalho, examinaremos as duas premissas centrais anteriormente referidas – as quais, como se disse, orientaram as conclusões da Cosit. Não analisaremos todos os aspectos abordados pela Cosit, tampouco os fatos descritos na solução de consulta. Este estudo buscará demonstrar, apenas, que a Cosit não tem razão quando afirma que o prazo do consórcio não pode ser longo, e que o objeto do contrato não pode coincidir com o da sociedade consorciada.

Em que pese entendamos pelo desacerto das premissas centrais firmadas pela Cosit, nos tópicos vindouros, demonstraremos que o tema é objeto de controvérsia na doutrina e na jurisprudência. Iniciaremos este estudo, justamente, pela menção a manifestações doutrinárias e administrativas cujas premissas centrais são semelhantes às da Cosit para, em seguida, podermos refutar os fundamentos que as sustentam.

2 O PRAZO DETERMINADO DE DURAÇÃO DO CONSÓRCIO E A UNICIDADE DO EMPREENDIMENTO: MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS, ORIENTAÇÃO DA CVM E DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro, na interpretação da expressão “determinado empreendimento”, pronunciaram-se no sentido de que as atividades dos consórcios se esgotam, sendo únicas, e não diversificadas, além de definidas no tempo, e não perenes. Eis o que revela o seguinte excerto do estudo veiculado por ambos⁵⁻⁶:

5. Em outro estudo a respeito dos consórcios, José Alexandre Tavares Guerreiro tornou a afirmar: “Se, no entanto, o consórcio acaba por se dedicar a vários empreendimentos com indeterminação temporal, o modelo legal se compromete e desfigura, podendo então se falar em sociedade irregular ou de fato” (GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Regime jurídico do consórcio: o Código Civil e a Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 138, p. 204, 2005).
6. Referindo-se à disciplina dos consórcios em Portugal, ditada pelo Decreto-lei n. 231, de 28 de julho de 1981. Nuno Cunha Rodrigues afirmou que essas associações de caráter *intuitu personae* são tradicionalmente executadas em espaço temporal limitado, não perdurando indefinidamente (RODRIGUES, Nuno Cunha. A sujeição a IVA das relações subjacentes a

A diferença fundamental está precisamente na extensão desse escopo. Enquanto a finalidade do consórcio é a de executar *determinado empreendimento* (art. 278, *caput*), no grupo de sociedades têm-se em vista objetivos diversificados, tanto assim que o art. 265 fala, no plural, em participação de *atividades e empreendimentos comuns*, o que confere à associação grupal o caráter de *estabilidade*, inexistente no consórcio, cujas finalidades se esgotam, por exemplo, na realização de determinada obra ou na prestação de determinado serviço.

Assim sendo, a unicidade do empreendimento é nota essencial à figura em exame, sem a qual ela se desnatura. Não permite a lei a constituição de consórcios de fins diversos.

[...]

Constarão ainda do contrato de consórcio sua *duração, endereço e foro* (art. 279, inciso III). Coerentemente com as características do instituto, não se admite consórcio a prazo *indeterminado*, uma vez que seu objetivo é a execução de empreendimento *determinado*⁷. (grifos do original).

Note-se que os autores aludem ao grupo de sociedades, comparando-o ao consórcio para, assim, concluírem que o segundo, diferentemente do primeiro, não pode vigorar por prazo indeterminado, tampouco pode desenvolver mais de um empreendimento.

Nos grupos de sociedades, a sociedade controladora une-se às controladas, obrigando-se a “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns” (art. 265, *caput*, da Lei n. 6.404/1976).

Trata-se, à semelhança dos consórcios, de modalidade de associação, em que se congregam esforços e recursos. Mas, nos consórcios, enquanto tal congregação dá-se em busca do empreendimento comum, nos grupos de sociedades este espectro é mais amplo, podendo destinar-se não só à realização de empreendimentos comuns, como também à promoção do interesse geral do grupo, o qual se sobrepõe ao objeto das sociedades convenientes, ficando os

um contrato de consórcio interno. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico [org.]. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013. v. II, p. 451).

7. TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: Jose Bushatsky, 1979. v. II, p. 798 e 804.

interesses particulares dos sócios e acionistas destas sociedades subordinados à consecução dos interesses do grupo como um todo⁸.

Os grupos de sociedades podem vigorar por prazo indeterminado, tendo em vista que o art. 269, IV, da Lei n. 6.404/1976 estabelece que a convenção do grupo deve conter “o prazo de duração, se houver”. Logo, nada obsta a que os grupos de sociedades vigorem indefinidamente e, pois, sem prazo certo definido no respectivo contrato.

Nos consórcios, a indicação do prazo de sua duração é mandatória, constituindo elemento ínsito, fundamental, do contrato (art. 279, III, da Lei n. 6.404/1976). Porém, em nossa visão, a lei societária não impõe que esse prazo seja certo, tampouco que seja reduzido. A lei diz apenas que deve haver indicação de prazo no instrumento contratual, não obrigando que a duração dos consórcios seja diminuta e predefinida no tempo.

Portanto, a comparação entre a disciplina do grupo de sociedade e a do consórcio e, pois, a interpretação sistemática da legislação que rege um e outro são insuficientes para que se conclua pela limitação do objeto e da duração do último.

Em que pesem essas considerações, há outras manifestações doutrinárias relevantes, além daquela de Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro, em torno da necessidade de restrição do objeto e do prazo de duração dos consórcios.

Alberto Xavier, por exemplo, defendeu que o consórcio é um negócio típico que serve de instrumento jurídico para organizar a cooperação temporária e limitada entre empresas, sem diminuição da respectiva individualidade jurídica e independência econômica. Já o contrato de sociedade, na visão do jurista, é vocacionado para formas mais intensas e duradouras de colaboração⁹.

Waldirio Bulgarelli, na mesma toada, afirmou que o consórcio tem caráter transitório e temporário¹⁰.

Modesto Carvalhosa sustentou que o consórcio não pode abranger todas as atividades e objetivos das sociedades consorciadas, além de também ter

8. EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada: artigos 206 a 300*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021. v. IV, p. 503.

9. XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, p. 7, 2001.

10. BULGARELLI, Waldirio. *Manual das sociedades anônimas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 317.

afirmado que sua duração é vocacionada a ser curta. O consórcio, segundo o autor, detém propósito específico, único e temporário, não podendo abranger todas as atividades e objetivos das consorciadas. Quanto ao prazo, disse o autor que a duração do consórcio deve ser determinada, dado ser de sua natureza a não permanência, considerando que o agrupamento é dedicado à realização de empreendimento específico e único. Mas, apesar de ter defendido o caráter temporário do consórcio, o autor não foi inflexível com a permanência do agrupamento por entender – corretamente, a nosso ver – que ele deve perdurar até a conclusão do empreendimento, mesmo que sobrevenha o prazo estipulado contratualmente¹¹⁻¹².

Em estudo posterior, Carvalhosa, ao lado de Fernando Kuyven, reafirmou as considerações acima, dizendo, porém, que o consórcio pode ser constituído para atividade temporária ou permanente, podendo o prazo de sua duração ser determinado – passível de prorrogação pela vontade das partes –, ou determinável – *i.e.*, pelo tempo em que durar a execução do empreendimento¹³.

Para Nelson Eizirik, a duração do consórcio pode ser determinada (hipótese em que há um prazo, o qual pode, porém, ser prorrogado) ou determinável (hipótese em que a duração está condicionada à realização do empreendimento, e não a um prazo certo)¹⁴.

Em estudo anterior, no entanto, o mesmo autor não entreviu inconvenientes na constituição de grupo de natureza consorcial por prazo indeterminado, denominado “Convênio DPVAT”, dedicado à operação do seguro obrigatório DPVAT por seguradoras, afirmando que o empreendimento a que alude a Lei n. 6.404/1976 “pode desenvolver-se ao longo do tempo. [...] No caso

11. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas*: artigos 243 a 300. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 4, t. II, p. 370-371.

12. Em igual sentido, a Junta Comercial do Estado de São Paulo, em parecer datado de 06.04.1995, ao analisar e negar o arquivamento de instrumento contratual de consórcio, dedicado à distribuição de bens e serviços ligados a produtos e programas de computador, pelo prazo de dez anos, afirmou que: “Quanto ao aspecto objetivo, filiamo-nos à posição doutrinária que entende ser exigência legal objetivo certo e definido para a constituição de consórcio. Executado o empreendimento, o consórcio se encerra”.

13. CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.137. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalhosa, v. 3).

14. EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*: artigos 206 a 300. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021. v. IV, p. 560.

presente, ainda que inexistente um prazo certo de duração do Convênio DPVAT, está claro que sua vigência se condiciona à execução de operação conjunta de seguro”¹⁵, é dizer, o consórcio vigorará pelo lapso temporal durante o qual perdurar a execução de seu objeto, podendo ser duradoura¹⁶.

No tocante ao objeto, Nelson Eizirik entendeu que as atividades dos consórcios podem ser amplas, desde que estejam precisamente definidas no correspondente contrato. O que não se admite, segundo o jurista, é que “o contrato de consórcio contemple como empreendimento todas as atividades das consorciadas, por contrariar um dos elementos essenciais do instituto: a manutenção da autonomia das partes”¹⁷⁻¹⁸.

Roberto Lincoln de Sousa Gomes Júnior entende que a expressão “determinado empreendimento” significa, a um só tempo, que: o escopo deve ser definido; deve haver unicidade do objeto; e a duração do agrupamento deve ser delimitada no tempo, transitória, perdurando até a conclusão do empreendimento¹⁹.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) se pronunciou no mesmo sentido ao afirmar, no Parecer CVM/SJU n. 044, de 8 de junho de 1982, que o consórcio é instituto jurídico de natureza temporária, admitindo-se sua contratação por tempo indeterminado somente quando seu objeto estiver vinculado à realização de empreendimento específico que não acarrete atividade de natureza permanente.

Amparadas no referido parecer, Andrea Braga e Luiza Oliveira afirmaram que o consórcio deve ser temporário, podendo sua duração ser longa, mas não

15. EIZIRIK, Nelson. Consórcio de seguradoras. Competência de seu órgão de administração e representação. Validade do repasse de percentual de sua receita à SUSEP. In: EIZIRIK, Nelson. *Aspectos modernos do direito societário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 129-130.

16. O chamado “Convênio DPVAT” acabou dando lugar ao “Consórcio DPVAT”, na forma do art. 7º da Lei n. 6.194, de 19 de dezembro de 1974, o qual obriga que todas as sociedades seguradoras operadoras do DPVAT constituam e operem por meio de consórcio – agrupamento esse que é de vigência igualmente duradoura.

17. EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*: artigos 206 a 300. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021. v. IV, p. 560.

18. Também no sentido de que tal amplitude pode comprometer a autonomia das partes, *vide*: CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.137. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalhosa, v. 3).

19. GOMES JÚNIOR, Roberto Lincoln de Sousa. *Consórcios de empresas: fundamentos e regime de responsabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 59.

indeterminada, evitando-se, assim, manutenção de estrutura de concentração empresarial de caráter não societário²⁰.

No âmbito administrativo, cabe registrar os Acórdãos n. 101-86540 e 101-86541, ambos de 18 de maio de 1994, da 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos quais se decidiu que, quando a vigência do contrato de consórcio é por prazo indeterminado, e quando seu objeto não é específico, único, configura-se “sociedade de fato”, e não associação consorcial.

Nos aludidos acórdãos, a 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes afirmou que os consórcios não podem exercer atividades diversificadas, variadas, assim como também não podem durar indeterminadamente. Concluiu-se, então, haver uma sociedade de fato, e não um consórcio, tendo em vista que o consórcio se dedicava à construção de unidades imobiliárias e à conseguinte venda, ou locação destas unidades, bem como se destinava à locação de vagas de garagem, tudo de forma perene, permanente.

Como a questão examinada pelo extinto 1º Conselho de Contribuintes travou-se em decorrência do lançamento de tributos, pelas autoridades fiscais, contra as empresas consorciadas, entendeu-se pela nulidade dos respectivos autos de infração, em decorrência da indevida identificação do sujeito passivo. Na ocasião, foi destacado que, nos termos do art. 126, III, do Código Tributário Nacional, a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que se configure uma unidade econômica ou profissional, de tal sorte que o consórcio, ou melhor, a sociedade de fato, poderia ser alçada à condição de sujeito passivo tributário. Ou seja, as decisões foram favoráveis aos contribuintes em decorrência do suposto erro da fiscalização na identificação do sujeito passivo.

Como se nota, há manifestações doutrinárias e de órgãos como a CVM e o extinto Conselho de Contribuintes no sentido de que a duração do consórcio deve ser limitada no tempo, bem como no sentido de que o referido agrupamento não pode aglutinar atividades variadas, tampouco todas as atividades a que se dedicam as consorciadas, de acordo com seu objeto social.

20. BRAGA, Andrea; OLIVEIRA, Luiza. Consórcio de empresas. Aspectos gerais e fiscais. In: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; AZEVEDO, Luis Andre; HENRIQUES, Marcus de Freitas (coord.). *Direito societário, mercado de capitais, arbitragem e outros temas: homenagem a Nelson Eizirik*. São Paulo: Quartier Latin, 2020. v. II, p. 796.

Essa também é a orientação da RFB, retratada em soluções de consulta, inclusive na Solução de Consulta n. 528/2017 objeto deste estudo, como será demonstrado no próximo tópico.

3 O PRAZO DETERMINADO DE DURAÇÃO DO CONSÓRCIO E A UNICIDADE DO EMPREENDIMENTO: POSIÇÃO DA RFB RETRATADA EM SOLUÇÕES DE CONSULTA, INCLUSIVE NA SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 528/2017

A RFB, de longa data, entende que os consórcios devem vigorar por prazo não extenso e que seu objeto deve ser único, não se confundindo, em sua inteireza, com o objeto social da(s) consorciada(s).

A 6ª Região Fiscal da RFB na Decisão n. 272, de 20 de novembro de 1998, proferida no bojo de processo de consulta fiscal, asseverou que: “(p)ara não ser equiparado a uma pessoa jurídica comum, o consórcio deve ser constituído para a execução de um único empreendimento e de prazo de duração determinado”, sob pena de ser tributado como uma sociedade de fato²¹.

Na Solução de Consulta Cosit n. 526, de 11 de dezembro de 2017, a Cosit desqualificou consórcio de empresas, em razão de (i) tratar-se de associação entre empresas visando à capitalização de uma das consorciadas e à divisão de atividades por ela ordinariamente exercidas no âmbito do seu objeto social, o que retiraria do agrupamento o requisito de individualização do empreendimento; e (ii) embora o contrato estabelecesse prazo inicial de vigência de 36 meses, existindo cláusula prevendo sua prorrogação automática, por igual período, isto, na prática, conferiria ao consórcio a característica de contrato por prazo indeterminado – o que é digno de severas críticas, porque não há dúvidas de que a mera previsão de prorrogação não implica, *per se*, indeterminação.

Na mesma direção, a Solução de Consulta Cosit n. 528, de 18 de dezembro de 2017, objeto deste artigo, afirmou que o consórcio se distingue do contrato de sociedade, uma vez que “sua duração tende a ser sempre curta, determinada e coincidente com o término de sua finalidade específica”. Escorada nessa premissa, a Cosit desqualificou consórcio com prazo de duração de 20 anos, prazo esse passível de prorrogação, sob o fundamento de que o tempo de

21. Na mesma direção, e ancorando-se na Nota SRF/Cosit/Cotir/Dimef n. 74, de 23 de fevereiro de 2000, cite-se a posição da 10ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na Decisão n. 139, de 31 de outubro de 2000.

duração do consórcio seria “longo, quase indeterminado”²² – o que igualmente é digno de severas críticas, porque a longevidade do consórcio não acarreta, *per se*, indeterminação, quando o próprio contrato estabelece prazos certos, predefinidos.

Em decorrência da adoção dessas premissas centrais, a Cosit afirmou na citada Solução de Consulta Cosit n. 528 que entre as consorciadas haveria um contrato de prestação de serviços, motivo pelo qual, dentre outras constatações, concluiu que:

- as remessas ao exterior feitas a consorciada estrangeira a título de repartição dos resultados do consórcio teriam, na verdade, natureza de contraprestação de serviço por ela prestado em favor da consorciada situada no Brasil, sujeitando-se a dedutibilidade das referidas remessas perante o IRPJ e a CSL ao controle de preços de transferência na importação por se tratar de prestação de serviços envolvendo partes vinculadas, cabendo a aplicação do Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou do Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), previstos no art. 18 da Lei n. 9.430/1996;
- os serviços prestados pela consorciada estrangeira em favor da consorciada localizada no Brasil, quais sejam, serviços de suporte a decisões estratégicas, gestão da informação, política de gestão de risco, gerenciamento de risco e gerenciamento da cadeia de suprimentos, enquadraram-se como serviços de assistência administrativa ou semelhantes, submetendo-se à incidência da CIDE, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.168/2000;
- em virtude da afirmação anterior, as mesmas remessas a título de contraprestação por serviços de assistência administrativa e semelhantes ficaram sujeitas ao IRRF à alíquota de 15%, nos termos do art. 2º-A da Lei n. 10.168/2000; e
- os serviços prestados pela consorciada domiciliada no exterior envolvem a definição de estratégias afetas à cadeia de suprimentos ou distribuição de bens a ser realizada pela consorciada no Brasil, incluindo a tomada de decisões quanto à aquisição e racionalização de materiais; a identificação e a determinação de investimentos necessários à cadeia de suprimentos e

22. Em igual sentido, mencionem-se a Solução de Consulta SRRF01/Disit n. 1.002, de 9 de janeiro de 2018, e a Solução de Consulta SRRF01/Disit n. 1.001, de 09 de janeiro de 2018.

distribuição de produtos; a distribuição e alocação de estoque em período de escassez; o gerenciamento de contratos de armazenagem e transporte e monitoramento dos prestadores destes serviços; a seleção de fornecedores, dentre outros. Para a Cosit, os resultados dos serviços prestados pela consorciada estrangeira ocorrem no Brasil, razão pela qual devem incidir a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre as respectivas remessas ao exterior, na forma do art. 1º, § 1º, II, da Lei n. 10.865/2004.

Antes de adentrarmos nos desacertos da Cosit em torno da interpretação dos arts. 278, *caput*, e 279, III, da Lei n. 6.404/1976, cabem-nos alguns apontamentos acerca dos temas tributários endereçados pela solução de consulta, mais precisamente sobre como as normas referidas na ocasião são aplicadas aos consórcios de empresas – e não aos contratos de prestação de serviços.

Nas relações comerciais de importação ou exportação de bens, serviços ou direitos entre consorciadas residentes e não residentes no País, pode haver aplicação das normas relativas ao controle de preços de transferência, de que cuidam os arts. 18 e seguintes da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Isso porque o inciso VII do art. 23 da Lei n. 9.430/1996 considera parte vinculada ao sujeito passivo “a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento”.

O controle de preços de transferência, em situações desse jaez, deverá recair somente sobre as transações relacionadas ao empreendimento consorcial, e não sobre toda e qualquer transação levada a efeito entre as partes unidas em consórcio. Foi o que observou Luís Eduardo Schoueri, afirmando que o consórcio, dentro de uma evolução do conceito de sociedade no Direito Privado, constitui uma “sociedade de segundo grau” entre as consorciadas, limitada a determinado empreendimento, não sendo possível estender a disciplina de preços de transferência a relações que não se conectem ao empreendimento²³.

Assim, se as operações não estiverem vinculadas ao empreendimento, sendo, pois, alheias a ele, descaberá o controle de preços de transferência.

23. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013. p. 77.

Mas não só. As normas de controle de preços de transferência são inaplicáveis quando não houver entre as consorciadas autêntica importação ou exportação de bens, serviços ou direitos, como requerem os arts. 18, 18-A, 19 e 19-A da Lei n. 9.430/1996. Com efeito, somente se as consorciadas efetivamente transacionarem entre si, importando ou exportando bens, serviços ou direitos conectados ao empreendimento, é que será possível cogitar-se da aplicação da legislação que rege o controle de preços de transferência.

Quando contribuem para o empreendimento, as consorciadas não prestam serviços²⁴, tampouco vendem bens e direitos entre si; elas contribuem com serviços, bens e direitos para o desenvolvimento da atividade consorcial, é dizer, para o atingimento do fim comum. Como decorrência, as consorciadas não recebem contraprestação pela entrega de bens, serviços e direitos. Elas apenas partilham os resultados oriundos do empreendimento (receitas e despesas).

Com efeito, a contribuição feita por cada consorciada em prol da consecução do fim comum não constitui prestação à qual corresponda uma contraprestação. Na verdade, as contribuições de cada consorciada viabilizam o funcionamento do empreendimento, dirigindo-se à persecução do fim comum. Isso é típico de contratos plurilaterais, como os consórcios, nos quais as partes apenas cooperam entre si, atuando como se estivessem dispostas em círculo, e não em posições contrapostas²⁵.

Nos negócios jurídicos plurilaterais, as prestações das partes convergem, concentram-se, fundem-se, de modo a que seja atingido um fim comum. Não há prestação e contraprestação. O que cada figurante recebe, em negócios dessa natureza, provém do grupo, e não de cada um deles. Todos os figurantes têm o dever de prestar ao grupo, tendo, cada um deles, direito e pretensão a que os outros prestem o que prometeram²⁶. Nos negócios plurilaterais, os figurantes

24. Para que haja prestação de serviços, é necessário que um sujeito seja prestador (produtor) e o outro seja tomador ou destinatário (consumidor) da utilidade (cf. BARRETO, Aires Fernando. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 36).

25. ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 390.

26. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. Campinas: Bookseller, 2005. t. XXXVIII, p. 37.

socializam, não havendo contraposição de interesses, tampouco individualismo – notas características dos negócios bilaterais²⁷.

É por isso que não há controle de preços de transferência nas remessas ao exterior feitas a título de partilha do resultado do consórcio, na proporção da participação da consorciada estrangeira no empreendimento, porque a última, quando empreende as prestações a que se obrigou no contrato de consórcio, não presta serviços, tampouco os exporta, às demais consorciadas, atuando de forma concertada ou conjunta com as demais, em prol da consecução do objeto consorcial.

Nesse sentido, cite-se a Solução de Consulta n. 207, de 26 de julho de 2001, da 7ª Região Fiscal, para a qual, ainda que se trate de empresas do mesmo grupo econômico, as regras de preços de transferência não terão aplicação nos consórcios entre empresas nacionais e estrangeiras, “eis que entre elas não haverá operação de importação, exportação ou aquisição, aplicando-se, apenas, as regras gerais relativas à distribuição disfarçada de lucros”²⁸. Vale dizer, a aplicação das regras atinentes à distribuição disfarçada de lucros não é automática, dependendo do preenchimento dos critérios quantitativos previstos em lei, bem assim de a operação ser praticada com pessoa ligada à pessoa jurídica, na forma disciplinada pelos arts. 60 a 62 do Decreto-lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1977.

Veja-se: a Solução de Consulta Cosit n. 528/2017 somente concluiu pela aplicação das normas de controle de preços de transferência nas remessas ao exterior do resultado atribuível à consorciada estrangeira por não entrever a existência de verdadeiro consórcio. Com efeito, qualificando a relação jurídica como prestação de serviços, a Cosit entendeu aplicáveis as normas de controle de preços de transferência na importação de serviços, em virtude de as partes pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que as caracterizava como partes vinculadas, para efeito deste mesmo controle.

27. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte especial. Campinas: Bookseller, 2005. t. XXXVIII, p. 44.

28. Sobre as normas afetas aos preços de transferência e à distribuição disfarçada de lucros, Ricardo Mariz de Oliveira explica: “Para a proteção da arrecadação tributária, ambos os regimes se valem de regras que, afinal, estabelecem um lucro mínimo a ser necessariamente auferido pela pessoa jurídica em determinados negócios, para que seja tributável, ou consideram que esse lucro mínimo exigido deve ser oferecido à tributação ainda que não tenha acontecido na realidade patrimonial da pessoa jurídica” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II, p. 1.022).

As afirmações dos parágrafos anteriores são importantes para se analisar e definir a incidência de outros tributos, como o IRRF, a CIDE, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação.

Quanto ao primeiro desses tributos, tem-se que, nos consórcios envolvendo sociedades estrangeiras, apenas o quinhão atribuído contratualmente à consorciada estrangeira será atingido pela legislação que disciplina o IRRF incidente sobre os pagamentos remetidos ao exterior, como reconheceu a 7ª Região Fiscal na Solução de Consulta n. 225, de 21 de agosto de 2001.

Nesses consórcios, o recolhimento do IRRF competirá à pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter rendimentos à consorciada estrangeira, isto é, à pessoa jurídica que arcar com o ônus financeiro da contratação. Mesmo que, por ajuste contratual, todos os pagamentos afetos à contratação sejam feitos à consorciada situada no País, ficando ela encarregada de remeter a quantia cabente à consorciada estrangeira, na proporção de sua participação no empreendimento, a sujeição passiva por responsabilidade, neste caso, não será deslocada para a consorciada nacional, competindo à pessoa jurídica contratante, conforme reconhecido nas Soluções de Consulta n. 136, de 2 de junho de 2014, n. 14, de 17 de março de 2021, n. 139, de 20 de setembro de 2021, todas da Cosit. Isso porque o responsável tributário é a contratante do serviço, ou seja, é a fonte pagadora da renda ou do provento de qualquer natureza, cumprindo-lhe recolher o IRRF, nos termos do art. 45, parágrafo único, do CTN, mesmo que os valores devidos à consorciada não residente sejam recebidos por intermédio da empresa líder.

No tocante à CIDE, à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, somente se poderá cogitar de sua incidência nas relações travadas entre as consorciadas se elas transacionarem entre si em relações externas ao consórcio, ainda que conectadas a seu objeto, porque, como dito e redito acima, em regra, no âmbito do consórcio, as consorciadas agem em círculo, e não em posições contrapostas, não importando, tampouco adquirindo, em regra, bens e serviços entre si.

Feitas essas considerações de ordem geral sobre o tratamento tributário aplicável aos genuínos consórcios de empresas, passemos a analisar os equívocos das duas premissas centrais da Solução de Consulta Cosit n. 528/2017 sobre algumas das características intrínsecas desses agrupamentos (*i.e.*, sua duração e seu objeto).

4 A LEI SOCIETÁRIA NÃO REQUER QUE O PRAZO DO CONSÓRCIO SEJA CURTO E QUE A ATIVIDADE EMPRESARIAL SEJA ÚNICA: A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS QUE DISPÕEM SOBRE A MATÉRIA

Consoante examinado nos tópicos anteriores, não há consenso na doutrina quanto ao prazo de duração dos consórcios. Parece-nos que o entendimento de que este prazo deve ser, em qualquer caso, certo, determinado ou determinável e transitório remonta à experiência por nós experimentada em torno do instituto, antes de sua regulamentação pela Lei n. 6.404/1976. É que os consórcios, naquele período, eram largamente utilizados para a execução de empreendimentos únicos, com prazo certo ou, no mínimo, estimável de duração, como é o caso dos consórcios dedicados à execução de obras públicas de grande vulto. No entanto, o instituto, tal como concebido pela Lei n. 6.404/1976, comporta também os agrupamentos cujo objeto seja executado por tempo indeterminado, tendo em vista que o regramento dos arts. 278 e 279 não é rígido, isto é, não é mandatório em torno da prévia determinação temporal, além de não obrigar que os consórcios tenham curta duração, tampouco obstar que sejam permanentes²⁹.

O consórcio deve durar pelo tempo de execução do empreendimento. A execução não tem que ser instantânea, podendo o período entre o início e a conclusão das atividades ser longo ou breve a depender das características de cada operação³⁰. Esse tempo pode ser de antemão certo e determinado, como passível de determinação futura (determinável)³¹, não sendo vedada a indicação, no instrumento contratual, de prazo indeterminado, tampouco a indicação de que o agrupamento durará pelo tempo necessário à execução e conclusão

29. Sobre a possibilidade de o consórcio ser constituído para atividade temporária ou permanente, *vide*: CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.137. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalhosa, v. 3).

30. SZTAJN, Rachel. Comentário aos artigos 887 a 926 e 966 a 1.195. *In*: SZTAJN, Rachel; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. *Código Civil comentado: direito de empresa*. São Paulo: Atlas, 2008. v. 11, p. 136. (Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo).

31. Para Rachel Sztajn, é irrelevante o tempo de duração do consórcio. O que importa é que, completado o negócio determinado a que alude o parágrafo único do art. 981 do Código Civil, a sociedade consorcial deixa de ter razão de existir, por falta de objeto (SZTAJN, Rachel. Comentário aos artigos 887 a 926 e 966 a 1.195. *In*: SZTAJN, Rachel; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. *Código Civil comentado: direito de empresa*. São Paulo: Atlas, 2008. v. 11, p. 136. [Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo]).

do empreendimento, quando não for possível, desde logo, e com precisão, definir o interregno durante o qual a associação perdurará.

Também não há qualquer óbice a que o instrumento contratual autorize a prorrogação do prazo de duração do consórcio. A renovação do período de duração dos consórcios, nos dizeres de Deborah Kirschbaum, “é plenamente justificável à vista da necessidade de prazo adicional para a execução do empreendimento”³². Quer o instrumento contratual contemple cláusula de renovação, quer não, o consórcio não se extinguirá pelo advento do prazo assinalado no contrato enquanto não concluído o empreendimento, tampouco cumpridas as obrigações a ele correspondentes³³.

O termo “determinado”, empregado pelo art. 278, *caput*, da Lei n. 6.404/1976, que tanta celeuma gera em torno do assunto, não carrega, em si, a noção de unicidade do empreendimento, tampouco de limitação temporal do agrupamento. Determinado é característico daquilo que é preciso, definido, fixo, certo, mas não necessariamente único e transitório. Logo, a expressão “determinado empreendimento”, adotada pela lei, está a requerer que o contrato delimite com clareza e precisão o objeto do consórcio, e nada mais.

Portanto, os consórcios podem ser validamente constituídos para o exercício de atividades variadas, diversificadas, e não únicas, mesmo que este exercício perdure no tempo.

É inegável que o legislador de 1976, na edição da Lei n. 6.404/1976, se inspirou nos consórcios uninegociais, é dizer, nos consórcios de uma só atividade, geralmente de duração limitada, a exemplo daqueles dedicados à execução de obra pública, ou de serviço de engenharia, muito comuns àquela época – e até os dias atuais.

Ocorre que, tal como redigidos, os arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/1976 não imprimiram aos consórcios a característica de um contrato uninegocial, necessariamente temporário. Logo, os referidos dispositivos não comportam outra interpretação, senão a de que o empreendimento objeto do consórcio pode

32. KIRSCHBAUM, Deborah; CANADO, Vanessa Rahal; MEIRA, Thais de Barros. Consórcio e sociedade em conta de participação: planejamento tributário ilícito. In: PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 446.

33. Conforme CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.138. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalho, v. 3).

envolver mais de uma atividade, admitindo-se também que sua duração não fique restrita a um prazo certo e predeterminado, porque, dessa forma, não há desatendimento à causa jurídica deste contrato; pelo contrário: o contrato cumpre sua função prática de servir como instrumento de cooperação maleável, que não se reduz a algumas espécies de negócios, tampouco tem sua duração obrigatoriamente limitada no tempo, acomodando toda sorte de empreendimentos, desde que os fins das partes sejam lícitos e possíveis.

O Código Civil, a todo rigor, corrobora essas conclusões.

O aludido código, à semelhança do que disciplinam os arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/1976, determina que o contrato social das sociedades simples e das sociedades limitadas indique seu objeto e sua duração (art. 997, II, e art. 1.054). O Código Civil ainda autoriza que tais sociedades sejam constituídas para a “realização de um ou mais negócios determinados” (art. 981, parágrafo único)³⁴. Ou seja, a sociedade pode, validamente, ser constituída para a execução de apenas um empreendimento, seja por prazo certo e predefinido, ou por prazo indeterminado. Em qualquer caso, o objeto da pessoa jurídica deve ser determinado, é dizer, deve ser preciso, certo, como sucede em relação aos consórcios.

A sociedade personificada dedicada ao exercício de uma única atividade, a todo rigor, não se apresenta como um consórcio, ainda que seu prazo de duração seja certo e determinado; e o consórcio constituído com o objetivo de executar mais de um negócio, em princípio, não tem a natureza de uma sociedade em comum, mesmo que as consorciadas – ou parte delas – se comprometam a empreender todas as atividades descritas em seu objeto social e, mais, ainda que o prazo de duração do agrupamento seja indeterminado. O que define se, nestes casos, há sociedade personificada ou consórcio é o regime jurídico

34. José Alexandre Tavares Guerreiro, traçando um paralelo com os consórcios, criticou a redação do art. 981, parágrafo único, do Código Civil, ao sustentar que: “É pelo menos estranha a redução da *atividade* a um só negócio determinado, como possibilita o novo texto codificado, o qual, de toda forma, só vem a obscurecer a diferenciação clara entre sociedade e consórcio, que vinha da Lei de Sociedades por Ações” (GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Regime jurídico do consórcio: o Código Civil e a Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 138, p. 204, 2005 – grifo do original). A despeito das reflexões do autor, parece-nos perfeitamente possível a constituição de sociedade com vistas à execução de atividade única, como se dá, por exemplo, nas chamadas “sociedades de propósito específico”.

escolhido pelas partes, ao qual elas devem se submeter integralmente quando fizerem a opção pelo uso deste ou daquele tipo societário. Explica-se.

