



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 83 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Para fins de obrigatoriedade da adoção do regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, nos termos do art. 14, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998, a empresa que figurar como sócia ostensiva em sociedade em conta de participação (SCP) não deve somar as receitas da SCP de que faça parte às suas receitas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002, arts. 991 e 993; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, inciso I; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), arts. 160, 161, 269 e 586; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 6º, 59, 246.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da forma de apurar o limite de receita bruta para fins de obrigatoriedade da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo lucro real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o resultado ajustado, tendo em vista que é sócia ostensiva em sociedades em conta de participação (SCP).

2. Transcrevem-se trechos da petição de consulta da interessada (destaques no original):

2. *A Consulente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo da construção civil em geral, mediante a execução de obras e serviços vinculados à diversos empreendimentos, tais como edifícios, obras portuárias, marítimas e fluviais, entre outras.*

3. *Atualmente a Consulente apura o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") de acordo com a sistemática do Lucro Presumido.*

4. A Consulente esclarece que além de exercer as suas atividades diretamente, ela também o faz mediante participação como sócia ostensiva de 4 (quatro) Sociedades em Conta de Participação (“SCP”) celebradas com partes não relacionadas. Referidas SCP se encontram devidamente registradas perante o CNPJ, tal qual determinado pelo inciso XVIII do artigo 4º da IN RFB nº 1.863/2018.

[...]

8. Nesse sentido, dado que, como sócia ostensiva, é responsável por apurar os tributos devidos por cada uma das SCP, bem como emitir as notas fiscais de prestação de serviços pelas SCP, a Consulente tem dúvidas acerca da interpretação o artigo 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718/1998.

9. Mais precisamente, **a Consulente tem dúvidas se para fins de opção de regime de tributação do lucro e/ou obrigatoriedade de adoção do lucro real, o limite anual de receita bruta legalmente estabelecido, qual seja de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), deve considerar as receitas das SCP nas quais figura como sócia ostensiva ou apenas tão somente as receitas auferidas diretamente por ela.**

10. Por serem considerados sociedades diversas para fins tributários, o valor da receita bruta auferida pelas SPC das quais a Consulente é sócia ostensiva, em princípio, parece que não deveria ser considerado para fins de determinação da receita bruta da Consulente e, por consequência, do atingimento do limite anual.

[...]

26. Contudo, como não há disposição expressa sobre a questão (determinando a inclusão ou exclusão da receita bruta auferida por SCP na receita bruta auferida na SCP), a Consulente possui dúvida sobre a correta interpretação dos artigos 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718, bem como dos artigos 6º, § 2º e 246, § 1º, da IN 1.700/2017; Artigo 161, do Decreto 9.580/2018.

III – DO PEDIDO

27. Diante do exposto, tendo em vista a omissão de regra específica na legislação federal, bem como o disposto nos artigos 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718/1998, a Consulente apresenta o seguinte questionamento:

1) A receita total para fins de verificação do limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) previsto nos artigos 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718/1998 para adoção do regime de tributação pelo lucro presumido e obrigatoriedade de adoção do lucro real, respectivamente, **será apenas as receitas próprias da Consulente, sem soma-la à receita bruta auferida pelas SCP nas quais figura como sócia ostensiva?**

Dispositivos Legais: Artigos 6º, § 2º e 246, §1º, da IN 1.700/2017; Artigo 161, do Decreto 9.580/2018; e Artigos 13 e 14, inciso I, da Lei nº 9.718/1998.

Fundamentos

3. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pelo interessado

na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações ou ações do consultante; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

4. As sociedades em conta de participação (SCP) resultam da conjugação de duas ou mais pessoas em busca de resultados econômicos que possam ser partilhados entre elas, sendo a atividade constitutiva do objeto social exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios, apenas participam dos resultados correspondentes, conforme dispõem os arts. 991 e 993 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (destacou-se):

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.

5. Considerando-se os arts. 991 e 993 do Código Civil de 2002, deve-se observar que o sócio participante não deve atuar diretamente na execução das atividades do objeto social da SCP, pois isso descaracterizaria a sociedade como sendo em conta de participação.

6. Feitas essas considerações iniciais, observe-se que, embora as SCP não possuam personalidade jurídica (art. 993 do Código Civil), elas são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto sobre a Renda (art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, e arts. 160 e 161 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), sendo igualmente contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

7. É do sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos tributos devidos pela SCP, conforme se pode observar no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017 (destacou-se):

Instrução Normativa SRF nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 6º As sociedades em conta de participação (SCP) são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º Na apuração dos resultados da SCP e na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

§ 2º Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados da SCP e pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos.

8. Isso, no entanto, não significa que os tributos devidos pelo sócio ostensivo e pela SCP sejam apurados de forma agregada. A contabilização e a documentação fiscal devem permitir a separação das operações relativas à atuação da sócia ostensiva e da SCP, conforme prescreve o art. 269 do RIR/2018:

Sociedades em conta de participação

Art. 269. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação deverá ser efetuada em livros próprios.

9. As pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a escrituração contábil fiscal e/ou a escrituração contábil digital devem apresentar separadamente as escriturações da SCP de que faça parte, conforme prescrevem as legislações pertinentes (destacou-se):

Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

[...]

§ 5º Deverão apresentar a ECD em livro próprio:

I - as Sociedades em Conta de Participação (SCP), quando enquadradas na condição de obrigatoriedade de apresentação da ECD estabelecida no caput;

[...]

.....
.

Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Art. 1º A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) será apresentada, a partir do ano-calendário de 2014, por todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, de forma centralizada pela matriz, de acordo com as regras estabelecidas nesta Instrução Normativa.

[...]

§ 3º No caso de pessoas jurídicas sócias ostensivas de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a ECF deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da ECF da sócia ostensiva.

10. Observe-se que a Instrução Normativa SRF nº 179, de 30 de dezembro de 1987, em seu item 4, estabelecia que não seria exigida a inscrição da SCP no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Tal dispositivo, no entanto, foi revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014. Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, estabelece, expressamente, em seu art. 4º, que também são obrigadas a se inscrever no CNPJ as “Sociedades em Conta de Participação (SCPs) vinculadas aos sócios ostensivos” (art. 4º, inciso XVII).

11. Traçado esse panorama legislativo, verifica-se que as apurações dos tributos das operações próprias do sócio ostensivo e aquelas relativas à SCP devem ser feitas de forma apartada, ainda que os documentos fiscais sejam todos emitidos pelo sócio ostensivo. Importante frisar que a documentação fiscal deve identificar as operações que são relativas à SCP (art. 160, 269 e 586 do RIR/2018).

12. Note-se que o sócio ostensivo e a SCP podem apurar o IRPJ e a CSLL em regimes de tributação diferentes, conforme prescreve o art. 246 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (destacou-se):

Art. 246. Observadas as hipóteses de obrigatoriedade do regime de tributação com base no lucro real, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido.

§ 1º A opção da SCP pelo regime de tributação com base no lucro presumido e resultado presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º O recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos pela SCP será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

§ 3º O disposto neste artigo não prejudica a observância das demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido e no resultado presumido previstas na legislação, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.

13. Além disso, os prejuízos fiscais apurados por uma SCP e pelo sócio ostensivo só podem ser compensados com lucros da mesma sociedade, conforme dispõe o art. 586 do RIR/2018 (destacou-se):

Art. 586. O prejuízo fiscal apurado por sociedade em conta de participação somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma sociedade (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º; e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1968, art. 3º).

Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais sociedades em conta de participação ou entre estas e o sócio ostensivo.

14. Assim, evidencia-se que a SCP e o sócio ostensivo apuram o IRPJ e a CSLL de forma separada, não se confundindo as receitas/lucros da SCP com a do sócio ostensivo.

15. Observe-se que tal conclusão já foi corroborada por esta Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit nº 655, de 27 de dezembro de 2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRPJ.

O lucro resultante das atividades da sociedade em conta de participação deverá ser apurado e demonstrado destacadamente dos resultados do sócio ostensivo.

O recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação deve ser efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002, art. 991; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 6º e 246,.

[...]

16. A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, com fundamento no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim estabelece (destacou-se):

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

[...]

§ 1º Considera-se receita total o somatório:

I - da receita bruta mensal;

II - dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e futuros e em mercado de balcão organizado;

III - dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;

IV - das demais receitas e ganhos de capital;

V - das parcelas de receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que excederem o valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº1.312, de 28 de dezembro de 2012; e VI - dos juros sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita, conforme disposto no parágrafo único do art. 76.

[...]

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

[...]

17. Desta forma, para fins de obrigatoriedade da adoção do regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, nos termos do art. 14, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998, a empresa que figurar como sócia ostensiva em SCP não deve somar as receitas da SCP de que faça parte às suas receitas.

18. Por fim, apenas para fins de esclarecimento, observe-se que o regime de tributação da CSLL depende do regime de tributação do IRPJ, conforme segue:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

.....
.

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 60. Estarão sujeitas ao regime de tributação da CSLL sobre o resultado ajustado as pessoas jurídicas que adotarem o regime de tributação do IRPJ com base no lucro real.

[...]

Art. 214. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 59, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando for inferior a 12 (doze) meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

[...]

§ 6º A pessoa jurídica que optar pela apuração e pagamento do IRPJ com base no lucro presumido determinará a base de cálculo da CSLL com base no resultado presumido.

Conclusão

19. Ante o exposto, conclui-se que, para fins de obrigatoriedade da adoção do regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, nos termos do art. 14, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998, a empresa que figurar como sócia ostensiva em SCP não deve somar as receitas da SCP de que faça parte às suas receitas.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

CELSO TOYODA

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit