



---

## Solução de Consulta nº 56 - Cosit

**Data** 25 de fevereiro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SCP - POSSIBILIDADE DE OPÇÃO.**

A SCP que contiver, em seu patrimônio especial, incorporação sujeita ao Regime Especial de Tributação de que trata a Lei nº 10.931, de 2004, poderá apurar o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins relativos a essa incorporação na forma do art. 4º desta Lei.

O sócio ostensivo da SCP que contiver em seu patrimônio especial incorporação sujeita ao RET deverá cumprir com todas as formalidades relativas ao regime e responder em nome da SCP para todos os fins.

**DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS - POSSIBILIDADES.**

O pagamento ou crédito de lucros e dividendos pela SCP aos sócios é isenta de imposto de renda, contanto que seja observada a legislação tributária e civil.

Estão abrangidos pela isenção os lucro distribuídos aos sócios de forma desproporcional à contribuição para o patrimônio especial da SCP, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato e em conformidade com o Código Civil de 2002 e desde que não seja utilizado para fins de dissimulação da ocorrência de fato gerador de tributo.

**CAPITAL SOCIAL - DEVOLUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL MEDIANTE ENTREGA DE ATIVOS.**

Aplicam-se às SCPs as mesmas regras estabelecidas para as demais pessoas jurídicas para devolução da participação na sociedade.

A devolução de capital aos sócios, quando da dissolução ou extinção da sociedade pode ser feita mediante entrega de ativos, ao seu valor contábil, ou valor de mercado, conforme previsto no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.931, de 02 de agosto de 2004, arts. 1 ao 4º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 10; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil -, arts. 991, 993, 994, 996 e 1.007; Lei nº

9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts 10 e 22; e ADI n.º 14, de 4 de maio de 2004.

## Relatório

A Consulente, Sociedade de Propósito Específico, formula consulta nos moldes da Instrução Normativa – IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 acerca de opção pelo Regime Especial de Tributação das incorporações imobiliárias, distribuição de lucros e devolução de capital aos sócios.

2 Presta as seguintes informações e esclarecimentos, e apresenta suas dúvidas, conforme síntese extraída a partir do pedido de consulta nas folhas 2 a 15 do e. processo:

A BT1645 INCORPORAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA (BT1645), *constituída sob a forma de Sociedade de Propósito Específica - SPE, possui uma Sociedade em Conta de Participação - SCP, a BT1645 INCORPORAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SCP (BT1645 SCP), constituída com o objetivo de operacionalizar a construção de empreendimento imobiliário, conforme Objeto Social/CNAE n.º 41.10-7-00 (DOC 02 - Cartão CNPJ da BT1645 SCP).*

*A BT1645 SCP foi constituída pela sua sócia ostensiva BT1645 para captação de recursos com investidores com intuito de viabilizar o empreendimento imobiliário, prática corriqueira no mercado imobiliário.*

*O patrimônio especial da SCP é composto pelo imóvel Matrícula n.º 103.774, no qual será construído o empreendimento, pelo capital necessário à construção e demais ativos necessários à execução da obra.*

*Ressalta-se que o terreno em que será construído o empreendimento imobiliário é de propriedade de sua sócia ostensiva, enquanto os valores monetários foram e serão aportados pelos sócios participantes da SCP.*

(...)

*Como se sabe, os empreendimentos explorados mediante SCP possuem inúmeras particularidades no âmbito tributário e, diante disso, conforme se mostrará adiante, a Consulente possui dúvidas sobre (i) a forma de opção pelo Regime Especial de Tributação do Patrimônio de Afetação, (ii) a distribuição desproporcional de lucros, com isenção do Imposto de Renda e da Contribuição Social*

*sobre o Lucro Líquido e (iii) a devolução de capital aos seus sócios com entrega de unidades imobiliárias construídas ao valor do custo registrado em seu patrimônio especial, por ocasião da dissolução da sociedade.*

3 No mais, cita a legislação e manifesta sua interpretação, indagando se corretas:

*Diante do exposto, entende a Consulente que (i) a SCP poderá realizar a distribuição de resultados aos seus sócios de forma desproporcional à participação de cada um em seu patrimônio especial, desde que prevista contratualmente, e (ii) tais lucros não estarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, de acordo a isenção do Imposto de Renda prevista no artigo 10 da Lei n.º 9.249/95.*

## **Fundamentos**

4 A consulta formulada neste processo preenche os requisitos para admissibilidade, vez que revestida dos pré requisitos estabelecidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e obediente aos requisitos formais ditados pelo art. 3.º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5 A Consulente expõe dúvida sobre a possibilidade das Sociedades em Conta de Participação (SCP) aderirem ao Regime Especial de Tributação – RET - das incorporadoras de imóveis. Primeiramente, cumpre destacar que a sociedade em conta de participação é sociedade não personificada cujo objeto é exercido pelo sócio ostensivo. É o teor do art. 991 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

*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.*

*(grifos não constam do original)*

6. Assim, é o sócio ostensivo quem deve agir em nome próprio pela SCP. No caso em tela, a Lei n.º 10.931, de 2004, institui o Regime Especial de Tributação (RET) aplicável às incorporações imobiliárias nos seguintes termos:

*Art. 1.º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do*

*incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.*

*Art. 2º A opção pelo regime especial de tributação de que trata o art. 1º será efetivada quando atendidos os seguintes requisitos:*

*I - entrega do termo de opção ao regime especial de tributação na unidade competente da Secretaria da Receita Federal, conforme regulamentação a ser estabelecida; e*

*II - afetação do terreno e das acessões objeto da incorporação imobiliária, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-E da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.*

*(...)*

*Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado do seguinte imposto e contribuições: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;*

*II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;*

*III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e*

*IV - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.*

*§ 1º Para fins do disposto no **caput**, considera-se receita mensal a totalidade das receitas auferidas pela incorporadora na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação, bem como as receitas financeiras e variações monetárias decorrentes desta operação.*

*(grifos não constam do original)*

7. Portanto, caso o sócio ostensivo afete patrimônio de incorporação sujeita ao RET e faça esse patrimônio ingressar como contribuição no patrimônio especial de SCP, a incorporação permanecerá sujeita à regência da Lei nº 10.931, de 2004, desde que o sócio ostensivo que atua em seu nome atenda às exigências do regime. Tratam desses institutos os arts. 993 e 994 do Código Civil de 2002:

*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.*

*(grifos não constam do original)*

8 Por sua vez, já decidiu a Receita Federal do Brasil que as SCPs são equiparadas a pessoa jurídica exclusivamente para fins de apuração do IRPJ, CSLL, contribuição para o Pis/Pasep e Cofins, haja vista o teor do Ato Declaratório Interpretativo nº 14, de 4 de maio de 2004, decisão que foi aplicada ao caso de participação em unidades imobiliárias, mas cujo teor é integralmente aplicável ao caso em questão:

*Artigo único. No sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias denominado de pool hoteleiro, constitui-se, independente de qualquer formalidade, Sociedade em Conta de Participação (SCP) com o objetivo de lucro comum, onde a administradora (empresa hoteleira) é a sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias integrantes do pool são os sócios ocultos.*

*§ 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).*

*§ 2º Na apuração das bases de cálculo do imposto e das contribuições referidas no § 1º, devidas pela aludida sociedade, bem como na distribuição dos lucros, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.*

*(...)*

*§ 4º É a administradora (empresa hoteleira), na qualidade de sócia ostensiva, a responsável pelo recolhimento do imposto e das contribuições devidas pela SCP, sem prejuízo do recolhimento do imposto e das contribuições incidentes sobre suas próprias receitas ou resultados.*

*(grifos não constam do original)*

9 Portanto, pode a incorporação sujeita ao RET e contida no patrimônio especial de SCP apurar IRPJ, CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Cofins na forma do art. 4º da Lei nº 10.941, de 2004. Para fins da apuração desses tributos, a SCP é considerada titular das receitas da incorporação, aplicando-se a ela as normas incidentes sobre as pessoas jurídicas em geral. Destaca-se que, na hipótese descrita, o sócio ostensivo é responsável pelo recolhimento dos tributos e das contribuições devidos pela SCP em cujo patrimônio especial está incorporação sujeita ao RET, bem como pelo cumprimento das obrigações acessórias relativas a ambas (incorporação e SCP).

10 No tocante à distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, assim versa o Código Civil de 2002:

*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.*

*(...)*

*Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas*

---

*aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.*

11. Isto posto, há possibilidade jurídica de que o contrato que rege a SCP estipule percentual distinto da proporção das contribuições de sócios ostensivos e participantes na participação nos resultados. Tal instituto, contudo, não pode ser utilizado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, caso em que, e.g., a fiscalização verifica que a distribuição de resultados desproporcional dissimula pagamentos por serviços prestados à SCP pelos próprios sócios ostensivos e participantes, nos termos abaixo citados da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

*(grifos não constam do original)*

12. Como à SCP é aplicável a legislação do IRPJ, assim dispõe a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas em geral:

*“Art. 10. 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.”*

13 Corroborando neste sentido a Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010, da Disit da 6ª Região Fiscal:

*Assim sendo, em relação às questões propostas quanto ao imposto de renda, deve-se responder à consulente que a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica; estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua*

---

*participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.*

14. Por fim, sobre a devolução do capital aos sócios mediante entrega de ativos, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, disciplina claramente a forma de apurar ganho de capital na transferência de ativos como devolução de capital. Define a norma que se a devolução for feita a valor de mercado, o ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de mercado e o valor contábil.

15. Entenda-se por valor contábil o valor escriturado na contabilidade, que compõe o valor original mais eventuais reavaliações efetuadas, deduzido, se for o caso, do valor da depreciação, exaustão ou amortização conforme abaixo colado:

*Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*

*§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.*

*§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.*

*§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.*

*§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.*

16. Repisando o que determina o ADI nº 14, de 2004, a SCP deve adotar os mesmos critérios de apuração de resultados das demais pessoas jurídicas, visto que é aplicável a ela as disposições das pessoas jurídicas em geral.

## **Conclusão**

17. Face ao exposto, soluciono a presente consulta afirmando que:
- 17.1 A SCP que contiver em seu patrimônio especial incorporação sujeita ao Regime Especial de Tributação de que trata a Lei nº 10.931, de 2004, poderá apurar o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para o Pis/Pasep e a Cofins relativos a essa incorporação na forma do art. 4º desta Lei;
  - 17.2. O sócio ostensivo da SCP que contiver em seu patrimônio especial incorporação sujeita ao RET deverá cumprir com todas as formalidades relativas ao regime e responder em nome da SCP para todos os fins;
  - 17.3. O pagamento ou crédito de lucros e dividendos pela SCP aos sócios é isenta de imposto de renda, contanto que seja observada a legislação tributária e civil;
  - 17.4. Estão abrangidos pela isenção os lucro distribuídos aos sócios de forma desproporcional à contribuição para o patrimônio especial da SCP, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato e em conformidade com o Código Civil de 2002 e desde que não seja utilizado para fins de dissimulação da ocorrência de fato gerador de tributo; e
  - 17.5. A devolução de capital aos sócios, quando da dissolução ou extinção da sociedade, pode ser feita mediante entrega de ativos, ao seu valor contábil, ou valor de mercado.

*assinado digitalmente*

CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Matr. 68.236

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

*assinado digitalmente*

MARCO ANTONIO F. POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit09

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*assinado digitalmente*

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil –Coordenador da Cotir

**Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa 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