



Solução de Consulta nº 139 - Cosit

Data 3 de junho de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Simples Nacional

SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO (SPE). VEDAÇÃO À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE OUTRA PESSOA JURÍDICA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA.

Para fins tributários, as SCP equiparam-se a pessoas jurídicas. Sendo assim, as microempresas ou empresas de pequeno porte integrantes de SPE, que seja sócia ostensiva de SCP não poderão beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC nº 123, de 2006, o que implica a exclusão do Simples Nacional.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, §§ 4º, VII, 5º e 6º, e 56, § 5º, III; Código Civil, de 2002, arts. 991 a 993; Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º.

Relatório

Em processo protocolizado em 13/08/2014, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação Da legislação tributária federal.

2 A consulente informa estar constituída sob a forma de Sociedade de Propósito Específico (SPE), composta por pessoas jurídicas “do ramo de comércio de produtos farmacêuticos (farmácias)”, que tem por objeto a compra de produtos farmacêuticos para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, nos termos do art. 56, § 2º, II, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

3 Aduz que “outras farmácias têm buscado a presente consulente no sentido de também usufruir da vantagem competitiva na aquisição de produtos para revenda”. Alega, porém, que “como o procedimento de inclusão de novos sócios na SPE demanda grande burocracia e custos financeiros elevados, cogitou-se utilizar a Sociedade em Conta de

Participação (SCP), a qual poderia reduzir o tempo de associação da nova microempresa, bem como reduzir os custos a patamares aceitáveis à característica da sua ocupação”.

4 Aponta que, consoante o art. 991 do Código Civil, “na SCP apenas o sócio ostensivo, no presente caso a ora consulente, ficaria obrigada perante terceiros e RFB”. Entretanto, alega haver “dúvida razoável quanto à utilização da SCP pela SPE (...) em virtude de omissão na Lei Complementar nº 123/2006 quanto às hipóteses restritivas de direito”. Por esse motivo, formula os questionamentos abaixo reproduzidos:

“1. A SPE (Sociedade de Propósito Específico) regida pelo art. 56 e seguintes da Lei Complementar nº 123/2006, pode ter sócia ostensiva uma SCP (Sociedade em Conta de Participação), que contenha no quadro societário (da SCP) somente optantes pelo regime simplificado?”

2. Em caso afirmativo, poderão as sócias da SCP usufruir das aquisições da SPE (central de compras), tendo em vista o disposto na supracitada legislação?”

Fundamentos

5 Inicialmente, convém esclarecer uma possível impropriedade na forma pela qual a consulente formula sua consulta. Pelo que relata ao longo de sua petição, pretende ver esclarecido se uma sociedade de propósito específico (SPE), formada apenas por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, forma jurídica da qual se reveste, pode, sem que isso implique a exclusão do Regime, ser sócia ostensiva de uma sociedade em conta de participação (SCP) cujos sócios participantes também sejam exclusivamente pessoa jurídicas enquadradas no regime tributário favorecido. Dessa forma, a questão posta seria saber se a SPE pode ser sócia ostensiva de uma SCP e não (como aponta a consulente em sua pergunta de nº 1) se a SPE pode ter uma SCP como sócia ostensiva.

6 Feita essa ressalva, cumprir destacar que a Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP), por meio do qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas pessoas jurídicas. A vertente tributária está presente no contexto do tratamento mais benéfico conferido pela LC nº 123, de 2006, conforme preconiza seu art. 12, o qual institui o Simples Nacional - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

7 No art. 3º da LC nº 123, de 2006, constam as hipóteses, as quais uma vez incorridas, implicam a exclusão da ME ou EPP do tratamento diferenciado previsto nessa Lei:

“Art. 3º

(...)

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

(...)

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

(...)

§ 5º O disposto nos incisos IV e VII do § 4º deste artigo não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 desta Lei Complementar e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte.

§ 6º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte incorrer em alguma das situações previstas nos incisos do § 4º, será excluída do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, bem como do regime de que trata o art. 12, com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva.”

8 Como se vê, o art. 3º, § 4º, VII, impede que pessoa jurídica que participe do capital de outra pessoa jurídica beneficie-se do tratamento jurídico favorecido de que trata a LC nº 123, de 2006, inclusive o Simples Nacional disposto em seu capítulo IV. Por outro lado, o art. 3º, § 5º, estabelece exceções a essa vedação, permitindo a participação no capital de determinadas pessoas jurídicas, entre elas a SPE prevista no art. 56 do mesmo diploma legal. Significa dizer que a ME ou EPP que participar do capital da SPE de que trata o art. 56 da LC nº 123, de 2006, desde que em harmonia ao que disciplina este comando legal, não estará impedida, por essa razão, de usufruir das vantagens decorrentes do Estatuto Nacional da ME e da EPP, dentre as quais a opção pelo Simples Nacional.

9 O art. 56 mencionado dispõe da seguinte forma:

“Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal.

§ 1º Não poderão integrar a sociedade de que trata o caput deste artigo pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

§ 2º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo:

I - terá seus atos arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis;

II - terá por finalidade realizar:

a) operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias;

(...)

*§ 5º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo **não poderá:***

(...)

III - participar do capital de outra pessoa jurídica;”

10 Nos termos do dispositivo transcrito, a SPE composta exclusivamente por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional e constituída para realizar as operações

admitidas no art. 56, § 2º, II, da LC nº 123, de 2006, não pode participar do capital de outra pessoa jurídica. Caso essa situação se configure, estará sendo descumprida a disciplina do art. 56, a qual é condição para que as ME e EPP possam manter seu enquadramento no Simples Nacional a despeito da participação no capital de outra pessoa jurídica, conforme estabelece a exceção do art. 3º, § 5º. Não custa frisar que este dispositivo admite a manutenção no regime de tributação favorecido na hipótese de participação “na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar”. Caso a regulamentação do art. 56 não seja observada, estar-se-á diante de participação no capital de SPE qualquer e não naquela aludida no art. 3º, § 5º, acarretando a exclusão do Simples Nacional de todas as pessoas jurídicas participantes da SPE em questão.

11 A consulente pretende, com vistas à exploração de seu objeto social, utilizar-se de SCP na qual ingressaria como sócia ostensiva, atraindo para o seu empreendimento, na qualidade de sócias participantes, outras pessoas jurídicas, todas optantes pelo Simples Nacional. Impende verificar, se a participação da consulente (SPE) em uma SCP configura efetivamente a participação no capital de outra pessoa jurídica, fato esse que daria ensejo à exclusão do Simples Nacional de todas as pessoas jurídicas que integram a consulente.

12 A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) dispõe sobre a SCP nos seguintes termos:

“Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

(...)”

13 Conforme se pode observar, de acordo com a disciplina conferida pelo Código Civil a essa espécie societária, a SCP é constituída por duas qualidades de sócios: o sócio ostensivo e o sócio participante. O primeiro é quem exerce, em seu nome e sob sua exclusiva responsabilidade, a atividade que constitui o objeto social da sociedade, enquanto o segundo apenas participa dos resultados gerados. Essa realidade deriva em grande medida da ausência de personalidade jurídica que o Código Civil imprime à SCP. É o sócio ostensivo quem se obriga perante terceiros (e não a sociedade), relacionando-se os demais sócios participantes tão somente com o sócio ostensivo.

14 No âmbito da legislação tributária, a principal inovação deu-se com o advento do Decreto-Lei (DL) nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, cujo art. 7º equiparou as SCP, para os efeitos da legislação do imposto de renda, às demais pessoas jurídicas. Em que pese a legislação empresarial ter definido a SCP como uma sociedade sem personalidade jurídica, a lei tributária definiu efeitos tributários gerados a partir do exercício das atividades da SCP equiparando-a, para esse fim, à uma pessoa jurídica. A legislação do imposto de renda

determina que a renda produzida seja tributada na figura da SCP e não nas figuras dos seus sócios (ou de seu sócio ostensivo).

15 Tendo em vista o disposto no art. 7º do DL nº 2.303, de 1986, que equipara as SCP às pessoas jurídicas em geral, o Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), regulamentou essa matéria, evidenciando o caráter autônomo da SCP em relação a seu sócio ostensivo, para fins de apuração e recolhimento do IRPJ:

“Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

(...)

Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

(...)

Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.” (grifou-se)

16 Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 31, de 29 de março de 2001, dispôs sobre a opção das SCP pelo lucro presumido, ressaltando a segregação da apuração do IRPJ incidente sobre a SCP e sobre seu sócio ostensivo:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.”

17 Deve-se notar, em adição, que a equiparação das SCP às pessoas jurídicas estende-se também à legislação que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por expressa previsão legal. É o que se extrai da Lei Complementar nº 70, de 1991, que instituiu a Cofins, e da Lei nº 9.715, de 1998, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep:

Lei Complementar nº 70, de 1991:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social. (grifou-se)

Lei nº 9.715, de 1998:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês; (grifou-se)

18 Por essa razão, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 14, de 2004, disciplina, no § 1º de seu artigo único, que:

“§ 1º As SCP são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto de Renda, e, como tais, são contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).”

19 Com base na disciplina legal atinente ao imposto de renda, e tendo em vista a interpretação/aplicação sistemática da legislação tributária, constata-se que a equiparação das SCP às pessoas jurídicas possui um alcance mais amplo, devendo ser compreendida para fins tributários, de forma geral. Nesse sentido, a equiparação em questão deve subsistir também no âmbito do Simples Nacional, que representa regime especial de tributação para ME e EPP.

20 Como consequência desse fato, tem-se que para uma SPE que pretenda enquadrar-se na hipótese do art. 56 da LC nº 123, de 2006, e, portanto, legitimar a manutenção de suas sócias no Simples Nacional, é vedada sua participação no capital de SCP, nos termos do disposto em seu § 5º, III. Em se verificando o descumprimento dessa vedação, as pessoas jurídicas sócias da SPE não poderão beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC nº 123, de 2006, o que implica a exclusão do Simples Nacional.

Conclusão

21 Ante o exposto, propõe-se seja solucionada a consulta declarando-se à consulente que para fins tributários, a SCP equipara-se às pessoas jurídicas. Sendo assim, as ME e EPP integrantes de SPE que seja sócia ostensiva de uma SCP não poderão beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado previsto na LC n.º 123, de 2006, o que implica a exclusão do Simples Nacional.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

<p><i>(assinado digitalmente)</i></p> <p>MIRZA MENDES REIS Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenadora da Copen</p>	<p><i>(assinado digitalmente)</i></p> <p>CLÁUDIA LÚCIA IMENTEL MARTINS DA SILVA Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenadora da Cotir</p>
---	--

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit