



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10320.000911/2001-67
Recurso nº 866.781 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.903 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de outubro de 2011
Matéria IPI (ressarcimento e compensação)
Recorrente BHP BILLITON METAIS S.A. [nova denominação social de BILLITON METAIS S.A.]
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CONSÓRCIO DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.
EMPREENDIMENTO DETERMINADO. DURAÇÃO DO CONTRATO.

A Lei 6.404, de 1976, prevê a possibilidade de as sociedades empresárias constituírem consórcio, mediante contrato, para execução de determinado empreendimento. Nesse contrato, são cláusulas inarredáveis apenas as que regulam os temas enumerados nos incisos do artigo 279 da mencionada lei: designação do consórcio, se houver; descrição do empreendimento que constitua o objeto do consórcio; duração, endereço e foro; definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas; normas sobre recebimento de receitas e partilha de resultados; normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver; forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com o número de votos que cabe a cada consorciado; e contribuição de cada consorciado para as despesas comuns, se houver. Inexiste impedimento legal para prazo de duração de consórcio demasiadamente longo e com possibilidade de sucessivas prorrogações. O ordenamento jurídico também não proíbe que o objeto do consórcio (empreendimento) seja a implantação e a exploração de determinado parque industrial. Do 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO EM DUAS INSTÂNCIAS.

É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação das demais questões de mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o julgamento de primeira instância.

Recurso não conhecido nas demais razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para considerar regular a constituição do consórcio e devolver os autos do processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 10/10/2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Mussi da Silva, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão da Terceira Turma da DRJ Juiz de Fora (MG) que, por maioria [¹], rejeitou manifestação de inconformidade [²] contra indeferimento de pedidos de ressarcimento de crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados (IPI), para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 542 a 550 (volume III). “Vencidas as julgadoras Mônica Monteiro Garcia de los Rios (relatora) e Mônica Barros de Andrade Tavares, que votaram pelo reconhecimento da legitimidade de parte do crédito presumido”.

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 29 a 32, 81 a 84, 162 a 172 (volume I), 346 a 361 (volume II) e 519 a 526 (volume III).

aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas para o exterior, benefício fiscal instituído pela Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Os ressarcimentos ora discutidos, apurados no 1º trimestre de 2001, estão atrelados a declarações de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela Receita Federal do Brasil.

Do relatório do acórdão recorrido, adoto e transcrevo a síntese das idas e vindas inerentes ao indeferimento do pedido [³] e à inauguração do litígio:

A DRF/São Luis entendeu ser incompetente para a verificação da legitimidade dos créditos, em razão da obrigatoriedade de apuração centralizada do crédito presumido (fls. 13/15), remetendo o processo para a Derat/Rio de Janeiro.

Por sua vez, a Diort/Derat/RJO indeferiu a solicitação sem exame do mérito (fls. 19/24), ao constatar que o pedido não fora apresentado por período trimestral, conforme legislação de regência, e também pelo fato da empresa não ter juntado aos autos as cópias do Livro de Registro de Apuração do IPI relativas ao período de apuração do crédito e ao período do estorno do montante solicitado em ressarcimento.

A partir desse ponto várias decisões foram proferidas, anulando-se as decisões anteriores, sempre com ciência e manifestação da contribuinte. Nesse ínterim, a contribuinte retificou o pedido de ressarcimento (fl. 103), retificação essa que foi deferida pela DIORT/Derat/Rio de Janeiro por intermédio do Despacho Decisório de fls. 150/157, em razão do que, a partir de então, este processo deve ser tratado como pedido de compensação de débitos da matriz utilizando crédito presumido apurado pela matriz.

Contra esse último Despacho Decisório a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 162/172. Solicitou, preliminarmente, a nulidade desse despacho, sob o fundamento de decurso do prazo para homologação tácita da compensação. No mérito, defendeu seu direito ao crédito presumido, não se conformando em ver seu pleito denegado em virtude dos erros formais cometidos no preenchimento dos pedidos.

Diante da retificação do pedido, o processo foi baixado em diligência com o objetivo de apurar o crédito presumido de forma centralizada, nos termos do Despacho de fls. 195/196. Em resposta, a fiscalização elaborou a informação fiscal de fls. 336/337, mas não apurou qualquer montante do benefício. Alegou que a Billiton Metais não poderia ser beneficiária do crédito presumido por não se enquadrar no conceito de empresa produtora e exportadora (art. 1º da Lei 9.363/96), dado que a industrialização dos produtos exportados ocorreu no âmbito do Consórcio Alumar, e não em estabelecimento da Billiton. Aduziu, citando representação fiscal elaborada pela DRF/Poços de Caldas, que o empreendimento Alumar não poderia, segundo a legislação de regência, ser constituído sob a forma de consórcio, tratando-se, em verdade, de uma sociedade de fato.

³ Indeferimento do ressarcimento às folhas 13 a 15, 19 a 24, 63 a 69, 150 a 157 (volume I), 343 e 344 (volume II), 507 a 513 e 518 (volume II).

Ao tomar ciência da informação fiscal, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 346/361. Em resumo, a Manifestante apresentou as seguintes alegações:

- i. que "o Consórcio Alumar tem por objeto um empreendimento determinado";
- ii. "que o Consórcio Alumar reveste a natureza de consórcio operacional que, após a conclusão da construção do parque industrial, tem como objetivo o desenvolvimento coordenado e conjunto de uma atividade industrial de transformação de recursos minerais";
- iii. que o Consórcio Alumar também atende ao requisito legal de prazo de duração determinado;
- iv. que a Billiton, enquanto integrante do Consórcio Alumar, faz jus crédito presumido, pois produz e exporta mercadorias nacionais e, para isso, adquire, no mercado interno, MP, PI e ME.

Retomaram os autos a esta DRJ. Sob o entendimento de que, no caso da Billiton, não haveria motivos para não enquadrá-la como empresa produtora e exportadora, segundo fundamentos expostos no Despacho de fls. 379/383, o processo foi novamente encaminhado à Defic/Rio de Janeiro para que a fiscalização procedesse à apuração do crédito presumido.

Em atendimento à nova solicitação o auditor fiscal verificou os documentos e informações apresentadas pela contribuinte e apurou o valor do crédito presumido, segundo demonstrativo de fl. 512. Entretanto, resultou apurado montante inferior ao pleiteado em virtude, principalmente, de o auditor ter excluído as aquisições de energia elétrica e de combustíveis da base de cálculo do benefício.

Devidamente cientificada da apuração elaborada pelo auditor fiscal, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 519/526. Desta feita, insurgiu-se contra a exclusão da energia elétrica na apuração do benefício. Alegou que o alumínio é produzido mediante o processo de eletrólise, no qual a energia elétrica é consumida em ação direta sobre o produto em fabricação.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. EMPREENDIMENTO DETERMINADO. DESCARACTERIZAÇÃO.

O objeto do consórcio deve ser necessariamente identificado e limitado, sob o risco de configuração de uma sociedade de fato. A elaboração do parque industrial, a exploração das atividades de Refino de Bauxita e também de Redução de Alumina, para a obtenção do Alumínio, não pode ser caracterizada como um empreendimento determinado, para fins de respaldar a constituição de um consórcio de empresas nos termos da legislação comercial. É necessário que o empreendimento seja determinado quanto ao contrato ou negócio jurídico especificamente envolvido. Ademais, da perpetuação do empreendimento, no

tempo, e do constante incremento de produção não planejado no empreendimento original, depreende-se o ânimo definitivo, inerente às pessoas jurídicas constituídas com o propósito de continuidade e obtenção crescente de lucro.

APROVEITAMENTO CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI.
INADMISSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento de Crédito Presumido de IPI por empresa que não se enquadra nos pressupostos legais para fruição do benefício fiscal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Data do fato gerador: 30/04/2001

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. RETIFICAÇÃO.

Admitida a retificação da declaração de compensação, o prazo para homologação é contado a partir da data da entrega da declaração retificadora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 555 a 573 (volume III). Nessa petição, as razões iniciais são reiteradas noutras palavras.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa ^[4] os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em três volumes, ora processados com 588 folhas, além de outras 346 folhas contidas em dois anexos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 555 a 573 (volume III), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do indeferimento de ressarcimento de crédito presumido do IPI ^[5], para ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de

⁴ Despacho acostado à folha 588 determina o encaminhamento dos autos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

⁵ Ressarcimento atrelado a declarações de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela Receita Federal do Brasil.

embalagem utilizados no processo produtivo de mercadorias exportadas para o exterior, benefício fiscal instituído pela Lei 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

A propósito das alegadas irregularidades inerentes à constituição do consórcio Alumar, adoto, num primeiro momento, os judiciosos fundamentos da primeira parte do voto vencido, proferido pela relatora do caso no julgamento de primeira instância administrativa, *verbis*:

1 Do direito ao crédito presumido

Após o tumulto que envolveu o pedido em exame, e que resultou na retificação, aceita, do pedido de ressarcimento (fl. 103), temos a definição do direito em debate: crédito presumido, apurado de forma centralizada pela matriz, decorrente de exportações, efetuadas pela Billiton, de produtos industrializados no âmbito do consórcio Alumar. Esses são os fatos. Diante deles, no curso do processo foram suscitadas irregularidades na constituição do consórcio Alumar como razão para indeferimento do pleito.

Cumpra registrar que a retificação do pedido pela contribuinte foi a única maneira de aproveitar o crédito presumido para a compensação em análise. Isso porque o pleito como originalmente efetuado (ressarcimento/compensação de crédito presumido escriturado pela filial 0009) não encontra respaldo na legislação (art. 11, § 7º, IN SRF 21/97). Inclusive, os valores do crédito presumido escriturados no RAIPI da filial de São Luiz (42.105.890/0009-01) foram glosados pela fiscalização e resultaram em lançamento de ofício do IPI, processo 10320.001220/2006-95 (Anexos 1 e II).

Frise-se: é fato incontroverso que a industrialização dos produtos exportados pela Billiton, objeto do crédito presumido solicitado nestes autos, ocorreu no âmbito do consórcio Alumar. E nesse ponto, por mais que me esforce, não consigo vislumbrar a relevância, para fins de reconhecimento do crédito presumido em questão, da celeuma criada pela fiscalização ao apontar irregularidades na constituição do consórcio Alumar. No meu entendimento é irrelevante se a Alumar é um consórcio legalmente constituído ou se operou como sociedade de fato. E explico o porquê.

Em primeiro lugar, necessário descrever as operações da forma como ocorreram:

a) as aquisições de MP, PI e ME foram efetuadas pela Billiton

A fiscalização verificou os documentos fiscais da empresa atestando que as aquisições foram efetuadas pela Billiton, no mercado interno. Excetuam-se as aquisições de combustíveis, cujas notas fiscais de aquisição estão em nome do Consórcio Alumar (fls. 507/508), sendo os custos apurados por critério de rateio (fls. 477/486).

b) as exportações foram efetuadas pela Billiton

As notas fiscais de exportação apresentadas, relacionadas à fl. 405, tiveram sua regularidade atestada pela fiscalização (fl. 507/508).

c) a industrialização foi efetuada pela ALUMAR.

Necessário, agora, analisar as operações do ponto de vista de operação do consórcio e da sociedade de fato, com o objetivo de verificar a possibilidade, ou não, de aproveitamento do benefício.

1.1 ALUMAR ENQUANTO CONSÓRCIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO

Ainda que o consórcio Alumar reste caracterizado como legalmente constituído, a Defic/Rio de Janeiro entendeu que não caberia a concessão do benefício à Billiton, pois não haveria como enquadrá-la (a Billiton) no conceito de "pessoa jurídica produtora e exportadora", segundo disposição da Lei 10.276/2001 [sic].

Ouso discordar desse entendimento. Se o consórcio, regularmente constituído, não possui personalidade jurídica própria, e se as consorciadas possuem participação nos ativos dos estabelecimentos industriais do consórcio, segundo Seção 7.01 do Contrato do Consórcio Alumar (cópia às fls. 267/275), entendo que todas as consorciadas se encaixam no conceito de pessoa jurídica produtora, pois foram elas (as consorciadas) que industrializaram os produtos por elas exportados. Apenas tal industrialização ocorreu no estabelecimento do consórcio Alumar, que, em última instância, pertence e é operado pelas consorciadas.

Quanto à questão da regularidade fiscal, que também tem sido levantada como impedimento para a concessão do benefício, na hipótese de consórcio regularmente constituído são as consorciadas que devem comprovar a quitação de tributos ou contribuições federais (art. 60 da Lei 9.069/95). Não consta dos autos qualquer menção à existência [de] débitos fiscais, em aberto, da Billiton, que impedissem o reconhecimento do direito ao crédito presumido tratado nestes autos.

1.2 ALUMAR ENQUANTO SOCIEDADE DE FATO

Por motivos diversos, que não interessam à minha análise, a fiscalização concluiu que o empreendimento Alumar não poderia ter sido constituído sob a forma de um consórcio, tendo operado, em verdade, como sociedade de fato. E daí concluiu (em outros processos) que a legitimidade para pleitear o benefício seria da Alumar, e não das consorciadas (ou, nessa hipótese, das sócias de fato).

Ouso discordar, também, desse entendimento. Se a Alumar é uma sociedade de fato, as operações devem ser analisadas, da forma como ocorreram, sob a perspectiva da sociedade de fato. Como antes mencionado: a) as aquisições de insumos foram efetuadas pela Billiton; b) as exportações foram efetuadas pela Billiton; e, agora, c) a industrialização foi efetuada pela sociedade de fato Alumar.

Ora, se as aquisições dos insumos foram efetuadas pela Billiton (sócia de fato), que os remeteu para industrialização pela Alumar (sociedade de fato), e se as exportações também foram efetuadas pela Billiton, à luz da legislação do IPI o que ocorreu, de fato, foi uma industrialização por encomenda, sendo a Billiton a encomendante e a Alumar a executora (industrializador). Pergunta-se: a quem caberia o benefício nessa situação? Ao encomendante ou ao executor? No meu entendimento, a legitimidade para pleitear o benefício continua sendo da Billiton (estabelecimento industrial encomendante), pois atende à condição de

empresa produtora, sendo que a produção (industrialização) foi efetuada na modalidade da industrialização por encomenda (em estabelecimento industrial do qual a Billiton é sócia).

E quanto à regularidade fiscal? Se considerarmos que as sócias de fato (Billiton e outras) são pessoas jurídicas distintas da sociedade de fato Alumar, entendo que a comprovação da quitação de tributos e contribuições deva ser efetuada pelas sócias de fato (encomendantes). A entender-se de outra forma, todas as vezes que o crédito presumido de uma determinada empresa envolvesse industrialização por encomenda, efetuada em outros estabelecimentos, necessário seria perquirir a regularidade fiscal de todos os executores das encomendas como requisito para concessão do benefício. Não me parece, essa, a melhor forma de aplicação do dispositivo legal que cuida dessa exigência (art. 60 da Lei 9.069/95).

Todavia, considerando o entendimento de que as sócias de fato (Billiton e outras) não são pessoas jurídicas distintas da Alumar "sociedade de fato" (que não foi regularmente constituída), necessário seria perquirir a regularidade fiscal também da Alumar.

Merece transcrição o art. 60 da Lei 9.069/1995, *in verbis* [sic]:

Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais. (grifo acrescido)

Nesse ponto, necessário indagar: onde estão os débitos dos tributos e contribuições da sociedade de fato Alumar que deixaram de ser recolhidos? A fiscalização apurou e lançou os tributos e contribuições que deixaram de ser pagos pela Alumar (sociedade de fato)? Não se tem notícia de que tenham sido lançados os tributos que, supostamente, deixaram de ser recolhidos pela Alumar (sociedade de fato). Nessas condições, não me parece razoável negar o direito ao crédito presumido às sócias de fato (Billiton e outras), sob o fundamento de existência, em tese, de tributos e contribuições que deixaram de ser recolhidos à União.

Portanto, seja considerando a Alumar como consórcio legalmente constituído, seja como sociedade de fato, não vejo como: a) deslocar o beneficiário do crédito presumido das consorciadas, ou sócias de fato, para a Alumar; b) negar o benefício por desatendimento às disposições do art. 60 da Lei 9.069/95 [9.069, de 1995].

Frise-se: a irrelevância, para mim, dessa discussão acerca da irregularidade na constituição do consórcio Alumar é apenas quanto à concessão do crédito presumido, considerando a forma como as operações aconteceram. Contudo, se a decisão final na esfera administrativa for pela irregularidade do consórcio, que sejam adotadas as medidas cabíveis para exigir que a Alumar opere como sociedade de empresas, incluindo alteração no cadastro CNPJ, apuração e lançamento de ofício dos impostos e contribuições que porventura deixaram de ser recolhidos, etc. Mas não há como obstar o reconhecimento do direito ora em discussão a medidas que, eventualmente, podem vir a ser tomadas.

Ademais, vou além, porque considero carente de amparo legal a denunciada irregular constituição do discutido consórcio de sociedades empresárias. Sem embargo de

lições doutrinárias noutro sentido, sou adepto da tese exposta pelo então conselheiro Natanael Martins no voto condutor do Acórdão 107-08.961 ^[6], *ipsis litteris*:

Pelos próprios fundamentos da r. decisão recorrida, vê-se que andou bem a douta 2ª Turma da DRJ em Campinas/SP.

Com efeito, como bem pontuou o I. Julgador, desde que regularmente constituído, "(...) o Consórcio, não constitui uma nova sociedade, apenas agrega empresas umas às outras, num plano horizontal, mantendo cada uma a sua peculiar estrutura jurídica. Ou seja, as sociedades se unem para determinados fins, reforçando-se econômica e tecnicamente, sem prejuízo da intangibilidade da personalidade jurídica de cada uma."

O consórcio, embora regulado pelo ordenamento jurídico, justamente por ser derivado da comunhão de interesses de diversas pessoas jurídicas, não é dotado de personalidade jurídica, isto é, isoladamente considerado não pode ser sujeito de direitos e obrigações; daí este não ser, na órbita do direito tributário, sujeito passivo de impostos e contribuições.

Pois bem. A DMB União de Empresas foi regularmente constituída como consórcio e disso a fiscalização não diverge, apenas tendo entendido que o aditamento feito ao contrato ampliando-se o prazo originalmente pactuado por mais nove anos o teria descaracterizado. De fato, com a prorrogação, entendeu a fiscalização que a DMB deixara de ter prazo determinado e, portanto, perdera a qualidade de consórcio, qualificando-se, pois, como sociedade de fato, daí a razão da intimação para que apresentasse DIPJ. Como a DMB não o fez, a fiscalização arbitrou o lucro a [sic] recorrente com base nas receitas conhecidas.

Ora, sem embargo do fato de que, em minha opinião, como adiante se verá, a questão da necessidade de prazo específico esteja longe de ser pacífica, no caso dos autos os lançamentos de IRPJ e de CSLL realmente não podiam prevalecer. É que, bem viu o I. Relator, o propósito fundamental do contrato de Consórcio, que lhe dá razão de ser, a teor do disposto do art. 278 da Lei 6.404/1976, é o de executar determinado empreendimento, exatamente o caso dos autos em que o consórcio nasceu em razão de um contrato firmado com a Empresa Municipal de Urbanização – EMURB.

Os contratos com a administração pública, por definição são por prazo certo, não sendo proibido, entretanto, quando presente o relevante interesse público, que este possa ser prorrogado para que o seu objeto seja efetivamente alcançado. Ora, a administração pública, calcada em Parecer de sua Comissão Processante que, por sua vez, fazia menção a parecer dado pela Promotoria de Justiça da Cidadania do Município de São Paulo, justificou a necessidade da prorrogação do contrato em face, até, do rompimento unilateral do contrato ocorrida em 1985.

Nesse contexto, andou bem o I. Relator ao entender que a prorrogação do prazo original do contrato por mais nove anos, visando a execução do empreendimento, não teria descaracterizado a natureza do consórcio. Além disso, tem igualmente razão o Relator ao dizer que também quanto ao mérito a forma de tributação, pela via do arbitramento, fora açodada 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

⁶ Recurso ex officio 154.052, julgado na sessão de 29 de março de 2007. Processo 13899.000376/2004-31.

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, não sem antes a fiscalização verificar, entretanto, qual teria sido, efetivamente, o prejuízo do erário público [sic].

Aliás, nos tempos atuais em que a fiscalização, inclusive apoiada em decisões emanadas deste Tribunal, não raro vem desqualificando e/ou requalificando atos ou negócios praticados pelos contribuintes - ou até mesmo, desqualificando e/ou requalificando empresas -, dada a clareza e lucidez do voto do I. Relator a propósito da imperiosidade de verificação do efetivo prejuízo do erário público [sic], tomo a liberdade de transcrever partes de sua r. decisão:

35 E, além, [sic] disso, relevante destacar que uma vez verificada a irregularidade na constituição do grupo consorcial em questão, seria dever da Administração Tributária perquirir também a respeito dos efeitos fiscais daí diretamente decorrentes.

36 Infere-se que não bastaria à fiscalização a demonstração de que o agrupamento de empresas não se subsume às normas aplicáveis aos consórcios. Seria necessário que a autuante, verificando a irregularidade na forma de constituição do grupo, ao considerar a entidade consorcial como uma sociedade de fato, demonstrasse o prejuízo ao Erário decorrente da forma de organização indevidamente utilizada pelo empreendimento.

37 Nesse contexto, seria imperioso verificar se as receitas de serviços registradas no Livro de Registro de Apuração de ISS da empresa líder do consorcio – Kalitera Engenharia Ltda. –, utilizadas no arbitramento do lucro da autuada, já foram ou não tributadas pelas empresas consorciadas e de que forma isso porventura ocorreu, a fim de ser verificar se as empresas aproveitaram a situação para diminuir suas obrigações tributárias. Contudo, tal fato não foi explorado pela fiscalização. A simples análise da DIPJ apresentada pela empresa Kalitera Engenharia Ltda., mostra que as receitas utilizadas no auto de infração, fls. 88, são as mesmas declaradas pela contribuinte fls. 26/29.

38 Ou seja, a [sic] primeira vista, as receitas referentes aos serviços públicos integraram o lucro da empresa líder do consórcio e, posteriormente, também a base de cálculo dos tributos lançados pela fiscalização neste auto de infração, sem que fosse realizado qualquer procedimento tendente a confirmar o prejuízo ao Estado, o que não pode ser aceito em respeito aos princípios da informalidade e da verdade material que devem estar presentes nos procedimentos administrativos. De outra forma, a Fazenda estaria exigindo tributos já recolhidos e aplicando penalidades, não pelo descumprimento da obrigação principal, mas por ter as empresas envolvidas se agrupado sob uma forma supostamente imprópria, o que não constitui, por si só, infração tributária.

Realmente, se é certo que a fiscalização possa desqualificar e/ou requalificar atos ou negócios praticados pelo contribuinte - [...] -, não menos certo é que, na busca do crédito tributário, a fiscalização deve levar em conta todos os tributos já pagos na operação que se pretende tributar, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado que, afinal, somente pode levar para os cofres públicos o "quantum" efetivo de tributos devidos, isso sem falar no princípio da moralidade que deve permear todos os atos da administração. Pouco importa, nessa consideração, que os tributos tenham sido pagos por uma ou outra pessoa jurídica.

Mas, se tudo isso não bastasse, não posso deixar de consignar que também sob a ótica da necessidade de prazo específico no contrato para que como tal o Consórcio possa regularmente se ostentar, os lançamentos em questão também não mereceriam prosperar.

Com efeito, entendem alguns ilustres autores ser o consórcio um contrato necessariamente por prazo determinado, sendo essa característica uma consequência direta e lógica de seu objeto específico e também determinado. Para esses doutrinadores, o prazo de duração do consórcio está estritamente relacionado com a conclusão do empreendimento. Sendo o empreendimento de um consórcio um projeto específico e único, uma vez concluído o projeto, extinto estará o consórcio.

Essa é posição de Modesto Carvalhosa⁷, como abaixo se pode ver:

O prazo de duração do consórcio deve ser, sempre, determinado. É da sua natureza a não-permanência, já que voltado à realização de empreendimento específico e único, que, em determinado momento, será concluído. Está, assim, o consórcio vocacionado à sua extinção. Presume-se que sua duração seja apenas suficiente à consecução desse mesmo empreendimento, projetado para ser concluído em meses ou poucos anos. O prazo do consórcio coincide com o término do empreendimento. Essa coincidência é irrecusável.

No mesmo sentido, lecionam Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro⁸:

Coerentemente com as características do instituto, não se admite consórcio a prazo indeterminado, uma vez que seu objetivo é a execução de empreendimento determinado.

Ainda nesse sentido, não se pode deixar de apontar decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, proferida no Acórdão 101- 86.540, que entendeu que Consórcio por prazo indeterminado seria irregular caracterizando, em verdade, como sociedade de fato:

Por consórcio se denomina a sociedade não personificada, cujo objeto é a execução de determinado empreendimento. Incurrendo a unicidade do empreendimento, como também constatado que o contrato é por prazo indeterminado, o acordo

⁷ Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 4º Volume, Tomo II, págs. 416 e ss., 2ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2003.

⁸ Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro, Volume 2, pág. 804, 1ª edição, Livraria e Editora Jurídica José Bushatsky Ltda., São Paulo, 1979.

firmado entre as sociedades não pode ser reconhecido como de natureza consorciai. Trata-se, na essência, de sociedade de fato. (grifo nosso) [grifo do relator do Acórdão 107-08.961]

Apesar dos diversos entendimentos mencionados acima no sentido de ser o consórcio necessariamente um contrato por prazo determinado, é importante ressaltar que tal entendimento está longe de ser pacífico, havendo diversos outros autores integrantes de corrente mais moderna da doutrina, que entendem poder ser o consórcio um contrato por prazo indeterminado.

O jurista Luiz Gastão Paes de Barros Leães, autor de textos e artigos que examinam o consórcio com profundidade, apresenta uma visão bastante moderna e ampla deste instituto, como se pode ver abaixo em parecer datado de 28 de fevereiro de 1994:

O consórcio se revela como uma forma jurídica mais flexível e adaptável para plasmar a colaboração entre empresas. (...) Com efeito, ao contrário das sociedades comerciais, cujos requisitos vêm balizados pela lei, o consórcio dispõe da maior liberdade para se estruturar. Essa vantagem do consórcio melhor se evidencia quando examinamos os requisitos essenciais exigidos por lei para o seu contrato de constituição. Essas cláusulas mínimas — ou essenciais — do contrato de consórcio vêm elencadas no art. 279 da Lei 6.404, e atribuem às partes contratantes ampla liberdade de pactuação.⁹

De forma bastante aprofundada, o nobre doutrinador ainda discorre sobre os conceitos dos termos "determinado" e "duração" constantes nos mencionados artigos 278 e 279. Segundo Leães, o termo "determinado" está empregado no sentido de designação precisa e completa do objeto do consórcio, e não para limitá-la à execução de uma única operação, bem como o termo "duração" não está sendo empregado no sentido de negar ao consórcio o caráter de permanência. E ainda acrescenta que, impondo a lei uma duração ao consórcio, pode ser esta a prazo determinado ou indeterminado¹⁰.

Vale notar que outras importantes vozes do Direito Comercial corroboram o entendimento de Leães. Como primeiro exemplo, pode-se citar Fábio Konder Comparato¹¹:

Seria uma injustificável limitação adotar a primeira interpretação mencionada, que transformaria o consórcio numa autêntica *societas alicuius negotiationis*, ou seja, numa sociedade para um negócio singular, ocasional, e que essa imagem restritiva seria incompatível com uma figura que tem por escopo a colaboração empresarial, que, longe de ser eventual ou temporária, reveste-se hoje, de caráter sempre constante e permanente.

Nesse mesmo sentido é a lição de Fran Martins¹²:

⁹ Luiz Gastão Paes de Barros Leães, Pareceres, Volume I, pág. 521, 1ª edição, Editora Singular, São Paulo, 2004.

¹⁰ Luiz Gastão Paes de Barros Leães, ob. cit., pág. 522.

¹¹ Fábio Konder Comparato, Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial, págs. 208 e ss, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1978.

Na realidade, nenhum inconveniente parece existir na constituição de um consórcio para execução não apenas de um, mas de vários empreendimentos, ou mesmo para, permanentemente, realizar certas operações (...) Dados os grandes empreendimentos a que, em regra, se dedicam os consórcios, nenhum motivo parece se opor a que possam se constituir para agir permanentemente. (grifo nosso) [grifo do relator do Acórdão 107-08.961]

Como defensores dessa moderna corrente de entendimento acerca da durabilidade do consórcio, ainda temos os ilustres Rubens Requião e João Eunápio Borges.

Vale mencionar o entendimento de Mauro Rodrigues Penteadó, que apresenta uma interpretação distinta dos autores mencionados acima, mas igualmente não restritiva em relação aos referidos artigos 278 e 279¹³:

A interpretação corrente que vem sendo dada a esses dispositivos, conjugadamente com art. 279, II (que exige a menção da duração do empreendimento), é no sentido de que o consórcio deve ter um objeto bem definido, embora sua execução possa desenvolver-se no tempo. A duração do consórcio, portanto, está ligada à execução do seu objeto e não necessariamente a um lapso temporal predeterminado.

Por fim, não se pode deixar de mencionar a sempre atual lição do inextinguível jurista Pontes de Miranda¹⁴, no tocante à questão:

No direito brasileiro, não há regra jurídica limitativa, ou dispositiva, sobre a duração do contrato de consórcio, de jeito que pode ser determinado o prazo, ou ser indeterminada a duração. Se for determinada, pode haver, segundo os conceitos, a prorrogação ou a renovação do contrato. (grifo nosso) [grifo do relator do Acórdão 107-08.961].

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.

Neste sentido, a obrigatoriedade de se prever a "duração" do contrato de consórcio segundo a Lei não obriga, necessariamente, a que tal duração seja por um prazo determinado, admitindo, sem qualquer óbice, a interpretação de que é bastante a sua menção no corpo do Contrato.

A letra da Lei impõe que se faça referência à duração do contrato quando da constituição do consórcio, sendo ainda possível que se

¹² Comentários à lei das sociedades anônimas, Volume 3, pág. 488, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1979.

¹³ Associações Voluntárias de Empresas, Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 52, pág. 51, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, Outubro/Dezembro 1983.

¹⁴ Tratado de Direito Privado, Parte Especial. Tomo LI. São Paulo: RT, 1984. p. 250.

estabeleça no mesmo instrumento disposições referentes à renovação ou prorrogação contratual, dada a ausência de qualquer vedação legal neste sentido.

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 consócio numa operação permanente.

E, de fato, seria injustificável atribuir interpretação que transformaria o instituto do consórcio numa espécie de sociedade para um negócio singular e ocasional, tomando-o incompatível com o seu escopo principal, Que é a colaboração entre empresas para realizar um objetivo comum, a qual, longe de ser eventual ou temporária, reveste-se, cada vez mais, do caráter permanente.

Parece-nos plenamente admissível, portanto, constituir-se consórcio tanto para realizações temporárias quanto para atividades permanentes, existindo a imposição legal apenas a que se faça precisa descrição da operação que pretendem realizar as partes consorciadas, por meio da colaboração interempresarial. Nesta linha de raciocínio, injustificado, ainda, cogitar-se que desfiguraria a natureza de consócio com base na permanência do objeto, quando presentes todos os elementos essenciais no contrato de constituição, nos termos da lei, sobretudo a especificação da duração e a possibilidade de sua prorrogação.

Acrescento, ainda, lições de Celso Antônio Bandeira de Mello ^[15], que destaca a *autonomia da vontade* na regulação dos interesses privados, senão vejamos:

O Direito é um conjunto de normas – princípios e regras –, dotadas de coercibilidade, que disciplinam a vida social. Conquanto uno, o direito se bifurca em dois grandes ramos, submetidos a técnicas jurídicas distintas: o Direito Público e o Direito Privado. Este último se ocupa dos interesses privados, regulando relações entre particulares. É, então, governado pela *autonomia da vontade*, de tal sorte que nele vige o princípio fundamental de que as partes elegem as finalidades que desejam alcançar, preparam-se (ou não) a isto conforme desejem e servem-se para tanto dos meios que elejam a seu alvedrio, contanto que tais finalidades ou meios não sejam proibidos pelo Direito.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro ^[16] também discorre sobre o princípio da *autonomia da vontade* nas relações entre particulares:

Este princípio [legalidade], juntamente com o do controle da Administração pelo Poder Judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 26. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 27.

¹⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Curso de direito administrativo. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 67-68.

É aqui que melhor se enquadra aquela idéia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei.

Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite; no âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe. Essa é a ideia expressa de forma lapidar por Hely Lopes Meirelles (1996:82) [17] e corresponde ao que já vinha explícito no artigo 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “a liberdade consiste em fazer tudo aquilo que não prejudica a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Esses limites somente podem ser estabelecidos em lei”.

No direito positivo brasileiro, esse postulado, além de referido no artigo 37, está contido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal que, repetindo preceito de Constituições anteriores, estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em decorrência disso, a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei.

A observância do referido preceito constitucional é garantida por meio de outro direito assegurado pelo mesmo dispositivo, em seu inciso XXXV, em decorrência do qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão”, ainda que a mesma decorra de ato da Administração.

Lembro, por oportuno, que a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [18], prevê a possibilidade de as sociedades empresárias constituírem consórcio, mediante contrato, para execução de determinado empreendimento. No entanto, nesse contrato, do âmbito das relações entre particulares, são cláusulas inarredáveis apenas as que regulam os temas enumerados nos incisos do artigo 279 da mencionada lei, a saber:

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (*caput* com redação dada pela Lei 11.941, de 2009) [19]

I - a designação do consórcio se houver;

II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;

III - a duração, endereço e foro;

¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1996.

¹⁸ Lei 6.404, de 1976, artigo 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.

¹⁹ Na redação original, ao invés de “bens do ativo não circulante”, havia “bens do ativo permanente”.

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, conforme o texto legal e as lições da doutrina reproduzidas no voto do então conselheiro Natanael Martins, inexistente impedimento legal para prazo de duração de consórcio demasiadamente longo e com possibilidade de sucessivas prorrogações. O ordenamento jurídico também não proíbe que o objeto do consórcio (empreendimento) seja a implantação e a exploração de determinado parque industrial.

Consequentemente, 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).

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Tarásio Campelo Borges