



Solução de Consulta nº 142 - Cosit

Data 19 de setembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS.
EXERCÍCIO DE ATIVIDADE CONSTITUTIVA DO OBJETO SOCIAL
PELO SÓCIO PARTICIPANTE. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS.

Para fins tributários, não se caracteriza como Sociedade em Conta de Participação (SCP) o arranjo contratual no qual o sócio participante exerce a atividade constitutiva do objeto social e é remunerado na forma de distribuição de lucros.

Desnaturada a SCP pelo exercício da atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante, os valores recebidos por este a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto social devem ser tributados como receita da atividade principal.

A consulente não faz jus a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos valores recebidos a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto das SCP's.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 1º; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 1º e 6º; Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 148 e 149; e Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, arts. 981, 991 e 996.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária formulada conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca dos reflexos tributários da constituição de Sociedade em Conta e Participação (SCP) nos termos em que descreve.

2. A consulente, sociedade de advogados, informa ter constituído com outra sociedade de advogados 3 (três) SCP's. Informa a consulente que, nos instrumentos de constituição das mencionadas SCP's, figurava como sócia participante e a outra sociedade de

advogados figurava na condição de sócia ostensiva. Informa também que tais SCP's tinham comum objeto, diferindo apenas quanto aos processos administrativos a que se referiam:

1. DO OBJETO:

1.1. A Sociedade tem por objetivo disciplinar a colaboração recíproca no trabalho profissional a ser executado pelos Sócios, bem como expediente e resultados patrimoniais auferidos na prestação de serviços. Os serviços privativos da advocacia, conforme previsto no Estatuto dos Advogados, serão exercidos individual e exclusivamente pelos sócios do SÓCIO OSTENSIVO, que responderão subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados ao cliente [...], por ação ou omissão, sem prejuízo da responsabilização disciplinar do sujeito causador do dano. O SÓCIO PARTICIPANTE atuará de forma subsidiária ao SÓCIO OSTENSIVO visando à defesa no âmbito administrativo dos interesses do [...], nos autos do Processo Administrativo nº [...], que se encontra em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, cujo crédito tributário autuado remanescente em 14 de setembro de 2009 era da ordem de R\$ [...], conforme informado pelo SÓCIO OSTENSIVO.

1.2. O SÓCIO PARTICIPANTE auxiliará o SÓCIO OSTENSIVO no acompanhamento e na elaboração de estratégias processuais e, eventualmente, na elaboração de peças, sustentação oral e pareceres jurídicos, apresentação de recursos, embargos de declaração, inclusive perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais, visando à obtenção de decisão favorável ao [...]. (grifou-se)

3. Argumenta que as SCP's atendiam à regra do art. 991 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. Quanto à interpretação do mencionado artigo, aduz:

Cabe registrar, ademais, que o art. 991 do Código Civil utiliza o termo “UNICAMENTE, e não “exclusivamente”, para determinar que a atividade constitutiva do objeto social seja exercida unicamente pelo sócio ostensivo. E são termos completamente distintos, pois unicamente significa principalmente, essencialmente, podendo outros participarem da situação, enquanto exclusivamente, exclui a participação de qualquer pessoa.

4. Nesse sentido, assevera que exercia uma atividade essencialmente intelectual e, eventualmente, subsidiária na execução dos trabalhos necessários para a obtenção do resultado almejado pelas SCP's.

5. Expõe divergências interpretativas quanto a julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) acerca do instituto da SCP. Neste ponto, alega que o afastamento da aplicação do art. 981 do Código Civil para a SCP contraria o art. 996 deste mesmo código.

6. Ao final, questiona:

1. A Consulente faz jus a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em relação aos lucros/dividendos recebidos da XXX em decorrência das três SCP's firmadas com aquela pessoa jurídica, nos termos do artigo 10 da Lei n 9.249/95, 2º da Lei 7.689/88 e artigo 3º das (sic) Lei 9.718/98;

2. O fato de a Consulente ter contribuído com capital intelectual desnatura para fins tributários a sociedade em conta de participação? Caso positivo, se

existir essa desconsideração da SCP, qual seria a natureza jurídica dos valores recebidos?

Fundamentos

7. Preliminarmente, verificando-se os requisitos e condições de admissibilidade da presente consulta, considera-se eficaz o questionamento, ressalvando-se, no entanto, que o processo administrativo de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados, mas tão somente apresentar a interpretação da legislação tributária concernente a estes conforme descritos pela consulente.

