

## **A Responsabilidade tributária das *joint ventures* petrolíferas no Brasil: uma análise a partir da Lei Federal nº 12.402/11**

Jorge Vinícius de Almeida Cabral  
Rafaela Romana de Carvalho Costa

### **Resumo**

As *Joint Ventures* foram inseridas no Brasil, na modalidade de consórcio, como um novo instrumento nas atividades da indústria do petróleo, gás natural e biocombustíveis, tendo em vista a flexibilização do monopólio do petróleo brasileiro. No tocante aos consórcios de empresas, percebe-se que antes da Lei nº 12.402/11 a responsabilidade tributária que incidia sobre elas era de acordo com a proporção de participação de cada uma das empresas no consórcio. Porém, após a publicação dessa lei, passou-se a ter a possibilidade de responsabilidade tributária solidária entre as diversas empresas envolvidas no consórcio, além de outras formas como será analisado. No presente artigo busca-se ponderar quais implicações essa nova lei trouxe no âmbito tributário da indústria do petróleo brasileira.

**Palavras-chave:** Joint Ventures. Consórcio. Petróleo. Responsabilidade tributária.

### **Abstract**

The Joint Ventures were inserted in Brazil, in the form of consortium, as a new instrument in the activities of oil, natural gas and biofuels, in view of the monopoly of Brazilian oil. Regarding the consortiums of companies, one realizes that before the Law No. 12.402/11 taxliability affect the fact that they were in accordance with the ratio of participation of each company in the consortium. However, after the publication of this law, from 2011, it moved to have the possibility of joint taxliability among the various companies involved in the consortium, and other forms as will be discussed. The presente article seeks to consider what implications this new law brought to the tax context of the Brazilian oil industry.

**Keywords:** Joint Ventures. Consortium. Oil. Tax liability.

## **1 INTRODUÇÃO**

Na atual economia de mercado mundial é de suma importância a integração das empresas como uma estratégia comercial, tendo em vista que tanto a união de capital como a troca de conhecimento e tecnologia permite certa redução nos custos e melhorias na qualidade das empresas, visando melhor desempenho num regime concorrencial hoje vivenciado.

Tal integração pode-se dá de dois modos, tanto a concentração – fusões e incorporações, por exemplo – como pela cooperação. No regime da cooperação, as

empresas possuem sua autonomia jurídica e econômica inalterada e passam a concretizá-las de forma ordenada, como ocorre nas joint ventures, por exemplo.

Com as novas perspectivas que o setor petrolífero brasileiro vem adquirindo surgiu a necessidade de novos instrumentos contratuais a fim de regular as relações entre os diversos agentes inerentes a indústria do petróleo e do gás natural.

No tocante à exploração, desenvolvimento e produção de hidrocarbonetos, são visíveis no âmbito internacional os contratos de joint ventures, os quais formam alianças entre empresas com o objetivo de desenvolver uma atividade econômica específica com benefícios recíprocos. O aumento das joint ventures vem ajudando a desenvolver várias relações econômicas internacionais.

Cumprir destacar que no Brasil, mesmo não existindo uma legislação específica que regule a formação de joint ventures, diversos outros meios possibilitam a sua inserção no sistema petrolífero, qual seja, a forma societária ou a contratual.

No decorrer do presente trabalho, serão analisados os consórcios no Brasil, instituto mais equiparado a joint ventures. Acerca dos consórcios, será evidenciado como era o tratamento tributário atribuído antes de 2010 e como ficou após a inserção da Lei nº 12.402/11 no ordenamento jurídico brasileiro e quais as implicações que decorreram dessa nova lei ordinária.

## 2 JOINT VENTURES E A INDÚSTRIA DO PETRÓLEO

No ordenamento jurídico brasileiro não existe previsão legal acerca das Joint Ventures, sendo analisadas como um contrato ou um tipo de sociedade. Assim, para que as joint ventures sejam apropriadas no ordenamento do Brasil, elas necessitam satisfazer os requisitos para a constituição de um ato jurídico<sup>1</sup>, presentes no art. 104 do Código Civil de 2002, quais sejam: objeto lícito, possível e determinável, capacidade das partes; e forma prescrita e não defesa em Lei.

Nas Joint Ventures do tipo contratual, o contrato oriundo da sua formação é atípico, não solene, consensual, oneroso e de execução sucessiva. Já no que diz respeito

---

<sup>1</sup> ARAÚJO, Izabella Maria Medeiros e; GALVÃO, Kátia Cheim Pereira; SILVEIRA NETO, Otacílio Dos Santos. *ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS JOINT VENTURES NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO*. Disponível em: <[http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247\\_05.pdf](http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247_05.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2013.

às Joint Ventures societárias, é preciso que apresentem os requisitos da legislação prevista para o tipo societário que se pretende formar.

Diante disso, pode-se afirmar que o consórcio é o que mais se equipara a Joint Ventures no sistema jurídico brasileiro. Tal modalidade está prevista na Lei nº 6.404 de 1976 (Lei da Sociedade por Ações – LSA), nos seus art. 278 e 279.

O consórcio decorre da associação de empresas, mantendo as suas personalidades jurídicas, por meio de um contrato, no qual deverá estar previsto as finalidades, obrigações e direitos dos membros<sup>2</sup>.

Antigamente as empresas somente se obrigavam pelas condições previstas no respectivo contrato, cada uma respondia pelas suas obrigações, sem a presunção de solidariedade. Porém, com o advento da Lei nº 12.402/11 essa realidade mudou, conforme será explicitado.

Com a flexibilização do monopólio na indústria petrolífera brasileira, juntamente com a introdução de novos agentes nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção dos hidrocarbonetos, eclodiu-se a necessidade de inserção de novos instrumentos contratuais nessa atividade econômica. Assim, as Joint Ventures surgiram como uma alternativa comercial a fim de conciliar as demandas de tecnologias, conhecimentos e capitais.

A Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo) prevê a formação de consórcios para participar na indústria petrolífera brasileira, fixando certos requisitos para tal, previstos no art. 38, quais sejam<sup>3</sup>: a comprovação de compromisso, público ou particular, da formação do consórcio, subscrito pelas consorciadas; a indicação da empresa líder que será responsável pelo consórcio e pela direção das operações, sem prejuízo da responsabilidade solidária das demais consorciadas; a apresentação, por cada empresa consorciada, dos documentos essenciais para fins de avaliação da qualificação técnica e econômico financeira do consórcio; a proibição de participação de uma mesma empresa em outro consórcio, ou de modo isolado, na licitação de um mesmo bloco; e a outorga de concessão ao consórcio vencedor da licitação condicionada ao registro do instrumento constitutivo do consórcio.

---

<sup>2</sup> ARAÚJO, Izabella Maria Medeiros e; GALVÃO, Kátia Cheim Pereira; SILVEIRA NETO, Otacilio Dos Santos. *ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS JOINT VENTURES NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO*. Disponível em: <[http://www.porta labpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247\\_05.pdf](http://www.porta labpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247_05.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2013.

<sup>3</sup> Lei Federal nº 9.478, de 6 de Agosto de 1997.

O art. 63 da Lei do Petróleo dispõe que a Petrobrás e suas subsidiárias poderão formar consórcios com as sociedades nacionais ou estrangeiras, sendo empresa líder ou não, com o intuito de expandir as atividades, reunindo tecnologias e ampliando investimentos aplicados a indústria do petróleo<sup>4</sup>. Assim, a Petrobrás continua a ser a única concessionária, tendo as demais participantes do consórcio, somente o direito a um percentual do produto das lavras, depois do pagamento das participações governamentais por essa empresa.

Destaca-se que não se exige uma prévia autorização da ANP para a formação do consórcio em comento, conforme prevê o art. 176, § 3º da Constituição Federal de 1988 e o art. 29 da Lei nº 9.478/97, assim, as empresas consorciadas não se beneficiam dos direitos que a Petrobras possui advindo do contrato de concessão.

### 3 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS GERAIS DAS JOINT VENTURES

No que tange aos aspectos tributários das joint ventures, deve-se partir da análise, primeiramente, de como se organiza tal instituto, ou seja, se é uma sociedade anônima ou constituída na forma de consórcio.

Na forma de sociedade anônima, a personalidade jurídica é aquela utilizada para tributar as pessoas jurídicas de modo geral. Todavia, na modalidade de consórcio, não existe uma nova pessoa jurídica, porém, deve estar inscrito no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), a fim de proporcionar o controle fiscal dos fluxos financeiros<sup>5</sup>.

Como já explanado, as joint ventures sob a forma de consórcio são as que mais se equipara ao direito brasileiro, sendo, portanto, objeto do presente estudo. Cumpre destacar que os consórcios analisados serão os regulares, ou seja, somente a associação de empresa a qual possua características inerentes aos consórcios, como a transitoriedade, a especificidade e a ausência de personalidade jurídica<sup>6</sup>. Além disso, é

<sup>4</sup> Lei Federal nº 9.478, de 6 de Agosto de 1997.

<sup>5</sup> ARAÚJO, Izabella Maria Medeiros e; GALVÃO, Kátia Cheim Pereira; SILVEIRA NETO, Otacílio Dos Santos. *ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS JOINT VENTURES NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO*. Disponível em: <[http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247\\_05.pdf](http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247_05.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2013.

<sup>6</sup> XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. *Revista dialética de direito tributário*. n. 64. jan/2001. p. 7-26.

necessário que a união destas empresas tenha o intuito de obter um empreendimento comum.

O direito tributário atribui personalidade a entes despersonalizados, deixando de considerar a personalidade de entes a quem o direito atribui personalidade jurídica, devendo, pois, está expressamente aferida em lei.

No tocante à retenção do imposto de renda e às contribuições sociais, é de bom alvitre tecer algumas considerações. O Regulamento do Imposto de Renda de 1999, em seu art. 146, aduz as pessoas jurídicas e empresas individuais a ela equiparadas como contribuintes do imposto de renda, porém, o consórcio não se encontra elencado. Portanto, não tendo disposição expressa em lei, pode-se afirmar que não há personalidade tributária do consórcio. Todavia, as atividades dos consórcios são tributadas, uma vez que ocorre o fato gerador do imposto de renda: aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

Antes do ano de 2010, os pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ocorria de modo que a retenção e o recolhimento seria em nome de cada pessoa jurídica do consórcio, proporcional a participação. Já os recebimentos de receitas aconteciam com o aproveitamento da retenção efetuada em nome de cada pessoa jurídica do consórcio, proporcional a participação<sup>7</sup>.

Entretanto, a partir da Lei 12.402/2011 (Medida Provisória nº 510/2010) ficou facultado ao consórcio, ou empresa líder, que realizar contrato em nome próprio, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem vínculo empregatício, efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias. Desse modo, todas as empresas consorciadas ficam solidariamente responsáveis.

No que tange aos créditos dos PIS/PASEP e da CONFINS, enfatiza-se que são contribuições não cumulativas, sendo os créditos relativos aos custos, despesas e encargos computados nas pessoas jurídicas dos consorciados, proporcional a participação ou em nome Consórcio. Além disso, é vedada a comunicação de créditos e débitos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS entre os consorciados<sup>8</sup>.

Com relação ao ICMS, é importante destacar que os consorciados são individualmente considerados, devendo cada um emitir uma nota fiscal separada de sua

---

<sup>7</sup> THOMÉ ESCRITÓRIO CONTÁBIL. *(Orientações) Consórcio de empresas – Aspectos societário, contábil e tributário – Roteiro de Procedimentos*. Disponível em: <<http://www.contabilthome.com.br/ftp/024.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2013.

<sup>8</sup> *Ibid.*

parte proporcional ou uma única pelo líder, discriminando a participação de cada um no valor da operação.

O faturamento efetuado pelas pessoas jurídicas consorciadas (nota fiscal ou fatura) deverá ser proporcional a participação de cada empresa no consórcio. Quando for execução de partes distintas do objeto do contrato ou realização de faturamento direto e isoladamente para a contratante, deverá ser remetida à empresa líder cópia dos documentos comprobatórios de suas receitas, custos e despesas. A única exceção seria a nota fiscal ou fatura emitida pelo consórcio no valor total (ICMS).

Já a receita de aluguel aferida pela consorciada, decorrente de locação de bens ao consórcio, deve compor a base de cálculo dos tributos e contribuições da consorciada beneficiária. E os rendimentos de aplicação financeira bem como do imposto de renda retido na fonte, se compensável, pertencem a consorciada na proporção da participação.

Os consórcios que realizarem negócios jurídicos em nome próprio ficarão obrigados à apresentação da DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais). O DCTF Mensal deverá ser apresentado no mês de dezembro de cada ano calendário.

#### **4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E LEI FEDERAL Nº 12.402/11**

O Código Tributário Nacional (CTN) trata da responsabilidade pelos tributos nos artigos 128 a 138. Com fulcro no art. 128 salienta-se que a lei poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, de forma vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo, assim, a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a ele um caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A partir do art. 128 do CTN percebe-se a necessidade de uma lei (em regra, ordinária) com o intuito de estabelecer a responsabilização tributária de terceiro, tendo em vista que, segundo o princípio da legalidade, art. 5º, II, da Constituição Federal, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Além disso, cumpre ressaltar que existem regramentos gerais aplicáveis a todos os tributos e presentes no CTN.

Ao analisar a Lei nº 12.402 de 2011, depreende-se que as empresas integrantes do consórcio respondem, de acordo com a proporção de sua participação no

empreendimento, pelos tributos devidos em relação às operações praticadas pelo consórcio. Isso se refere à possibilidade do consórcio realizar negócios jurídicos no nome próprio, instituindo, assim, uma responsabilidade solidária entre as demais empresas presentes.

Desse modo, destaca-se que mesmo não tendo personalidade jurídica, o consórcio poderá contratar em nome próprio, pessoas físicas ou jurídicas, tendo ou não vínculo empregatício, efetuando a retenção dos tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

Ressalta-se que tais regras são aplicáveis apenas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incluindo o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais e a multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

A Instrução Normativa RFB nº 1.199/11<sup>9</sup> estabelece critérios para quando o consórcio realizar a contratação na forma supracitada. Caso o consórcio efetue as contratações, mas os pagamentos forem de responsabilidade das consorciadas beneficiadas, a incumbência pela retenção dos tributos, bem como do cumprimento das respectivas obrigações acessórias será das empresas consorciadas, utilizando o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de cada uma delas.

Por outro lado, caso o consórcio seja o responsável pelo pagamento das contratações, tanto a responsabilidade pela retenção dos tributos e pelo cumprimento das obrigações acessórias pertencerá ao consórcio, com a utilização do CNPJ dele.

Todavia, importa frisar que as alternativas expostas não podem ser aplicadas simultaneamente, sendo uma escolha irretratável, prevalecendo durante todo o ano-calendário, devendo ser designada no primeiro recolhimento de tributos retidos realizado no ano.

Cumprido destacar que a empresa líder, ao contratar e realizar o pagamento em nome do consórcio, fica responsável pelo cumprimento das obrigações acessórias e pela retenção de tributos, aplicando-se as normas de retenção a ela inerentes. Porém, as demais empresas do consórcio ficarão solidariamente responsáveis pelo cumprimento

---

<sup>9</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2011/in11992011.htm>>. Acesso em: 30 out. 2013.

das obrigações tributárias. Evidencia-se que essa alternativa não poderá ser aplicada em concomitância com as demais.

A Lei Federal nº 12.402 de 2011, bem como a sua regulamentação, através da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11, foram publicadas somente no ano de 2011, percebe-se, assim, que não existe uma jurisprudência ampla acerca do tema, o que evidencia que eventuais posicionamentos do Fisco e as dificuldades dos contribuintes no cumprimento da legislação não foram ainda discutidos de forma ampla pelo poder judiciário e pelos órgãos fiscais administrativos<sup>10</sup>.

A responsabilidade solidária atribuída às empresas presentes no consórcio gerou alguns posicionamentos na doutrina. Alguns acreditam que essa responsabilidade não poderia ter sido incluída pelo legislador ordinário tendo em vista que a matéria seria de competência de Lei Complementar, sendo uma hipótese não contemplada no Código Tributário Nacional<sup>11</sup>.

Salienta-se que a Receita Federal do Brasil já se manifestou de modo positivo quanto à possibilidade de o consórcio realizar negócios jurídicos em nome próprio, com uma responsabilidade solidária entre as consorciadas, no Processo de Consulta nº 68/11:

CONSÓRCIO DE EMPRESAS. As obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes das operações praticadas pelo consórcio, são de responsabilidade das próprias consorciadas, que devem responder proporcionalmente à sua participação no empreendimento. Opcionalmente, a partir de 29/10/2010, o consórcio que realize a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, pode efetuar a retenção de tributos administrados pela RFB e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, utilizando seu próprio CNPJ, ficando nessa situação as consorciadas como solidariamente responsáveis.

Além disso, a Receita Federal do Brasil elucidou que o consórcio que contratar em nome próprio será obrigado a entregar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) no referente aos fatos geradores ocasionados a partir de 1º de janeiro de 2011, ficando dispensado a apresentação do Demonstrativo de Apuração

---

<sup>10</sup> CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brizola. *Regime tributário nos consórcios*: implicações da Lei nº 12.402/11. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/regime-tributario-nos-consorcios-implicacoes-da-lei-n-12-402-11/1769/>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

<sup>11</sup> BATTILANA, Leonardo Augusto Belloiro; CHIAVASSA, Tércio. *Receita Federal disciplina consórcios*. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/publicacao/2472>>. Acesso em: 27 nov. 2013.



de Contribuições Sociais (DACON) e da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF)<sup>12</sup>.

Por oportuno, enfatiza-se que a Lei nº 12.402/11 e a Instrução Normativa RFB nº 1.199/11 poderão provocar vários conflitos entre o Fisco e os contribuintes, tendo em vista a obscuridade do posicionamento das autoridades administrativas acerca dessas novas regras, além, da dificuldade no cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas consorciadas<sup>13</sup>.

#### 4 CONCLUSÃO

Diante do exposto é clarividente que as mudanças após a inserção da Lei nº 12.402/11 foram significativas no tocante a responsabilidade tributária dos consórcios no ordenamento jurídico brasileiro.

No tocante a indústria do petróleo e gás natural, a utilização de consórcio vem crescendo nos últimos anos, fato este que só tende a aumentar, tendo em vista o início da exploração na camada do Pré-sal e a previsão do instrumento de consórcio nessa área.

Conforme analisado, a responsabilidade tributária até o ano de 2010 era averiguada a partir da proporção de participação de cada empresa no consórcio em questão. Todavia, após a edição da Lei nº 12.402/11 passou a existir a possibilidade de responsabilidade tributária solidária entre todas as empresas participantes do consórcio. O cerne da questão, seria exatamente até que ponto essa responsabilidade solidária iria e se tal fato não ensejaria fraudes, tendo em vista que algumas empresas poderiam tentar se esquivar da responsabilidade de algum modo. Além disso, é visível a dificuldade de cumprimento de diversas regras devido à falta de informações e clareza das autoridades administrativas responsáveis.

Desse modo, é de suma importância que os contribuintes atuantes através dos consórcios fiquem atentos para futuras mudanças legislativas, bem como ao

<sup>12</sup> Processo de Consulta nº 12/11 - Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF / 3a. RF.

<sup>13</sup> CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brizola. *Regime tributário nos consórcios: implicações da Lei nº 12.402/11*. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/regime-tributario-nos-consorcios-implicacoes-da-lei-n-12-402-11/1769/>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

posicionamento no fisco, uma vez que a tendência é que sejam emanadas diversas discussões judiciais e administrativas no decorrer dos próximos anos<sup>14</sup>.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Izabella Maria Medeiros e; GALVÃO, Kátia Cheim Pereira; SILVEIRA NETO, Otacílio Dos Santos. *ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS JOINT VENTURES NO DIREITO BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA INDÚSTRIA DO PETRÓLEO*. Disponível em: <[http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247\\_05.pdf](http://www.portalabpg.org.br/PDPetro/3/trabalhos/IBP0247_05.pdf)>. Acesso em: 30 out. 2013.

BATTILANA, Leonardo Augusto Bellorio; CHIAVASSA, Tércio. *Receita Federal disciplina consórcios*. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/publicacao/2472>>. Acesso em: 27 nov. 2013.

BRASIL. *Lei Federal nº 9.478, de 6 de Agosto de 1997*. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.

CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brizola. *Regime tributário nos consórcios: implicações da Lei Nº 12.402/11*. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/regime-tributario-nos-consorcios-implicacoes-da-lei-n-12-402-11/1769/>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012 Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 30 out. 2013.

Instrução Normativa RFB nº 1.199, de 14 de outubro de 2011 Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2011/in11992011.htm>>. Acesso em: 30 out. 2013.

THOMÉ ESCRITÓRIO CONTÁBIL. *(Orientações) Consórcio de empresas - Aspectos societário, contábil e tributário - Roteiro de Procedimentos*. Disponível em: <<http://www.contabilhome.com.br/ftp/024.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2013.

XAVIER, Alberto. *Consórcio: natureza jurídica e regime tributário*. *Revista dialética de direito tributário*. n. 64. jan/2001. p. 7-26.

---

<sup>14</sup> CASEIRO, Marcos Paulo Leme Brizola. *Regime tributário nos consórcios: implicações da Lei Nº 12.402/11*. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/regime-tributario-nos-consorcios-implicacoes-da-lei-n-12-402-11/1769/>>. Acesso em: 26 nov. 2013.