



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	11 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	15 de janeiro de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCROS DISTRIBUÍDOS - Sociedade em Conta de Participação.

Não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, pagos ou creditados por sócio ostensivo de Sociedade em Conta de Participação (SCP) à pessoa física (sócio oculto), desde que apurados e demonstrados destacadamente dos resultados apurados pelo sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

Dispositivos Legais: Art. 10 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995; arts. 148, 149, 254, II, e 654 do Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999); item 8 da Instrução Normativa SRF nº 179, de 30.12.1987; e art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24.12.1997.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em consulta protocolizada em 15.10.2008, o interessado (por intermédio de seu representante legal) solicita orientação sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mais especificamente sobre o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

2. Informa: (i) ser pessoa jurídica de direito privado, devidamente registrada perante a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de São Paulo, constituída sob a forma de sociedade civil; e (ii) ter por objetivo social a prestação de serviços atinentes à advocacia, cadastrada no CNPJ com o código *****, conforme demonstrado às fls.11.

3. Esclarece que: (i) na consecução de seus objetivos sociais, por vezes, poderá integrar, na qualidade de sócio ostensivo, Sociedade em Conta de Participação – SCP regidas pelos arts. 991 a 996 do Código Civil Brasileiro; e (ii) manterá a escrituração das operações dessas sociedades em consonância com o art. 254 do Decreto nº 3.000, de 1999, e observância do art. 515 do mesmo decreto, quanto aos eventuais prejuízos fiscais.

4. Entende que: (i) na distribuição dos lucros apurados por essas sociedades aos chamados “sócios ocultos”, invariavelmente pessoas físicas domiciliadas no País, não ocorre a incidência do Imposto de Renda na Fonte; e (ii) para essas pessoas físicas, tais valores não deverão integrar a base de cálculo do imposto em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual.

5. Afirma que o seu entendimento foi embasado no disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo fato de que as Sociedades em Conta de Participação foram equiparadas pelo art. 7º do Decreto-lei nº 2.303, de 1986 (base legal do art. 148 do Decreto nº 3.000, de 1999), às pessoas jurídicas, e que segundo o disposto no parágrafo único do art. 7º do Decreto-lei nº 2.303, de 1986 (base legal do art. 149 do Decreto nº 3.000, de 1999), submetem-se às normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, em relação à tributação dos lucros apurados e sua distribuição.

6. Argumenta que, recentemente, essa interpretação foi questionada por um de seus futuros sócios que, olvidando do conjunto informativo citado, entende que o pagamento da sua parte nos lucros estaria sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, o que justifica o questionamento apresentado, ou seja, se os pagamentos feitos pelo sócio ostensivo de Sociedade em Conta de Participação, a título de distribuição de lucros à pessoa física (sócio oculto) estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, devendo, na qualidade de responsável, reter e recolher o referido imposto.

7. Transcreve o art. 7º do Decreto-lei nº 2.303, de 1986, e os arts. 148 e 149 do Decreto nº 3.000, de 1999, concluindo que: (i) diante da equiparação legal, aplica-se a disposição contida no art. 149, ou seja, as Sociedades em Conta de Participação submetem-se às normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral em relação à tributação dos lucros apurados e sua respectiva distribuição; (ii) pelo fato da disposição do art. 149 do Decreto nº 3.000, de 1999, ser aplicável ao caso apresentado, vale o preceito estabelecido no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995; e (iii) essa é a interpretação manifestada na Solução de Consulta nº 110, de 13 de março de 2007.

8. Após transcrever a ementa da citada Solução de Consulta, indaga se está correta a interpretação das disposições contidas no art. 7º do Decreto-lei nº 2.303, de 1986, nos arts. 148 e 149 do Decreto nº 3.000, de 1999, e no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, no sentido de que os pagamentos efetuados pelo sócio ostensivo de Sociedade em Conta de Participação, a título de distribuição de lucros, à pessoa física (sócio oculto) não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte.

Fundamentos

9. Preliminarmente, é importante ressaltar que apesar de o consulente não informar se os lucros da Sociedade em Conta de Participação serão apurados com base no lucro real, da leitura da petição apresentada, pelo fato de haver mencionado que manterá a escrituração das operações em consonância com o art. 254 do Decreto nº 3.000, de 1999, observando o art. 515, quanto aos eventuais prejuízos fiscais, depreende-se que se trata de lucro real.

10. Antes de passar à análise do aspecto tributário da questão apresentada, faz-se necessário destacar que as sociedades em conta de participação, antes reguladas pelos arts. 325 a 328 do Código Comercial Brasileiro de 1850, hoje se encontram reguladas pelos arts. 991 a 996 do Novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 2002), que assim dispõem:

“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.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para

a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.”

11. Da leitura dos dispositivos transcritos, vê-se que: (i) as Sociedades em Conta de Participação embora sejam equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto de Renda, não têm personalidade jurídica, devendo-lhes aplicar subsidiariamente, e no que for possível o disposto para as sociedades simples; e (ii) segundo o disposto no art. 1007 do referido Código, os sócios, tanto o ostensivo como os ocultos, participam dos lucros ou perdas, na proporção das respectivas quotas, mas o sócio cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

12. A legislação tributária, por sua vez, ao tratar da matéria, por meio do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (repblicado em 17 de junho de 1999), assim dispôs:

“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.” (grifou-se)

13. A Instrução Normativa SRF nº 179, de 30 de dezembro de 1987, ao disciplinar o disposto no art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, e no art. 3º do Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, base legal dos arts. 148 e 149 do Decreto nº 3.000, de 1999, assim esclareceu:

“1. Os resultados das sociedades em conta de participação - SCP, deverão ser apurados, em cada período-base, com observância das

disposições do artigo 16 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e demais normas fiscais aplicáveis às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, inclusive quanto à correção monetária das demonstrações financeiras.

2. Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.

3. A escrituração das operações da SCP poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios da referida sociedade.

3.1 - Quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à SCP.

3.2 - Os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

(...)

8. Os rendimentos pagos pela SCP, bem como os lucros por elas distribuídos serão tributados na fonte, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

8.1 – O imposto incidente na fonte, na forma deste item, terá, nos beneficiários dos rendimentos, o mesmo tratamento dado ao imposto retido na fonte pelas demais pessoas jurídicas.” (grifou-se)

14. Analisando a legislação tributária, citada e transcrita, é de se concluir que os rendimentos pagos pelas Sociedades em Conta de Participação e os lucros apurados até 31.12.1995, por elas distribuídos, são tributados na fonte, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

15. No entanto, a partir de 1º de janeiro de 1996, com a vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros e dividendos passaram a ter tratamento tributário diferente. Assim dispõe o art. 10, *caput*, da referida lei:

“Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.” (grifou-se)

16. A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, ao dispor sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, esclarece que:

“Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

(...)

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.” (grifou-se)

16.1 Nesse ponto, é importante esclarecer que a Secretaria da Receita Federal com base no Parecer PGFN/CAT nº 525, de 2001, por meio da Instrução Normativa SRF nº 31, de 29 de março de 2001 (publicada no DOU de 2 de abril de 2001), assim orientou:

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.

§ 2º O recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela sociedade em conta de participação será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

(...)

Art. 3º O disposto nesta Instrução Normativa não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido previstas na legislação tributária, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.” (grifou-se)

Conclusão

17. Diante do exposto e com base nos atos citados proponho que a consulta seja solucionada declarando-se ao interessado que não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, distribuídos (pagos) por sócio ostensivo de Sociedade em Conta de Participação (SCP) à pessoa física (sócio oculto),

desde que sejam apurados e demonstrados destacadamente dos resultados apurados pelo sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2009.

MARIA LUÍSA ESPADA
AFRFB matr. 20.466

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência ao interessado e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/ 2009.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRFB 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash