



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**



Processo Nº: 61119750

Interessado: Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos - SEGER

Assunto: Consulta – Faturamento de Consórcio de Telefonia Móvel

PARECER

Exmº. Sr. Subprocurador Geral do Estado para Assuntos Jurídicos,

Cuida-se de processo administrativo instaurado em virtude de expediente oriundo da Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos, onde consta que o Estado do Espírito Santo, por meio do Contrato nº 018/2012, realizou a contratação para prestação de serviços de telefonia móvel pessoal local e de longa distancia, figurando como contratado o consórcio SMP/PP n. 0001/2012 SEGER-OI, representado pela empresa líder TNL PSC S.A.

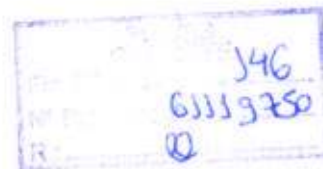
Anotou a SEGER que a contratada foi orientada sobre o posicionamento da Secretaria de Estado da Fazenda, lastrado na IN RBF nº 1199/2011 e no Decreto Estadual nº 1090-R, acerca do faturamento do respectivo consórcio. Órgão fazendário para o qual: *"a empresa líder deverá providenciar a inscrição estadual do Consórcio perante a SEFAZ, sendo aplicado a legislação pertinente às empresas em geral, no que se refere às obrigações principal e acessória."*

Em resposta, a contratada respondeu a manifestação da Gerência de Licitações da SEGER afirmando que *"não apresenta razão jurídica às considerações expostas pela Secretaria de Estado de Gestão e Recursos Humanos."*

Em face do exposto, a consulente formulou as seguintes indagações:

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

- "a) É pertinente a alegação de que não seria possível o faturamento único dos serviços de telecomunicações por meio do consórcio?
- b) poderia a empresa líder realizar o faturamento contemplando os serviços das demais consorciadas, na medida de sua participação e por consequência os órgãos adesos ao contrato poderiam efetuar o empenho em nome da Lider ou
- c) o faturamento deverá ser realizado por cada empresa consorciada na medida de sua participação e por consequência os órgãos adesos ao contrato deveriam efetuar o empenho em nome de cada uma das consorciadas?"

Juntaram aos autos: 1) edital de pregão presencial nº 0001/2012; 2) contrato nº 18/2012 e respectiva publicação; 3) instrumento particular de compromisso de constituição de consórcio; e 4) mensagens eletrônicas enviadas entre a Gerência de Licitações e a contratada.

No Despacho PGE/PCA nº 00004/2013, o Procurador do Estado Orlando de Oliveira Gianordoli, da Procuradoria de Consultoria Administrativa, afirmou que a questão nodal da consulta é eminentemente tributária e reconheceu a necessidade de remessa dos autos à (Sub)Procuradoria Tributária, na forma do art. 25, I, da Lei Complementar nº 88/1996. Ao final, o Ilmº Procurador formulou indagações sobre o tema. Despacho esse que foi aprovado à fl. 130.

Posteriormente, foi lavrado parecer por Procurador do Estado lotado na Procuradoria Tributária (fls. 132/137). Restou consignado no parecer que a exigência efetuada pela SEGER está de acordo com o ordenamento jurídico, entendendo "legal e exigência de inscrição do consórcio perante a Secretaria de Estado da Fazenda." Manifestação que foi ratificada à fl. 138.

Por meio do despacho de fl. 140, o Subprocurador Geral para Assuntos Jurídicos entendeu que a consulta não foi integralmente respondida em relação aos questionamentos suscitadas pela Secretaria consulente e devolveu os autos a Procuradoria Tributária para apreciação.

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

147
61119750
⑤

Em trato contínuo, o Ilm^o Procurador vinculado salientou que a consulta foi esclarecida, suscitando que temas que não sejam eminentemente jurídicos devem ser objetivo de consulta aos Técnicos da Secretaria de Estado de Fazenda. Manifestação que foi acatada pelo Procurador-Chefe da Procuradoria Tributária (fl. 143).

Por fim, os autôres me foram remetidos para exame.

É o breve relatório. Passo a opinar.

Em princípio, devem ser tecidas breves considerações sobre os consórcios, regulados pelos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 (Lei de Sociedade Anônima):

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

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

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

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

- I - a designação do consórcio se houver;*
- II - o empreendimento que constitua o objeto do consórcio;*
- III - a duração, endereço e foro;*

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



348
61119750
O

Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

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.

O consórcio é constituído mediante contrato e visa à execução de determinados empreendimentos por empresas que se juntam para a consecução desse desiderato.

O § 1º do art. 278 da LSA é nítido ao dispor que o consórcio não tem personalidade jurídica, razão pela qual as relações jurídicas realizadas nos termos do contrato de consórcio devem ser atribuídas a seus consorciados.

No entanto, subsistem certos deveres para o consórcio que independem da ausência de personalidade jurídica do mesmo, ao contrário do que sustenta a contratada da SEGER no expediente cuja cópia se encontra acostada aos autos (fls. 116/117).

Tecidas essas breves considerações sobre o consórcio, é necessário se adentrar no cerne da consulta, devendo, na presente peça, ser adotadas as premissas perfilhadas pelo Ilmº Procurador do Estado Rafael Induzzi Drews no parecer confeccionado no processo administrativo nº 60758597.

O aludido processo envolvia consulta sobre a possibilidade de exigir o

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**



cumprimento de obrigações acessórias dos consórcios para exploração e produção de petróleo por meio da empresa líder.

Apesar de se referir a consórcio envolve a exploração e produção de petróleo e gás natural, entendo que a fundamentação e a conclusão contidas no parecer do Ilustre Colega se aplicam integralmente à hipótese submetida à consulta nos presentes autos.

Vejamos as considerações contidas no aludido parecer:

"A matéria de fundo da consulta diz respeito (i) à possibilidade de se instituir uma inscrição estadual para o consórcio e (ii) de se lhe impor, a partir de sua empresa líder, outros deveres tributários acessórios, como o de registro da produção e emissão de notas fiscais indicativas do escoamento da produção para os consorciados.

A resposta a ambos os questionamentos é positiva.

O cerne da controvérsia gira em torno dos **limites** à instituição de obrigações tributárias acessórias e, pois, do que dispõe o art. 113, § 2º, do CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

*§ 2º A obrigação acessória **decorre da legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas **no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**"*
(grifos acrescidos)

Desse dispositivo se vê que as obrigações (leia-se: deveres) tributárias acessórias decorrem da legislação tributária (que é muito mais ampla do que a lei, nos termos do art. 96, do CTN), de forma que, ao contrário da obrigação principal, não se submetem ao princípio da

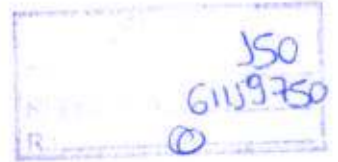
Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550

Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**



legalidade estrita. Como anota Luís Eduardo Schoueri¹:

*"Daí não ser necessário que a lei institua o dever instrumental, bastando que este decorra de mandamento legal, i.e., **que haja lei atribuindo a determinada autoridade a competência de instituir os deveres instrumentais.***

(...)

Isso significa que o Poder Executivo pode editar normas, no interesse da arrecadação, que deverão ser cumpridas pelo contribuinte."

A jurisprudência do STJ tem se manifestado no mesmo sentido. Transcreve-se naquilo que interessa:

"A legalidade exigida para a imposição da obrigação tributária instrumental não é estrita, ou seja, pode advir de ato normativo que não a lei em sentido formal. Todos aqueles veículos normativos previstos no art. 96 do CTN, tais como decretos e regulamentos, entre outros contidos no art. 100, são aptos a formar vínculo jurídico tributário acessório. No caso, a exigência da obrigação acessória de que ora se cuida - anotação nas notas fiscais do número do lote dos medicamentos - não viola o princípio da legalidade, já que encontra previsão expressa no Decreto n.º 43.128/2002, amparado pelo acordo do CONFAZ entabulado por meio do AJUSTE SINIEF n.º 07/2002."

(STJ, RMS 20.587/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/11/2010, DJe 23/11/2010)

Vê-se também que tais deveres têm por objeto prestações no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária. São, portanto,

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, 2ª Ed., pp. 443 e 444.
Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo



153
6119750
0

Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

instrumentais (e não exatamente acessórias), já que militam a favor desse interesse e possibilitam a sua satisfação.

Reconhecer que os deveres "acessórios" são instrumentais implica duas consequências importantes. A primeira delas é que tais deveres não necessariamente têm como destinatários os **contribuintes** do imposto, podendo ser dirigidos a terceiros aptos a colaborar com a fiscalização e com a arrecadação, como se vê, aliás, dos arts. 14 e 197, do CTN. A segunda é que a sua instituição encontra como limite a observância do princípio da proporcionalidade/razoabilidade.

O Superior Tribunal de Justiça, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, corrobora a assertiva:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. **ARTIGO 543-C, DO CPC**. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL.

1. **O ente federado legiferante pode instituir dever instrumental a ser observado pelas pessoas físicas ou jurídicas, a fim de viabilizar o exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Tributária, ainda que o sujeito passivo da aludida "obrigação acessória" não seja contribuinte do tributo ou que inexistente, em tese, hipótese de incidência tributária, desde que**

R



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

152
61119750
2

observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade insitos no ordenamento jurídico.

2. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam.

3. Com efeito, é cediço que, em prol do interesse público da arrecadação e da fiscalização tributária, ao ente federado legislante atribui-se o direito de instituir obrigações que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos administrados, o que se depreende da leitura do artigo 113, do CTN, *verbis*:

(...)

5. Os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, *verbis*: (...)

6. Destarte, o ente federado competente para instituição de determinado tributo pode estabelecer deveres instrumentais a serem cumpridos até mesmo por não contribuintes, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício do poder-dever fiscalizador da Administração Pública Tributária, assecuratório do interesse público na arrecadação.

(...)

13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

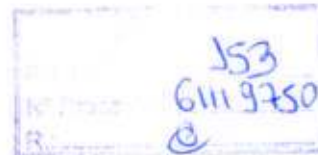
(REsp 1116792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010)

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

B



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**



Feitas essas considerações, vê-se que não há impedimento à instituição, no RICMS:

(i) do dever de se efetivação da inscrição estadual do consórcio de E&P, sendo irrelevante o fato de o consórcio não possuir personalidade jurídica e não ser contribuinte do ICMS;

(ii) de outros deveres tributários acessórios, como o de emitir notas fiscais que viabilizem o controle da produção.

Em primeiro lugar, note-se que tais deveres instrumentais se inserem, sem qualquer dúvida, dentro do campo de razoabilidade e proporcionalidade, já que necessários e adequados à fiscalização.

*Além disso, segundo a Lei nº 7000/2001, compete ao chefe do Poder Executivo disciplinar a inscrição estadual como meio de viabilizar a fiscalização e evitar a sonegação fiscal. Essa competência é **amplíssima** e não está limitada aos entes personalizados, mesmo porque alcança expressamente organizações despessoalizadas (v.g. estabelecimentos). É o que se vê dos arts. 41, § 1º, e 43, parágrafo único:*

“Art. 41. São obrigadas ao cadastramento fiscal a pessoa física, jurídica ou firma individual que praticam as operações ou prestações relativas ao imposto e que revistam da condição de contribuintes ou responsáveis, nos termos do disposto no Capítulo IX.

*§ 1.º **O Regulamento disciplinará o momento e a forma de concessão, cassação, cancelamento, paralisação e suspensão da inscrição estadual.***

§ 2.º A Secretaria de Estado da Fazenda, sempre que entender mais prático, conveniente ou necessário:

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

154
0119750
R

I - poderá autorizar inscrição não obrigatória;

*II - determinar a inscrição de **estabelecimentos** ou pessoas que, embora não se revistam da condição de contribuintes ou responsáveis, intervenham no mecanismo de circulação de mercadorias ou bens e no de prestação de serviços.*

§ 3.º *A realização de operação ou prestação amparada por imunidade, não-incidência, isenção, suspensão, diferimento ou substituição tributária não desobriga a inscrição no cadastro de contribuintes do imposto.*

(...)

Art. 43. *A pessoa física ou jurídica, ou firma individual, inscrita, que deixar de recolher o imposto devido, por ela declarado ou escriturado, durante 03 (três) meses consecutivos ou 05 (cinco) alternados, ou que for omissa em relação à apresentação da declaração de operações tributáveis ou das declarações ou informações de que trata o art. 59, será suspensa do cadastro de contribuintes, até que supra a ocorrência faltosa, sem prejuízo das demais sanções previstas nesta Lei.*

Parágrafo único. *Sem prejuízo do disposto no caput, o Poder Executivo poderá, na forma do Regulamento, dispor sobre concessão, cassação, cancelamento, paralisação e suspensão de inscrição no cadastro de contribuintes do imposto, para controlar a arrecadação e inibir a evasão fiscal.*

*O mesmo pode ser dito do dever instrumental relativo à emissão de notas fiscais, o qual já está previsto no Ajuste Sinief s/nº, de 15/12/1970, e no RICMS e, nada obstante, pode ser ampliado por ato regulamentar, bastando, assim, a sua adaptação para contemplar as **singulares** operações objeto da presente consulta. Confira-se, nesse passo, o art. 61, da Lei nº 7000/2001:*

“Art. 61. *Os livros e documentos fiscais, sua forma de escrituração, utilização e outras obrigações acessórias a eles pertinentes serão os constantes do Sistema Nacional Integrado de Informações*

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br

R



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

155
61119750
①

Econômico-Fiscais – SINIEF, estabelecido em convênio com o Ministério da Fazenda e demais unidades da Federação.

§ 1.º *O convênio de que trata este artigo e respectivos ajustes deverão ser integrados ao Regulamento.*

§ 2.º O Poder Executivo, mediante ato próprio, poderá instituir no Regulamento outros documentos fiscais de interesse da Fazenda Estadual, quando julgar necessário.

Vale notar, nesse sentido, que a atribuição de deveres instrumentais a entes despersonalizados não configura nenhum absurdo.

*A personalidade jurídica é uma forma vazia (Leerformel). É a ordem jurídica que a molda, de acordo com questões de política legislativa, num e noutro sentido, atribuindo maior ou menor capacidade jurídica ao ente considerado personalizado. Alguns autores, por isso, admitem certa graduação na personificação: a atribuição de qualquer capacidade individual ao ente ideal já significaria uma **personalidade jurídica limitada, isto é, exclusivamente para certos fins**; a personalidade jurídica **plena**, entretanto, somente seria alcançada com o registro, nos casos previstos em lei (v.g., registro de uma sociedade empresária).*

Nessa linha, ensina Calixto Salomão Filho²:

*“A concepção mais moderna da personalidade jurídica não mais defende uma visão unitária do fenômeno, mas sim uma visão pluralista, que identifica na personalidade jurídica um centro de imputação de direitos e deveres que pode ser moldada segundo a importância de cada norma a ser aplicada. **Assim, a existência de alguma, ainda que limitada, capacidade jurídica já é suficiente para caracterizar a existência da personalidade jurídica ainda***

R



LSG
6119750
Ⓞ

**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

que limitada a certos fins. A plena capacidade, e portanto, plena personalidade, só terá quando do registro. (...)

Mais não se consegue ir adiante: é exatamente porque a pessoa jurídica adquire uma forma pluralista, que ela se torna um Leerformel, ou seja, dela não se podem tirar consequências jurídicas necessárias. Ou seja, a personalidade jurídica vem construída a partir das capacidades individuais que a lei lhe atribui, não é possível derivar outras capacidades ou características que possam, em função da intenção normativa, ou devam, em função dos interesses em jogo, ser-lhe atribuídas."

Também se encontram na doutrina manifestações no sentido de que seriam simples sujeitos de direito os entes que, embora sem personalidade jurídica plena, sejam dotados de uma ou mais capacidades jurídicas legalmente estabelecidas. Como explica Alcides Tomasetti Jr³:

*"As pessoas naturais; as pessoas jurídicas; as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas e os partidos políticos, todos não personificados mas personificáveis; **bem assim certas entidades não personificadas e impersonificáveis**, como a sociedade em conta de participação (CC, art. 993), **concorrendo os respectivos pressupostos de lei, podem ser sujeitos de direito**, isto é, **titulares ativos e passivos nas relações jurídicas legalmente discriminadas.**"*

Alguns autores retiram da própria disciplina jurídica constante da LSA os elementos necessários para enxergar no consórcio um sujeito

² SALOMÃO FILHO, Calixto. A sociedade unipessoal. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 97-98.

³ TOMASETTI JR., Alcides. A parte contratual. In: ADAMEK, Marcelo Vieira Von. (Coord.) Temas de direito societário e empresarial contemporâneos. Liber Amicorum Prof. Dr. Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 759.

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br

B



157
61113280
10

Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

de direitos. Essa é a opinião de Modesto Carvalhosa⁴ e Nelson Eizirik⁵. Desse último autor observa-se a seguinte lição:

“Ainda que o consórcio, nos termos do § 1º, não disponha de personalidade jurídica, pode ter denominação própria e é capaz de contrair obrigações e adquirir direitos, sendo, portanto, dotado de capacidade negocial e processual, da mesma forma que ocorre com o espólio, a massa falida, a herança jacente e outros entes não personificados, que constituem ‘núcleos unitários’, capazes de praticar atos eficazes na esfera cível e comercial. Assim, os consórcios serão representados pela sociedade a qual o contrato de consórcio atribuir a função de administradora ou líder.”

Embora seja controversa, a tese é **parcialmente** acolhida por grande parte da doutrina, que, segundo informa Guilherme Puchalski Teixeira⁶, reconhece a **capacidade judiciária** dos consórcios, nos termos do art. 12, inciso VII, do CPC. Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 147.997/RJ (Rel. Ministro Edson Vidigal, Quinta Turma, DJ 17/05/1999).

Controvérsias doutrinárias à parte, o fato é que, **no campo tributário**, é expressa a autorização conferida pelo CTN para que entes despersonalizados (sob o ponto de vista do Direito Civil) sejam titulares de deveres jurídicos tributários, isto é, para que sejam sujeitos de direito. O assunto é tratado no art. 126, inciso III, do CTN, dispositivo que, por óbvio, abrange a capacidade passiva relativa a

⁴ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. São Paulo: Saraiva, 2009. 3ª Ed., 4º v., t. II, p. 401.

⁵ EIZIRIK, Nelson. A Lei das S/A Comentada, cit., p. 559.

⁶ TEIXEIRA, Guilherme Puchalski. Do consórcio entre sociedades. Arts. 278 e 279 da Lei 6.404/76. In: Revista Jurídica Empresarial nº 11, p. 209.

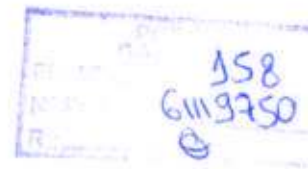
Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br

Q



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado



*deveres tributários instrumentais*⁷.

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

(...)

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

*Para Hugo de Brito Machado, esse dispositivo aplica-se também aos entes despersonalizados **em situação regular**⁸ (caso dos consórcios) e autoriza que entes sem personalidade jurídica no campo civil sejam detentores de deveres no campo tributário⁹:*

“Parece um contra-senso admitir-se que um ente desprovido de personalidade jurídica seja parte em uma relação jurídica. Se ser pessoa é ter aptidão para ser sujeito de direitos e obrigações, então quem é sujeito de direitos e obrigações é certamente pessoa, vale dizer, tem personalidade jurídica.

(...)

Penso que a questão é apenas de palavras. A questão essencial na verdade reside em saber quais são os critérios necessários para que um ente seja sujeito de relações jurídicas. (...)

(...)

*Por isso nos parece que nenhuma dificuldade se coloca para explicarmos a razão pela qual um ente que não tem, no direito em geral, aptidão para ser sujeito de relações jurídicas, possa ter essa aptidão em determinado setor do direito. **Assim, o Direito Civil***

⁷ Isso porque, como decidiu o STJ em sede de recurso submetido à sistemática do art. 543-C, do CPC, “[a] relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária stricto sensu (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (desprovidos do timbre da patrimonialidade), que a viabilizam” (REsp 1116792/PB, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010).

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 484.

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

359
6119250
O

qualifica como pessoa jurídica os entes dotados de aptidão para ser sujeitos de relações jurídicas no direito em geral, e nada impede que em determinados setores do direito a lei considere pessoa quem não o seja no Direito Civil. É isso que na verdade acontece.

O tema é tratado com bastante naturalidade pela jurisprudência. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, já pacificou o entendimento no sentido de que os condomínios ou mesmo as filiais, embora despidos de personalidade jurídica no âmbito do direito civil, a possuem para fins exclusivamente tributários^{10,11}.

Assim, ainda que se entenda que os consórcios não possuem capacidade negocial e não são contribuintes do ICMS, por não se enquadrarem no art. 4º, da LC nº 87/96, e se reconheça que não são dotados de personalidade jurídica no campo do Direito Civil, nada obsta que lhes sejam atribuídos deveres tributários instrumentais, como o de registro nos cadastros de contribuintes do ICMS, registro de produção e emissão de notas fiscais indicativas do escoamento da produção.

Na verdade, semelhante imposição não encerra qualquer novidade, uma vez que no âmbito da União há muito se impõe a inscrição dos consórcios e de outros entes despersonalizados (como

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., pp. 486-487.

¹⁰ Assim, por exemplo: “Embora o Código Civil de 2002 não atribua ao condomínio a forma de pessoa jurídica, a jurisprudência do STJ tem-lhe imputado referida personalidade jurídica, para fins tributários. Essa conclusão encontra apoio em ambas as Turmas de Direito Público: REsp 411832/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/10/2005, DJ 19/12/2005; REsp 1064455/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe 11/09/2008.” (REsp 1256912/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012)

¹¹ Nesse sentido: “As filiais de empresas possuem personalidade jurídica própria, para fins tributários, razão porque devem intentar, nos respectivos Estados de domicílio, as demandas de seus interesses, mesmo que haja identidade de pretensão jurídica.” (AgRg na MC 3.293/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/02/2001, DJ 26/03/2001, p. 368)

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



360
6339750
B

Estado do Espírito Santo Procuradoria Geral do Estado

condomínios, fundos e órgãos públicos) no CNPJ¹², os quais estão sujeitos a deveres tributários instrumentais (v.g. DIRF¹³). Além disso, mais recentemente, em razão do advento da Lei Federal nº 12.402/2011, os próprios consórcios receberam uma regulamentação própria no âmbito da Receita Federal (IN RFB nº 1.199/2011), que envolve uma série de deveres instrumentais acessórios, alguns a serem executados pela empresa líder e outros "em nome do próprio consórcio".

Essa regulamentação (IN RFB nº 1.199/2011), aliás, deve ser analisada no momento da implementação das políticas públicas tributárias que motivaram a presente consulta. Em primeiro lugar, porque parece ter sido ditada por preocupações semelhantes àquelas vislumbradas pela SEFAZ, como se vê dos seus arts. 3º, e 4º¹⁴. Além

¹² Cf. art. 5º, da IN RFB nº 1.183/2011.

¹³ Cf. IN RFB nº 1.297/2012.

¹⁴ **Art. 3º** Para efeito do disposto no caput do art. 2º, cada pessoa jurídica participante do consórcio deverá apropriar suas receitas, custos e despesas incorridos, proporcionalmente à sua participação no empreendimento, conforme documento arquivado no órgão de registro, observado o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas.

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

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

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

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

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

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

Art. 4º O faturamento correspondente às operações do consórcio será efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas, mediante a emissão de Nota Fiscal ou de Fatura próprias, proporcionalmente

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550

Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br

B



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

361
6119750
Ⓢ

disso, porque uma regulamentação estadual que com ela seja compatível ela será mais eficiente, já que será mais facilmente cumprida pelo contribuinte e mais facilmente fiscalizada pelo Estado (considerando até mesmo a possibilidade de fiscalização conjunta e cruzamento de dados com a União).

Duas observações, por fim, são necessárias:

*(i) a imposição de inscrição estadual ao consórcio não significa transformá-lo em **contribuinte** do ICMS, o que, de resto, seria ruim do ponto de vista prático, haja vista a inexistência de patrimônio **autônomo** a dificultar a cobrança de créditos tributários eventualmente inadimplidos;*

(ii) conseqüentemente, a imposição de emissão de notas fiscais indicativas do escoamento da produção (do consórcio para as consorciadas) não autoriza a incidência do ICMS nessas operações, pois trata-se apenas de método tendente a uma melhor fiscalização tributária.

Pertinente, nesse sentido, a lição de Alberto Xavier¹⁵:

à participação de cada uma no empreendimento.

§ 1º Na hipótese de uma ou mais das consorciadas executar partes distintas do objeto do contrato de consórcio, bem como realizar faturamento direto e isoladamente para a contratante, a consorciada remeterá à empresa líder ou à consorciada eleita de que trata o § 3º do art. 3º, mensalmente, cópia dos documentos comprobatórios de suas receitas, custos e despesas incorridos, para os fins previstos nos §§ 2º a 4º do art. 3º.

§ 2º Nas hipóteses autorizadas pela legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a Nota Fiscal ou a Fatura de que trata o caput poderá ser emitida pelo consórcio no valor total.

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

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

¹⁵ XAVIER, Alberto. Consórcio: Natureza Jurídica e Regime Tributário. In: Revista Dialética de **Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo**

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550

Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br

R



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**



"Os regimes especiais em matéria de ICMS visam a prever mecanismos referentes às obrigações acessórias que simplifiquem os reflexos fiscais dos direitos exercidos coletivamente pelos consorciados, bem como o cumprimento coletivo de obrigações dos mesmos.

Assim, por exemplo, a inscrição do consórcio no cadastro de contribuintes estadual tem como propósito principal viabilizar que a empresa líder atue de modo unificado, como mandatária das demais consorciadas, contabilizando, em livros fiscais do próprio consórcio (entenda-se livros coletivos de todos os consorciados), todas as operações da atividade consórcil, ficando tal líder responsável pela apuração e recolhimento do ICMS.

Esta escrituração global ao nível do consórcio não pode, porém, traduzir-se numa dupla transferência dos bens adquiridos por ocasião da respectiva entrega aos consorciados.

*Não tendo o consórcio personalidade jurídica, a aquisição é efetuada individualmente, por cada um dos consorciados, e **eventual saída, se houver, deverá ser considerada 'remessa simbólica'.***

*Os pontos acima citados devem ser bem regulados para evitar equívocos na interpretação da legislação e, conseqüentemente, nas fiscalizações. Talvez seja interessante estabelecer a inscrição dos consórcios como uma **inscrição especial, realizando**, a partir daí, os detalhamentos necessários.*

3) CONCLUSÕES

Posto isto, de acordo com a fundamentação e com as ressalvas expostas, opino no sentido de responder positivamente ao questionamento formulado, isto é, no sentido da "possibilidade jurídica



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

de se exigir do consórcio, por meio de sua empresa líder (operadora), o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, tendo em vista o devido registro da produção de petróleo e gás natural em cada campo de produção, bem como o escoamento dessa produção para cada consorciada por meio da emissão de nota fiscal."

A fundamentação exposta pelo Procurador do Estado Rafael Drews é irreparável e deve ser integralmente aplicada ao caso em exame, dispensando-se digressões mais aprofundadas sobre o tema.

Conclui-se, com base no aludido parecer, que é possível a exigência do consórcio, por meio de sua empresa líder, o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, como o faturamento pelos serviços prestados pelas empresas consorciadas.

Limito-me, agora, a efetuar algumas considerações pontuais sobre a manifestação da contratada acostada às fls. 116/117 dos autos.

A contratada para a prestação de serviços delineados no contrato nº 18/2012 (Consórcio SMP/PP Nº 0001/2012 SEGER-OI), por intermédio da empresa líder, admite a emissão de nota fiscal ou fatura pelo consórcio com base no art. 4º, § 2º, da IN RFB 1.199/2011, mas afirma que: "*mencionada autorização não se encontra no Decreto espírito-santense citado pela Secretaria (Decreto nº 1.090-R). Ora, o Decreto nº 1.090-R, em seu artigo 25, é claro ao afirmar sua especificidade ao 'consorcio formado por grupo de empresas para exercer atividades relacionadas com a exploração e produção de petróleo, ou gás natural, no território deste Estado'. Como se sabe, o objeto contratual pretendido pelo SEGER, no pregão presencial nº 0001/2012, é a prestação de serviço móvel pessoal. Assim, o citado Decreto não pode ter incidência sobre o presente caso, ou seja, um decreto que trata de serviços de exploração e produção de petróleo não pode ser aplicado a um contrato de prestação de serviços de telecomunicações."*

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

364
61119750
②

Ocorre que a premissa adotada pela contratada se revela equivocada, em virtude de a atual redação do art. 25 do Regulamento do ICMS/ES (Decreto Estadual nº 1.090-R) não se reportar apenas ao "*consórcio formado por grupo de empresas para exercer atividades relacionadas com a exploração e produção de petróleo, ou gás natural, no território deste Estado*", mas aquele integrado por grupos de empresas para exercer atividades no território capixaba.

A contratada se reportou à redação original do art. 25 do RICMS, que foi modificada no ano de 2010, pelo Decreto n.º 2.603-R, de 13.10.10.

Vejamos a atual redação da norma:

"Art. 25. O consórcio formado por grupo de empresas para exercer atividades no território deste Estado deverá requerer inscrição, por meio da empresa líder, com anuência expressa das demais consorciadas.

*Parágrafo único. A empresa líder, a que se refere o **caput**, agirá como mandatária das demais consorciadas.*

Dispositivo este que deve ser aplicado em conjugação com o art. 141 do RICMS, "*in verbis*":

"Art. 141. A empresa líder, de que trata o art. 25, deve registrar todas as operações da atividade consórcil em livros fiscais do próprio consórcio, ficando responsável pela apuração e recolhimento do imposto.

§ 1.º Aplica-se ao consórcio a legislação pertinente às empresas em geral, no que se refere às obrigações principal e acessória.

§ 2.º Na hipótese de ocorrência de saldo credor do imposto, este poderá, após autorização do Secretário de Estado da Fazenda, ser transferido às consorciadas na proporção de sua participação no consórcio."

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050 – Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

Portanto, existem normas no Regulamento do ICMS/ES que imputam deveres acessórios instrumentais ao consórcio, incluindo a necessidade de inscrição no cadastro estadual do ICMS e a emissão de novas fiscais (faturamento) pela empresa líder, restando atendido o requisito inserido no § 2º do art. 4º da IN RFB nº 1.199/2011, consubstanciado na autorização pela legislação do ICMS para que a fatura possa ser emitida pelo consórcio.

Continuamente, denota-se que a exigência de faturamento pelo consórcio dos serviços prestados pelas empresas consorciadas não pode ser refutado pela alegação da contratada de que a prestação de faturamento de serviços de telecomunicações sem a devida outorga é considerada prestação clandestina e que o art. 183 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997) tipifica como crime o desenvolvimento clandestino de atividades de telecomunicações.

A prestação de serviços na forma do contrato nº 18/2012 é efetuada pelas empresas consorciadas, subsistindo apenas um regime específico de responsabilidade atinente a obrigações acessórias para o consórcio, razão pela qual que se falar em desenvolvimento clandestino de atividades de telecomunicação.

Nos limites inerentes ao presente parecer, é de se salientar que não se verifica o elemento do tipo penal consubstanciado no "desenvolvimento clandestino de atividades de telecomunicações" (art. 183 da Lei nº 9.472/1997), em virtude da autorização para funcionamento e para a prestação de serviços expedida regularmente pelo órgão competente em favor das consorciadas.

De fato, não é porque o faturamento será efetuado pelo consórcio que os serviços de telecomunicação deixarão de ser prestados pelas empresas consorciadas.

Por derradeiro, é oportuno salientar que a conclusão obtida no presente parecer acerca da consulta formulada pela SEGER às fls. 01/03 também

Procuradoria Geral do Estado do Espírito Santo

Av. Nossa Senhora da Penha, 1.590 – Barro Vermelho – Vitória – ES – Cep: 29057-550
Tel: 27-3636-5050– Fax: 27-3636-5056 – e-mail: pge@pge.es.gov.br



Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado

JGG
611975

foi atingida no parecer da Procuradoria Tributária acostado às fls. 132/167 dos presentes autos, no qual o Ilustre Procurador reconheceu que: *"não há qualquer incongruência entre a inscrição do Consórcio perante a SEFAZ e as leis citadas"* e admitiu a legalidade da *"existência de inscrição do Consórcio perante a Secretaria de Estado da Fazenda."*

Portanto, as considerações expostas pela contratada para negar a exigência de faturamento pelo consórcio dos serviços prestados em virtude da execução do contrato nº 18/2012 não prosperam.

3. Conclusão

Diante do exposto, opina-se pela resposta a consulta formulada pela SEGER, sinteticamente, nos seguintes termos:

- a) é inadequada a alegação de que não seria possível o faturamento único dos serviços de telecomunicações por meio do consórcio;
- b) a empresa líder pode realizar o faturamento contemplando os serviços das demais consorciadas, na medida de sua participação e, por consequência, os órgãos adesos ao contrato poderiam efetuar o empenho em nome da líder.

É o parecer, que submeto à apreciação superior.

Vitória, 1º de julho de 2013.


Luiz Henrique Miguel Pavan

Procurador do Estado

OAB/ES Nº 14.943



**Estado do Espírito Santo
Procuradoria Geral do Estado**

Processo n.º 61119750 Rubrica _____ Fls 367

DESPACHO

1. Acolho a manifestação da lavra do ilustre Procurador-Assessor de Gabinete, Dr. Luiz Henrique Miguel Pavan, às folhas 145/166.
2. À SEGER.

Vitória/ES, 1º de julho de 2013.


LÍVIO OLIVEIRA RAMALHO
Subprocurador-geral do Estado para Assuntos Jurídicos

Gabinete / P. G. E.
Encaminhado para
SEGER
EM: 01 / 07 / 13