Situações há em que o negócio celebrado entre as partes é compatível com mais de um tipo contratual, sendo-lhes permitida a escolha de um deles, desde que não vedada por lei. Tal compatibilidade pode se verificar em relação aos inúmeros negócios que se ajustam tanto ao tipo “consórcio”, quanto ao tipo “sociedade personificada”. Mas a adoção deste ou daquele tipo societário implicará efeitos jurídicos distintos, tendo em vista as especificidades do regime jurídico de um e de outro.

A qualificação de qualquer contrato é sua recondução a um tipo contratual, por meio da constatação da presença de todos os elementos essenciais do tipo, disto fazendo emergir, como efeito jurídico, a disciplina contratual completa relativa àquele tipo³⁵. Presentes todos os elementos essenciais do tipo e atendida sua causa jurídica, os interessados podem adotá-lo, em detrimento de outro tipo contratual cujos elementos essenciais e cuja causa jurídica também seriam observados, caso os interessados tivessem optado por sua adoção. Isso ocorre, porque, como afirmado, os ajustes das partes, não raro, podem se amoldar a mais de um tipo contratual³⁶.

Em que pese uma gama variada de negócios possa ser exercida ou por meio de consórcios, ou de sociedades personificadas, nem uma nem outra figura pode ser utilizada com desvio ou inobservância das finalidades da lei, ou de sua causa jurídica.

Sabe-se que, no Direito Privado, as partes possuem liberdade para agir como lhes convier, desde que não ajam em desacordo com regramentos de ordem pública, tampouco incidam em algum vício, ou patologia. Vige, nesta seara, o princípio da autonomia da vontade, assim como a livre-iniciativa e a liberdade de contratar. Em matéria contratual, a liberdade das partes contratantes é assegurada, de modo expresso, pelo art. 421 do Código Civil, sob a condição de que elas atuem em razão e nos limites da função social do contrato.

Transpondo esses postulados à situação ora analisada, sem olvidar de todas as considerações precedentes, tem-se que o exercício de atividades variadas, num consórcio, na medida em que não vedado ou restringido pela lei, é admitido. Daí ser possível afirmar que as partes, tendo interesse em se associar, em

35. VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 166.

36. VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 172-173.

clima de colaboração, com vistas à consecução de empreendimento, possuem certa dose de liberdade para optar pelo regime próprio dos consórcios, em detrimento daquele atinente às sociedades personificadas³⁷.

Contudo, não se há de admitir consórcio cuja constituição se dê como subterfúgio para limitar a responsabilidade das consorciadas. Como os consórcios não detêm personalidade jurídica, e como as consorciadas, em regra, somente respondem nos limites e condições estabelecidos em contrato, esta modalidade de associação poderia ser adotada como forma de subtrair ou subverter responsabilidades. Por isto é que a detecção de vício ou irregularidade, em tese, pode submeter o consórcio às normas de regência das sociedades em comum, ou então dar lugar à invalidade, ou à ilicitude do negócio jurídico consorcial³⁸. Esta perquirição, a toda evidência, é casuística, dependendo dos fatores de cada caso concreto.

Por fim, deve-se mencionar que a coincidência entre o objeto social de uma ou mais consorciadas com o empreendimento consorcial não desqualifica esse agrupamento. Quer dizer, o fato de o empreendimento confundir-se, no todo ou em parte, com a atividade-fim de uma ou mais consorciadas não impede que as partes se unam em consórcio para o seu desenvolvimento.

Nada obsta, por exemplo, a que uma ou mais consorciadas sejam sociedades de propósito específico, constituídas com a única finalidade de proverem bens, serviços ou *expertise* para o desenvolvimento de certo empreendimento objeto de consórcio. É o que pode validamente acontecer – e acontece – em consórcios formados por consorciadas de propósitos específicos que somam suas aptidões com o único objetivo de, sagrando-se vencedoras em licitação, contratar com o Poder Público. Neste caso, a atividade das consorciadas confundir-se-á com seu próprio objeto social. Isto, contudo, não acarreta mácula de

37. A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos Acórdãos n. 3101-000903 e 3101-000904, todos de 07.10.2011, quando concluiu pela possibilidade de sucessivas prorrogações do prazo de duração do consórcio, bem como pela viabilidade de constituição de agrupamento para a implantação e exploração de parque industrial, asseverou que “perante a ausência de lei impondo conduta diversa, tenho por infundadas as alegadas irregularidades do consórcio Alumar, porquanto o princípio da *autonomia da vontade* é soberano na constituição do consórcio (do âmbito das relações entre particulares)” (grifos do original).

38. Nesse sentido, vide: CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1.134. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalhosa, v. 3).

qualquer ordem, dado inexistir restrição legal a que assim se proceda, vigorando e valendo a autonomia da vontade das partes.

A união em consórcio, na realidade dos negócios, permite o desenvolvimento de empreendimentos que, não fosse o agrupamento, não seriam de execução viável por falta de *expertise*, autorização estatutária e/ou capacidade técnica e operacional das consorciadas, quando consideradas individualmente.

Mas a união em consórcio também permite que atividades já empreendidas isoladamente pelas consorciadas, coincidentes com a atividade-fim de cada uma delas, sejam desenvolvidas em conjunto, no bojo do agrupamento, ainda que as consorciadas tenham potencial e capacidade para desenvolvê-las individualmente. A reunião em consórcio, em situações dessa natureza, pode ocorrer com vistas à obtenção de ganhos de escala, eficiência, qualidade, posicionamento no mercado etc. Isto não interfere, tampouco está em desacordo com a causa jurídica do contrato de consórcio.

Admite-se que as partes se dediquem a atividades econômicas variadas e diversificadas, sejam elas idênticas, conexas ou complementares³⁹. Admite-se também que a junção das partes ocorra para viabilizar o desenvolvimento da atividade-fim de uma, algumas ou de todas as consorciadas. O que importa, em qualquer caso, é que as atividades das consorciadas convirjam em torno da causa do negócio, qual seja, o fim comum, que é alcançado mediante cooperação e concertação de prestações, sem perda de individualidade e autonomia das consorciadas.

Portanto, os consórcios podem ser integrados por partes atuantes no mesmo segmento, ou em segmentos variados da economia, assim como os consórcios podem deter empreendimento idêntico à atividade-fim das consorciadas, bastando, para que o contrato cumpra sua causa, que as prestações das consorciadas se interconectem e se interpenetrem, permitindo, assim, o alcance do fim comum.

Todas essas considerações revelam o desacerto das premissas centrais que fundamentaram a Solução de Consulta Cosit n. 528/2017.

39. Na Itália, os consórcios, na redação original do art. 2.602 do Código Civil de 1942, só podiam ser constituídos por aqueles que exercessem a mesma atividade econômica, ou atividades conexas, o que acabava restringindo, por demais, o uso dessa figura associativa. Mas, em 1976, quando da edição da Lei n. 377, em 10.05.1976, aquele dispositivo foi alterado, admitindo-se a constituição de consórcios por empresas dedicadas a atividades diversificadas.

5 A LEI SOCIETÁRIA NÃO REQUER QUE O PRAZO DO CONSÓRCIO SEJA CURTO E QUE A ATIVIDADE EMPRESARIAL SEJA ÚNICA: MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Diversas são as manifestações no sentido de que o consórcio pode ser duradouro e envolver atividades diversificadas, nos moldes apresentados no tópico anterior.

Fábio Konder Comparato, pouco após a edição da Lei n. 6.404/1976, manifestou-se contrariamente à interpretação da expressão “determinado empreendimento” como sinônimo de atividade empresarial única e de prazo limitado no tempo, sob pena de se restringir o uso dessa modalidade de colaboração entre empresas. Para chegar a esta conclusão, o autor invocou a regulamentação das sociedades em conta de participação, à época disciplinadas pelo Código Comercial⁴⁰, dizendo que seu emprego acabou sendo admitido para o exercício de atividade empresarial permanente, não obstante o Código Comercial assinalasse tratar-se de sociedade momentânea que tinha por objeto “uma ou mais operações de comércio determinadas” (art. 325)⁴¹.

O exemplo das sociedades em conta de participação, destacado por Konder Comparato, contribui para a discussão em torno do objeto e do prazo de duração dos consórcios. É que, embora o Código Comercial de 1850 qualificasse a conta de participação como uma sociedade acidental, momentânea ou anônima, utilizada para uma ou mais operações de comércio determinadas, admitia-se que ela fosse utilizada em caráter permanente, ou duradouro, como assinalaram, dentre outros, além de Fábio Konder Comparato, Mauro Brandão Lopes⁴², Carvalho de Mendonça⁴³, João Eunápio Borges⁴⁴, Alfredo de Assis

40. João Luiz Coelho da Rocha fez a mesma associação, mas concluiu em sentido oposto (ROCHA, João Luiz Coelho da. Os consórcios de empresas e seus riscos jurídicos. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 115, p. 84, 1999).

41. COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 23, p. 100, 1976.

42. LOPES, Mauro Brandão. *A sociedade em conta de participação*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 56.

43. CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937. v. 4, p. 230-231.

44. BORGES, José Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967. p. 313.

Gonçalves Neto⁴⁵, Sérgio Campinho⁴⁶ e Pontes de Miranda⁴⁷⁻⁴⁸. O que importava era que, duradouro ou não, o empreendimento ou a atividade constitutiva do objeto social estivessem adequada e suficientemente definidos no contrato social da conta de participação. O mesmo raciocínio deve orientar a análise do objeto e da duração dos consórcios, conforme examinado no tópico anterior.

Mauro Rodrigues Penteado defendeu que “(o) adjetivo ‘determinado’, a nosso ver, está empregado no art. 278 no sentido de designação precisa e completa do objeto do consórcio, e não com o cunho de limitar a sua duração”⁴⁹. Também asseverou que “(a) ‘duração’ do consórcio, portanto, está ligada à execução do seu objeto e não necessariamente a um lapso temporal predeterminado”⁵⁰. Carlos Alberto Bittar, na mesma toada, afirmou que, “(n)a atuação consorcial, as empresas permanecem vinculadas pelo prazo correspondente, ou mesmo continuamente”, acrescentando que “(t)ermina o ajuste, de regra, com a expiração do prazo, ou o alcance do objetivo”⁵¹.

Luiz Gastão Paes de Barros Leães, por sua vez, sustentou que o termo “determinado” não tem o condão de limitar o consórcio “a uma única operação, ou de lhe negar o caráter de permanência. E, ao lhe impor uma duração, tanto pode ser ela a prazo determinado como indeterminado”⁵².

45. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 183.

46. CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do Código Civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 86.

47. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. XLIX, p. 333.

48. Em sentido oposto, defendendo que a conta de participação contemplava o exercício de atividades transitórias ou únicas, e não o exercício permanente e continuado – o último característico das sociedades de fato ou irregulares, vide: SZTAJN, Rachel. *Contrato de sociedade e formas societárias*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 71. No entanto, na vigência do Código Civil de 2002, Rachel Sztajn afirmou que a conta de participação pode ser duradoura (SZTAJN, Rachel. Comentário aos artigos 887 a 926 e 966 a 1.195. In: SZTAJN, Rachel; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. *Código Civil comentado: direito de empresa*. São Paulo: Atlas, 2008. v. 11, p. 171. [Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo]).

49. PENTEADO, Mauro Rodrigues. *Consórcios de empresas*. São Paulo: Livraria Pioneira, 1979. p. 146.

50. PENTEADO, Mauro Rodrigues. *Associações voluntárias de empresas – uma análise da legislação no país e no exterior*. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 52, p. 51, 1983.

51. BITTAR, Carlos Alberto. *Contratos comerciais*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990. p. 212.

52. LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Contrato de consórcio*. In: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004. v. I, p. 522.

É também como pensa Rodrigo R. Monteiro de Castro. Para o autor, o consórcio pode ser dedicado à realização de projeto que, pelas suas características, não se exaure no tempo. Assim, tal agrupamento amolda-se a empreendimentos de exercício continuado, mesmo que duradouro ou indeterminado. Isso se justifica, segundo o autor, em virtude de a lei societária não trazer limitações quanto à duração do consórcio, não impondo, portanto, que o prazo seja determinado. Admite-se, ainda, de acordo com Monteiro de Castro, que os consorciados alterem o prazo de duração no curso da execução do empreendimento, assim como ampliem seu objeto⁵³.

Em igual sentido, mas muito antes da edição da Lei n. 6.404/1976, Pontes de Miranda defendeu que, nos consórcios, “pode ser determinado o prazo, ou ser indeterminada a duração. Se foi determinada, pode haver, segundo os conceitos, a *prorrogação* ou a *renovação* do contrato”⁵⁴. (grifos do original).

Na seara administrativa, após os Acórdãos n. 101-86540 e 101-86541, ambos de 18 de novembro de 1994, citados no tópico 2 deste estudo, diversas decisões refletiram o posicionamento doutrinário noticiado linhas atrás, ora para admitir a constituição de consórcios por prazos longos e passíveis de prorrogação, ora para validar o exercício de atividades diversificadas.

No Acórdão n. 107-08961, de 29 de março de 2007, por exemplo, a 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes⁵⁵ analisou consórcio constituído com o objetivo de fornecer, instalar e manter abrigos a usuários de ônibus, mediante exploração publicitária. Originalmente, o contrato previu que o consórcio deveria perdurar por dez anos. Mas, após sucessivas modificações, convencionou-se a prorrogação do prazo do consórcio por mais nove anos.

O fisco entendeu que a aludida prorrogação teria tornado o prazo de duração do consórcio indeterminado, o que não seria admitido pela lei – o que,

53. CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de. Consórcios (arts. 278 e 279). In: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). *Lei das Sociedades Anônimas comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 1.473.

54. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. Campinas: Bookseller, 2007. t. LI, p. 343.

55. Na mesma data, a 7ª Câmara também proferiu o Acórdão n. 107-08957, de 29.03.2007. Nele, há registro de que o fisco considerou não ser possível a constituição de consórcio por prazo indeterminado para a distribuição, produção e coprodução de vídeos, filmes em vídeo, cinema ou televisão, reputando haver, no caso, sociedade de fato. No entanto, o acórdão não se pronunciou sobre o mérito da discussão, tendo apenas confirmado a decisão de origem, que cancelou a exigência fiscal, em decorrência da falta de aprofundamento das investigações e também porque as consorciadas tinham oferecido as respectivas receitas à tributação.

repete-se, é digno de severas críticas, porque a longevidade do consórcio não acarreta, *per se*, indeterminação, quando o próprio contrato estabelece prazos certos, predefinidos. Como decorrência daquelas alegações, o fisco concluiu pela existência de uma sociedade de fato, tendo promovido o arbitramento do lucro⁵⁶, em razão da falta de apresentação de declaração de rendimentos⁵⁷.

Todavia, na apreciação do caso, o Acórdão n. 107-08961, amparado no que chamou de “autores integrantes de corrente mais moderna da doutrina”, não deu razão ao fisco, decidindo que:

A Lei de fato não é expressa no sentido de que deva necessariamente dar ao contrato uma duração determinada. O empreendimento objetivado pela união das sociedades pode ter uma amplitude muito grande, inclusive no seu aspecto temporal. Verifique-se que o adjetivo “determinado” é empregado no art. 278 da aludida Lei no que tange à descrição precisa do objeto do consórcio, a qual é, de fato, imprescindível, e não com cunho limitativo de sua duração.

[...]

Necessário destacar, sobretudo, que ao empregar o termo “determinado”, o art. 278, da Lei das S.A. não está vedando ao contrato de consórcio o caráter de permanência, senão impondo que seja preciso o seu objeto, e, ao lhe obrigar uma duração, tanto ela pode ser por prazo determinado como indeterminado. E, observe-se, quando a Lei se refere a “empreendimento”, do termo não decorre a interpretação lógica de que o objeto consorcial deva necessariamente ser de caráter temporário. Inexiste restrição para que se aja em consórcio numa operação permanente.

Diversos outros acórdãos proferidos na esfera administrativa analisaram consórcio, denominado “Consórcio Alumar”, dedicado, conforme narrado

56. O arbitramento do lucro, em matéria fiscal, para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, é medida extrema, excepcional, cabível quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, tendo lugar, inclusive, quando a escrituração comercial da pessoa jurídica for imprestável, nos termos do art. 47 da Lei n. 8981, de 20.01.1995.

57. Nesse particular, o Acórdão n. 107-08961, de 29.03.2007, acertadamente, concluiu que não teria lugar o arbitramento do lucro, “na medida em que a simples falta de DIPJ não seria razão bastante para a sua caracterização. Na verdade, deveria a fiscalização ter intimado a DMB a apresentar livros e documentos do consórcio ou, caso não os tivesse, que concedesse prazo para que esta fizesse ou refizesse a sua escrituração. A partir daí, caracterizada a inexistência de livros e documentos, ou a recusa em sua apresentação, aí sim seria cabível o arbitramento [...]”.

nesses mesmos acórdãos, à construção de parque industrial e à subsequente operação deste parque, pelas consorciadas, com vistas ao refino da bauxita e à redução da alumina para obtenção de alumínio. No contrato, estabeleceu-se que o consórcio perduraria até 2050, sendo prorrogável, automaticamente, por um ano⁵⁸.

Conforme relato extraído do Parecer CVM/SJU n. 044/1982, referido no tópico 2, o qual analisou o mesmo “Consórcio Alumar”, um gerente de operações recepcionava o minério entregue por cada uma das consorciadas, gerenciando a produção e cuidando para que a alumina e o alumínio, processados a partir do minério fornecido, fossem entregues às consorciadas para comercialização, de forma independente e isolada. Isso era feito, na medida em que o objeto do consórcio, conforme descrito no mesmo parecer, consistia na aquisição, montagem, e construção de instalações para o refino de alumina e redução de alumínio e de instalações de apoio, bem como a operação dessas mesmas instalações mediante o fornecimento proporcional de bauxita, a divisão da produção de alumina e alumínio e a conseguinte divisão dos custos de produção.

Não constituía objeto do consórcio a venda de alumina e alumínio a terceiros. De fato, as consorciadas agiam isoladamente na venda dos produtos a cuja fabricação se dedicavam, não partilhando, entre si, o resultado destas vendas.

De acordo com os relatos colhidos das decisões administrativas, as consorciadas, no “Consórcio Alumar”, figuram como concorrentes no mercado de produção de alumínio, ou de outros produtos derivados da bauxita⁵⁹. A colaboração, a conjugação de esforços e o interesse comum uniram as consorciadas, não

58. O Parecer CVM/SJU n. 044/1982, citado linhas atrás, analisou o “Consórcio Alumar”, concluindo que a prorrogação do prazo de duração do consórcio seria indevida, porque o consórcio seria “instituto jurídico de natureza temporária”.

59. De maneira semelhante, no consórcio denominado “Consórcio Conpacel”, duas concorrentes do setor de papel e celulose, após adquirirem o controle acionário de outra empresa do setor, com a subsequente cisão total desta empresa e versão de seu patrimônio (ou parte dele) àquelas concorrentes, constituíram, entre elas, consórcio voltado à exploração dos ativos adquiridos em condomínio, possibilitando, assim, a produção conjunta de papel e celulose, bem como a extração de madeira, sem prejudicar sua condição de concorrentes no mercado em que atuam. A operação foi examinada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE –, do ponto de vista de sua adequação à legislação concorrencial, tendo as empresas concorrentes (e consorciadas) afirmado nos autos dos atos de concentração n. 08012.010192/2004-77 e 08012.010195/2004-19, de 08.08.2007, que: “o objetivo das compradoras é transformar a empresa em centro de produção, para que possa ser feita a comercialização independente dos produtos por ela fabricados, mantendo-se a autonomia e

obstante sua condição de concorrentes, propiciando a construção de custoso parque industrial, em conjunto, e sua exploração, com a conseguinte comercialização, de forma individual, independente e fora do consórcio, dos bens produzidos. O “Consórcio Alumar” possibilitou às partes, a um só tempo, a preservação de sua autonomia, já que elas continuaram a agir no mercado como concorrentes, e a consecução de empreendimento custoso, que exigia investimentos elevados⁶⁰. Além disto, com o referido consórcio, puderam ser evitadas restrições da concorrência entre as consorciadas no mercado brasileiro de alumínio, bem como restou atendida a legislação antitruste estrangeira, a qual não admitia a constituição de sociedade com objeto equivalente ao do consórcio⁶¹.

O fisco, quando diante de tal consórcio, reputou tratar-se de uma sociedade de fato, quer porque seu objeto não seria determinado, quer porque seu prazo seria longo, além de ser passível de prorrogação, o que o tornaria indeterminado.

Contudo, a 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por diversas vezes, não validou o entendimento das autoridades fiscais. Veja-se.

O Acórdão n. 3402-01160, de 02 de junho de 2011, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, entendeu pela possibilidade de o prazo de duração do “Consórcio Alumar” ser longo, além de prorrogável⁶², descabendo sua qualificação como sociedade de fato.

No referido acórdão, foi afirmado que, a despeito da amplitude do objeto do consórcio e de seu longo prazo de duração, não fosse essa associação, talvez as empresas consorciadas não tivessem recursos suficientes para levar adiante um empreendimento desse porte. Logo, mesmo sendo concorrentes, as consorciadas

soberania das políticas comerciais de cada uma das compradoras, que, frise-se, permanecem como concorrentes nos mercados de papel e celulose”.

60. Foi o que relataram os acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aos quais será feita referência logo abaixo.

61. Essas limitações à concorrência e à legislação antitruste foram apontadas no Parecer CVM/SJU n. 044/1982.

62. Em 30.05.2014, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção tornou a se manifestar nesse sentido, ao proferir o Acórdão n. 3402-002218. Antes, porém, em 24.05.2010, o Acórdão n. 3402-00597 concluiu haver abuso da forma prevista em lei, porque as partes teriam pretendido caracterizar como consórcio o que na verdade seria um estabelecimento produtor partilhado por elas, como se não fosse admitido constituir consórcio com fim mediato de lucro, isto é, com o fim de produzir bens ou insumos a serem comercializados ou utilizados na industrialização de outros produtos, pelas consorciadas, fora do empreendimento consorcial.

enxergaram nessa associação uma forma vantajosa, proveitosa, de exploração econômica de parque industrial conjunto. Eis o que restou dito na ocasião:

No caso em tela, o Consórcio Alumar reveste-se da união e empreendimento das empresas que lhe deram vida, pois que, apesar de todas atuarem no mesmo ramo – e, portanto, concorrerem entre si – possuíam interesses comuns na viabilização de seus negócios, que por sua vez demandavam grande investimento de capital e infraestrutura, possível somente com o esforço conjunto de todas elas.

[...]

Resta assente, por toda a verificação de fatos que aqui se expôs, que o Consórcio Alumar, além de constituído de forma correta (embora não sendo comum que o seja voltado a produção comum), é a representação, ainda que proporcional, das instalações da própria Recorrente, que no intuito de viabilizar parte muito onerosa de seu processo produtivo, adquiriu bens do ativo em esforço conjunto com outras empresas, industrializando assim parte de sua produção no estabelecimento consorciado.

[...]

No que diz respeito ao fato de o prazo de duração do consórcio ser previsto para o longínquo de 2050, e com permissão de renovação do prazo quando chegado o termo final, igualmente não considero fundamento para a desconsideração do Consórcio. Inicialmente porque não se pode confundir a “longevidade” de uma pessoa natural, com a de uma “empresa” ou “empreendimento”, estes quais feitos e criados para durar mais do que apenas a geração de seus fundadores. Não cessa uma “empresa” pela morte de seu fundador, ao contrário do que se dá com as pessoas naturais, cuja existência legal encerrasse com a morte.

Além disso, por tratar-se de investimentos que, de modo público e notório, montam quantias extraordinárias para os padrões nacionais, é crível interpretar que o prazo de “retorno do investimento” igualmente seja elastecido, pois que em caso contrário, poderia restar inviabilizado o interesse da constituição do Consórcio, e com ele de se levar a cabo o empreendimento, deixando-se de gerar um empreendimento que gera e permite circular riquezas no local.

Na mesma linha, manifestou-se a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, conforme se observa pela ementa do Acórdão n. 3403-00818, de 28 de fevereiro de 2011, ocasião em que foi considerado que o fato de o “Consórcio Alumar” ter sido instituído para execução de um determinado empreendimento com prazo determinado longo não é bastante para torná-lo uma sociedade de fato.

A 3ª Turma Especial da 3ª Seção, no Acórdão n. 3803-01477, de 06 de abril de 2011, posicionou-se em igual sentido, ao afirmar que o empreendimento identificado no ato constitutivo de consórcio como sendo a construção de parque industrial, o refino de bauxita e a redução de alumina tem grau de determinação suficiente para respaldar a constituição de um consórcio. Destacou-se, ainda, que não há que se falar em perpetuação de empreendimento que tem prazo determinado em 50 anos, ainda que tal prazo seja renovável. Na mesma direção, cabe citar os Acórdãos n. 3801-000897, 3801-000899 e 3801-00901, todos de 1º de setembro de 2011, da 1ª Turma Especial da 3ª Seção, bem como os Acórdãos n. 3401-002929, 3401-002927, 3401-002928 e 3401-002926, todos de 26 de fevereiro de 2015, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção.

Foi como também se pronunciou a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção, ao proferir os Acórdãos n. 3101-00903 e 3101-00904, ambos de 07 de outubro de 2011, segundo os quais não há impedimento legal para que o prazo de duração de consórcio seja “demasiadamente longo e com possibilidade de sucessivas prorrogações”. De acordo com as mesmas decisões, a legislação também não proíbe que o objeto do consórcio seja a implantação e a exploração de determinado parque industrial, sendo certo que, no âmbito das relações entre particulares, “perante a ausência de lei impondo conduta diversa, o princípio da autonomia da vontade é soberano na constituição do consórcio”.

Em 17 de março de 2016, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, no Acórdão n. 3301-002897, analisando o “Consórcio Alumar”, afirmou que o respectivo contrato delimita, com detalhes, o empreendimento, consistente, resumidamente, na edificação e na operação de instalações com o objetivo de produzir alumina e alumínio. O acórdão acrescentou que, em razão da magnitude do respectivo empreendimento, retratada na sua complexidade e nos altos aportes de capital necessários à sua execução, justifica-se o extenso prazo de duração do consórcio. Em consórcios de tal porte, de acordo com a decisão, a limitação do prazo poderia inviabilizar a consecução das atividades empresariais. O consórcio, nesses termos, atende às normas contidas na Lei n. 6.404/1976, conforme destacado na ocasião.

No mesmo sentido, manifestou-se a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n. 9303-010947, de 10 de novembro de 2020, oportunidade em que afirmou que o consórcio não se desnatura quando for extenso seu prazo de duração, e mesmo que haja possibilidade de prorrogação deste prazo.

Como se pode observar, nos últimos anos, em diversas ocasiões, o extinto Conselho de Contribuintes e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais declararam a validade da constituição de consórcios com atividades diversificadas, como também com prazo extenso de duração, reconhecendo, ademais, ser legítima a prorrogação deste prazo.

Esses precedentes, assim como as manifestações doutrinárias que os respaldam, parecem-nos corretos pelos motivos apresentados no tópico anterior. Esses mesmos precedentes e as manifestações doutrinárias apresentadas neste tópico infirmam as premissas centrais que fundamentaram a Solução de Consulta Cosit n. 528/2017.

6 CONCLUSÕES

Neste artigo, buscou-se demonstrar que erra a Cosit quando desqualifica consórcios sob argumentos como a impossibilidade de as consorciadas exercerem, por meio dessa modalidade de agrupamento, todas as atividades descritas em seu objeto social; a impossibilidade de o prazo do consórcio ser longo; ou a impossibilidade de sua prorrogação, dada a suposta vedação a que vigorem por prazo indeterminado.

Os arts. 278 e 279, III, da Lei n. 6.404/1976 não contêm as restrições que a Cosit lhes impôs.

A expressão “determinado empreendimento” carrega a ideia de que o objeto do consórcio deve ser preciso, estar definido, e nada mais. Nada obsta a que o empreendimento não seja único. Basta que esteja suficientemente identificado. A expressão igualmente não veda que as consorciadas desempenhem, por meio do agrupamento, todas as atividades descritas em objeto social. O consórcio cumpre sua causa jurídica quando as consorciadas congregam esforços, recursos, bens, serviços e *expertise* em torno de um fim comum, sem supressão de sua autonomia e individualidade, fim comum esse que elas, juntas, podem atingir mediante a execução, dentro do consórcio, de atividades diversificadas, inclusive todas aquelas descritas no objeto social de uma, algumas ou de todas as consorciadas.

No que tange ao prazo, o consórcio deve perdurar até o esgotamento do empreendimento. Pode ser que se saiba desde logo os meses, ou anos necessários à conclusão do empreendimento, como no caso de consórcio voltado à

prestação de determinado serviço por período certo e predefinido, ou pode ser que esta conclusão perdure no tempo, sem prévia definição, como a construção de linhas de transporte, ou a realização de pesquisas com vistas à busca da cura de alguma doença. A perenidade do consórcio não é vedada, devendo ser admitida quando o agrupamento se conformar à sua tipologia legal e à sua causa jurídica, e desde que não reste configurado nenhum vício ou irregularidade.

Que a RFB reflita sobre a escorreita interpretação dos arts. 278 e 279, III, da Lei n. 6.404/1976, deixando de desqualificar consórcios à luz de argumentos que não encontram guarida na lei societária.

7 REFERÊNCIAS

ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BITTAR, Carlos Alberto. *Contratos comerciais*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

BORGES, José Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BRAGA, Andrea; OLIVEIRA, Luiza. Consórcio de empresas. Aspectos gerais e fiscais. In: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; AZEVEDO, Luis Andre; HENRIQUES, Marcus de Freitas (coord.). *Direito societário, mercado de capitais, arbitragem e outros temas: homenagem a Nelson Eizirik*. São Paulo: Quartier Latin, 2020. v. II.

BULGARELLI, Waldirio. *Manual das sociedades anônimas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do Código Civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. *Tratado de direito comercial brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937. v. 4.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas: artigos 243 a 300*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 4, t. II.

CARVALHOSA, Modesto; KUYVEN, Fernando. *Sociedades anônimas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. (Tratado de direito empresarial, coord. Modesto Carvalhosa, v. 3).

CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de. Consórcios (arts. 278 e 279). In: COELHO, Fábio Ulhoa (coord.). *Lei das Sociedades Anônimas comentada*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 23, 1976.

EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada: artigos 206 a 300*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2021. v. IV.

EIZIRIK, Nelson. Consórcio de seguradoras. Competência de seu órgão de administração e representação. Validade do repasse de percentual de sua receita à SUSEP. *Aspectos modernos do direito societário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

GOMES JÚNIOR, Roberto Lincoln de Sousa. *Consórcios de empresas: fundamentos e regime de responsabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Regime jurídico do consórcio: o Código Civil e a Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 138, 2005.

KIRSCHBAUM, Deborah; CANADO, Vanessa Rahal; MEIRA, Thais de Barros. Consórcio e sociedade em conta de participação: planejamento tributário ilícito. In: PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Contrato de consórcio. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004. v. I.

LOPES, Mauro Brandão. *A sociedade em conta de participação*. São Paulo: Saraiva, 1990.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. XLIX.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. Campinas: Bookseller, 2005. t. XXXVIII.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. Campinas: Bookseller, 2007. t. LI.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. II.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. Associações voluntárias de empresas – uma análise da legislação no país e no exterior. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 52, 1983.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. *Consórcios de empresas*. São Paulo: Livraria Pioneira, 1979.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Os consórcios de empresas e seus riscos jurídicos. *Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 115, 1999.

RODRIGUES, Nuno Cunha. A sujeição a IVA das relações subjacentes a um contrato de consórcio interno. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Coimbra: Almedina, 2013. v. II.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SZTAJN, Rachel. Comentário aos artigos 887 a 926 e 966 a 1.195. In: SZTAJN, Rachel; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. *Código Civil comentado: direito de empresa*. São Paulo: Atlas, 2008. v. 11. (Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo).

SZTAJN, Rachel. *Contrato de sociedade e formas societárias*. São Paulo: Saraiva, 1989.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: Jose Bushatsky, 1979. v. II.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Contratos atípicos*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 64, 2001.