8. Quanto ao escopo da presente consulta, dispõe a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, acerca da SCP:

TÍTULO II
Da Sociedade
CAPÍTULO ÚNICO
Disposições Gerais

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

SUBTÍTULO I
Da Sociedade Não Personificada
CAPÍTULO II
Da Sociedade em Conta de Participação

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. 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. 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. (grifou-se)

9. A Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 – Código Comercial, ao tratar da SCP em seu antigo art. 325, revogado pelo atual Código Civil, determinava, em síntese, que esta modalidade societária comportava o trabalho de um, alguns ou todos em seu nome individual para o fim social. No entanto, o art. 991 do Código Civil, ao determinar as características inerentes à SCP, dispõe expressamente que a atividade constitutiva do objeto social da SCP é exercida unicamente pelo sócio ostensivo.

10. Considerando que não se presumem na lei palavras inúteis, vez que estas devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, cabe ressaltar que o ordenamento jurídico concernente à SCP foi sensivelmente modificado pelo Código Civil de 2002. Se, anteriormente, o instituto societário em tela comportava o trabalho de um, alguns ou todos os sócios em seu nome individual para o fim social, a redação atualmente em vigor do art. 991 do Código Civil restringe o exercício da atividade constitutiva do objeto social tão somente ao sócio ostensivo. O sócio oculto participa apenas dos resultados econômicos da atividade social, sendo vedada, expressamente, sua participação nas relações com terceiros.

11. Nesse sentido, diferentemente do que argumenta a consultante, ‘unicamente’ não significa principalmente, essencialmente, comportando a participação de outros. Único¹, do latim *unicus*, possui o sentido de singular, de um só, que não tem similar, ou que é desacompanhado. Se o elemento prefixal de origem latina “uni” deixasse de indicar, no processo de formação das palavras, a ideia de único, de um só – comportando também a pretendida ideia de algo principal que, no entanto, não exclui a participação de outro –, estar-se-ia desvirtuando diversos institutos jurídicos.

11.1. Para citar apenas um exemplo contido no mesmo Código Civil, o parágrafo único do art. 829, ao tratar da fiança, dispõe, em síntese, que estipulado o benefício de divisão, cada fiador responde unicamente pela parte que, em proporção, lhe couber no pagamento. Se a argumentação da consultante fosse levada a efeito, a responsabilidade civil do fiador poderia ser extrapolada para além do que o Código Civil originariamente previu.

12. Por outro lado, impende ressaltar que o disposto no art. 996 do Código Civil não possui o condão de permitir, quanto à discriminação da forma de participação de cada sócio da SCP, a aplicação do disposto no art. 981 nesta forma societária a fim de que o sócio participante também exerça a atividade constitutiva do objeto social.

12.1. O mencionado art. 996 do Código Civil preceitua que se aplica à SCP, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples. Nesse sentido, apesar de o art. 981 do Código Civil, ao tratar da celebração do contrato de sociedade, mencionar a existência de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da atividade econômica, tal disposição não é aplicável à SCP, vez que a aplicação subsidiária de alguma disposição legal deve pressupor a inexistência de disposições expressas acerca do instituto, sociedade, contrato em apreço, o que não ocorre no caso em tela.

12.2. O art. 991 do Código Civil dispõe expressamente que na SCP a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo. Nessa esteira, não cabe a aplicação subsidiária do art. 981 deste código a fim de que se possibilite o exercício da atividade constitutiva do objeto social pelo sócio oculto para fins de contribuição deste

¹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro, 1999, p. 841

mediante serviços, pois não há lacuna a ser suprida neste ponto. Há, sim, disposição expressa no sentido da impossibilidade do exercício de atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante, tornando incompatível a aplicação do art. 996 do Código Civil da forma pretendida pela consulente.

13. Posto isso, cabem algumas considerações acerca do caso concreto narrado pela consulente.

14. O objeto do chamado ‘Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação’ (fls. 63 a 70), firmado em 05 de abril de 2010, prevê atuação subsidiária do sócio participante ao sócio ostensivo visando à defesa no âmbito administrativo dos interesses de terceiro identificado, bem como prevê expressamente que o sócio participante auxiliará o sócio ostensivo no acompanhamento e na elaboração de estratégias processuais e, eventualmente, na elaboração de peças, sustentação oral e pareceres jurídicos, apresentação de recursos e embargos de declaração.

14.1. Estas previsões não se coadunam com a prescrição contida no *caput* do art. 991 do Código Civil, que dispõe expressamente que a atividade constitutiva do objeto social da SCP – que, neste caso, é a defesa no âmbito administrativo dos interesses de um terceiro determinado, abrangendo, portanto, todos os atos necessários a esta defesa, como a elaboração de peças processuais, a sustentação oral e outros – deve ser exercida unicamente pelo sócio ostensivo.

15. Conforme se depreende de outros dois chamados ‘Contratos de Constituição de Sociedade em Conta de Participação’ (fls. 77 a 83 e 85 a 91), ambos de 10 de setembro de 2010, verifica-se que estes foram firmados não só pela consulente (sócia participante) e pela sócia ostensiva, mas também pelo terceiro a ser defendido administrativamente – parte devidamente qualificada no contrato –, denominado como interveniente anuente nestes contratos.

15.1. O parágrafo único do art. 991 do Código Civil prescreve, quanto às características intrínsecas à SCP, que “obriga-se perante terceiro tão somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social”.

15.2. Considerando-se o objeto social transcrito no item 2 desta Solução de Consulta – comum, em essência, a todas as SCP’s em apreço –, verifica-se que os contratos juntados às fls. 77 a 83 e 85 a 91, ao disciplinarem a colaboração recíproca pelos denominados sócios (ostensivo e participante) perante o denominado interveniente anuente, vão de encontro à normatividade do parágrafo único do art. 991 do Código Civil, vez que não só o sócio ostensivo, mas também o sócio participante obriga-se perante terceiro (chamado interveniente atuante). A participação do chamado interveniente anuente na suposta constituição de SCP, cujo objeto é a sua defesa no âmbito administrativo a ser exercida por ambos sócios, também desnatura o instituto da SCP vez que neste arranjo societário o sócio participante não deve se obrigar perante terceiro, mas tão somente perante o sócio ostensivo.

15.3. Cabe ressaltar, a título de esclarecimento, que apesar de o parágrafo único do art. 993 do Código Civil prever que “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”, trata-se de situação diferente daquela disposta no parágrafo único do art. 991 do Código Civil.

15.4. O parágrafo único do art. 991 dispõe acerca da constituição da SCP e da forma pela qual esta sociedade – em verdade, o sócio ostensivo – contrai suas obrigações, por outro lado, o parágrafo único do art. 996 trata do direito de o sócio participante fiscalizar a gestão dos negócios e prescreve um limite dentro do qual este deve atuar em tal mister, sob pena de responder solidariamente com o sócio ostensivo pelas obrigações em que intervier.

16. É da natureza da SCP a existência velada e despersonalizada, despida de capacidade processual e autonomia patrimonial, com eventual contrato social implicando somente os sócios. Da mesma forma se afiguram velados os sócios ocultos – que participam somente dos resultados, normalmente na forma de distribuição de lucros –, sendo que a obrigação perante terceiros se dá exclusivamente por intermédio e em nome do sócio ostensivo.

16.1. O abuso de formas pode ser resumido pela utilização de forma jurídica não correspondente ao resultado econômico desejado. Se a forma utilizada não está em consonância com as prescrições legais do direito privado e esta também não corresponde ao resultado econômico desejado, mas ao ato de ilidir o pagamento de tributos, verifica-se o abuso de formas. Nesse sentido, a utilização indevida do instituto da SCP pode ser sintetizada pela conjugação existente entre a forma jurídica societária adotada em desconformidade às prescrições legais e a real intenção negocial.

16.2. Os fatos descritos pela consulente indicam divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, i.e., pela inequivalência entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, a qual, violando o propósito da legislação, visa a desfigurar ou dissimular a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária ou seus elementos constitutivos.

16.3. Tampouco, é adequada a adoção de SCP para regular a relação de trabalho entre o sócio oculto e o sócio ostensivo, podendo estar caracterizada a relação de emprego quando presentes a pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação.

16.4. A título de esclarecimento, impende destacar que a relação negocial de fato pode ser de diversas naturezas, como, por exemplo, reveladora de relação de emprego ou de relação de associação para a prestação de serviços de advocacia. Em ambos os casos, para fins tributários, encontra-se afastada a existência de SCP devendo prevalecer a substância sobre a forma.

16.6. Posto isso, impende destacar que, no caso em tela, ocorre a utilização indevida da SCP em razão: a) do exercício com personalidade do objeto social, consistente na prestação de serviços de advocacia, pela sócia participante (oculta), o que é contrário ao disposto no Código Civil; b) da distribuição individual de lucros proporcional aos serviços prestados pela sócia participante, que mais se afigura como associação; e c) da distribuição de serviços entre as partes, adotando a sócia participante relação direta e pessoal com terceiros.

17. Verificada a desnaturação da SCP no caso concreto narrado pela consulente e verificado na documentação acostada, resta aferir-se a natureza jurídica dos valores recebidos pela consulente em razão do arranjo contratual em tela para fins de tributação.

18. Acerca da equiparação da SCP às pessoas jurídicas, é a legislação que se destaca:

Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro 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.

Lei nº 9.715, de 25 de novembro 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;

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

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). (grifou-se)

18.1. Apesar de estes dispositivos equipararem a SCP às pessoas jurídicas e determinarem que devem ser observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral na apuração dos resultados e na tributação dos lucros apurados e distribuídos pelas SCP's – indicando, em princípio, enquadramento da consulente em hipóteses de isenção dos lucros alegadamente distribuídos pela SCP (ou seja, recebidos pela consulente) para fins de recolhimento de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)², Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)³, Contribuição para o PIS/Pasep (PIS/Pasep) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)⁴ – tal equiparação não deve subsistir para fins de tributação caso a SCP seja utilizada de forma indevida, em desconformidade com as prescrições do Código Civil, sob pena de permitir-se o abuso de formas com fito na dissimulação ou desfiguração de elementos constitutivos da obrigação tributária.

18.2. Tendo em vista que a alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) e que a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento), nos termos do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conclui-se que a tributação dos valores concernentes à participação da consulente nos negócios abarcados pelas SCP's descritas nos autos possui ao menos dois proveitos oriundos da utilização da SCP em clara inobservância às prescrições legais pertinentes a esta sociedade:

18.2.1. Considerando-se que a consulente apurasse lucro real, presumido ou arbitrado em valor superior ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, se esta consulente computasse os valores relativos à sua participação nos negócios narrados como receitas próprias oriundas da prestação de serviços advocatícios, e não como valores recebidos a título de distribuição de lucros, o mencionado adicional de 10% incidiria sobre a totalidade da base de cálculo resultante da mencionada participação, seja ela obtida pela apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, e não somente sobre o montante que excedesse o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, ou seja, R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) por ano;

18.2.2. A sistemática descrita no item anterior seria repetida em quantas fossem as SCP's constituídas, sendo que nos presentes autos narrou-se a existência de três, uma para cada processo administrativo a ser objeto de defesa. Ou seja, em resumo, a parcela anual de base de cálculo de até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) sobre a qual não incidiria o adicional de imposto de renda de 10% seria multiplicada por quantas fossem as SCP's constituídas em desconformidade às prescrições da legislação.

19. Nesse sentido, considerando-se que as SCP's descritas pela consulente não respeitam a forma jurídica determinada pelo Código Civil para a sua constituição, bem como que a partir do narrado verifica-se a dissimulação de elementos constitutivos de obrigações tributárias atinentes às atividades desempenhadas, mormente a remuneração da consulente por

² Art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

³ Art. 2º, § 1º, alínea 'c', item 5 da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988

⁴ Art. 3º, § 2º, inciso II da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

serviços prestados sob a roupagem de distribuição de lucros, os valores recebidos pela consulente a título de participação nos negócios em tela devem ser considerados como receita própria oriunda da prestação de serviços advocatícios e oferecidos à tributação juntamente com as demais receitas de sua atividade principal, sem isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Conclusão

20. Pelo todo arrazoado, conclui-se:

20.1. Para fins tributários, não se caracteriza como Sociedade em Conta de Participação (SCP) o arranjo contratual no qual o sócio participante exerce a atividade constitutiva do objeto social e é remunerado na forma de distribuição de lucros;

20.2. Desnaturada a SCP pelo exercício da atividade constitutiva do objeto social pelo sócio participante, os valores recebidos por este a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto social devem ser tributados como receita da atividade principal;

20.3. A consulente não faz jus a isenção do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referente aos valores recebidos a título de participação nos negócios abarcados pelo objeto das SCP's.

Assinado digitalmente

EDGAR RODRIGUES VERAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dinog - Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit