

FABIANA CARSONI ALVES FERNANDES DA SILVA

**A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO – IRPJ, CSL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2020

FABIANA CARSONI ALVES FERNANDES DA SILVA

**A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO – IRPJ, CSL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Roberto Quiroga Mosquera.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO-SP

2020

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Carsoni, Fabiana Alves Fernandes da Silva

A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO NO DIREITO
TRIBUTÁRIO - IRPJ, CSL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS

; Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva ; orientador
Roberto Quiroga Mosquera -- São Paulo, 2020.

312

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,

2020.

1. Sociedade em conta de participação. 2. Regime de
Direito Privado - natureza, causa jurídica e
características essenciais. 3. Relacionamento entre
Direito Privado e Direito Tributário. 4. Regime
tributário - IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.
5. Equiparação da sociedade em conta de participação à
pessoa jurídica. I. Quiroga Mosquera, Roberto,
orient. II. Título.

Nome: Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva

Título: A sociedade em conta de participação no direito tributário – IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo para obtenção do título de
Mestre em Direito Tributário.

Aprovada em:

Prof.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Prof.

Instituição:

Julgamento:

Assinatura:

Às minhas crianças, Cacau, Tito e Brotinho

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família. Aos meus pais, Rita de Cássia Carsoni Alves Fernandes da Silva e José Fernandes da Silva, pelo amor, carinho, suporte, educação e tudo o mais. Sem vocês, meus sonhos não teriam se concretizado. À minha irmã, Juliana Carsoni Fernandes da Silva, pelo exemplo de mulher determinada, competente e mãe trabalhadora. Agradeço ao meu companheiro e amigo, Marcos Engel Vieira Barbosa, pelo amor e por acreditar que tudo isso seria possível, dando-me apoio para que eu trilhasse esse caminho até o fim, mesmo após a chegada de nosso pequeno Tito.

Agradeço ao Professor Roberto Quiroga Mosquera, professor e advogado competente, sério e admirável, que aceitou o pedido para me guiar durante toda a execução deste trabalho, acreditou no tema por mim escolhido, deu-me liberdade para estruturar meu trabalho, confiando no resultado, e enriqueceu esta dissertação com suas ponderações e reflexões.

Agradeço aos Professores Luís Eduardo Schoueri, Humberto Ávila, Gerd Willi Rothmann (*in memoriam*) e Gustavo Gonçalves Vettori, pelas aulas ministradas na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, aulas essas que contribuíram para meu crescimento e amadurecimento acadêmico e profissional. A excelência do ensino, a dedicação, o rigor técnico e a seriedade dos Professores inspiram, motivam e engrandecem aqueles que têm o privilégio de estudar na Faculdade de Direito.

Agradeço aos Professores Roberto Quiroga Mosquera, Luís Eduardo Schoueri e Fábio Ulhoa Coelho, pelas valiosas contribuições formuladas na Banca de Qualificação deste trabalho, as quais permitiram o aprimoramento da minha dissertação.

Agradeço ao Ricardo Mariz de Oliveira, com quem tenho a honra e a satisfação de trabalhar e que me desafia diariamente, seja no escritório, seja no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, sendo fonte de inspiração pela sabedoria, pela incansável busca pela excelência, pelo profissional competente e dedicado que é e pela generosidade. Devo ao Ricardo Mariz de Oliveira muitas das minhas conquistas profissionais.

Agradeço ao João Francisco Bianco, com quem tenho a honra e a satisfação de trabalhar, agregando à minha vida profissional com sua sabedoria, competência, experiência, leveza e amizade. Tive a sorte, a felicidade e o privilégio de contar com o apoio e os ensinamentos do João Francisco Bianco na orientação de trabalho entregue ao Insuper, o qual, após maturação, deu origem ao meu livro *Consórcios de empresas – aspectos jurídicos relevantes*, publicado em 2015. Depois, João Francisco Bianco seguiu

me guiando e orientando, sendo entusiasta do meu ingresso no Mestrado, tendo, ainda, contribuído para esta dissertação com sua análise crítica e técnica.

Agradeço a todos aqueles que estiveram ao meu lado desde o início de minha carreira até os dias atuais, contribuindo para o meu desenvolvimento profissional, em especial a Elidie Palma Bifano, Bruno Fajersztajn, Ramon Tomazela Santos e Silvio José Gazzaneo Junior, que me inspiram, me apoiam, me ensinam e me desafiam.

Agradeço à minha equipe, que direta ou indiretamente viabilizou a elaboração e a conclusão deste trabalho e que me ensina e me instiga em nossos debates diários, em especial a Fernando Mariz Masagão, Paulo Coviello Filho, Nicolas Ciancio, Matheus Rocca, Márcio Pedrosa Jr., Mariana Alfonso, Gustavo Santin, Larissa Gimenez, Henrique Coutinho, Gabriel Campos, Marcelo Muratori, Gabriel Issa, Gabriel Laredo e Natália Molina.

Agradeço a Ana Carolina de Azeredo Souccar, Beatriz Faustino França, Bruna Simões, Carla Gomes Horner Hoe, Daniela Volpato, Francine Barreiros Rosalem, Helena Silveira, Juliana Natrielli, Marcelo Hasunuma, Marília Poletti, Patricia Bayer, Paula Kives Friedmann, Vanessa Sandrim, Vivian Brenner de Oliveira, Ricardo Campos Padovese e Paula Kumamoto, meus amigos de faculdade ou de escritório, pelo apoio, amizade e incentivo. Como sempre digo, eu me ufano de todos vocês.

Agradeço àqueles que conviveram comigo durante a pós-graduação e que se tornaram amigos e confidentes, em especial a Thais de Barros Meira, Emmanuel Abrantes, Leonardo Aguirra, Diego Aubin Miguita, Francisco Lisboa, Diogo Figueiredo, Andressa Pegoraro, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Takano.

RESUMO

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **A sociedade em conta de participação no direito tributário** – IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS. 2020. 312 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

Nesta dissertação, analisa-se o regime tributário aplicável aos resultados e operações das sociedades em conta de participação em matéria de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS. Para tanto, examina-se a natureza, a causa jurídica e as características essenciais do referido instituto. Examina-se também o relacionamento entre Direito Privado e Direito Tributário, investigando-se se o último pode atribuir efeitos distintos aos institutos criados e regulados pelo primeiro. Após, historia-se o regime de tributação dos rendimentos, receitas e ganhos oriundos de negócios empreendidos por meio de sociedades em conta de participação, demonstrando-se que, com a edição do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986 (art. 7º), a SCP foi equiparada à pessoa jurídica para efeito de apuração do imposto de renda, equiparação essa que é extensível à CSL e à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo. Em que pese haver debates em torno de sua validade, esclareceu-se nesta dissertação que a equiparação constitui critério de apuração do IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, criado com vistas ao aprimoramento da fiscalização em torno do cumprimento da legislação tributária. Demonstrou-se que a equiparação atende aos art. 109 e 126 do CTN, além de não ferir, nem desfigurar, o regime jurídico de Direito Privado a que se submete a SCP, ficando preservadas sua natureza, sua causa jurídica e suas características essenciais. Explicou-se que, em decorrência desse critério de apuração do IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, derivado da equiparação da SCP à pessoa jurídica, os resultados da sociedade devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda e da receita aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP.

Palavras-chave: Sociedade em conta de participação. Regime de Direito Privado – natureza, causa jurídica e características essenciais. Relacionamento entre Direito Privado e Direito Tributário. Regime tributário – IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS. Equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica.

ABSTRACT

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Silent Partnership under tax law – IRPJ, CSL, PIS and COFINS.** 2020. 312 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

This dissertation sets out to analyze the applicable tax regime for the results from the operations of *Sociedades em Conta de Participação (SCP)* or Silent Partnerships with respect to Corporate Income Tax (IRPJ), Social Contribution Tax on Profits (CSL), Social Integration Program Contribution Tax (PIS) and Social Security Financing Contribution Tax (COFINS). To this end, it examines the nature, the legal basis and the essential characteristics of Silent Partnerships. It also examines the relationship between private law and tax law, investigating whether the latter may attribute distinct effects to the legal institutes created and regulated by the former. Later, it outlines the history of taxation of earnings, revenue and profits arising from the operations of Silent Partnerships, demonstrating that, with the enactment of art. 7 of Law Decree no. 2,303, on Nov., 21, 1986, such partnerships were equated with legal entities for tax collection purposes, a status that extends to the calculation of CSL and of PIS and COFINS under the cumulative regime. Though the validity of this equating is subject of debate, the dissertation clarifies that said status constitutes the criteria for calculation of IRPJ, CSL, PIS and COFINS under the cumulative regime and was established in an attempt to improve tax regulation compliance controls. It also demonstrates that this status satisfies the requirements of arts. 109 and 126 of the National Tax Code (CTN), in addition to neither violating nor distorting the private law legal framework which Silent Partnerships are subject to, with their nature, legal basis and essential characteristics preserved. The dissertation also explains that, as a result of this criteria for the collection of IRPJ, CSL, PIS and COFINS under the cumulative regime, which follows from the equating of Silent Partnerships with legal entities, the financial results of such partnerships must be taxed separately under one of the possible regimes for the taxation of legal entity income and revenue, and not be mixed in with the financial results of the general (ostensive) partner obtained from the operations of the Silent Partnership.

Keywords: *Sociedade em Conta de Participação* or Silent Partnership. Nature, legal basis and essential characteristics under private law. Relationship between private law and tax law. IRPJ, CSL, PIS and COFINS tax regime. Equating of Silent Partnership with legal entities.

GLOSSÁRIO

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI CST	Ato Declaratório Interpretativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
ADI SRF	Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal
ART	Artigo(s)
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Conselho de Contribuintes
CCRJ	Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGC	Cadastro Geral de Contribuintes
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (Lei n. 10168, de 29.12.2000)
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Físicas
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CST	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC/15	Código de Processo Civil de 2015 (Lei n. 13105, de 16.03.2015)
CPC/73	Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5869, de 11.01.1973)
CPRB	Contribuição previdenciária sobre a receita bruta
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD-Contribuições	Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita
EMBRATUR	Instituto Brasileiro de Turismo, autarquia especial do Ministério do Turismo
FATF	Financial Action Task Force
IFRS	International Financial Reporting Standards

ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos e valores mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
JCP	Juro(s) sobre o Capital Próprio
LINDB	Lei de Introdução à Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4657, de 04.09.1942)
MEP	Método da Equivalência Patrimonial
PIS	Programa de Integração Social
RET	Regime Especial de Tributação
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RIR/18	Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (Decreto n. 9580, de 22.11.2018)
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto n. 3000, de 26.03.1999)
SCP	Sociedade(s) em Conta de Participação
Simples Nacional	Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar n. 123, de 14.12.2006)
SPE	Sociedade Propósito Específico
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	19
2	A SCP, SUA ORIGEM, SUA NATUREZA E SUA CAUSA JURÍDICA	27
2.1	Considerações iniciais	27
2.2	Origem histórica	27
2.3	A conta de participação em outros países	30
2.4	A SCP no Brasil	33
2.4.1	Código Comercial de 1850	33
2.4.2	Código Civil de 2002	36
2.4.3	Projeto de Lei da Câmara dos Deputados n. 1572, de 2011, que institui o Código Comercial, e o Projeto de Lei do Senado Federal n. 487, de 2013, que altera o Código Comercial	40
2.4.4	A natureza e a causa jurídica da SCP.....	44
2.4.4.1	O contrato de SCP enquanto sociedade não personificada	45
2.4.4.2	Contrato plurilateral	51
2.4.4.3	Contrato associativo	56
2.4.4.4	Contrato de cooperação ou de colaboração.....	58
2.4.4.5	A causa jurídica da SCP.....	59
2.5	Considerações finais	63
3	A SCP E SUAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS.....	65
3.1	Considerações iniciais	65
3.2	Sócios da SCP.....	65
3.2.1	Sócio ostensivo	65
3.2.2	Sócio participante.....	71
3.3	Partilha de resultados	78
3.4	Nome empresarial.....	81
3.5	Sede ou endereço	83
3.6	Contrato social e meios de prova	85
3.7	Relação com terceiros	90
3.8	Capital social.....	91
3.9	Fundo social (patrimônio especial)	95
3.10	Considerações finais	104

4	A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO PRIVADO E O DIREITO TRIBUTÁRIO.....	107
4.1	Considerações iniciais.....	107
4.2	Os antecedentes à promulgação do CTN.....	107
4.3	As diferentes formas de relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado.....	118
4.3.1	Remissão	122
4.3.2	Remissão com ajustes.....	131
4.3.3	Independência.....	133
4.3.4	Interferência reversa.....	134
4.4	Considerações finais	135
5	O REGIME TRIBUTÁRIO DA SCP: HISTÓRICO E EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA PARA EFEITO DE APURAÇÃO DO IRPJ, DA CSL, DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS	137
5.1	Considerações iniciais.....	137
5.2	Decreto-lei n. 1134, de 16.11.1970	137
5.3	Parecer Normativo CST n. 345, de 19.05.1971	140
5.4	Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986	146
5.5	A sujeição passiva na SCP	163
5.6	A inscrição no CNPJ.....	167
5.7	A escrituração das operações da SCP em livros comerciais.....	184
5.7.1	O dever do sócio ostensivo de escriturar as operações da SCP	184
5.7.2	A forma de escrituração das operações de SCP	186
5.7.2.1	Negócios não controlados em conjunto. O princípio contábil da entidade	186
5.7.2.2	O negócio sujeito a controle conjunto. O veículo separado	195
5.7.3	A escrituração das operações da SCP para fins tributários	199
5.8	As metodologias de avaliação de investimento (MEP e método do custo)	205
5.9	Considerações finais	211
6	APURAÇÃO DO IRPJ, DA CSL, DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS INCIDENTES SOBRE OS RESULTADOS E OPERAÇÕES DA SCP.....	213
6.1	Considerações iniciais.....	213
6.2	IRPJ e CSL.....	213

6.2.1	A compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL.....	214
6.2.2	A restituição em espécie, a compensação de indébitos e a dedução de valores retidos na fonte a título de imposto de renda e de CSL	215
6.2.3	Incentivos fiscais.....	218
6.2.4	O regime de tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza da SCP...	218
6.2.4.1	Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados e viabilizar a adoção do lucro presumido (acórdão n. 1402-002685, de 26.07.2017)	225
6.2.4.2	Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados e viabilizar a adoção do lucro presumido (acórdão n. 1201-002686, de 11.12.2018)	229
6.2.5	Devolução de bens e direitos relativos à SCP.....	230
6.2.6	Os rendimentos vinculados à SCP distribuídos aos sócios.....	231
6.2.6.1	Lucros.....	231
6.2.6.2	Pagamento ou crédito de JCP aos sócios da SCP.....	232
6.2.7	Qualificação da SCP ou de seus sócios como parte ligada ou vinculada	237
6.3	Contribuição ao PIS e COFINS	238
6.4	Normas aplicáveis ao imposto de renda, à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS.....	244
6.4.1	A partilha de resultados na SCP: a isenção do imposto de renda, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os lucros ou dividendos distribuídos aos sócios	244
6.4.1.1	Análise de caso: a desqualificação da SCP e a tributação dos lucros como contraprestação de serviços (acórdão n. 1103-001052, de 07.05.2014)	250
6.4.1.2	Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados, viabilizar a distribuição de lucros isentos e impedir a aplicação do adicional de IRPJ de 10% (Solução de Consulta COSIT n. 142, de 19.09.2018).....	254
6.4.2	ADI SRF n. 14, de 04.05.2004: <i>pool</i> hoteleiro	257
6.4.2.1	Análise de caso: a qualificação de contrato de prestação de serviços como SCP em decorrência do ADI SRF n. 14/04 (acórdão n. 1202-001011, de 07.08.2013).....	259
6.5	Considerações finais	263
7	CONCLUSÃO.....	265
	REFERÊNCIAS.....	285

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS E PRONUNCIAMENTOS	
ADMINISTRATIVOS.....	305

1 INTRODUÇÃO

A SCP é uma sociedade sem personalidade jurídica, que possui eficácia interna, é dizer, entre seus sócios, e não para terceiros, tendo um sócio empreendedor (ostensivo), que emprega em seu nome os bens, serviços e recursos que lhe são próprios e/ou que lhe são confiados por outro sócio (participante), sendo os resultados do empreendimento repartidos entre os sócios.¹

Como a SCP é uma sociedade interna, é dizer, eficaz somente entre seus sócios, é comum que não se tenha notícia de seu uso, tampouco conhecimento de sua existência. Mesmo assim, sabe-se haver massiva utilização da conta de participação para viabilizar os mais diversos empreendimentos em diferentes setores da economia.²

Com efeito, a conta de participação é largamente utilizada como instrumento de aglutinação de interessados, sejam pessoas físicas, jurídicas ou mesmo entes despersonalizados³, com vistas ao desenvolvimento de empreendimentos, nos quais ao menos um dos sócios não deseja interagir com o mercado.

Uma das justificativas para o grande uso da SCP como instrumento de aglutinação de interessados no desenvolvimento dos mais variados negócios decorre de o referido instituto não ser dotado da mesma complexidade de outras sociedades, sendo seus elementos característicos a simplicidade, a informalidade, a dinamicidade e a flexibilidade.⁴ Trata-se, nesse contexto, de um tipo societário maleável e de rápida constituição, não se submetendo a registros demandados a outros tipos societários.⁵

A maleabilidade da SCP, aliada ao fato de que a sociedade é eficaz somente entre seus sócios, permite que tal instituto seja explorado pela imaginação e engenhosidade de juristas, investidores e empresários no desenvolvimento de negócios, conferindo à SCP a

¹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 50.

² Ibid., p. 287.

³ Entes despersonalizados, ou desprovidos de personalidade jurídica, a que ora nos referimos, e ao qual faremos referência em outras passagens deste trabalho, são “entidades com muitas das características das pessoas jurídicas, mas que não chegam a ganhar sua personalidade [...]. Na maioria dessas entidades existe, na verdade, uma capacidade ou personalidade diminuída ou restrita” (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 237-238). É o caso, por exemplo, das próprias SCP, dos condomínios edilícios, dos consórcios, do espólio e da massa falida.

⁴ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 31.

⁵ GALIZZI, Gustavo Oliva. A sociedade em conta de participação como subespécie do gênero joint venture. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 135, 2004, p. 216.

virtuosidade necessária a que seja aplicada a uma gama extensa de empreendimentos em um mercado competitivo e sofisticado.⁶

O presente estudo historiará o regime de tributação aplicável aos rendimentos, receitas e ganhos oriundos de negócios empreendidos por meio de SCP, demonstrando que, com a edição do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986 (art. 7º), a SCP foi equiparada à pessoa jurídica para efeito de apuração do imposto de renda, equiparação essa que é extensível à CSL e à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo.

Buscar-se-á demonstrar se, com a equiparação à pessoa jurídica, a SCP deixou de ser um instrumento simples, informal, dinâmico, flexível e virtuoso. Para tanto, investigaremos a validade da equiparação e os limites do legislador tributário na atribuição de efeitos distintos a instituto disciplinado pelo Direito Privado.

Ver-se-á neste estudo que se discute a validade da norma de equiparação da SCP à pessoa jurídica, notadamente porque a legislação tributária exige o cumprimento de certas formalidades dispensadas pelo Direito Privado, como a apresentação de documento comprobatório da existência da sociedade, imprimindo menos simplicidade a um tipo societário marcado pela maleabilidade. O entrechoque entre a disciplina de Direito Privado e a de Direito Tributário das SCP, inaugurada com a edição do Decreto-lei n. 2303/86 (art. 7º), conduziu alguns autores a afirmar que a norma tributária de equiparação seria ilegal.⁷

Os debates em torno da validade da equiparação foram reacesos quando a RFB determinou, em 2014, a inscrição da SCP no CNPJ⁸. A partir dessa exigência, alguns autores sustentaram que a referida inscrição teria atribuído personalidade jurídica à SCP, ferindo, assim, as normas de regência do instituto, ditadas pelo Direito Privado.⁹

Se, por um lado, é lícito que a conta de participação seja oculta do ponto de vista privado, no campo tributário, diferentemente, é fundamental que o fisco possa identificá-la e que, portanto, tenha mecanismos para fiscalizar o adequado cumprimento da legislação

⁶ ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 63.

⁷ Nesse sentido, *vide*: COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258. Para a verificação da opinião de outros autores, referimo-nos às considerações sobre o tema feitas no Capítulo 5.

⁸ Quando da equiparação da SCP à pessoa jurídica promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, a SRF, na regulamentação do tema, determinou sua inscrição no anterior CGC, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 49/87. Meses depois, no entanto, a Instrução Normativa SRF n. 179/87 revogou tal determinação, a qual somente foi retomada em 2014, como será historiado no Capítulo 5.

⁹ Nesse sentido, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 364. Para a verificação da opinião de outros autores, referimo-nos às considerações sobre o tema feitas no Capítulo 5.

tributária. Por isso é que a RFB criou diversos mecanismos de controle da conta de participação. Um deles é a exigência de que essa sociedade promova sua inscrição no CNPJ. A obrigação – que existe para outros entes desprovidos de personalidade jurídica, como o consórcio e o condomínio edilício – carrega uma série de outras exigências, como a apresentação de declarações individualizadas e apuração segregada de créditos e débitos.

Nesta dissertação, analisar-se-á se a legislação tributária deve obedecer a limites mínimos ao atribuir efeitos distintos a institutos de Direito Privado, como ocorre com a equiparação das SCP à pessoa jurídica ou se possui ampla flexibilidade para fazê-lo. Verificar-se-á se – e em qual medida – a interferência do Direito Tributário nas normas de Direito Privado é autorizada pelo ordenamento jurídico.

Para viabilizar o estudo da legislação tributária que equipara a SCP à pessoa jurídica, será necessário investigar o regime societário a que tal instituto está submetido, bem como investigar a interação entre as normas societárias e tributárias aplicáveis àquelas sociedades.

As considerações do parágrafos anteriores revelam a interdisciplinaridade do tema, já que a compreensão das normas que dispõem sobre a tributação dos resultados e operações da SCP não se esgota pelo estudo do Direito Tributário, passando pelo exame da natureza, da causa jurídica¹⁰ e das características essenciais do instituto, todas elas hauridas do Direito Privado, além de igualmente passar pela análise do relacionamento deste ramo com o Direito Tributário.

Muito embora diversos estudos sobre a conta de participação já tenham sido publicados desde sua instituição, no Brasil, pelo Código Comercial de 1850, pouca foi a contribuição da comunidade jurídica em torno dos aspectos fiscais desta figura societária. Daí a importância do presente trabalho, tendo esta dissertação o objetivo, fundamentalmente, de agregar ao estudo e à compreensão do regime tributário a que se submete a SCP em matéria de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.

O ponto de partida deste trabalho consistirá na investigação da origem e da natureza jurídica da conta de participação. Analisar-se-á a legislação comparada, o que contribuirá para a compreensão da natureza jurídica da conta de participação em outros

¹⁰ Neste trabalho, consideramos causa jurídica como a razão econômico-jurídica do negócio, sua finalidade, ou função prática, em garantia da qual o direito concede sua tutela, como ensina Luís Eduardo Schoueri (**Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133). Voltaremos a tratar do conceito de *causa jurídica* adiante, quando analisarmos a função prática da SCP.

países¹¹ e também para sua comparação com o tratamento que foi dado ao referido instituto no Brasil.

Demonstraremos, no Capítulo 2, que a SCP surgiu no exterior como instrumento negocial apto a permitir que um de seus sócios não seja conhecido do público. Diante do uso crescente do instituto, operou-se sua regulamentação em diversos países, inclusive no Brasil.

A conta de participação não tem tratamento uniforme na legislação comparada, como será esclarecido no Capítulo 2. Ora ela é tratada como contrato sujeito à disciplina afeta aos contratos em geral, ora é tratada como um tipo societário desprovido de personalidade jurídica.

No Brasil, desde a codificação de 1850, veiculada pelo Código Comercial, a conta de participação é considerada uma sociedade, o que se repete no Código Civil de 2002. Em que pese há mais de um século a SCP seja qualificada, no Brasil, como tipo societário, há divergência doutrinária em torno de sua natureza jurídica. Prova disso é que o Projeto de Lei n. 1572, de 2011, que pretende instituir um novo Código Comercial, revogando parte das disposições do Código Civil de 2002, qualifica a conta de participação como contrato de investimento conjunto, situando-a dentre os contratos empresariais, e não dentre os tipos societários.¹²

Ainda no Capítulo 2, demonstraremos que, não obstante os debates teóricos sobre a natureza jurídica da SCP, o legislador disciplinou-a como contrato de sociedade. Ser contrato de sociedade significa dizer, como se verá no mesmo capítulo, que a SCP é contrato plurilateral, associativo, de cooperação ou de colaboração. Encerraremos o Capítulo 2 tratando da causa jurídica da SCP.

Uma vez delimitado que a conta de participação, no Brasil, constitui uma sociedade, demonstrar-se-á no Capítulo 3 que ela não se sujeita a diversas normas atinentes às sociedades personificadas. De fato, dada a ausência de personalidade jurídica da conta de participação, algumas das regras de regência das sociedades personificadas não são a ela aplicáveis. É o caso, por exemplo, das normas que disciplinam os requisitos mínimos do contrato social, o capital social, a sede e o nome empresarial e a autonomia patrimonial. Ver-se-á que, sendo desprovida de personalidade jurídica, e tendo eficácia entre seus

¹¹ Analisaremos o tratamento conferido à conta de participação nos seguintes países: Itália, Espanha, Portugal, Alemanha, Argentina, França, Estados Unidos da América e Inglaterra.

¹² BRASIL. **Projeto de Lei n. 1572, de 2011**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=888462&filename=PL+1572/2011>. Acesso em: 22 jul. 2018.

sócios, a SCP não se relaciona com terceiros, não é titular de direitos e obrigações e, portanto, não possui patrimônio próprio, tampouco possui capital social, sede, endereço ou nome empresarial.

Delimitadas a causa e a natureza jurídica da SCP e suas características essenciais, analisaremos, no Capítulo 4, se o Direito Tributário é um ramo do Direito autônomo em relação aos demais, se está limitado aos ditames do Direito Privado ou se convive paralelamente com os demais ramos do Direito, inclusive com o Direito Privado. Isso nos permitirá verificar se a legislação tributária está submetida aos princípios, conceitos e regras de Direito Privado ou se pode desprezá-los em determinadas situações.

A análise do relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado é importante para o presente trabalho, porque, como mencionado, não obstante a SCP, do ponto de vista do Direito Civil, seja uma sociedade desprovida de personalidade jurídica, o art. 7º do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, equiparou-a, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica, o que é extensível à CSL e à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo.

Diante disso, faz-se necessário avaliar se o ordenamento jurídico convive com a dissonância entre os tratamentos atribuídos àquele instituto pelo Direito Civil e pelo Direito Tributário e, em caso positivo, os limites a que se sujeita o legislador tributário.

Assim, no Capítulo 4, analisaremos a relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, analisando também os contornos dados à matéria pelos art. 109 e 110 do CTN, o que faremos, inicialmente, pela exposição dos debates que antecederam a promulgação do CTN para, em seguida, examinar as diferentes formas de relacionamento entre o Direito Privado e o Direito Tributário, demonstrando que a legislação tributária pode adotar as seguintes soluções frente a institutos de Direito Privado: a) remissão; b) remissão com ajustes; c) independência; e d) interferência reversa.¹³

A demonstração do relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado permitirá identificar, ao final desta dissertação, se a norma tributária que determina a equiparação da SCP à pessoa jurídica é compatível com o ordenamento jurídico, notadamente com a disciplina do instituto dada, em um primeiro momento, pelo Código Comercial de 1850 e, posteriormente, pelo Código Civil de 2002, verificando se a equiparação padece de vícios ou irregularidades como sustentado por parte da doutrina.

¹³ As quatro soluções são apontadas por Luís Flávio Neto (NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, 2017, p. 93, 94-98). Todas elas serão explicadas no Capítulo 4.

No Capítulo 5, após historiarmos as primeiras normas tributárias que trataram da SCP em matéria de imposto de renda, analisaremos a equiparação da SCP à pessoa jurídica determinada pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, explicando sua justificativa e seus principais efeitos. Investigaremos se, com a equiparação, a SCP tornou-se sujeito passivo da obrigação tributária, para o que serão relevantes as conclusões alcançadas no Capítulo 4 sobre o relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, bem como o exame do art. 126 do CTN, segundo o qual a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais; de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Também no Capítulo 5, serão analisadas as obrigações tributárias acessórias¹⁴ instituídas pela RFB com fundamento no art. 113, parágrafo 2º, do CTN após a equiparação da SCP à pessoa jurídica, notadamente o dever de inscrição no CNPJ e o dever de apresentação de registros contábeis e fiscais próprios da SCP, apartados dos assentamentos do sócio ostensivo.

No tocante ao CNPJ, investigaremos se as normas editadas pela RFB são compatíveis com o ordenamento jurídico, seja em relação aos limites de que dispõem as autoridades fiscais para normatizar deveres instrumentais, seja em relação a possível ofensa das referidas normas ao regime jurídico da SCP disciplinado no Código Civil de 2002.

Quanto ao tema afeto à escrituração das operações e dos resultados da SCP, examinaremos no Capítulo 5 se a elaboração de registros contábeis próprios e separados para a SCP é uma exigência da Ciência Contábil ou se tem natureza de obrigação tributária acessória.

Ainda no Capítulo 5, analisaremos se os sócios da SCP devem avaliar seu investimento na sociedade por alguma das metodologias previstas para tanto na lei

¹⁴ A expressão *obrigação tributária acessória* é muito criticada pela doutrina, seja porque não existe dita acessoriedade, seja porque não se trata de uma obrigação de conteúdo patrimonial, como ocorre no Direito Privado. É por isso que aquela expressão tem sido, comumente, substituída por *dever instrumental ou de contorno* (nesse sentido, *vide*: CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas 'obrigações acessórias'. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 17, p. 381-386, 1971; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 501-505). Adiante, adotaremos ambas as expressões, até porque, independentemente das críticas que mereça, o art. 113, parágrafo 2º, do CTN acolheu a nomenclatura *obrigação tributária acessória*.

societária (Lei n. 6404, de 15.12.1976), perquirindo se a equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de imposto de renda teria o condão de impor aos sócios a avaliação de seu investimento independentemente das normas de regência do tema contidas na lei societária.

Estabelecidos os contornos e a justificativa da equiparação da SCP à pessoa jurídica, apresentaremos, no Capítulo 6, os efeitos oriundos do regime instituído pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, criado para o imposto de renda, mas estendido, também, à CSL e à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo.

Para demonstrar os efeitos da equiparação no cálculo do IRPJ, da CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, além de mencionar e explicar as normas que disciplinam a matéria, no Capítulo 6, faremos referência a pronunciamentos das autoridades fiscais da RFB, assim como procederemos à análise de casos apreciados pelo CARF e pela RFB versando sobre a tributação de SCP.

O trabalho será realizado com base nos métodos hipotético-dedutivo, bibliográfico e dissertativo-argumentativo. Além disso, para o desenvolvimento das questões a serem enfrentadas neste trabalho, utilizaremos o método histórico, pelo qual será apresentada a evolução do tratamento societário e tributário da SCP; o método comparativo, com base na verificação de situações análogas na legislação tributária; e indutivo, pela análise de decisões administrativas e judiciais que elucidem o tratamento tributário conferido à SCP em decorrência da equiparação.

Como este trabalho analisará se a equiparação da sociedade à pessoa jurídica, determinada pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, padece de algum vício ou irregularidade, sendo a equiparação aplicável ao IRPJ, à CSL e à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo, mas não a outros tributos, não abordaremos o regime tributário e a forma de apuração de outros tributos incidentes sobre as operações da SCP.

Além disso, não será analisado de forma detalhada o tratamento conferido à conta de participação em outros países, mais precisamente na Itália, Espanha, Portugal, Alemanha, Argentina, França, Estados Unidos da América e Inglaterra. A referência que se fará ao direito comparado será útil, apenas, para a identificação das controvérsias em torno da natureza jurídica do instituto e, assim, para a compreensão e contextualização do regime jurídico atribuído pelo legislador pátrio à SCP.

A presente dissertação será elaborada com base em bibliografias estrangeira e nacional que abordam o tema na perspectiva do Direito Tributário e do Direito Privado,

mais especificamente em livros, artigos em periódicos, dissertações de mestrado e teses de doutorado.

Este trabalho também será realizado mediante análise de decisões administrativas e judiciais que abordam o tema na perspectiva do Direito Tributário e do Direito Privado, bem como mediante análise de atos e decisões das autoridades fiscais, inclusive de soluções de consultas, relacionados à matéria.

Ao final deste estudo, após esclarecer o regime tributário a que se sujeita a SCP em matéria de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, pretende-se demonstrar se ele padece de vícios ou irregularidades, quer frente a normas de Direito Tributário, quer frente a normas de Direito Privado, ou se, a despeito de válido, ele desencoraja o uso do instituto, retirando-lhe a simplicidade, a informalidade, a dinamicidade, a flexibilidade e a virtuosidade.

2 A SCP, SUA ORIGEM, SUA NATUREZA E SUA CAUSA JURÍDICA

2.1 Considerações iniciais

Nesse capítulo, analisaremos a natureza e a causa jurídica da SCP. Para tanto, investigaremos sua origem histórica, bem como analisaremos a natureza que lhe é atribuída em outros países, demonstrando não haver uniformidade em sua qualificação como sociedade.

Também nesse capítulo, demonstraremos que, no Brasil, não obstante o Código Civil de 2002 a qualifique como sociedade, o que já fazia o Código Comercial de 1850, sua natureza jurídica é controvertida, havendo quem lhe atribua a natureza de contrato de investimento ou de participação, refutando seu caráter societário.

Em que pese esse embate doutrinário, para nós, entre seus sócios, a SCP é contrato de sociedade. A afirmação de que a SCP é sociedade implica dizer que ela é, também, contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração, consoante será esclarecido e demonstrado adiante.

Ver-se-á também que, se internamente a SCP constitui um contrato de sociedade de caráter plurilateral, associativo, de cooperação ou colaboração, externamente, ela é ineficaz. No plano externo, quem se apresenta é o sócio ostensivo, de tal sorte que a natureza das relações por ele travadas com terceiras dependerá das características do respectivo negócio jurídico, podendo, assim, a título ilustrativo, ser um contrato bilateral (compra e venda) ou um contrato unilateral (doação).

2.2 Origem histórica

Não é sabida a origem histórica da SCP, o que se justifica pela maleabilidade do instituto, para cujo uso não se fazia necessária a observância de formalidades legais. Afirma-se que o instituto era utilizado em Atenas em associações formadas por capitalistas que forneciam recursos a banqueiros.¹⁵ Afirma-se também que o instituto teria sido utilizado em Roma, não obstante as leis romanas dele não tratassem de modo expresso.¹⁶ O

¹⁵ ZORTÉA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, 1980, p. 380.

¹⁶ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 224.

silêncio das leis romanas explicava-se pelo fato de que o instituto era regulado pelos usos, adaptando-se a estrangeiros e peregrinos que o utilizavam.¹⁷

O que se sabe é que a SCP começou a tomar forma a partir do contrato de comenda, praticado em cidades italianas.¹⁸ A comenda, como explicam João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli, era um contrato marítimo consistente na entrega de dinheiro ou de mercadorias por um contratante a outro, ficando o segundo encarregado de negociar, em expedição marítima, os bens que lhe eram confiados, ou adquirir e vender mercadoria adquiridas com os recursos que lhe eram entregues.¹⁹ A comenda, além de não ter existência para terceiros, não era dotada de patrimônio separado que respondesse perante os credores sociais.²⁰ À época, a natureza jurídica do contrato de comenda era controvertida, sendo que, em sua maioria, a doutrina não o considerava como um tipo societário, qualificando-o como mandato, locação ou depósito.²¹

Com o progresso do comércio terrestre na Itália, a comenda passou a ser utilizada em outros negócios, além do marítimo, transformando-se até adquirir forma societária. Foi em razão desse progresso que nobres, clérigos, magistrados e oficiais militares começaram a atuar na atividade comercial, visando à obtenção de lucros. No entanto, como a doutrina canônica condenava a prática do comércio, afirmando que o desejo de obter lucro seria um pecado, isto é, um ato ganancioso, tal preconceito levou aqueles figurantes a ingressarem em atos de comércio de modo oculto, entregando recursos a comerciantes para que estes atuassem ostensivamente no mercado, obtendo lucros que, afinal, seriam divididos com aqueles. Começava, assim, a desenvolver-se a SCP.²²

Outros dados históricos, igualmente colhidos do direito canônico, também militaram em favor do surgimento da SCP. É que a Igreja condenava a prática de usura, questionando a cobrança de juros em contratos de empréstimo, o que ofenderia o princípio da caridade cristã. Vendo na comenda uma espécie de mútuo, a Igreja rechaçava o seu uso. Para contornar esta vedação, a comenda passou a ser utilizada como sociedade, por meio

¹⁷ ZORTÊA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, 1980, p. 380.

¹⁸ Para uma extensa análise histórica do contrato de comenda e da SCP, *vide*: SALGADO, Paulo Cavalcanti. **Das sociedades em participação no Direito Comercial brasileiro**. Recife: Imprensa Industrial, 1913, p. 3-44.

¹⁹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 35.

²⁰ MELLO FRANCO, Vera Helena de. As sociedades de pessoas na atualidade: uma visão comparativa crítica. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 157, 2011, p. 97.

²¹ SALGADO, Paulo Cavalcanti, *op. cit.*, p. 18-19.

²² SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 38-40.

da qual o sócio investidor ficava oculto, auferindo lucros provenientes da atividade comercial. Com isso, os canonistas aprovaram esse tipo de negócio com feições societárias, a despeito da proibição da prática de usura.²³

Após a transformação do contrato de comenda em sociedade, deu-se sua separação em sociedades marcadas pela publicidade e sociedades ocultas. As primeiras eram as chamadas sociedades em comandita (que evoluíram para as atuais sociedades em comandita simples e em comandita por ações, disciplinadas pelo Código Civil de 2002, respectivamente, em seus art. 1045 a 1051 e art. 1090 a 1092²⁴), as quais eram constituídas formalmente, inclusive mediante depósito do nome de seus sócios nos registros corporativos.²⁵ O registro fez-se necessário de modo a assegurar separação patrimonial, protegendo os credores sociais contra os credores particulares dos sócios, além de impedir que parte dos sócios assumisse a posição de credor, subtraindo, com isto, as garantias patrimoniais do fundo social²⁶ aos verdadeiros credores.²⁷

Já as segundas eram sociedades que permaneciam ocultas, cujos sócios não tinham seus nomes revelados ou depositados nos registros, especialmente em razão de a prática comercial ser considerada indigna e vexatória para a nobreza. O não registro da sociedade ainda dificultava sua identificação pela Igreja, evitando, assim, debates em torno da prática de usura. Essa sociedade oculta, ou não registrada, deu origem à conta de participação²⁸, permitindo que o sócio participante não figurasse em registros corporativos, participando, contudo, dos lucros e perdas resultantes das transações praticadas pelo sócio ostensivo.²⁹ Este tipo societário oculto floresceu, tanto por permitir que a identidade de nobres não fosse revelada como por limitar sua responsabilidade.³⁰

Originada na Itália, a conta de participação difundiu-se em diversos países da Europa, em um primeiro momento como direito costumeiro e, posteriormente, como

²³ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 40-43.

²⁴ Sobre as características desses tipos societários, *vide*: MALCHER FILHO, Clovis Cunha da Gama. Sociedades empresárias menores. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 13-28.

²⁵ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 44-45.

²⁶ Como veremos no próximo capítulo, o fundo social (ou patrimônio especial) é o conjunto de bens e direitos alocado à consecução da atividade da SCP; é dizer, empregado em negócios sociais feitos em proveito comum dos sócios (cf. LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 65).

²⁷ SALGADO, Paulo Cavalcanti. **Das sociedades em participação no Direito Comercial brasileiro**. Recife: Imprensa Industrial, 1913, p. 19.

²⁸ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 44-45.

²⁹ ZORTÊA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, 1980, p. 382.

³⁰ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 9.

direito positivo, incorporando-se a codificações³¹, como o Código Comercial francês de 1807, o Código Comercial espanhol de 1829 e o Código Comercial português de 1833.³²

No Brasil, como se verá adiante, a SCP foi disciplinada, pela primeira vez, no Código Comercial de 1850, em seus art. 325 a 328, que cuidaram da “sociedade em conta de participação”. Posteriormente, os art. 991 a 996 do Código Civil de 2002 dispuseram sobre o instituto, também denominado “sociedade em conta de participação”. A codificação brasileira inspirou-se nas codificações estrangeiras que lhe precederam³³, notadamente na espanhola e na portuguesa.³⁴

No tópico seguinte, faremos referência à regulamentação da conta de participação em outros países, demonstrando ser controvertida sua natureza jurídica.

2.3 A conta de participação em outros países

Não existe uniformidade de tratamento dessa figura associativa ao redor do mundo. Ora a conta de participação é tratada como contrato bilateral, que muito se assemelha à sociedade, mas que com ela não se confunde, ora é tratada como espécie do gênero sociedade.

Na Itália, país onde tal instituto surgiu, a conta de participação foi normatizada nos Códigos de 1865 e de 1883, que a qualificaram como uma associação em participação.³⁵ Posteriormente, ela passou a ser regulamentada pelos art. 2549 a 2554 do Código Civil italiano de 1942, também sob a nomenclatura “associazione in partecipazione” (associação em participação – tradução nossa), estando sua disciplina contida no Título VII, relativo aos contratos de interesse comum nos lucros, e não no Título V, que trata das sociedades.³⁶ Naquele país, a conta de participação é um contrato bilateral, oneroso, consensual, de colaboração, que tem por objeto o alcance de um

³¹ ZORTÊA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, 1980, p. 382.

³² SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 47.

³³ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 224-225.

³⁴ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 183.

³⁵ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 14.

³⁶ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 252.

resultado comum.³⁷ Não se trata de sociedade, nem de ente dotado de personalidade jurídica. Segundo Cesar Vivante, cuida-se de contrato análogo ou acessório ao de sociedade, porque, em ambos, os contratantes partilhavam ganhos e perdas que provinham do negócio efetuado em interesse comum.³⁸ Contudo, para o autor, a associação em participação não se confundia com o contrato de sociedade, em razão de não conferir personalidade jurídica distinta em relação à dos contratantes.³⁹

Na Espanha, o Código Comercial de 1829 chegou a denominar a conta de participação como “sociedades accidentales o cuentas de participación” (sociedades acidentais ou conta de participação – tradução nossa). No entanto, naquele país, à semelhança do que se verifica no Direito Italiano, prevalece o entendimento de que a conta de participação é um contrato de natureza não societária. Com a revogação do Código Comercial de 1829, o instituto passou a ser designado por “cuenta de participación” (conta de participação – tradução nossa), encontrando-se disciplinado no Código Comercial espanhol de 1885.⁴⁰ Trata-se de contrato de colaboração ou cooperação entre seus participantes, voltado à persecução de fim comum, que se aproxima de uma sociedade, mas que com ela não se confunde.⁴¹

Em Portugal, o Código Comercial de 1833 inseriu a conta de participação no título relativo às sociedades, denominando-a, no entanto, como “associação em conta de participação”. Com o Código Comercial de 1888, a conta de participação deixou de ser tratada como sociedade, qualificando-se, apenas, como “conta em participação” (art. 224 a 229). Depois, o Código de Sociedades Comerciais, corroborando sua natureza não societária, não contemplou o referido contrato. Posteriormente, os art. 224 a 229 do Código Comercial de 1888 foram revogados pelo Decreto-Lei n. 231, de 28.7.1981.⁴² O Decreto-lei n. 231/81, em seus art. 21 a 31, cuida do “contrato de associação em participação”, tendo sido editado com vistas a atualizar a regulamentação sobre o tema, a qual era escassa na vigência do Código Comercial de 1888, motivando litígios nos tribunais portugueses.⁴³

³⁷ Nesse sentido, *vide*: EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 740-741; e GHIDINI, Mario. **L’associazione in partecipazione**. Milão: Giuffrè, 1959, p. 51-52.

³⁸ VIVANTE, Cesar. **Tratado de Derecho Mercantil**. v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932, p. 580.

³⁹ *Ibid.*, p. 575.

⁴⁰ EIZIRIK, Nelson, *op. cit.*, p. 742-743.

⁴¹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis, *op. cit.*, loc. cit.

⁴² *Ibid.*, p. 251-252.

⁴³ SANTOS NETO, Correia dos. **Contrato de consórcio e de associação em participação**. Coimbra: Coimbra, 1986, p. 11; e VALLES, Edgar. **Consórcio, ACE e outras figuras**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 63.

Nota-se que, a exemplo do que ocorre na Itália e na Espanha, a conta de participação, em Portugal, é reputada como um contrato de natureza não societária.⁴⁴

Diferentemente, em países como a França, Alemanha e Argentina, a conta de participação tem feição societária.

O Código Comercial francês de 1807 disciplinava “les associations commerciales en participation” (as associações comerciais em participação – tradução nossa), qualificando-as como sociedades não sujeitas às formalidades aplicáveis aos demais tipos societários, portanto sem denominação social, sem personalidade jurídica, sem sede social, sem fundos sociais e não conhecida do público.⁴⁵ Após sucessivas leis que mantiveram o tratamento jurídico do instituto, em 1978, editou-se o Código Civil francês, o qual, em seu art. 1871, estabelece que a “société en participation” (sociedade em participação – tradução nossa) constitui verdadeira sociedade, não obstante seja desprovida de personalidade jurídica.⁴⁶

O Código Comercial alemão, em seus art. 230 a 237, regula a “stille Gesellschaft”, isto é, a chamada “sociedade silente” (tradução nossa)⁴⁷.

Por fim, na Argentina, a figura associativa, também qualificada como sociedade, tanto pode ser chamada de “sociedad en participación” (Ley n. 19550, de 1984) (sociedade em participação – tradução nossa) ou de “sociedad accidental” (Ley de Sociedades Comerciales, art. 361 a 366)⁴⁸ (sociedade acidental – tradução nossa).

Advirta-se, contudo, que mesmo nos países em que a legislação qualifica a conta de participação como sociedade, parte da doutrina nega sua natureza societária.⁴⁹

Nos direitos norte-americano e inglês, a despeito de não haver normatização específica, existe a possibilidade de celebração de contratos caracterizados pela presença de investidor que não administra o empreendimento, mas que participa de seus resultados, podendo não ser conhecido de terceiros. O sócio investidor é denominado *sleeping-partner*, *dormant-partner* ou *silent-partner*⁵⁰, é dizer, sócio dormente ou silente (tradução nossa).

⁴⁴ EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 743.

⁴⁵ LE CONTE, Pierre. **Les associations en participation**. Paris: Imprimerie Levé, 1913, p. 15-16, 20-21.

⁴⁶ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 47.

⁴⁷ EIZIRIK, Nelson, op. cit., p. 743-744; e SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 61.

⁴⁸ Ibid., p. 61-62.

⁴⁹ Cf. RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 62; e ZORTÊA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, 1980, p. 385.

⁵⁰ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 62.

A despeito da divergência existente no Direito comparado em torno da natureza jurídica da conta de participação, têm razão João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli quando afirmam, amparados nas lições do autor espanhol Felipe Solá de Cañizares, que a distinção é mais terminológica do que propriamente de fundo, porque aqueles que negam a natureza societária do instituto reconhecem que se trata de um ajuste análogo à sociedade, enquanto aqueles que a classificam como sociedade afirmam tratar-se de modalidade societária *sui generis*, muito semelhante a uma parceria ou contrato de investimento.⁵¹

Vejamos, a seguir, a disciplina da SCP no Brasil.

2.4 A SCP no Brasil

2.4.1 Código Comercial de 1850

Sob a égide do Código Comercial de 1850, as SCP eram definidas como o ajuste em que duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, não se sujeitando – a SCP – às formalidades prescritas para a formação das demais sociedades, podendo provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais (art. 325).

Essa sociedade, na disciplina do Código Comercial, era integrada por sócios ostensivos e “outros sócios”. Os primeiros agiam externamente, obrigando-se perante terceiros, no exercício da atividade constitutiva do objeto da sociedade, enquanto os demais ficavam unicamente obrigados para com os primeiros por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos do contrato (art. 326).

A doutrina qualificava os “outros sócios”, assim referidos pelo Código Comercial, ora como sócios ocultos⁵², ora como sócios participantes⁵³. Era o que faziam, por exemplo, Carvalho de Mendonça⁵⁴ e Waldemar Ferreira⁵⁵. Pontes de Miranda referia-se a sócio

⁵¹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. Sociedade em conta de participação. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 63.

⁵² O termo *sócio oculto* era utilizado pelo Código Comercial de 1850 somente para tratar das sociedades de fato ou irregulares (art. 305).

⁵³ Paulo Cavalcanti Salgado, por sua vez, referiu-se ao sócio que não aparece a terceiros como oculto, secreto, particular ou tácito (SALGADO, Paulo Cavalcanti. **Das sociedades em participação no Direito Comercial brasileiro**. Recife: Imprensa Industrial, 1913, p. 41).

⁵⁴ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

participante ativo (sócio ostensivo) e a sócio participante inativo (sócio oculto ou sócio participante)⁵⁶, dado que o primeiro agia ativa e juridicamente junto a terceiros, enquanto o segundo obrigava-se somente em relação ao primeiro.

O Código Comercial qualificava a SCP como uma sociedade acidental, momentânea ou anônima, utilizada para uma ou mais operações de comércio determinadas.

Em que pese a literalidade do texto legal ao aludir à SCP como sociedade acidental e momentânea, a doutrina admitia que a SCP fosse utilizada em caráter permanente, ou duradouro, como assinalaram, dentre outros, Fábio Konder Comparato⁵⁷, Mauro Brandão Lopes⁵⁸, Carvalho de Mendonça⁵⁹, João Eunápio Borges⁶⁰, Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁶¹, Sérgio Campinho⁶² e Pontes de Miranda^{63,64,65}.

Do mesmo modo, entendia-se que o anonimato referido pelo texto legal não era um termo adequado, porque a SCP não precisava ser oculta, ou secreta, podendo terceiros ter conhecimento de sua existência, sem desnaturá-la. Com efeito, a publicidade da SCP era permitida, sem desvirtuamento, sendo mister, apenas, que em cada operação apenas o sócio ostensivo se obrigasse em nome individual, pois esta era a característica marcante da sociedade.⁶⁶

Em pese a legislação comercial tenha qualificado a conta de participação como sociedade, parte da doutrina tecia duras críticas à referida qualificação.

⁵⁵ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 534.

⁵⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 323.

⁵⁷ COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 23, 1976, p. 100.

⁵⁸ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 56.

⁵⁹ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier, op. cit., p. 230-231.

⁶⁰ BORGES, José Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 313.

⁶¹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 183.

⁶² CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à luz do Código Civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 86.

⁶³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, op. cit., p. 333.

⁶⁴ Em sentido oposto, defendendo que a SCP contemplava o exercício de atividades transitórias ou únicas, e não o exercício permanente e continuado – o último característico das sociedades de fato ou irregulares, *vide*: SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 71. No entanto, na vigência do Código Civil de 2002, Rachel Sztajn afirmou que a SCP pode ser duradoura (**Código Civil comentado**: Direito de Empresa. Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 171).

⁶⁵ Discussão semelhante em torno da possibilidade de o empreendimento ser desenvolvido em caráter permanente aparece em relação aos consórcios de empresas. Nesse sentido, *vide*: SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 94-111.

⁶⁶ LOPES, Mauro Brandão, op. cit., p. 48-49.

Na vigência do Código Comercial, José Eunápio Borges afirmou que a qualificação da SCP como sociedade constituía “esdruxularia”, digna de severas críticas, pois, desprovida de personalidade jurídica, não detinha patrimônio próprio, não podia adotar nome comercial próprio, de modo que não era verdadeira sociedade, tendo ela sociedade apenas no nome que lhe atribuía a lei.⁶⁷ João Manuel Carlos de Gusmão também concluiu não ser a SCP uma sociedade, dada sua natureza oculta, dado não ter sede, foro razão social, além de não ter corpo moral, distinto de seus participantes, com os quais ela acabava se confundindo.⁶⁸

Na mesma direção, e pelos mesmos motivos, manifestou-se José Edwaldo Tavares Borba, acrescentando que a SCP sequer ostentava a característica de plurilateralidade – própria dos contratos de sociedade –, sendo bilateral a sua natureza, pois, mesmo que fossem vários os participantes, não havia relação entre eles, mas apenas de cada um deles, ou do conjunto deles, com o sócio ostensivo.⁶⁹

No entanto, em sua maioria, a doutrina qualificava a SCP como sociedade, seguindo a definição da lei comercial.

Carvalho de Mendonça, reconhecendo o debate doutrinário em torno da natureza da SCP, asseverou tratar-se de verdadeira sociedade, não obstante a ausência de patrimônio próprio, de vez que existe sociedade quando há emprego de forças e de capitais para um fim comum.⁷⁰ Na mesma direção, Rachel Sztajn afirmou que a SCP era um tipo de sociedade, definida que estava no elenco legal das sociedades, sendo insuficiente para afastá-la desta categoria o fato de não se manifestar externamente como sociedade, ou de não deter patrimônio próprio.⁷¹

Carlos Guimarães de Almeida afirmou tratar-se de sociedade singular, especialíssima, restrita, limitada, mas que não deixa de ser sociedade, por possuir patrimônio separado, constituído pelas contribuições de seus sócios, os quais se conectam pela *affectio societatis* para a obtenção de um fim comum.⁷² Pontes de Miranda⁷³ e

⁶⁷ BORGES, José Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 310.

⁶⁸ GUSMÃO, João Manoel Carlos de. As operações em conta de participação assumem o caracter de verdadeira sociedade? Quaes os elementos característicos das operações em conta de participação? **O Direito**: revista mensal de legislação, doutrina e jurisprudência, Rio de Janeiro, n. 29, 1882, p. 339-340.

⁶⁹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 71.

⁷⁰ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 228.

⁷¹ SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 71.

⁷² ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 50.

Waldirio Bulgarelli⁷⁴ igualmente entendiam que a SCP era sociedade. Também assim concluiu Waldemar Ferreira, para quem a SCP era sociedade que existia entre seus sócios, reduzindo-se a simples comunhão de ganhos e perdas, sem personalidade jurídica, sede, domicílio, nome empresarial, patrimônio ou estabelecimento, o que lhe situava como sociedade especialíssima, particular, restrita e limitada.⁷⁵ No mesmo sentido, mencione-se José Gabriel Assis de Almeida, para quem, na definição do Código Civil de 1916, dada pelo art. 1363, para ser sociedade, era necessário que: a) existissem duas ou mais pessoas; b) houvesse obrigação recíproca de combinação de esforços e recursos; e c) as partes estivessem unidas com vistas a uma finalidade comum, tudo o que se verificava nas SCP.⁷⁶

Para nós, a SCP era, no regime do Código Comercial de 1850, autêntico contrato de sociedade, como será visto adiante, ainda neste capítulo.⁷⁷ Ver-se-á também que ser sociedade implica dizer que a SCP é contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração, o que se podia afirmar na vigência do Código Comercial de 1850.

2.4.2 Código Civil de 2002

O Código Civil de 2002 disciplinou a SCP em seus art. 991 a 996. O código manteve, na essência, as características deste tipo societário, antes previstas no Código Comercial de 1850.⁷⁸ Os novos dispositivos pouco inovaram no tocante à regulamentação da matéria.⁷⁹

De acordo com o art. 991 do Código Civil de 2002, na SCP a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, obrigando-se, por decorrência, perante terceiro. Referindo-se não mais aos “outros sócios”, como fazia o Código Comercial de 1850, mas, sim, ao sócio participante, o Código Civil 2002 dispõe que ele participa dos resultados da SCP, obrigando-se exclusivamente perante o sócio ostensivo, e

⁷³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 320, 322.

⁷⁴ BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 135.

⁷⁵ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 534.

⁷⁶ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 31.

⁷⁷ Como será demonstrado neste capítulo, a SCP, no Brasil, em nossa opinião, sempre foi um contrato de sociedade.

⁷⁸ O Código Civil de 1916 não continha regramento específico sobre a SCP, cuidando, apenas, da disciplina jurídica das sociedades civis. Até o advento do Código Civil de 2002, apenas o Código Comercial de 1850 regulava a SCP.

⁷⁹ PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 159.

não perante terceiros, salvo se intervier nas relações do sócio ostensivo com terceiros (art. 991, parágrafo único, e art. 993, parágrafo único).

O Código Civil de 2002 não repetiu a qualificação anterior da SCP, dada pelo art. 325 do Código Comercial, como sociedade acidental, momentânea ou anônima, o que foi acertado, já que, como visto no item anterior, mesmo na vigência da legislação pretérita, a SCP podia ser utilizada em negócios duradouros⁸⁰, assim como podia ser conhecida de terceiros, ainda que em relação a eles fosse ineficaz.

Na vigência do Código Civil de 2002, persistiu o debate em torno da natureza jurídica da SCP.

Nelson Eizirik entende que a SCP é um contrato de participação ou de investimento, em que somente um dos contratantes – sócio ostensivo – exerce o objeto, figurando os demais como meros investidores, ou prestadores de capital, que não se apresentam como sócios, mas como interessados nos frutos de seu investimento. Não se trata de sociedade, ainda de acordo com o autor, porque a SCP não detém personalidade jurídica, sede social, capital social, nome empresarial, órgão de administração, nem patrimônio próprio, além de não estar obrigada a observar as formalidades de constituição exigidas das demais sociedades. Também não é sociedade, para o autor, porque se liquida por prestação de contas, e não por dissolução de sociedade, bem assim porque, falindo o sócio ostensivo, dissolve-se a SCP, passando o saldo a constituir crédito quirografário do sócio participante, ao passo que na falência do último aplicam-se as normas do direito falimentar sobre seus contratos bilaterais, diferentemente do que ocorre nas sociedades, as quais, por serem dotadas de personalidade jurídica, não sofrem os efeitos da falência de seus sócios. O caráter de investimento, e não de sociedade, segundo Eizirik, seria corroborado pelo fato de a CVM dispor, conforme orientação contida em seu Parecer CVM/SJU n. 18, de 23.5.1986, que, quando a adesão a determinada SCP for ofertada publicamente, estar-se-á diante de contrato de investimento coletivo, o qual constitui valor mobiliário sujeito à fiscalização da referida autarquia, nos termos do art. 2º, inciso IX, da Lei n. 6385, de 7.12.1976.^{81,82}

⁸⁰ Sobre a participação duradoura do sócio participante em parte ou em todo o negócio do sócio ostensivo, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 106-107.

⁸¹ EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 749-753.

⁸² Adiante, quando tratarmos do contrato de sociedade, veremos que a SCP, em determinadas situações, pode ser enquadrada como contrato de investimento coletivo, sem perder sua natureza societária.

Fábio Ulhoa Coelho, na mesma linha, defende tratar-se de contrato de investimento comum, chamado impropriamente de *sociedade*. O que a distancia das sociedades é sua despersonalização, sua natureza secreta (seu ato constitutivo não precisa ser levado a registro), ausência de capital social, liquidação mediante prestação de contas, e não por dissolução de sociedade e ausência de nome empresarial.⁸³ No mesmo sentido, manifestou-se José Edwaldo Tavares Borba na vigência do Código Civil de 2002.⁸⁴

Alfredo de Assis Gonçalves Neto, de igual modo, entende que, não detendo personalidade jurídica, tampouco patrimônio próprio, a SCP não é sociedade, mas mero contrato de participação, pois não há a criação de nenhum ente, agindo o sócio ostensivo no exercício de sua atividade para posterior divisão dos resultados com o sócio participante. A SCP, para o autor, não é um ente capaz de direitos e obrigações, tampouco um centro de imputação de interesses, nem é um ente a que o direito confira a possibilidade – em maior ou menor grau – de se tornar sujeito de direito em relações jurídicas.⁸⁵ Pelos mesmos motivos, Marlon Tomazette nega a natureza societária da SCP.⁸⁶

Sérgio Campinho também define a SCP como contrato associativo ou de participação, e não como sociedade, já que ela só existe entre os sócios, não possuindo eficácia perante terceiros, além de liquidar-se via prestação de contas.⁸⁷

Bernardo Lopes Portugal, na mesma direção, entende que a SCP não é verdadeira sociedade, porque não possui firma ou razão social; não adquire personalidade jurídica; não possui titularidade negocial, patrimonial ou processual; não pode requerer ou sofrer falência; liquida-se pela prestação de contas; e não é sociedade irregular ou de fato. Segundo o autor, a SCP é uma sociedade apenas no sentido de comunhão de interesses comuns destinados a determinada finalidade, com a repartição de resultados – positivos ou negativos –, sendo sua inclusão entre os tipos societários uma opção conceitual do legislador.⁸⁸

⁸³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513.

⁸⁴ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 112.

⁸⁵ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 188.

⁸⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. v. 1, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 289.

⁸⁷ CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à luz do Código Civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 88-89.

⁸⁸ PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 159.

Já João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli qualificam a SCP como sociedade, porque presentes todos os elementos característicos de uma organização societária contratual, a saber: pluralidade de partes, contribuição, exercício de atividade econômica e partilha de resultados.⁸⁹ No mesmo sentido, manifestam-se Arnoldo Wald⁹⁰, Rachel Sztajn⁹¹, Rogério Ramires⁹², e Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza e Maria Celina Bodin de Moraes⁹³.

Gustavo Galizzi, após salientar a presença dos elementos característicos do contrato de sociedade referidos no parágrafo anterior, sustenta que debater a natureza jurídica da SCP é ecoar no vazio, pois a legislação, desde o Código Comercial de 1850, a define como tipo societário. O autor acrescenta que, no regime do Código Civil de 2002, o debate teria perdido ainda mais sentido, já que seu art. 996 estabeleceu que, subsidiariamente, a SCP deve ser regida, no que lhe for compatível, pelo disposto acerca das sociedades simples.⁹⁴

Fábio Martins de Andrade afirma que a SCP não tem personalidade jurídica, tampouco eficácia societária externa, sendo um tipo societário de espécie *sui generis*, tendo em vista a singularidade de suas características.⁹⁵ Na mesma direção, manifestam-se Renato Vilela Faria e Ricardo Augusto Alves dos Santos.⁹⁶

Para nós, a SCP é, assim como já o era no regime anterior, autêntico contrato de sociedade, como será visto adiante, ainda neste capítulo. Ver-se-á também que ser sociedade implica dizer que a SCP é contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração, o que já se podia afirmar na vigência do Código Comercial de 1850.

⁸⁹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 57.

⁹⁰ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 100.

⁹¹ SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 173.

⁹² RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 60-61.

⁹³ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 66.

⁹⁴ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 29.

⁹⁵ ANDRADE, Fábio Martins de. Da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Privado**. São Paulo, v. 9, n. 33, 2008, p. 41.

⁹⁶ FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 551.

2.4.3 Projeto de Lei da Câmara dos Deputados n. 1572, de 2011, que institui o Código Comercial, e o Projeto de Lei do Senado Federal n. 487, de 2013, que altera o Código Comercial

O Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, é inspirado em trabalho de autoria do Professor Fábio Ulhoa Coelho. Por meio do referido projeto, pretende-se instituir um novo Código Comercial, mediante a consolidação da legislação de Direito Comercial e a conseguinte revogação das normas desta natureza presentes, por exemplo, no Código Civil (mais especificamente os incisos IV e V do parágrafo 1º e os incisos VI, VII, VIII do parágrafo 3º do art. 206 e os art. 226, 693 a 721, 887 a 926, 966 a 980, 984, 986 a 996, 1039 a 1092, 1097 a 1101, 1113 a 1122, 1142 a 1149, 1151 a 1158, 1160 a 1195) e no Código Comercial de 1850 (na parte ainda vigor, mesmo após a edição do Código Civil, relativa ao comércio marítimo).⁹⁷

Na justificativa apresentada ao projeto, o Deputado Vicente Cândido afirma que, como a Constituição Federal considera o Direito Comercial como área distinta do Direito Civil (art. 22, inciso I), é mais adequado, além de compatível com a ordem constitucional, que aquele ramo seja disciplinado em um código próprio, e não no bojo do Código Civil, como se verifica na atualidade em relação a parte considerável das normas de regência do Direito Comercial.

O Deputado Vicente Cândido também afirma que a dispersão das normas de Direito Comercial tem impedido o tratamento sistemático das relações afetas a tal ramo. Segundo o deputado, a reunião, em um único diploma legal, dos princípios e regras próprios do Direito Comercial garante sistematicidade e técnica, além de permitir que se constituam dois microssistemas: o do Direito Comercial e o da Defesa do Consumidor, paralelamente às normas gerais de Direito Privado estabelecidas no Código Civil.

O Deputado Vicente Cândido ainda apresenta como justificativas do projeto a simplificação das normas sobre a atividade econômica e a superação de lacunas ou de ausência de determinados preceitos legais, de modo a contribuir para a atração de investimentos.⁹⁸

⁹⁷ BRASIL. **Projeto de Lei n. 1572, de 2011**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codeor=888462&filename=PL+1572/2011>. Acesso em: 22 jul. 2018.

⁹⁸ Na defesa de que as normas de Direito Empresarial devem ser sistematizadas e, pois, codificadas, *vide*: WALD, Arnoldo. O Código Civil e o Projeto de Código Comercial. In: COELHO, Fábio Ulhoa; LIMA, Tiago Asfor Rocha; NUNES, Marcelo Guedes (Coords.). **Reflexões sobre o Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19-30. Em sentido oposto, entendendo ser prescindível a sistematização em um único código, *vide*: ZANINI, Carlos Klein. Notas sobre o projeto de Código

Fábio Ulhoa Coelho, em um dos trabalhos que justifica e esclarece a proposta de criação de um novo código, entende ser necessária a revitalização do Direito Comercial por meio da enunciação, exame e difusão de princípios desta área jurídica.⁹⁹

O autor relata que, no período de redemocratização política na década de 1980, Geraldo Ataliba foi um dos juristas responsáveis pela difusão de um modelo de argumentação jurídica baseado em princípios, que permitem a decretação de invalidade de normas legais e infralegais. Tal modelo de argumentação por princípios, que se iniciou no Brasil pelo Direito Tributário, disseminou-se para outros ramos, como o constitucional, o administrativo, o previdenciário e o processual civil, chegando ao Direito Privado para regular, por exemplo, o Direito do Trabalho, o Direito do Consumidor e o Direito Civil.¹⁰⁰

Por outro lado, de acordo com Fábio Ulhoa Coelho, o Direito Comercial acabou isolado nesse processo de disseminação da argumentação jurídica por meio de princípios, tanto que, nos seus dizeres: “Alguns dos grandes autores do direito comercial brasileiro chegam a citar, em seus trabalhos, quase que exclusivamente doutrina estrangeira, desdenhando a produção nacional e reforçando, com isto, o isolamento da disciplina”¹⁰¹.

Também como decorrência desse isolamento, os valores do Direito Comercial, segundo Ulhoa Coelho, acabaram esgarçados, fazendo-se necessário recosê-los, mediante enunciação, estudo e divulgação dos princípios da referida disciplina, de modo a sintonizá-los com os valores cultivados pela sociedade brasileira contemporânea.¹⁰²

Nesse contexto, em 2010, Ulhoa Coelho apresentou uma proposta de um novo Código Comercial, voltado a auxiliar no processo de recozimento dos valores do Direito Comercial, de tal forma a proporcionar previsibilidade das decisões judiciais e aumento da segurança jurídica, até porque, segundo o autor, no Brasil, acostumou-se a considerar como jurídico somente o que é positivo – que está na Constituição e nas leis, por exemplo. Para o autor, a proposta não se limita a reproduzir as soluções oitocentistas do Código Comercial de 1850 ou a reintroduzir a separação em codificações. Trata-se de um projeto com forte acento principiológico, destinado a fomentar a argumentação jurídica por princípios no Direito Comercial e, também, recoser seus esgarçados valores, como defende Ulhoa Coelho.¹⁰³

Comercial. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 467-473.

⁹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Princípios do Direito Comercial**: com anotações ao Projeto de Código Comercial. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 14.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 14-15.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 16.

¹⁰² *Ibid.*, p. 20.

¹⁰³ *Ibid.*, p. 22-23.

No referido projeto, em sua versão original, a conta de participação não foi qualificada como sociedade. Sua disciplina foi consolidada no Capítulo II, relativo aos contratos empresariais. No art. 434 do projeto, a conta de participação foi caracterizada como contrato de investimento conjunto, em que os contratantes são designados por sócio ostensivo e sócio oculto ou participante.

O projeto, como se vê, acolheu a orientação do Professor Fábio Ulhoa Coelho, para quem, consoante mencionado no tópico anterior, a conta de participação não é sociedade, mas contrato de investimento.¹⁰⁴ Para Ulhoa Coelho, a disciplina da conta de participação como um tipo societário, feita pelo Código Comercial de 1850 e pelo Código Civil de 2002, seria inadequada, por se tratar de um contrato de investimento conjunto, que não dá nascimento a uma pessoa jurídica, por isso o projeto inseriu a conta de participação dentre os contratos empresariais.¹⁰⁵

O art. 435 do projeto dispôs que a conta de participação não poderia ter nome empresarial, embora o investimento conjunto pudesse ser identificado por marca.

As demais disposições da versão inaugural do projeto assemelhavam-se àquelas contidas nos art. 991 a 996 do Código Civil de 2002, exceção feita às normas da falência do sócio ostensivo, as quais, naquele, acarretavam a formação de um patrimônio separado, integrado pelas obrigações, direitos e bens em nome do sócio ostensivo, relativos à conta de participação (art. 443).¹⁰⁶

Em que pese o projeto não tipificasse a conta de participação como sociedade, seu art. 444 estabelecia que as relações entre os contratantes da conta de participação deveriam ser regidas, no que coubesse, pelas normas da sociedade limitada. A remissão à disciplina das sociedades limitadas impediria, segundo Paulo M. R. Brancher, a contribuição do sócio participante com serviço, ou seja, se ele prestasse serviço em benefício da conta de participação, ter-se-ia um contrato de prestação de serviço, paralelamente ao contrato de conta de participação.¹⁰⁷

Não obstante as proposições contidas no projeto, no Relatório Parcial do Livro II, de autoria do Deputado Augusto Coutinho, apresentado em 26.05.2015, sugeriu-se que as

¹⁰⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513.

¹⁰⁵ Id. **Princípios do Direito Comercial: com anotações ao Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 189.

¹⁰⁶ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Da conta de participação: inovações decorrentes do Projeto de Código Comercial e aplicação subsidiária das normas da sociedade limitada. In: COELHO, Fábio Ulhoa; LIMA, Tiago Asfor Rocha; NUNES, Marcelo Guedes (Coords.). **Reflexões sobre o Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 303-304.

¹⁰⁷ Ibid., p. 305-306.

SCP voltassem a ser qualificadas como sociedades. Com efeito, segundo o referido relatório, o projeto, em sua versão original, incluiu as SCP entre os contratos empresariais, o que poderia trazer implicações de ordem tributária, passíveis de comprometer o uso desse instituto. Por essa razão, o citado relatório reintroduziu a conta de participação entre os tipos societários, incluindo-a ao lado das demais sociedades empresárias, como as sociedades limitadas e as anônimas.¹⁰⁸

Para compreender a afirmação do Deputado Augusto Coutinho acerca das implicações tributárias da qualificação da conta de participação como contrato de investimento ou de participação, mencione-se que a SCP foi equiparada às pessoas jurídicas para fins de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, do que podem resultar possíveis vantagens tributárias, como veremos nos Capítulos 5 e 6. Receosos de que a mudança do regime jurídico do instituto, notadamente de sua nomenclatura, acarretasse alteração de seu regime tributário, os congressistas sugeriram a manutenção de disciplina jurídica similar àquela contida no Código Civil de 2002.

No Relatório Parcial do Livro II, de autoria do Deputado Augusto Coutinho, a SCP foi disciplinada nos art. 221 a 231, sendo qualificada como sociedade empresária despersonalizada, integrada por sócios ostensivos e sócios ocultos ou participantes (art. 221). Os demais dispositivos propostos são muito semelhantes aos art. 991 a 996 do Código Civil de 2002.

No Relatório Parcial do Livro III, de autoria do Deputado Alexandre Baldy, apresentado em 16.06.2015, igualmente foi proposto que a conta de participação recebesse o tratamento típico das sociedades, o que foi fundamentado na segurança jurídica, de vez que, desse modo, não se alteraria a jurisprudência assentada acerca do tema.¹⁰⁹

No Relatório de autoria do Relator-Geral Deputado Paes Landim, de 29.02.2016, foi apresentado substitutivo ao Projeto de Código Comercial de autoria do Deputado

¹⁰⁸ BRASIL. **Relatório Parcial do Livro II**. Brasília: Comissão Especial da Câmara dos Deputados, destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, que “institui o Código Comercial”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4F2281F963318E5C06CA88113F5A8C09.proposicoesWebExterno1?codteor=1339923&filename=Tramitacao-PL+1572/2011>. Acesso em: 26 out. 2019.

¹⁰⁹ BRASIL. **Relatório Parcial do Livro III**. Brasília: Comissão Especial da Câmara dos Deputados, destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, que “institui o Código Comercial”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4F2281F963318E5C06CA88113F5A8C09.proposicoesWebExterno1?codteor=1351029&filename=Tramitacao-PL+1572/2011>. Acesso em: 26 out. 2019.

Vicente Cândido, no qual a SCP igualmente foi arrolada dentre os tipos societários, adotando-se normas análogas àquela do Código Civil de 2002.¹¹⁰

Em 31.01.2019, o Projeto de Código Comercial foi arquivado, nos termos do art. 105 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, segundo o qual, finda a legislatura, devem ser arquivadas todas as proposições que no seu decurso tenham sido submetidas à deliberação da Câmara, encontrando-se, ainda, em tramitação.¹¹¹

Registre-se que, no Senado Federal, tramita o Projeto de Lei n. 487, de 2013, de autoria do Senador Renan Calheiros, o qual visa à reforma do Código Comercial de 1850. No referido projeto, a conta de participação é qualificada como sociedade, em disciplina muito semelhante àquela contida nos art. 991 a 996 do Código Civil de 2002.^{112,113}

A narrativa feita até aqui demonstra que a controvérsia em torno da natureza jurídica da conta de participação – se sociedade, ou contrato empresarial de investimento – foi submetida à discussão do Congresso Nacional, notadamente da Câmara dos Deputados, na versão original do Projeto de Lei n. 1572/11. A tentativa de qualificá-la como contrato empresarial, contudo, não foi acolhida nos primeiros debates havidos sobre a matéria na Câmara dos Deputados.

2.4.4 A natureza e a causa jurídica da SCP

Nos tópicos precedentes, viu-se que a SCP foi disciplinada tanto no regime do Código Comercial de 1850, como no regime do Código Civil de 2002, como sociedade desprovida de personalidade jurídica, cuja eficácia é interna, isto é, que funciona e gera direitos e obrigações somente entre seus sócios, já que externamente obriga-se somente o sócio ostensivo.

Nos próximos tópicos, analisaremos a natureza e a causa jurídica da SCP, demonstrando que, internamente, é dizer, entre seus sócios, ela constitui contrato de sociedade. Ver-se-á também que ser sociedade significa dizer que, no plano interno, a SCP

¹¹⁰ BRASIL. **Relatório Parcial do Livro III**. Brasília: Comissão Especial da Câmara dos Deputados, destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, que “institui o Código Comercial”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4F2281F963318E5C06CA88113F5A8C09.proposicoesWebExterno1?co_dteor=1351029&filename=Tramitacao-PL+1572/2011>. Acesso em: 26 out. 2019.

¹¹¹ As informações sobre a tramitação do projeto podem ser colhidas em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=508884>>. Acesso em: 26 out. 2019.

¹¹² BRASIL. **Projeto de Lei n. 487, de 2013**. Brasília: Senado Federal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4713964&ts=1571949092673&disposition=inline>>. Acesso em: 26 out. 2019.

¹¹³ As informações sobre a tramitação do projeto podem ser colhidas em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/115437>>. Acesso em: 26 out. 2019.

constitui um contrato de caráter plurilateral, associativo, de cooperação ou colaboração. Já externamente, a SCP é ineficaz. No plano externo, quem se apresenta é o sócio ostensivo, de tal sorte que a natureza das relações por ele travadas com terceiros dependerá das características do respectivo negócio jurídico, podendo, assim, a título ilustrativo, ser um contrato bilateral (compra e venda) ou um contrato unilateral (doação).

2.4.4.1 O contrato de SCP enquanto sociedade não personificada

O Código Comercial de 1850 não conceituava o contrato de sociedade, embora contivesse disciplina jurídica acerca de determinados tipos societários, a exemplo da sociedade em comandita, da sociedade em nome coletivo e da sociedade de capital e indústria. O conceito de *sociedade* foi normatizado, no Brasil, pelo Código Civil de 1916, cujo art. 1363 estabelecia que “celebram contrato de sociedade as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos para lograr fins comuns”. A abertura do conceito legal permitia que qualquer ajuste com propósitos comuns, ainda que não lucrativos, fosse enquadrado como sociedade, inclusive as associações¹¹⁴, o que motivava críticas.^{115,116}

No Código Civil de 2002, tal definição foi aperfeiçoada. Seu art. 981 dispõe que 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, podendo esta atividade restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados. Na definição dada pelo Código Civil de 2002, destacam-se a finalidade econômica e a partilha dos resultados entre as partes, o que distancia as sociedades das associações.¹¹⁷

É comum que pessoas se convençam de que, aliando sua iniciativa à de outros, mais fácil lhes será atingir determinado escopo, para o que deliberam juntar esforços ou

¹¹⁴ Na vigência do Código Civil de 1916, Arnoldo Wald manifestou-se no sentido de que as sociedades civis poderiam ser divididas em “sociedades propriamente ditas”, quando tivessem fim lucrativo, e associações, quando não tivessem finalidade econômica (WALD, Arnoldo. **Curso de Direito Civil brasileiro: obrigações e contratos**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 328).

¹¹⁵ Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Noções gerais. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 94.

¹¹⁶ O Código Comercial de 1850 empregava ambas as palavras (*associação* e *sociedade*) como sinônimas ao cuidar da SCP, dizendo que, quando os sócios se reúnem para um fim social, atuando um, alguns ou todos em seu nome individual, “a associação toma o nome de sociedade em conta de participação”.

¹¹⁷ *Ibid.*, loc. cit.

recursos com tal finalidade. Essa conjugação de recursos ou esforços, ou de ambos, constitui o contrato de sociedade.¹¹⁸

Nos contratos de sociedade, como se colhe da definição do art. 981, as partes se unem, concertando prestações, consistentes em bens ou serviços, e agindo de maneira organizada, em prol da persecução de um escopo comum. Há, nesses contratos, como explicou Rachel Sztajn, uma coletividade organizada por ato de autonomia privada para a persecução ou administração de interesses comuns de seus membros, cujas prestações estão dirigidas ao fim comum, constituindo função do contrato disciplinar a atividade ulterior que será exercida com essas prestações.¹¹⁹ Como destaca Carvalho de Mendonça, os sócios estão empenhados em busca de um escopo comum, não ocupando posição antagônica, contraposta ou oposta.¹²⁰

Silvio Rodrigues acrescenta que, em contratos bilaterais, como a compra e venda, a locação e o depósito, por exemplo, os interesses são antagônicos, surgindo a avença para reduzir as oposições e compor as divergências das partes, ao passo que, nas sociedades, os interesses dos sócios são paralelos, o que significa dizer, segundo o autor, que o ato que junta a vontade dos contratantes revela aspirações comuns, isto é, revela o propósito, comum aos contratantes, de se unirem para alcançar o resultado almejado.¹²¹

No contrato de sociedade, persegue-se o fim comum; não há troca – característica dos contratos bilaterais. Hermes Marcelo Huck afirma que, enquanto nos contratos bilaterais as partes estão posicionadas dialeticamente frente a frente, nos contratos de sociedades, ficam lado a lado, voltadas para o fim comum, conjugando esforços e trabalho, por meio de estrutura orgânica que busca esse objetivo.¹²²

Muito embora os interesses das partes nas sociedades sejam paralelos e convergentes, unidas que elas estão em prol de uma mesma finalidade, isso não lhes retira a natureza contratual. O paralelismo e a convergência ocorrem na busca do fim comum. No entanto, tanto na formação do contrato, como durante sua execução, as partes manifestam interesses opostos. Daí dizer-se que a sociedade tem natureza contratual.

¹¹⁸ Cf. RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil** - Dos contratos e das declarações unilaterais da vontade. v. 3, 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 307.

¹¹⁹ SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 32.

¹²⁰ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 3, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1933, p. 14.

¹²¹ RODRIGUES, Silvio, op. cit., p. 308-309.

¹²² HUCK, Hermes Marcelo. Pactos societários leoninos. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 760, p. 64-73, 1999, p. 66-67.

A natureza contratual das sociedades foi defendida, com profundidade, por Tullio Ascarelli. O autor reconheceu que, não obstante os sócios estejam unidos com vistas à persecução de um fim comum, as sociedades não constituem atos complexos e de caráter unilateral, em que as partes se apresentam animadas por idêntico interesse, figurando todas elas do mesmo lado. Na verdade, as sociedades são, para o autor, verdadeiros contratos, diante dos interesses antagônicos dos sócios existentes tanto em sua constituição (avaliação de contribuições de cada um, ingerência na administração, forma de distribuição de lucros e perdas, etc.), como durante a vida da sociedade (dado que os sócios possuem objetivos individuais que podem ser díspares).¹²³

Orlando Gomes, na mesma direção, explicou que, nas sociedades, as partes têm interesses em conflito no que tange às entradas de cada um, à maior ou menor ingerência na administração e à maior ou menor participação nos lucros e perdas. É necessário, como demonstrou o autor, que a vontade de cada parte se integre, pelo acordo, na do outro, como se verifica em qualquer contrato.¹²⁴ Esse conflito de interesses verificado ao longo de toda a vida da sociedade revela tratar-se, no entender de Rubens Requião¹²⁵ e de Waldirio Bulgarelli¹²⁶, de um verdadeiro contrato.

Em que pese haja vozes no sentido de que a sociedade é o negócio jurídico capaz de dar nascimento a um novo sujeito de direito, distinto das pessoas que o ajustam, o que seria suficiente para negar tal natureza às SCP¹²⁷, o art. 1363 do Código Civil de 1916, bem assim o art. 981 do Código Civil de 2002, não fazem alusão à personalidade jurídica como elemento caracterizador do contrato de sociedade. Logo, não é correto afirmar-se que sociedade é o ente dotado de personalidade jurídica e patrimônio próprio ou o ente com aptidão para adquirir personalidade jurídica e autonomia patrimonial (como pode ocorrer, por exemplo, com a sociedade em comum, mas não com a SCP)¹²⁸, pois esses elementos não são intrínsecos ao contrato de sociedade.

¹²³ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 2001, p. 376-377.

¹²⁴ GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 392.

¹²⁵ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 1. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 397-398.

¹²⁶ BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 94.

¹²⁷ Nesse sentido, *vide*, por exemplo: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Noções gerais. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 94-95; e BORGES, José Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 256.

¹²⁸ Cf. WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 100.

A lei civil de 2002, tanto quanto o fazia o Código Comercial de 1850, admite que o contrato de sociedade dê azo à constituição de um ente dotado de personalidade jurídica (sociedades personificadas) ou que, do contrário, sem a criação de um novo ente, os sócios celebrem contrato de sociedade, conservando sua autonomia, personalidade e individualidade (sociedades não personificadas). Ao lado da sociedade simples, da sociedade limitada, da sociedade em nome coletivo, da sociedade em comandita simples e da sociedade anônima, por exemplo, o Código Civil de 2002 arrola as sociedades em comum e as sociedades em conta de participação, ambas desprovidas de personalidade jurídica, diferentemente das primeiras. No Código Civil de 2002, a conta de participação é tratada em seus art. 991 a 996, inseridos no Título II, relativo às sociedades, Subtítulo I, referente às sociedades não personificadas.

Na mesma direção, o Código Comercial de 1850 situava a SCP ao lado da sociedade em comandita, da sociedade em nome coletivo ou com firma e da sociedade de capital e indústria, conquanto a primeira, diferentemente das demais, fosse destituída de personalidade jurídica. A disciplina das SCP estava inserida no Capítulo III daquele código atinente às sociedades comerciais.

Isso mostra que a personalidade jurídica não é, nem nunca foi, elemento essencial do contrato de sociedade, sendo, na verdade, elemento acidental, encontrado na grande maioria dos tipos societários, mas não em todos.¹²⁹ Coerentemente, a legislação sempre atribuiu à conta de participação a natureza de sociedade, não obstante ser despersonificada.

Como visto neste capítulo, invocando não só a ausência de personalidade jurídica, alguns autores negam a natureza societária da SCP, em virtude de a sociedade não estar sujeita à falência ou aos procedimentos de liquidação aplicáveis aos tipos societários que detêm personalidade jurídica. Ocorre que o modo como se opera a liquidação da SCP – via prestação de contas – não é suficiente para retirar-lhe seu caráter societário.¹³⁰ Trata-se de questão de ordem procedimental relacionada à apuração de haveres, a qual não é bastante para reduzir a SCP a mero contrato bilateral.¹³¹

¹²⁹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 55.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 310.

¹³¹ GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Comentário de jurisprudência. São Paulo: **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, n. 54, 1984, p. 128-129.

Alguns doutrinadores também negam a natureza societária da SCP, sustentando tratar-se de contrato de investimento, e não de sociedade.¹³² A SCP, de fato, é um instrumento apropriado para conduzir investimentos, funcionando o sócio participante como investidor que visa à partilha dos resultados dos negócios. A possibilidade de a SCP ser utilizada como veículo de investimento, de há muito, é acolhida pela doutrina¹³³, havendo vozes, inclusive, no sentido de que os fundos de investimento nasceram, no Brasil, a partir de figuras societárias como a SCP.¹³⁴

Sucedem que a semelhança ou equivalência da SCP, em alguns casos, a contratos de investimento não é suficiente para descaracterizá-la enquanto tipo societário. Conquanto alguns investimentos, de fato, sejam instrumentalizados por meio de sociedades, certo é que nem toda sociedade e, em especial, nem toda SCP caracteriza-se como um contrato de investimento.¹³⁵

Dentre os contratos de investimento equivalentes à SCP, situa-se o contrato de investimento coletivo.¹³⁶ Conforme explicam João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli, nos termos do art. 2º, inciso IX, da Lei n. 6385/76, o contrato de investimento coletivo apresenta as seguintes características: a) investimento (podendo ou não ser em dinheiro); b) empreendimento comum; c) direito de participação, de parceria e de remuneração; d) esforços do empreendedor ou de terceiros; e e) oferta pública. Os referidos autores esclarecem que o contrato de investimento coletivo é, a um só tempo, SCP (do ponto de vista da relação interna entre empreendedor e investidor) e valor mobiliário (do ponto de

¹³² Nesse sentido, *vide*: EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 749-753; e COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513.

¹³³ Nesse sentido, *vide*: MORAIS, Antônio de. Sociedade em conta de participação – ‘Investment trusts’ – Sociedades de crédito, financiamento ou investimentos. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 165, p. 70-73, 1956.

¹³⁴ Nesse sentido, *vide*: BARRETO FILHO, Oscar. **Regime jurídico das sociedades de investimento (“investment trust”)**. São Paulo: Max Limonad, 1956, p. 185-186; e FREITAS, Ricardo de Santos. **Natureza jurídica dos fundos de investimento**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 79-85.

¹³⁵ Para o Ministro Marco Aurélio Bellizze, a SCP diferencia-se dos contratos de financiamento em função de sua finalidade. Nestes, o financiador não se envolve na finalidade da empresa, é dizer, seu crédito é desvinculado do negócio empresarial, ao passo que naquela os sócios assumem o risco do negócio, partilhando seu resultado e assumindo graus diversos de responsabilidade e ingerência, tudo o que é compatível com sua natureza societária (STJ. **Recurso Especial n. 1230981-RJ**. 3ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Brasília, j. 16 dez. 2014).

¹³⁶ No mesmo sentido, *vide*: PICCHI, Flavio Augusto. A sociedade em conta de participação e os contratos de investimento coletivo: paralelismo e assimetria. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 134, p. 193-205, 2004; SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 265-280; GUEDES, Vinícius Mancini. Sociedade e comunhão – os fundos de investimento. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 83; e EIZIRIK, Nelson, op. cit., p. 749-753. Também nesta direção, *vide* Parecer CVM/SJU n. 18, de 23.5.1986, segundo o qual, quando a adesão a determinada SCP for ofertada publicamente, estar-se-á diante de contrato de investimento coletivo.

vista da relação externa, que se efetiva mediante oferta pública, ficando sujeito a registro perante a CVM).¹³⁷

Se, por um lado, todo contrato de investimento coletivo é SCP, de outro, nem toda SCP pode ser qualificada como tal, seja porque pode lhe faltar o requisito da oferta pública¹³⁸, seja porque o sócio participante pode prover serviços ou expertise, não se qualificando, nessas condições, como investidor. Com efeito, em determinados ajustes, o sócio participante sequer pode ser qualificado como um sócio investidor, isto é, como um sócio que entrega recursos para o desenvolvimento do fim comum, pois, como será analisado no Capítulo 3, sua contribuição pode consistir em serviços ou expertise, não havendo que se falar, nesses casos, em investimento.

À luz das considerações precedentes, temos que a SCP constitui espécie de sociedade não personificada, amoldando-se à definição do art. 981 do Código Civil, na medida em que é constituída mediante contrato que aglutina pessoas, as quais cooperam e colaboram umas com as outras, mediante a conjugação de esforços e recursos, tendo por objetivo uma finalidade comum¹³⁹ com a conseguinte participação de todas elas nos lucros e nos prejuízos da atividade¹⁴⁰. A SCP é contrato típico de natureza societária, atendendo ao princípio da tipicidade¹⁴¹ que vigora no Direito Societário¹⁴².

Ser sociedade significa que, na partilha dos resultados da SCP, sejam positivos, sejam negativos, nem o sócio ostensivo, nem o participante, podem ser excluídos quer da distribuição dos lucros, quer das perdas da sociedade. Disposição neste sentido seria nula, por leonina, tendo em vista que o art. 1008 do Código Civil dispõe sobre a participação dos sócios nos lucros e nas perdas sociais^{143,144,145}.

¹³⁷ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 265-280.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 280.

¹³⁹ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 31.

¹⁴⁰ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 31.

¹⁴¹ Sobre a tipicidade no Direito Societário, *vide*: SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989.

¹⁴² AFFONSO, Ana Carolina Barbuio. **A sociedade em conta de participação no direito brasileiro**. 2014. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 43-44.

¹⁴³ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

¹⁴⁴ Consoante notícia Arnoldo Wald, na Alemanha é admitida a exclusão do sócio ostensivo dos prejuízos do empreendimento, embora não seja autorizado o impedimento à percepção de lucros (*ibid.*, p. 102). A exclusão do sócio participante das perdas também pode ocorrer em Portugal, como destaca José Gabriel Assis de Almeida (ALMEIDA, José Gabriel Assis de, *op. cit.*, p. 126).

¹⁴⁵ Na omissão do contrato, a participação nas perdas deve ser calculada na mesma proporção de cada sócio nos lucros da SCP (cf. ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972,

No entanto, o alijamento de um dos sócios das perdas pode, mais do que acarretar a nulidade da respectiva cláusula, desvirtuar a SCP por contrariar a natureza do contrato de sociedade, resultando na qualificação do negócio jurídico entre sócios ostensivo e participante como mera prestação de serviço, por exemplo¹⁴⁶, o que tem particular relevo em matéria tributária¹⁴⁷, conforme abordaremos no Capítulo 6 ao procedermos à análise de casos apreciados na esfera administrativa.

Em resumo, a SCP constitui sociedade na medida em que une pessoas dedicadas e dirigidas a um fim comum, para o que elas estabelecem direitos e deveres recíprocos, mediante conjugação de esforços, recursos e aptidões, tudo de modo a que, afinal, partilhem os lucros e prejuízos da atividade. A afirmação de que a SCP é sociedade implica dizer que ela é, também, contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração, consoante será demonstrado nos próximos tópicos.

2.4.4.2 Contrato plurilateral

Antes de iniciar a exposição sobre o tema, cabe-nos registrar que há quem sustente que a categorização dos contratos em bilateral e plurilateral (teoria contratualista) estaria ultrapassada, porque baseada em critério eminentemente formal, devendo os contratos ser analisados sob uma ótica funcional, que os dividiria, respectivamente, em contratos de escambo e contratos associativos (teoria institucionalista), enquadrando-se as sociedades, de um modo em geral, na segunda categoria. É o que explicam, por exemplo,

p. 58; e WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; JUNQUEIRA NETO, Ruy de Mello. **Direito Societário aplicado**: baseado nos precedentes das câmaras reservadas de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 229).

¹⁴⁶ Pela não existência de SCP quando, dentre outros fatores, o sócio participante tem direito de receber um valor fixo, mesmo que os lucros do empreendimento não atinjam a respectiva soma, *vide*: CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. Sociedade em conta de participação e locação de serviços. In: REBELLO, Edgardo de Castro. **Pareceres**: Sociedades. v. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1934. p. 347-354.

¹⁴⁷ Sobre o tema e seus reflexos tributários, *vide*: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário**: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397; FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias**: estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 552; e MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação**: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 70-75.

Calixto Salomão Filho¹⁴⁸, Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa e Rachel Sztajn¹⁴⁹ e Márcio Ferro Catapani¹⁵⁰.

Abordaremos o tema dos contratos associativos no próximo tópico. Por ora, cumpre-nos apenas destacar que, não obstante tal discussão doutrinária, como se verá neste tópico, a classificação das sociedades em geral, e da SCP em particular, como contrato plurilateral é útil para a compreensão da natureza dos atos praticados por seus sócios – o que é relevante em matéria tributária, como será demonstrado no Capítulo 6.

Nos negócios jurídicos plurilaterais, as prestações das partes convergem, concentram-se, fundem-se, de modo que seja atingido um fim comum. Não há prestação e contraprestação. O que cada figurante recebe, em negócios dessa natureza, provém da sociedade, e não de cada um deles. Todos os figurantes têm o dever de prestar ao grupo, à sociedade, tendo, cada um deles, direito e pretensão a que os outros prestem o que prometeram.¹⁵¹ Nos negócios plurilaterais, os figurantes socializam, não havendo contraposição de interesses, tampouco individualismo – notas características dos negócios bilaterais.¹⁵²

Nos negócios jurídicos plurilaterais, os figurantes não ficam frente a frente: na verdade, eles convergem para um ponto, ou acertam caminhar juntos, porque há comunhão de fim, e não contraposição, como ocorre nos negócios bilaterais.¹⁵³ Como explicou Tullio Ascarelli, nos contratos plurilaterais, as partes se acham dispostas em círculos; já nos demais contratos, cada uma das partes se acha em um dos extremos de uma linha.¹⁵⁴

A pluralidade de partes é um traço marcante dos contratos plurilaterais. É plurilateral a sociedade formada por dois ou mais sócios, que se unem com vistas à persecução do escopo comum. A existência de dois sócios não torna a sociedade bilateral,

¹⁴⁸ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42-54.

¹⁴⁹ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc; SZTAJN, Rachel. Contrato de sociedade: completamento. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 624-638.

¹⁵⁰ CATAPANI, Márcio Ferro. Os contratos associativos. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 87-103.

¹⁵¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 38. Campinas: Bookseller, 2005, p. 37.

¹⁵² *Ibid.*, p. 44.

¹⁵³ *Ibid.*, p. 32-33.

¹⁵⁴ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 2001, p. 390.

porque suas prestações não são correspectivas, mas, sim, convergentes, destinadas que são ao atingimento do fim comum.¹⁵⁵

Pontes de Miranda ensinou que, enquanto nas avenças bilaterais o defeito na manifestação de vontade de uma das partes atinge todo o negócio jurídico, já que ele fica “sem um lado”, nas avenças plurilaterais, diferentemente, o interesse na consecução do fim comum pode estar acima da presença de um dos figurantes, de modo que o “lado cai”, mas o negócio jurídico “fica de pé”, se o fim comum puder ser atingido.¹⁵⁶

Os negócios jurídicos plurilaterais, de um modo geral, são acessíveis (abertos), o que significa dizer que outros figurantes podem ingressar nas relações jurídicas, não sendo a saída de um deles suficiente para dissolver o negócio, exceto se a lei o declarar, a vontade das partes o impuser ou a consecução do fim comum tornar-se impossível.¹⁵⁷

Para Tullio Ascarelli, a SCP constitui contrato bilateral, de permuta ou escambo, porque quem tem a titularidade do negócio é somente o sócio ostensivo, o qual assume obrigações e adquire direitos para com terceiros, ficando o sócio participante vinculado somente ao sócio ostensivo. O autor prossegue afirmando que a SCP não cria uma organização externa, dotada de personalidade jurídica e patrimônio separado, tampouco uma organização interna, tendo em vista que mesmo quando novos sócios são admitidos à sociedade, isso tem lugar por meio de tantos outros contratos bilaterais distintos.¹⁵⁸ Nas autênticas sociedades, segundo o autor, acha-se uma nova organização, em que nenhum dos sócios é dono ou titular do negócio; entrando a organização em relação com terceiros, tais relações referem-se coletivamente a todos os sócios ou são assumidas individualmente por cada sócio por sua conta.¹⁵⁹

Na mesma direção, Nelson Eizirik afirma que a SCP é um contrato bilateral, pois não dá lugar a uma nova organização, nem para efeitos externos, nem internos, mas a uma relação contratual em que apenas uma das partes – sócio ostensivo – assume responsabilidade perante terceiros. Seu caráter bilateral, segundo o autor, é confirmado pela lei civil de 2002, ao dispor no parágrafo 3º do art. 994 que, falindo o sócio

¹⁵⁵ Em sentido oposto, cite-se Carvalho de Mendonça, para quem a sociedade seria contrato bilateral, porque obrigaria “reciprocamente os contratantes, uns para com os outros e a todos com a sociedade” (CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 3, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1933, p. 17).

¹⁵⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 38. Campinas: Bookseller, 2005, p. 35.

¹⁵⁷ Ibid., p. 34-35.

¹⁵⁸ ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 2001, p. 434.

¹⁵⁹ Ibid., p. 434-435.

participante, são aplicáveis as normas que regulam os efeitos falimentares nos contratos bilaterais daquele.¹⁶⁰

É como pensa também José Edwaldo Tavares Borba, para quem a SCP não é sociedade, tampouco ostenta a característica de plurilateralidade – própria dos contratos de sociedade –, sendo bilateral a sua natureza, pois, mesmo que sejam vários os participantes, não há relação entre eles, mas apenas de cada um deles, ou do conjunto deles, com o sócio ostensivo.¹⁶¹

Para nós, no entanto, o contrato de SCP é acordo de caráter plurilateral¹⁶², em que as partes se associam, cooperando entre si mediante união de esforços, aptidões, bens e recursos em busca de um objetivo comum, consistente na realização do empreendimento, em nome e sob a exclusiva responsabilidade do sócio ostensivo. Há, pois, direitos e obrigações recíprocos de todos e entre todos os sócios, que convergem em torno do escopo comum.

Com efeito, na SCP, as partes agem em colaboração e congregam recursos, atividades e esforços, vinculando-se a prestações destinadas ao fim comum, que é a consecução do empreendimento. Daí porque há, nesses contratos, prestações convergentes, além de comunhão de escopo; não há troca, já que a prestação de um sócio não corresponde ou equivale à contraprestação de outro sócio, diferentemente do que ocorre nos contratos bilaterais.¹⁶³

Não há organização externa, tanto porque a SCP tem eficácia interna, não interagindo com terceiros, como porque não possui autonomia patrimonial, como será examinado no Capítulo 3. Mas, internamente, há organização, pois os sócios se unem e cooperam, nos limites dos direitos e obrigações entre eles estabelecidos, conjugando esforços e recursos, de modo que, afinal, o sócio ostensivo consiga desempenhar a atividade da sociedade em seu nome e sob sua responsabilidade.

Para nós, não é adequada a afirmação de que, havendo mais de dois sócios na SCP, ter-se-á, necessariamente, mais de um contrato bilateral. Ter-se-á, na verdade, tantos

¹⁶⁰ EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 750.

¹⁶¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 112.

¹⁶² Nesse sentido, *vide*: SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 183; SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 59; BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 958; e RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 59.

¹⁶³ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 55.

contratos plurilaterais, quantos forem os arranjos de cooperação e o fim comum traçado entre as partes.

Poderá haver SCP com mais de um sócio ostensivo, assim como poderá haver SCP com mais de um sócio participante, ou até mesmo SCP em que os figurantes participem cruzada ou reciprocamente, isto é, cada um deles atribuindo ao outro uma proporção nos resultados de suas próprias operações, ocupando o outro a posição de participante nos negócios alheios.¹⁶⁴ Em qualquer um desses casos, a contratação das partes poderá ser estruturada por meio de várias ou de apenas uma SCP.^{165,166} Na primeira hipótese, haverá dois ou mais contratos plurilaterais¹⁶⁷; já na segunda hipótese, haverá um único contrato plurilateral contendo as respectivas cláusulas e condições da associação.

Por fim, quanto ao ingresso de novos sócios na SCP, ele poderá ocorrer por consenso dos demais ou até mesmo por autorização contida no contrato social.¹⁶⁸ Conquanto o Código Civil de 2002 estabeleça ser vedado ao sócio ostensivo admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais (art. 995), entende-se que o contrato social pode autorizar, quer ao sócio ostensivo, quer ao participante, que agregue novos membros à sociedade.^{169,170}

¹⁶⁴ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 128, 131.

¹⁶⁵ Nesse sentido, *vide*: *ibid.*, p. 131; e GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 186.

¹⁶⁶ No sentido de que a pluralidade de sócios ostensivos e participantes, residentes e não residentes no país, pode dar nascimento a apenas uma SCP, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 109.

¹⁶⁷ Para Rachel Sztajn, não pode haver SCP com mais de um sócio ostensivo, já que cada um deles age individualmente, em seu próprio nome, e não em nome da sociedade. O disposto no art. 996, parágrafo único, do Código Civil de 2002, segundo a autora, seria hipótese “kafkiana”. Para ela, sempre que houver mais de um sócio ostensivo, haverá mais de uma SCP, *vide*: SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado**: Direito de Empresa. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 186.

¹⁶⁸ Cf. LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 62.

¹⁶⁹ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 222-223; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis, *op. cit.*, p. 199; BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado**: doutrina e jurisprudência. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 958; e WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 110.

¹⁷⁰ Para Rogério Ramires, havendo autorização no contrato social, o ingresso de novo sócio não poderá ocorrer de forma tácita, mas mediante aprovação dos sócios em reunião ou deliberação social, por se tratar – a SCP – de sociedade pessoas (*op. cit.*, p. 104-105).

2.4.4.3 Contrato associativo

Conforme mencionado no tópico anterior, a classificação dos contratos como avenças de caráter associativo, em contraposição aos contratos de escambo, busca examinar as relações contratuais sob uma ótica funcional (teoria institucionalista).¹⁷¹

Essa categorização aparece em substituição à divisão dos contratos em plurilaterais e bilaterais (teoria contratualista), pois tal divisão, de acordo com os defensores do contrato associativo, seria meramente formal, mostrando-se insuficiente para a compreensão e regulação do fenômeno societário, o qual não se resolveria pela identificação de um escopo comum ou pela aplicação de princípios e conceitos próprios da teoria geral dos contratos.¹⁷²

Pela perspectiva funcional, os contratos de escambo são marcados pela imputação e atribuição de direitos subjetivos às partes, ao passo que nos contratos associativos cria-se uma organização coordenada para o desempenho de certa atividade.¹⁷³ Nos contratos associativos, a ideia de organização prende-se à coordenação de atos entre as partes, tudo em vista de uma finalidade ou resultado comum.¹⁷⁴

Geralmente, os defensores da tese institucionalista afirmam haver dois tipos de sociedades: aquelas em que a vontade dos sócios pode acarretar sua extinção e aquelas em que a referida vontade não possui tal condão.¹⁷⁵

Calixto Salomão Filho qualifica o contrato associativo como contrato-organização, no qual se estabelece uma organização em sua acepção jurídica, isto é, estabelece-se coordenação da influência recíproca de atos, o que facilita e é útil para a solução de conflitos.¹⁷⁶ Tratar-se-ia de uma evolução da teoria institucionalista – principiológica e de pouca efetividade –, rumo ao “institucionalismo organizativo”, voltado a identificar o tipo de organização mais adequado aos interesses dos sócios e, em especial, ao interesse de manutenção da empresa.¹⁷⁷ A identificação de uma organização jurídica nas sociedades contribui para a solução de conflitos, notadamente em sociedades cujas relações internas ou externas – se existentes – sejam mais complexas, como pode ocorrer, por

¹⁷¹ Cf. CATAPANI, Márcio Ferro. Os contratos associativos. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 93.

¹⁷² Nesse sentido, *vide*: FERRO-LUZZI, Paolo. **I contratti associativi**. Milano: Giuffrè, 2001, p. 24.

¹⁷³ Cf. CATAPANI, Márcio Ferro, *op. cit.*, p. 93-94.

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 92-93.

¹⁷⁵ Cf. TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. v. 1, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 214.

¹⁷⁶ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 64.

¹⁷⁷ *Ibid.*, p. 65.

exemplo, nas sociedades anônimas abertas, isto é, naquelas cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários. Além disso, o contrato-organização contribui para justificar estruturas sem pluralidade de sócios, como as sociedades unipessoais¹⁷⁸, admitidas em nosso ordenamento jurídico.¹⁷⁹

Calixto Salomão Filho afirma que o sistema societário brasileiro condensa tanto a teoria contratualista, identificada no art. 981 do Código Civil, ao conceituar a sociedade como contrato, o que já acontecia no Código Comercial de 1850, como a teoria institucionalista, verificada, por exemplo, no art. 116 da Lei n. 6404/76, que estabelece deveres genéricos do acionista controlador e dos administradores em relação aos demais acionistas, aos trabalhadores e à comunidade em que a empresa atua.¹⁸⁰

No mesmo sentido, Fran Martins diz que há sociedades contratuais que têm vida limitada, estando disciplinadas no Código Civil de 2002, e sociedades institucionais cuja duração independe da vontade individual de cada sócio, pois o nascimento da sociedade dá lugar a uma instituição, na qual o interesse social prevalece sobre o interesse individual de cada sócio, sendo exemplo delas as sociedades anônimas.^{181,182}

A teoria institucionalista, como destaca João Pedro Scalzilli, carece de critérios objetivos, contendo enunciados bastante genéricos.¹⁸³ Cuida-se, neste contexto, de teoria que pouco contribui para a compreensão e desate de controvérsias relacionadas a sociedades menos complexas, como a SCP.

Seja como for, mesmo que se refute a qualificação da sociedade como um contrato plurilateral, para situá-la dentre os contratos associativos ou de organização, a SCP enquadra-se como tal, e não como contrato de escambo ou de troca. De fato, a SCP insere-se dentre os contratos associativos, porque, como mencionado no tópico anterior, nela identifica-se uma organização interna¹⁸⁴ – nunca externa – formada entre os sócios, que coordenam seus atos com vistas a uma mesma direção final.

¹⁷⁸ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário**: eficácia e sustentabilidade. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 71.

¹⁷⁹ *Vide*, por exemplo, art. 1052, parágrafo 1º, do Código Civil de 2002, introduzido pela Lei n. 13874, de 20.09.2019.

¹⁸⁰ *Ibid.*, p. 55-56.

¹⁸¹ MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Atual. Carlos Henrique Abrão. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 147-148.

¹⁸² Na mesma direção, cite-se: TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**: Teoria Geral e Direito Societário. v. 1, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 215.

¹⁸³ SCALZILLI, João Pedro. **Mercado de capitais**: ofertas hostis e técnicas de defesa. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 60.

¹⁸⁴ Nos contratos associativos, pode-se verificar uma associação puramente interna. *Vide*: FERRO-LUZZI, Paolo. **I contratti associativi**. Milano: Giuffrè, 2001, p. 10.

Esclareça-se que o fenômeno associativo e a ideia de organização não afastam o reconhecimento de comunidades organizadas mesmo na ausência de personificação da entidade¹⁸⁵, como sucede com a SCP. Daí concluir-se que a SCP é contrato associativo.

2.4.4.4 Contrato de cooperação ou de colaboração

Nos contratos marcados pela cooperação ou colaboração, dá-se a reunião de pessoas dispostas à persecução de fins comuns, sendo as prestações de cada uma delas equipolentes e tantas quantas forem as partes, não havendo prestação e contraprestação por inexistir contraposição, ou interesses conflitantes, mas, sim, comunhão de escopo.¹⁸⁶ No contrato de sociedade, a persecução do fim comum ocorre mediante colaboração dos sócios, o que o situa como contrato de cooperação ou de colaboração, que, para ser alcançada, requer a existência de uma estrutura orgânica ou organizada, direcionada à coordenação de atos e relações jurídicas.¹⁸⁷

Nos contratos de cooperação ou de colaboração, as partes tendem a se comportar de forma colaborativa, especialmente quando poucos forem seus participantes, quando houver informação ampla e recíproca e quando sua relação for continuada.¹⁸⁸ Dadas essas características, nos contratos de cooperação e de colaboração, o dever de lealdade das partes é acentuado¹⁸⁹, já que o escopo comum só é atingido mediante a conjugação de prestações de cada uma das partes, que se unem em uma relação jurídica geralmente protraída no tempo (execução continuada), a qual tem a confiança como sua base.

No nosso ordenamento, o dever de lealdade traduz-se no princípio da boa-fé objetiva, estampado no art. 422 do Código Civil e aplicável a todo e qualquer contrato, seja em sua conclusão, seja em sua execução. Nos contratos de colaboração, a boa-fé objetiva é exigida com maior rigor, na medida em que, nestas espécies contratuais, as partes atuam em conjunto e em sintonia, fundadas na confiança recíproca, unindo interesses e prestações, de modo a viabilizar o empreendimento comum. Daí porque se requer, com

¹⁸⁵ SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 41.

¹⁸⁶ *Ibid.*, p. 36 e 43.

¹⁸⁷ *Ibid.*, p. 96.

¹⁸⁸ SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 66.

¹⁸⁹ Foi como se manifestaram, por exemplo, Paulo Alves de Sousa de Vasconcelos (**O contrato de consórcio no âmbito dos contratos de cooperação entre empresas**. Coimbra: Coimbra, 1999, p. 165-166) e Antonio Junqueira de Azevedo (Natureza jurídica do contrato de consórcio. Classificação dos atos jurídicos quanto ao número de partes e quanto aos efeitos. Os contratos relacionais. A boa-fé nos contratos relacionais. Contratos de duração. Alteração das circunstâncias e onerosidade excessiva. Sinalagma e resolução contratual. Resolução parcial do contrato. Função social do contrato. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 832, p. 115-137, 2005, p. 124), ao examinarem os consórcios que, assim como as SCP, são contratos de cooperação e associação.

maior intensidade, que as partes atuem com honestidade, lealdade e correção em contratos dessa natureza.¹⁹⁰

Essa questão foi tratada, como relata Luiz Olavo Batista, quando do julgamento do caso *Meinhard v. Salmon*, pela *Appellate Division* da Corte Suprema norte-americana, que apreciou acordo de cooperação (*joint venture*), destinado a remodelar e operar empreendimento hoteleiro. Entendeu-se, na ocasião, que as partes estão obrigadas, em avenças desta natureza, a “obedecer a uma conduta moral mais estrita que a do mercado. Não simples honestidade, mas os escrúpulos da honra a mais sensível serão a medida de seu comportamento”¹⁹¹.

Na SCP, as partes nutrem um pensamento de cooperação econômica¹⁹², reunindo-se e congregando trabalho, bens, serviços, recursos ou expertise em busca de um escopo comum, qual seja, a consecução do empreendimento, que é realizada, externamente, em nome do sócio ostensivo.

A SCP, nessas condições, constitui contrato de cooperação ou de colaboração.

2.4.4.5 A causa jurídica da SCP

A causa jurídica representa a finalidade intrínseca do negócio, seu fim econômico-social.¹⁹³ A função social de qualquer contrato está ligada à sua causa, o que, segundo José Carlos Moreira Alves, corresponde à “finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel)”¹⁹⁴. A causa é um deslocamento patrimonial que justifica outro deslocamento patrimonial.¹⁹⁵ Na causa, há, como ensinou Caio Mário da Silva Pereira, “um fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma

¹⁹⁰ Nesse sentido, *vide*: AZEVEDO, Antonio Carlos Junqueira de. Natureza jurídica do contrato de consórcio. Classificação dos atos jurídicos quanto ao número de partes e quanto aos efeitos. Os contratos relacionais. A boa-fé nos contratos relacionais. Contratos de duração. Alteração das circunstâncias e onerosidade excessiva. Sinalagma e resolução contratual. Resolução parcial do contrato. Função social do contrato. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 832, 2005, p. 123-124.

¹⁹¹ Cf. BAPTISTA, Luiz Olavo. A “joint venture” – uma perspectiva comparatista. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 42, 1981, p. 50.

¹⁹² BORGES, José Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 256.

¹⁹³ Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 364.

¹⁹⁴ ALVES, José Carlos Moreira. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, 2003, p. 12.

¹⁹⁵ Cf. AZEVEDO, Antonio Carlos Junqueira de, *op. cit.*, p. 129.

finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”.^{196,197}

Assim, a causa, enquanto função econômico-social do negócio jurídico, constitui critério objetivo, que não se confunde com o motivo do ato, o qual é de ordem subjetiva, isto é, representa o íntimo daqueles que celebram o contrato, a razão pessoal para a feitura da avença.

É oportuno, nesse ponto, novamente invocar o magistério de José Carlos Moreira Alves. Ele distingue a causa dos motivos para a celebração do negócio jurídico, destacando que os motivos são subjetivos e podem ser variados, não interferindo na causa do negócio, a qual é objetiva. Assim, para o autor, no contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre a coisa e o preço (é a finalidade prática a que visam quaisquer que sejam os vendedores e quaisquer que sejam os compradores); já os motivos desse mesmo negócio podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa com a finalidade de presentear um amigo). A distinção entre causa e motivo é importante, como arremata Moreira Alves, porque, geralmente, a ordem jurídica não tutela o último.¹⁹⁸

A causa, nesse contexto, distinguindo-se do motivo, é a razão econômico-jurídica do negócio, sua finalidade ou função prática, em garantia da qual o direito concede sua tutela.¹⁹⁹ Os motivos, diferentemente, são razões metajurídicas que induzem à celebração do negócio.²⁰⁰ Os motivos, ou intencionalidades subjetivas, por serem elementos pré-

¹⁹⁶ PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. v. 1, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 345.

¹⁹⁷ As descrições feitas acima revelam uma noção objetiva (abstrata) de causa. Mas o conceito de *causa jurídica* é controvertido, ora sendo analisado em uma perspectiva subjetiva, ora objetiva. Em sua acepção subjetiva, causa compreende o fim próximo ou imediato da conclusão do negócio, ou as representações psicológicas que fazem as partes concluir o negócio. Orlando Gomes criticou as noções subjetiva e objetiva de causa, sustentando que os subjetivistas estão muito aferrados a preconceitos psicológicos, em busca da “razão determinante” da vontade de contratar; ao passo que os objetivistas, vendo que a noção subjetiva de causa carrega uma dificuldade em separar-se o aspecto psicológico da motivação subjetiva do ato, acabam por confundir causa com conteúdo do negócio jurídico. Por esta razão, o autor propôs uma análise intermediária, ou dualista, porque, segundo ele, o *propósito negocial* da realização dos negócios jurídicos (ou seu aspecto funcional) tem importância fundamental, já que tais negócios constituem instrumentos da vida econômica, de modo que se faz necessário avaliar se o *interesse* que as partes pretendem alcançar é digno de tutela jurídica. Na teoria dualista, adota-se a causa típica dos objetivistas, sem desprezar-se, por completo, a noção subjetiva, já que a função econômico-social de cada tipo de negócio jurídico tem de ser examinada à luz do *resultado* visado pelas partes ao celebrá-lo (**Introdução ao Direito Civil**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 376). A busca do *interesse* referido pelo autor só se faz pertinente quando da análise casuística do negócio celebrado pelas partes. Como a definição a que nos propomos é teórica, traçaremos a causa jurídica da SCP, neste capítulo, a partir de sua perspectiva objetiva, ou abstrata.

¹⁹⁸ ALVES, José Carlos Moreira. **Direito Romano**. v. 1, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 151.

¹⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133.

²⁰⁰ TUDISCO, Flávio. A causa dos negócios jurídicos, a prevalência da substância sobre a forma e o Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT; Dialética, v. 22, 2008, p. 210.

jurídicos, não têm influência na determinação dos elementos do negócio, ou na definição de sua causa, salvo quando objetivados, quer por disposição das partes, quer por exigência legal.^{201,202}

Feitas essas colocações sobre a causa jurídica, tratemos das SCP.

Conforme mencionado anteriormente, na vigência do Código Comercial de 1850, a conta de participação era qualificada como um tipo societário, regulamentada que estava dentre as demais sociedades comerciais. Tratava-se de sociedade desprovida de personalidade jurídica, integrada por sócios ostensivos e sócios ocultos ou participantes. Os primeiros agiam externamente, obrigando-se perante terceiros, no exercício da atividade constitutiva do objeto da sociedade, enquanto os últimos ficavam unicamente obrigados para com os primeiros por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos do contrato (art. 326).

Com a edição do Código Civil de 2002, além da revogação daqueles dispositivos, foi consolidada nova disciplina acerca das SCP. Apesar disso, restaram preservadas as características essenciais do tipo societário. Realmente, a SCP, de acordo com a disciplina do Código Civil de 2002, e à semelhança do Código Comercial de 1850, não constitui um novo ente, ou um novo sujeito jurídico, como se dá em relação às sociedades personificadas. Pelo contrário: a SCP é desprovida de personalidade jurídica, não possuindo existência perante terceiros, ficando o sócio ostensivo incumbido de com eles interagir ativa e passivamente, no desempenho das atividades afetas ao objeto social da sociedade. Os sócios participantes, por sua vez, partilham dos resultados provenientes da atividade exercida pelo sócio ostensivo, em contrapartida de sua contribuição para a conta de participação.

Tanto na vigência do Código Comercial de 1850 como na do Código Civil de 2002, pode-se afirmar que, na SCP, enquanto o sócio ostensivo exerce, em seu nome próprio e sob sua responsabilidade, a atividade constitutiva do objeto social, obrigando-se perante terceiros, o sócio participante apenas fomenta a ação do sócio ostensivo, mediante a entrega de bens, serviços ou expertise, o que faz com o propósito de, afinal, partilhar o lucro obtido pelo sócio ostensivo no exercício das atividades da sociedade.²⁰³ A sociedade,

²⁰¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 144.

²⁰² É o que estabelece, por exemplo, o art. 140 do Código Civil (“Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante”).

²⁰³ O sócio participante pode atuar junto a terceiros, mas, se o fizer, será considerado solidariamente responsável pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo, nos termos do art. 993, parágrafo único do Código Civil.

portanto, é de relacionamento interno, manifestando-se no exterior por meio do sócio ostensivo, apenas.²⁰⁴

Internamente, a união dos sócios é feita por meio de um contrato de sociedade de caráter plurilateral, associativo, de cooperação ou colaboração. Já externamente, a SCP é ineficaz. No plano externo, quem se apresenta é o sócio ostensivo, de tal sorte que a natureza das relações por ele travadas com terceiras dependerá das características do respectivo negócio jurídico, podendo, assim, a título ilustrativo, ser um contrato bilateral (compra e venda) ou um contrato unilateral (doação).

Essas breves considerações a respeito das SCP permitem-nos definir sua causa jurídica.

A causa jurídica das SCP é a persecução do fim comum almejado pelas partes, o qual consiste no desenvolvimento de um ou mais negócios, mediante esforços empreendidos pelo sócio ostensivo junto ao mercado, com vistas à obtenção de lucro para sua posterior partilha com o sócio participante. Quer dizer, nas SCP, os sócios perseguem um fim comum, sob a condição de que um deles (sócio participante) não se obrigue perante terceiros, participando, contudo, dos lucros apurados pela outra parte (sócio ostensivo) e partilhando eventuais perdas, ambos – lucros e perdas – decorrentes do exercício da atividade econômica objeto da sociedade, sem a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica e de personalidade patrimonial.²⁰⁵

Não é característico da SCP, ou não compõe sua causa jurídica, o caráter oculto. Há, nos dizeres de Gustavo Galizzi²⁰⁶, replicados por João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli²⁰⁷, o chamado “mito da sociedade secreta” quando se alude à SCP. A SCP não precisa ser clandestina ou secreta, podendo terceiros saber de sua existência – o que era textualmente reconhecido nos art. 327 e 328 do Código Comercial de 1850.²⁰⁸

²⁰⁴ Cf. WALD, Arnaldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

²⁰⁵ As características da SCP acima descritas, que nos permitem definir sua causa jurídica, foram apontadas no acórdão n. CSRF/01-0061, de 7.3.1980. Nesta decisão, afirmou-se que a SCP caracteriza-se pelo fim comum perseguido pelos sócios, consistente, na hipótese, na comercialização de produto industrializado para a conseqüente repartição do lucro auferido, conservando, cada sócio, seu patrimônio original, uma vez que a SCP não detém personalidade jurídica, não lhes sendo transferidos os bens e valores utilizados na consecução do empreendimento (CC. Acórdão n. CSRF/01-0061, de 7 mar. 1980. In: CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. **Imposto de renda** – Jurisprudência 1.2-5. São Paulo: Resenha Tributária, jun. 1980, p. 1270-1278).

²⁰⁶ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 49-52.

²⁰⁷ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 99-103.

²⁰⁸ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 4.

Assim, não sendo o ocultamento elemento intrínseco da SCP²⁰⁹, inerente e caracterizador de sua causa jurídica, o correto seria chamá-la de sociedade discreta, segundo João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli, porque terceiros não precisam saber de sua existência, embora tal informação, se conhecida de terceiros, não tenha o condão de modificar a essência da sociedade, desnaturá-la, ou convolá-la em outro instituto, tampouco de gerar qualquer consequência, tanto é que o ato constitutivo da SCP pode ser arquivado em registro, tornando-se público, sem desvirtuá-la e sem lhe atribuir personalidade jurídica.²¹⁰

Conquanto o ocultamento não constitua elemento intrínseco da SCP, as partes podem convencionar que o nome do sócio participante e a existência da SCP não sejam divulgados a terceiros. Trata-se de convenção compatível com a natureza e com a causa jurídica do contrato. No entanto, se as partes acordarem nesse sentido, o ocultamento da SCP e do sócio participante não será oponível às autoridades fiscais. A SCP e seus sócios nunca puderam ser ocultos ou clandestinos fiscalmente²¹¹, de vez que os resultados oriundos do empreendimento, auferidos por cada um dos sócios, sempre se submeteram à incidência do imposto de renda.²¹² Retornaremos a este ponto no Capítulo 5, quando historiarmos e analisarmos o regime tributário da SCP.

2.5 Considerações finais

Neste capítulo, demonstramos que, no Brasil, a SCP constitui modalidade associativa, destituída de personalidade jurídica, que se perfaz mediante contrato, celebrado entre seus sócios, os quais conjugam aptidões, recursos e esforços, de tal sorte a viabilizar que o sócio ostensivo, externamente, e sob seu nome individual, obrigue-se junto a terceiros, desempenhando a atividade constitutiva do objeto social da sociedade.

²⁰⁹ Registre-se, no entanto, que historicamente a SCP surgiu como sociedade oculta, pois terceiros não tinham conhecimento de sua existência, sendo a consequência de sua revelação a responsabilidade ilimitada do sócio oculto (cf. ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 64). Não foi isso, contudo, o que estabeleceu o Código Comercial de 1850, tampouco o que disciplinou o Código Civil de 2002.

²¹⁰ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 99-100.

²¹¹ É o que Emmanuelle Vierling-Kovar relata acontecer, também, na França (cf. **Le contrat de société en participation**. 2013. 489 f. Tese (Doutorado em Direito Empresarial) – Université de Strasbourg, Strasbourg, 2013, p. 12).

²¹² Em sentido oposto, defendendo que a SCP, antes da equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303/86 não tinha obrigações tributárias, tampouco estava sujeita à incidência tributária, não existindo perante terceiros, inclusive o fisco, embora tenha – talvez de forma contraditória – reconhecido que os sócios estavam sujeitos à incidência do imposto de renda, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de, op. cit., p. 171-172.

Viu-se que, embora haja quem atribua à SCP a natureza de contrato de investimento ou de participação, refutando seu caráter societário, para nós, entre seus sócios, isto é, internamente, a SCP é contrato de sociedade, como declarado pelo Código Civil de 2002 e pelo Código Comercial de 1850.

A SCP constitui contrato de sociedade, na medida em que une pessoas dedicadas e dirigidas a um fim comum, para o que elas estabelecem direitos e deveres recíprocos, mediante conjugação de esforços, recursos e aptidões, tudo de modo a que, afinal, partilhem os lucros e prejuízos da atividade. Ser contrato de sociedade significa dizer, por decorrência, que a SCP é contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração.

A causa jurídica das SCP é a persecução do fim comum almejado pelas partes, o qual consiste no desenvolvimento de um ou mais negócios, mediante esforços empreendidos pelo sócio ostensivo junto ao mercado, com vistas à obtenção de lucro para sua posterior partilha com o sócio participante. Quer dizer, nas SCP, os sócios perseguem um fim comum, sob a condição de que um deles (sócio participante) não se obrigue perante terceiros, participando, contudo, dos lucros apurados pela outra parte (sócio ostensivo) e partilhando eventuais perdas, ambos – lucros e perdas – decorrentes do exercício da atividade econômica objeto da sociedade, sem a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica e de personalidade patrimonial.

A definição da natureza e da causa da jurídica da SCP são importantes para que, nos capítulos vindouros, possamos compreender se o legislador tributário, ao tratar do regime fiscal do instituto, obedece à disciplina que lhe foi conferida pelo Direito Privado, o que faremos nos Capítulos 5 e 6.

3 A SCP E SUAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS

3.1 Considerações iniciais

A SCP, como demonstrado no Capítulo 2, constitui modalidade associativa, destituída de personalidade jurídica, que se perfaz mediante contrato, celebrado entre seus sócios, os quais conjugam aptidões, recursos e esforços, de tal sorte a viabilizar que o sócio ostensivo, externamente e sob seu nome individual, obrigue-se junto a terceiros, desempenhando a atividade constitutiva do objeto social da sociedade.

Neste capítulo, examinaremos o regime jurídico a que se submetem as SCP, demonstrando suas características essenciais, expondo a função dos sócios ostensivo e participante, a forma de partilha de resultados, a ausência de capital social, de nome empresarial, de sede ou de endereço e de autonomia patrimonial da sociedade, bem como a relação dos sócios com terceiros.

3.2 Sócios da SCP

3.2.1 Sócio ostensivo

Na vigência do Código Comercial de 1850, seu art. 326 aludia ao sócio ostensivo da SCP como o único que se obrigava para com terceiro, já que os demais sócios ficavam unicamente obrigados para com o ostensivo por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos do respectivo contrato.

O Código Civil de 2002, de maneira similar, estabelece em seu art. 991 que somente o sócio ostensivo pode exercer a atividade constitutiva do objeto social da SCP, fazendo-o em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. De acordo com o parágrafo único do mesmo dispositivo, apenas o sócio ostensivo obriga-se perante terceiro²¹³; já os demais sócios participam dos resultados da sociedade, obrigando-se, em regra, exclusivamente perante o sócio ostensivo.

²¹³ Nos acórdãos n. 1103-001206, de 25.03.2015, e n. 1103-001004, de 11.03.2014, a 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, decidiu que se o sócio ostensivo não se relacionar com o mercado, mas apenas com o sócio participante, não haverá SCP (CARF. **Acórdão n. 1103-001206, de 25 mar. 2015.** Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2015; e CARF. **Acórdão n. 1103-001004, de 11 mar. 2014.** Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014). A conclusão é correta porque o sócio ostensivo negocia com terceiros e interage com o mercado com o propósito de fomentar o empreendimento constitutivo do objeto social. Se as transações da SCP são entre sócio ostensivo e sócio participante, não há empreendimento, mas mera compra e venda entre as partes. Não se cumpre, nesta situação, a causa jurídica da SCP.

A SCP, nos termos do art. 996, parágrafo único, pode ser formada por mais de um sócio ostensivo.²¹⁴ Isso também era autorizado pelo Código Comercial em seu art. 325, o qual admitia o trabalho de um, alguns ou todos os sócios em seu nome individual para o fim social.²¹⁵

Tanto no regime do Código Comercial, como no do Código Civil de 2002, o sócio ostensivo é quem pratica atos perante terceiros e quem aparece perante eles, dirigindo-se contra ele eventuais direitos, pretensões, ações e exceções. Os terceiros, nesse contexto, somente estão diante do sócio ostensivo, pois, ainda que tenham conhecimento da existência da sociedade, perante eles, o contrato social e os laços sociais são ineficazes, porque internos.²¹⁶

Com efeito, o sócio ostensivo é o único que se obriga pela sociedade, agindo por ela, como seu administrador, mas em seu nome pessoal, já que terceiros não mantêm relações com a sociedade, nem por meio dela com o sócio participante, tendo em vista a ineficácia desse ajuste perante terceiros.²¹⁷

Mauro Brandão Lopes explica que o sócio ostensivo, obrigando-se junto a terceiros, age como gerente ou administrador da sociedade, ainda que não se declare àqueles como tal. A plena gerência, é dizer, a vinculação junto a terceiros, é privativa do sócio ostensivo, embora às partes caiba convencionar, de acordo com o autor, a participação dos sócios ocultos em tal gerência, definindo atos que por eles podem ser praticados, compartilhando-se, assim, estágios preliminares ou paralelos da consecução da atividade da SCP.²¹⁸

No desempenho de sua função, o sócio ostensivo emprega os fundos sociais, isto é, os bens e direitos vinculados ao desenvolvimento do objeto social da SCP, no interesse

²¹⁴ Para Rachel Sztajn, não pode haver SCP com mais de um sócio ostensivo, já que cada um deles age individualmente, em seu próprio nome, e não em nome da sociedade. O disposto no art. 996, parágrafo único, do Código Civil de 2002, segundo a autora, seria hipótese “kafkiana”. Para ela, sempre que houver mais de um sócio ostensivo, haverá mais de uma SCP, *vide*: **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 186.

²¹⁵ Cf. COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 196.

²¹⁶ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 344-345.

²¹⁷ Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 195.

²¹⁸ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 101-103.

de todos os sócios, e não em interesse próprio²¹⁹, respeitando o contrato social e dando boa guarda e conservação aos bens que lhe foram confiados.²²⁰

Segundo Heleno Taveira Torres, geralmente, o critério para a escolha do sócio ostensivo é o do conhecimento, da credibilidade e da atuação no mercado em que se insere o empreendimento objeto da SCP. Com isso, a eleição do sócio ostensivo tem o potencial de atrair clientes e de viabilizar o cumprimento de obrigações com a qualidade exigida das contrapartes.²²¹ De fato, os aludidos atributos, estando presentes, ao menos em tese, contribuem – ou têm o potencial de contribuir – para que sócio ostensivo os empregue em prol do desenvolvimento a contento do empreendimento da SCP.

É também Heleno Taveira Torres quem esclarece que, por força da livre iniciativa, da autonomia privada e da ausência de proibição expressa, nas SCP, os sócios ostensivo e participante podem se alternar nas respectivas funções, o que dependerá em cada caso, consoante o autor: (i) daquilo que for acordado entre eles; (ii) das características ou do posicionamento de cada um deles no mercado do empreendimento; e (iii) das funções que cada um exercer no empreendimento. Será ostensivo o sócio que representar externamente o empreendimento, e enquanto o fizer; e será participante o sócio que se eximir dessa representação e pelo tempo em que assim permanecer nessa condição.²²²

José Gabriel de Assis de Almeida adverte que a classificação de um sócio em ostensivo ou em oculto não é absoluta, podendo não durar toda a vida da sociedade, tanto que, em determinada operação, um deles pode ser o ostensivo e o outro o participante, ao passo que, em outra operação, a posição pode ser inversa. Assim, consoante esclarece o autor, o caráter oculto ou ostensivo de cada sócio é determinado entre eles.²²³

No tocante aos bens e direitos alocados à consecução da atividade da SCP, como será visto neste capítulo quando tratarmos do patrimônio especial, há debate doutrinário acerca da titularidade dos bens e direitos que compõem o aludido patrimônio especial: se pertencem exclusivamente ao sócio ostensivo, ou pertencem conjuntamente a este e ao sócio participante, ou somente ao sócio participante.

²¹⁹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 101.

²²⁰ Cf. ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 138-139.

²²¹ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 339.

²²² Ibid., loc. cit.

²²³ ALMEIDA, José Gabriel Assis de, op. cit., p. 116.

Em que pese o aludido debate, certo é que os credores a título particular do sócio ostensivo e os credores a título social – vinculados ao negócio empreendido mediante SCP – têm sua garantia nos bens e direitos destinados às operações da SCP, quando efetivamente incorporados ao patrimônio do sócio ostensivo e também no patrimônio particular do sócio ostensivo.²²⁴

O patrimônio particular do sócio ostensivo responde por dívidas oriundas do negócio empreendido mediante SCP, e o fundo social da SCP, em regra, responde, também, pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo, porque, para terceiros, como adverte Carvalho de Mendonça, não existem nem a sociedade, nem o sócio participante.²²⁵ Com efeito, aos olhos de terceiros, o fundo social da SCP e o patrimônio particular do sócio ostensivo se confundem.²²⁶ É como também se manifestam, por exemplo, Pontes de Miranda²²⁷, Waldemar Ferreira²²⁸, Mauro Brandão Lopes²²⁹, José Gabriel Assis de Almeida²³⁰, Heleno Taveira Torres²³¹, Alfredo de Assis Gonçalves Neto²³², Rogério Ramires²³³, João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli²³⁴, e Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza e Maria Celina Bodin de Moraes²³⁵.

Contudo, na vigência do Código Comercial, os credores pessoais não podiam buscar proteção nos fundos sociais relacionados à SCP se soubessem da existência da sociedade; tal proteção só era admitida quando a ignoravam.²³⁶ O mesmo não ocorre na disciplina da SCP dada pelo Código Civil de 2002. De fato, o código de 2002 não repetiu a

²²⁴ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

²²⁵ Ibid., loc. cit.

²²⁶ Cf. ACETI JÚNIOR, Luiz Carlos; REIS, Maria Flávia Curtolo. Sociedade em conta de participação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 794, 2001, p. 740.

²²⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 347.

²²⁸ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 537.

²²⁹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 108.

²³⁰ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 140-141.

²³¹ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 338.

²³² GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 197.

²³³ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 112.

²³⁴ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 243-245.

²³⁵ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 70.

²³⁶ LOPES, Mauro Brandão, op. cit., p. 107.

exceção contida nos art. 327 e 328 do Código Comercial de 1850 no sentido de que o fundo social responde pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo, inclusive em caso de falência, salvo se o credor pessoal tinha conhecimento da existência da SCP. Quer dizer, no regime do código de 2002, a proteção ao credor pessoal é ampla, recaindo sobre todo o patrimônio do sócio ostensivo, sem exceções, e independentemente de conhecimento da existência da sociedade.^{237,238}

A regra do Código Comercial de 1850 referida no parágrafo anterior não foi repetida pelo Código Civil de 2002, dada a absoluta indiferença da existência da SCP perante terceiros²³⁹, tendo em vista que a sociedade é eficaz somente entre seus sócios. Assim, no regime do Código Civil de 2002, a situação de qualquer credor perante o patrimônio – particular e social – do sócio ostensivo é rigorosamente a mesma.²⁴⁰

Tipicamente, o sócio participante provê recursos financeiros ao sócio ostensivo para viabilizar a consecução do empreendimento; no entanto, também é possível que o sócio ostensivo empregue pecúnia ou bem de seu patrimônio em prol da consecução da atividade da SCP²⁴¹ ou ainda contribua com serviços²⁴².

Se o sócio participante contribuir com bens, assentindo com a transferência de sua propriedade ao sócio ostensivo, o último não terá livre disponibilidade sobre aqueles bens, estando vinculado ao disposto no contrato social, de modo que só lhe será autorizado utilizá-los em operações relacionadas ao objeto social da SCP, dado que o sócio ostensivo, nesses casos, assume posição semelhante à do fiduciário.²⁴³ Figurando em posição fiduciária, o sócio ostensivo fica sujeito a deveres mais intensos se comparados àqueles

²³⁷ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 111.

²³⁸ Sobre a aplicação da teoria da aparência na tutela de credores, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 247-251.

²³⁹ Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 196.

²⁴⁰ Cf. GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 122.

²⁴¹ Nesse sentido, *vide*, por exemplo: MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 321; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397; e TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 339-340.

²⁴² Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis, *op. cit.*, p. 185.

²⁴³ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 95.

normalmente verificados em outras relações negociais, com vistas a evitar o cometimento de abusos.²⁴⁴

Por fim, inova o Código Civil ao dispor, em seu art. 995, que o sócio ostensivo, salvo disposição anterior em sentido contrário, não está autorizado a admitir outro sócio sem o consentimento dos demais, o que se dá de modo a preservar o interesse comum dos sócios²⁴⁵, bem como em atenção à *affectio societatis* ou ao fim comum, finalístico e de colaboração, que une os sócios com vistas ao êxito dos objetivos comuns, ficando, por decorrência, vedado ao sócio ostensivo impor sua vontade perante os demais.^{246,247,248}

Conquanto o Código Civil de 2002 estabeleça ser vedado ao sócio ostensivo admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais (art. 995), entende-se que o contrato social pode autorizar, quer ao sócio ostensivo, quer ao participante, que agregue novos membros à sociedade, porque, se as partes assim acordarem no momento da feitura do acordo, estará atendido o requisito legal de consenso entre elas quanto ao ingresso de novos figurantes.^{249,250}

²⁴⁴ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 252.

²⁴⁵ PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 161.

²⁴⁶ TRESSE, Vitor Schettino; MÜLLER, Juliana Martins de Sá. As peculiaridades da sociedade em conta de participação: por uma análise conforme seus fundamentos jurídicos. In: MACEI, Demetrius Nicheli; BENACCHIO, Marcelo; RIBEIRO, Maria de Fatima (Coords.). **Direito empresarial**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p. 154.

²⁴⁷ Pelo abandono da ideia de *affectio societatis* no Direito Societário, em substituição pela noção de *fim comum* ou *fim social*, tendo em vista que aquele confere destaque ao elemento volitivo, quando o correto seria analisar a causa jurídica do contrato, marcada pelo escopo comum, característico das organizações finalísticas, *vide*: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; ADAMEK, Marcelo Vieira Von. *Affectio societatis*: um conceito jurídico superado no moderno Direito Societário. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coords.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 131-161.

²⁴⁸ Para Vera Helena de Mello Franco, a SCP é modalidade de sociedade de pessoas, marcada pelo *intuitu personae*, porque é dado relevo à pessoa dos sócios, havendo, ademais, estabilidade do quadro societário. A SCP, segundo a autora, também é marcada pela *affectio societatis*, uma vez que os sócios devem atuar em colaboração e de boa-fé para atingirem o fim comum (MELLO FRANCO, Vera Helena de. As sociedades de pessoas na atualidade: uma visão comparativa crítica. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 157, 2011, p. 94, 106-108). Em igual sentido, *vide*, dentre outros: PEDÃO, Ana Cláudia; VALLE, João Carlos Mettlach Pinter Mateus Telles; CATALANO, Victoria Guidette. Embate entre duas lógicas diversas: o uso fraudulento da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 161/162, 2012, p. 206.

²⁴⁹ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 222-223; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 199; BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado**: doutrina e jurisprudência. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 958; e WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 110. Na vigência do Código Comercial de 1850, havia pronunciamentos na mesma direção, conforme LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 62.

3.2.2 Sócio participante

Consoante leciona Waldemar Ferreira, o sócio participante, na perspectiva de terceiros, não é sócio, não respondendo, em regra, pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo no interesse da sociedade. É que a SCP é sociedade apenas nas relações entre os sócios, confundindo-se com o sócio ostensivo, sob cujo nome empresarial se apresenta. Sendo a SCP, para o autor, sociedade “para uso interno”, ela não se obriga com terceiros, não contrata, tampouco opera. É o sócio ostensivo quem age, como se o negócio fosse somente seu.²⁵¹

Se a sociedade é interna, a relação do sócio participante dá-se no âmbito exclusivamente interno com o sócio ostensivo, o que impede, por consequência, e em regra, que o sócio participante seja responsabilizado pelos negócios desenvolvidos pelo sócio ostensivo com terceiros.²⁵²

Não é necessário que o sócio participante seja oculto. Sua aparição ao público não desvirtua ou desqualifica a sociedade, diferentemente do que pode acontecer se tal sócio se engajar com terceiros. A falsa ideia de que um dos elementos essenciais da SCP, definidores de sua causa jurídica, seria o caráter secreto ou oculto conduziu o legislador de 2002 a referir-se ao sócio participante, e não ao sócio oculto.²⁵³

Como referido no Capítulo 2, o Código Comercial de 1850 não aludia ao sócio oculto ao disciplinar a SCP. Na verdade, o citado código não atribuía qualquer nomenclatura ao sócio que não se obrigava exclusiva e individualmente junto a terceiros. Não obstante tal omissão, mesmo na vigência do Código Comercial, a doutrina já fazia alusão à existência de sócios participantes na SCP.²⁵⁴ Assim, por exemplo, Pontes de Miranda referia-se a sócio participante ativo (sócio ostensivo) e a sócio participante inativo

²⁵⁰ Para Rogério Ramires, havendo autorização no contrato social, o ingresso de novo sócio não poderá ocorrer de forma tácita, mas mediante aprovação dos sócios em reunião ou deliberação social, por se tratar – a SCP – de sociedade de pessoas (**A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 104-105).

²⁵¹ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 532, 534.

²⁵² Cf. STJ. **Recurso Especial n. 168028-SP**. 4ª Turma, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Brasília, j. 07 ago. 2001.

²⁵³ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 49.

²⁵⁴ A designação *sócio oculto* dava margem a confusão, porque também era utilizada para abarcar o sócio que, de forma deliberada e maliciosa, se escondia para não responder por obrigações da sociedade (cf. SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado**: Direito de Empresa. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 174).

(sócio oculto ou sócio participante)²⁵⁵. Carvalho de Mendonça²⁵⁶ e Waldemar Ferreira²⁵⁷ também qualificavam o sócio oculto como sócio participante. Isso corroborava que o caráter secreto de um dos sócios não constituía elemento intrínseco da SCP, relacionado à sua causa jurídica.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, uma das características essenciais da SCP, que condiz com sua causa jurídica, é o desligamento ou a abstenção do sócio participante em relação a qualquer responsabilidade perante terceiros, consoante destacou Pontes de Miranda. É nesse sentido, segundo o jurista, e não no sentido de ocultamento intencional, que se alude à figura do sócio participante, ou sócio oculto. Ele não precisa se esconder ou se ocultar. Na verdade, sua posição de participante ou, conforme o caso, de investidor é que concorre para o esconder, ou ocultar.²⁵⁸

À vista dessas características, mostra-se precisa a afirmação de João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli de que “o sócio participante não é verdadeiramente secreto, mas apenas discreto”²⁵⁹.

Não é característico dessa modalidade associativa que o sócio participante se obrigue junto a terceiro. Sua obrigação, seu vínculo, é com o sócio ostensivo. Por isso, os terceiros não podem acionar o sócio participante, pois com ele não tratam, não se obrigam, tampouco se vinculam.²⁶⁰ O não engajamento do sócio participante com terceiros, como dito, constitui um dos elementos representativos da causa jurídica da SCP.

Logo, para atender à causa do referido contrato, ou tal engajamento acontece em caráter excepcional, gerando, em função desta excepcionalidade, a solidariedade do sócio participante com o sócio ostensivo pelas obrigações em que intervier (art. 993, parágrafo único, do Código Civil), ou o sócio participante figura, perante terceiros, como subordinado ou mandatário do sócio ostensivo, que é o verdadeiro titular da empresa, contrata e pode acionar terceiros ou ser por eles acionado em juízo.^{261,262} Enquanto

²⁵⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 323.

²⁵⁶ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

²⁵⁷ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 534.

²⁵⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, op. cit., p. 319, 324.

²⁵⁹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 286.

²⁶⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de, op. cit., p. 344.

²⁶¹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 105.

subordinado ou mandatário, o sócio participante não responde junto a terceiros, salvo se houver coobrigação com o sócio ostensivo.²⁶³ O que não se admite, em qualquer caso, é que o contrato social estipule que o sócio participante se obrigue, sempre, em conjunto com o sócio ostensivo²⁶⁴, isto é, que interaja com terceiros em nome próprio juntamente com este. Havendo estipulação dessa natureza, a SCP restará desnaturada²⁶⁵, porque, se integra relações com terceiros, o sócio participante transfigura-se em sócio ostensivo²⁶⁶, do que resultará, na hipótese acima descrita, a formação de SCP com mais de um sócio ostensivo, mas sem nenhum sócio participante – o que é incompatível com a disciplina e com a causa jurídica do tipo societário.

Helena Taveira Torres explica que, se o sócio participante ocasionalmente invadir a esfera de competência do sócio ostensivo não se tornará responsável perante terceiros por todos os atos relativos à SCP. Assim, havendo semelhante invasão, o sócio participante se tornará sócio ostensivo, mas não em sua inteireza, e sim no limite das matérias atingidas pela correspondente invasão.²⁶⁷

Como destacado no tópico anterior, pode acontecer também, segundo o mesmo autor, que os sócios ostensivo e participante se alternem nas respectivas funções, com fundamento na livre iniciativa, da autonomia privada e da ausência de proibição expressa, o que dependerá em cada caso: (i) daquilo que for acordado entre eles; (ii) das características ou do posicionamento de cada um deles no mercado do empreendimento; e (iii) das funções que cada um exercer no empreendimento. Será ostensivo o sócio que

²⁶² Também pela possibilidade de o sócio participante agir por conta e em nome do sócio ostensivo, *vide*: ASCARELLI, Tullio. Sociedade em conta de participação e imposto de selo. **Ensaio e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 362.

²⁶³ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 151.

²⁶⁴ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 105.

²⁶⁵ Nesse sentido, o acórdão n. 2102-002135, de 20.06.2012, da 1ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 2ª Seção do CARF, escorado na premissa de que os sócios participantes não podem executar o objeto social da SCP, decidiu que há simulação se as partes dizem constituir SCP para prestar serviços médicos, quando os sócios participantes – médicos ou pessoas jurídicas formadas por médicos – é que prestavam aqueles serviços, obrigando-se, a um só tempo, com o sócio ostensivo e junto a terceiros. Nesta SCP, a sócia ostensiva celebrava contratos para a prestação de serviços médicos com instituições que administravam planos de saúde, recebendo, em contrapartida, remuneração pelos serviços prestados pelos sócios participantes, que atendiam os clientes/conveniados dos planos de saúde, angariados pela sócia ostensiva (CARF. **Acórdão n. 2102-002135, de 20 jun. 2012**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2012).

²⁶⁶ Cf. SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 177.

²⁶⁷ TORRES, Helena Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 342.

representar externamente o empreendimento e enquanto o fizer; e será participante o sócio que se eximir dessa representação e pelo tempo em que assim permanecer nesta condição.²⁶⁸

É também Heleno Taveira Torres quem afirma que, geralmente, o critério para a escolha do sócio participante é sua menor relevância externa para a execução e o desenvolvimento do empreendimento objeto da SCP. Trata-se de sócio que, em regra, não reúne, perante terceiros, as características de atratividade e credibilidade, tendo sua contribuição relevância, força ou atratividade apenas internamente.²⁶⁹ Mas também é possível que o sócio ostensivo faça seus clientes terem conhecimento do sócio participante, sem com este contratarem, o que aquele sócio pode fazer simplesmente com o propósito de aumentar, em razão disto, seu crédito ou prestígio no mercado, sem desnaturar a SCP.²⁷⁰

No que diz respeito à sua contribuição, o sócio participante pode prover ao sócio ostensivo, em prol da conta de participação, dinheiro, bens ou somente trabalho.²⁷¹ Tipicamente, o sócio participante provê recursos financeiros ao sócio ostensivo para viabilizar a consecução do empreendimento. No entanto, permite-se que ele contribua com serviços – o que pode ser valioso, em determinadas situações, para o atingimento do fim comum. Mas, se contribuir com serviços à conta de participação, o sócio participante não poderá se obrigar junto a terceiros²⁷², sob pena de responder solidariamente com o sócio ostensivo (art. 993, parágrafo único, do Código Civil). Além disso, eventual engajamento desse figurante com terceiros, em qualquer caso, somente poderá ocorrer em caráter excepcional, porque, como dito, a abstenção do sócio participante constitui um dos elementos da causa jurídica da SCP.

A possibilidade de o sócio participante contribuir com serviços para a SCP não é aceita por parte da doutrina e da jurisprudência.

Nesse sentido, cite-se o acórdão n. 2302-003091, de 19.03.2014, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF²⁷³, segundo o qual o sócio participante seria

²⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 339.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 341.

²⁷⁰ Cf. VIVANTE, Cesar. **Tratado de Derecho Mercantil**. v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932, p. 579.

²⁷¹ ASCARELLI, Tullio. Sociedade em conta de participação e imposto de selo. **Ensaio e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 362.

²⁷² Cf. LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 85.

²⁷³ CARF. **Acórdão n. 2302-003091, de 19 mar. 2014**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2014.

um sócio investidor, não podendo contribuir somente com serviços, sendo fundamental que aporte bens. Na mesma direção, mencione-se o acórdão n. 2802-003065, de 13.08.2014²⁷⁴, no qual foi dito que a SCP se assemelha a uma parceria para investimento, na qual o sócio ostensivo recebe capital dos sócios participantes, administrando-o e dele se utilizando para realizar a atividade constitutiva do objeto social.

Essa parece ser a opinião de Cláudio Tessari, que, referindo-se a autuações lavradas pelo fisco federal em que a constituição de SCP foi reputada simulada, afirmou que, para evitar questionamento tributário, o sócio participante deve apenas e tão-somente fazer investimento na SCP, não podendo tal investimento ser substituído pela entrega de serviços pessoais, já que tal sócio jamais poderá executar o empreendimento objeto do contrato.²⁷⁵

A conclusão dos referidos acórdãos e de Cláudio Tessari parece encontrar justificativa na origem histórica dessas sociedades, vista no Capítulo 2, quando o sócio participante era conhecido como sócio capitalista, por conferir capital a comerciantes, de modo que estes pudessem empreender sua atividade. No entanto, tal como foi concebida por nosso ordenamento jurídico, a SCP pode ser utilizada mesmo quando a contribuição do sócio participante consistir apenas em serviços.

Com efeito, sua contribuição pode dar-se na forma de serviços, como autoriza o art. 997, inciso V, do Código Civil, que disciplina a sociedade simples, e que é aplicável subsidiariamente – porque com ela é compatível – à SCP, nos termos do art. 996 do mesmo código. Tal afirmação também encontra suporte no art. 981 do Código Civil, o qual, ao definir o contrato de sociedade, admite que os sócios contribuam com bens ou serviços.²⁷⁶

As afirmações precedentes acerca da autorização para que o sócio participante contribua com serviços têm fundamento, também, nos art. 991 a 996 do Código Civil, que disciplinam a SCP. É que esses dispositivos não vedam a contribuição em serviço por parte de quaisquer dos sócios, ostensivo ou participante.²⁷⁷ A interpretação sistemática da

²⁷⁴ CARF. **Acórdão n. 2802-003065, de 13 ago. 2014**. Brasília: CARF, 2ª Turma Especial, 2ª Seção do CARF, 2014.

²⁷⁵ TESSARI, Cláudio. Análise de caso real de autuação fiscal – sociedade em conta de participação (SCP) constituída com a finalidade de reduzir a carga tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 210, 2013, p. 30.

²⁷⁶ Na vigência do Código Comercial de 1850, Waldirio Bulgarelli sugeriu que deveria estar “mais explícita” a possibilidade – já existente – de sócio de indústria na SCP, com fundamento no art. 287 do referido código (**Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 139)

²⁷⁷ Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços – desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 231, 2014, p. 161-162; GONÇALVES NETO, Alfredo de

legislação corrobora tal afirmação. Isso porque situações há em que a lei obsta a contribuição em serviço, como ocorre, por exemplo, nas sociedades limitadas, na forma do art. 1055, parágrafo 2º, do Código Civil, e nas sociedades anônimas, nos termos do art. 7º da Lei n. 6404/76.

Helena Taveira Torres, endossando as considerações precedentes, acrescenta que o art. 991 do Código Civil estabelece que os sócios participantes tiram proveito ou respondem pelos resultados da SCP, não exigindo contribuição em bens. O parágrafo único do mesmo dispositivo, segundo o autor, ainda esclarece que o sócio participante se obriga, exclusivamente, perante o sócio ostensivo, isto é, obriga-se pelo que tenha convencionado com este, o que pode significar contribuição em serviços.²⁷⁸

O autor prossegue dizendo que o art. 994 do mesmo código prescreve que a contribuições dos sócios da SCP constituem patrimônio especial, o qual produz efeitos somente entre eles, não fazendo restrição de qualquer ordem, ou seja, o dispositivo demonstra que a contratualidade rege as relações entre os sócios ostensivo e participante, havendo liberdade para que eles pactuem contribuição em serviços ou trabalho.²⁷⁹

A contribuição feita pelo sócio participante em serviço (ou em bens ou pecúnia) em prol da consecução do fim comum da SCP – contribuição essa que compõe o patrimônio especial – não constitui prestação à qual corresponda uma contraprestação, como acontece em contratos bilaterais. Recorde-se o que se afirmou no capítulo anterior quando se viu que o contrato de sociedade, como a SCP, é avença de caráter plurilateral²⁸⁰, em que as partes se associam, cooperando entre si mediante união de esforços, aptidões, bens e recursos em busca de um objetivo comum. Na SCP, as partes agem em colaboração e congregam recursos, atividades e esforços, vinculando-se a prestações destinadas ao fim comum, que é a consecução do empreendimento. Daí porque há, nesses contratos, prestações convergentes, além de comunhão de escopo; não há troca, já que a prestação de

Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 185; e CARF. **Acórdão n. 1401-002823, de 14 ago. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018.

²⁷⁸ TORRES, Helena Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 347.

²⁷⁹ Ibid., loc. cit.

²⁸⁰ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 59; BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado**: doutrina e jurisprudência. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 958; e RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 59.

um sócio não corresponde ou equivale à contraprestação de outro sócio, diferentemente do que ocorre nos contratos bilaterais.²⁸¹

Por isso, o sócio participante não presta serviços, ele contribui com serviços para o desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social da SCP, é dizer, para o atingimento do fim comum. Quando contribui com seus serviços, o sócio participante não recebe remuneração (contraprestação); na verdade, ele partilha os resultados da sociedade (lucros e perdas).

Conquanto a lei autorize, e esteja conforme a causa e a natureza jurídica da SCP, a contribuição em serviço, em qualquer caso, é fundamental que o sócio participante atue internamente, e não perante terceiros²⁸², como determina o art. 993, parágrafo único, do Código Civil. É que o sócio participante que contribuir com serviços não pode confundir-se com terceiro que presta serviços ao ostensivo ou em benefício do empreendimento²⁸³; do contrário, a avença teria caráter bilateral, e não plurilateral, restando a SCP desnaturada.

A distinção é relevantíssima do ponto de vista trabalhista, porque a desqualificação da sociedade pode conduzir à classificação dos rendimentos do sócio participante como remuneração²⁸⁴ com a incidência de todos os encargos trabalhistas previstos em lei, assim como é relevantíssima do ponto de vista tributário²⁸⁵, uma vez que, se forem qualificados como contraprestação de trabalho ou de serviço, os rendimentos do sócio participante estarão sujeitos à tributação, por exemplo, do IRPF ou do IRPJ, diferentemente do que aconteceria se seus rendimentos fossem classificados como lucro oriundo da SCP, o qual é isento daquele imposto²⁸⁶, conforme analisaremos em mais detalhes no Capítulo 6.

²⁸¹ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 55.

²⁸² GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 247.

²⁸³ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Sociedade em conta de participação. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 39-40.

²⁸⁴ Para Bruno César Maciel Braga, a formação de SCP por meio de pessoa jurídica empregadora (sócio ostensivo) e empregados (sócios participantes) é vedada, pois disfarça a relação de emprego entre ambos, ocasionando o não pagamento de verbas trabalhistas (BRAGA, Bruno César Maciel. Sociedade de propósito específico e sociedade em conta de participação: novas reflexões. **Revista de Direito Empresarial – RDEmp**, Belo Horizonte: Fórum, n. 2, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=81407>>. Acesso em: 22 jun. 2019). No mesmo sentido, *vide*: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis, op. cit., loc. cit.

²⁸⁵ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues, op. cit., loc. cit.

²⁸⁶ Sobre o tema da qualificação do sócio participante como prestador de serviços e seus reflexos tributários, *vide*: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário**: entre a

Fabiana Del Padre Tomé diz que, quando o sócio participante contribuir para a SCP com serviço, sua contribuição poderá ser requalificada para remuneração do trabalho ou de serviço se for constatado que ele recebe os respectivos valores independentemente de lucro, isto é, mesmo que haja perda.²⁸⁷ Nesse caso, para a autora, não haverá sociedade, dado que o risco é inerente a qualquer contrato de sociedade.^{288,289}

De fato, no contrato de sociedade, como visto acima, as partes partilham os resultados do empreendimento (art. 981 do Código Civil), é dizer, partilham lucros e perdas. Logo, na SCP, não se pode atribuir ao sócio participante somente os lucros do negócio, alijando-o das perdas, tampouco assegurar-lhe a percepção de rendimento mínimo ou fixo, mesmo na hipótese de prejuízo, sob pena de sua relação com o sócio ostensivo ser requalificada para contrato de trabalho²⁹⁰ ou de prestação de serviços²⁹¹ com todos os efeitos tributários daí decorrentes, aos quais faremos referência no Capítulo 6.

3.3 Partilha de resultados

Nas SCP, o lucro obtido pelo sócio ostensivo pode ser repartido em conformidade com os critérios de rateio livremente pactuados entre os sócios. É que o Código Civil não

forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397; FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 552; e MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências**. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2015, p. 70-75.

²⁸⁷ No acórdão n. 1401-002823, de 14.08.2018, o CARF validou a constituição de SCP em que professores (sócios participantes) contribuíam com seus serviços e expertise, interagindo com terceiros (alunos), ao ministrarem aulas e resolverem dúvidas em cursos *on-line*, oferecidos pelo sócio ostensivo. Constatou-se, na ocasião, que os professores participavam, também, dos prejuízos – o que, como visto acima, é essencial para que o negócio seja qualificado sociedade (CARF. **Acórdão n. 1401-002823, de 14 ago. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018).

²⁸⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 390.

²⁸⁹ Cesar Vivante, na mesma direção, afirma, ao tratar da associação em participação italiana – de natureza não societária –, que haverá contrato de prestação de serviços, e não associação, quando caracterizada relação de subordinação entre os contratantes e quando aquele que entregar seus serviços não participar das perdas do negócio (**Tratado de Derecho Mercantil**. v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932, p. 584).

²⁹⁰ Sobre as aproximações e distanciamentos da SCP ao contrato de trabalho, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 120-128.

²⁹¹ Na sociedade simples, que admite sócio de serviço, é controvertida a participação desse sócio nas perdas. No sentido de que o sócio de serviço não suporta as perdas sociais, *vide*: SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 253. Em sentido oposto, defendendo que o sócio de serviços participa de lucros e perdas, *vide*: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 234-235.

forneceu nenhum critério que deva nortear as partes na divisão e distribuição dos lucros relativos ao empreendimento. O mesmo ocorria na vigência do Código Comercial. Logo, vigorando no Direito Privado a autonomia da vontade, as partes possuem liberdade para pactuar o funcionamento da SCP, no que se inclui, também, a forma de repartição dos resultados.²⁹²

A afirmação de que as partes são livres para definir a partilha dos resultados provenientes da atividade empreendida pelo sócio ostensivo é confirmada a partir da interpretação conjunta dos art. 996, 997, inciso VII, e 1007 do Código Civil.

O art. 996 do Código Civil determina a aplicação subsidiária das normas relativas às sociedades simples às SCP, quando lhes for compatível. Por sua vez, os art. 997, inciso VII, e 1007, na regência das sociedades simples, definem que os sócios devem participar dos lucros e das perdas de acordo com os critérios por eles estabelecidos em contrato, devendo a repartição desses lucros e perdas, no silêncio do contrato, ocorrer na proporção das respectivas quotas, é dizer, conforme os aportes de cada sócio para a formação do capital social. Os sócios, nesse contexto, possuem liberdade para fixar os parâmetros de repartição dos lucros, sendo válida a declaração de vontade dos sócios estabelecendo critérios dissonantes da participação de cada um no capital social.²⁹³

Não há nenhuma dúvida de que a liberdade que as partes possuem na fixação dos critérios de repartição de resultados, assegurada pela parte inicial do art. 1007 do Código Civil, é aplicável às SCP, porque: a) não há norma que o vede, ou que fixe critérios a serem obrigatoriamente seguidos na repartição dos lucros, de modo que, vigorando a autonomia da vontade, há espaço para sua livre pactuação; b) a disciplina das sociedades simples lhes é aplicável em caráter subsidiário, na forma do art. 996 do Código Civil; e c) as SCP não possuem capital social, conforme será examinado adiante, o que significa dizer que as partes não estão adstritas à distribuição de lucros na proporção dos aportes ou contribuições de cada uma para o empreendimento, embora possam fazê-lo se o desejarem.²⁹⁴

²⁹² Nesse sentido, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 124.

²⁹³ O art. 1007, em sua parte inicial, admite que os sócios estipulem outro critério de divisão dos lucros, que não aquele lastreado na participação de cada um no capital social. De fato, como este dispositivo inicia dizendo “salvo estipulação em contrário”, entende-se que as partes podem definir outros critérios de rateio dos resultados, diferentes do critério que toma como referencial o capital social da sociedade e a participação de cada sócio em sua formação.

²⁹⁴ Nesse sentido, analisando especificamente a SCP, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019. No mesmo sentido, embora não se referindo à SCP, *vide*: SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n. 46, de 24 maio 2010**. Brasília:

Quanto à última afirmação feita no parágrafo anterior, cabe esclarecer que, a despeito de não haver obrigatoriedade de repartição de lucros em conformidade com os aportes e contribuições de cada sócio da SCP, esse critério pode ser adotado pelas partes ao se reunirem em SCP²⁹⁵, na forma admitida pela parte final do art. 1007 do Código Civil.

A aplicação da parte final do art. 1007 do Código Civil à SCP – a qual considera que a participação dos sócios nos lucros e perdas deve ser proporcional às respectivas quotas – poderia ser objetada em razão de a SCP não possuir capital social. Contudo, isso não elimina a possibilidade de cláusula contratual no sentido de que a participação dos sócios da SCP ocorra na proporção de suas contribuições em recursos ou bens para a sociedade²⁹⁶, na medida em que não há qualquer incompatibilidade entre esta cláusula e as demais normas aplicáveis à SCP.²⁹⁷

À luz do exposto, tem-se que há liberdade para as partes estabelecerem os critérios de repartição dos lucros que lhes aprouverem.^{298,299} Mas é mister, em qualquer caso, que os sócios partilhem não só os ganhos, como também as perdas, sob pena de desvirtuamento da sociedade.^{300,301,302} Não fosse assim, o negócio jurídico entre sócios

SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65310>>. Acesso em: 29 maio 2019.

²⁹⁵ Nesse sentido, embora sob a vigência do Código Comercial, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 124.

²⁹⁶ Nesse sentido, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 149; e RFB, op. cit.

²⁹⁷ Sobre as normas da sociedade simples compatíveis com a SCP e as não compatíveis, *vide*: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 200; e TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 73.

²⁹⁸ Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 183, 278.

²⁹⁹ Mesmo para os defensores de que a SCP não é sociedade, mas contrato de participação, entende-se haver liberdade para as partes pactuarem a distribuição de resultados, tendo em vista o princípio da liberdade contratual e a ausência de norma no Código Civil sobre o tema. Nesse sentido, *vide*: EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 755.

³⁰⁰ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

³⁰¹ Consoante notícia Arnoldo Wald, na Alemanha é admitida a exclusão do sócio ostensivo dos prejuízos do empreendimento, embora não seja autorizado o impedimento à percepção de lucros (*ibid.*, p. 102). A exclusão do sócio participante das perdas também pode ocorrer em Portugal, como destaca José Gabriel Assis de Almeida (ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 126).

³⁰² Na omissão do contrato, a participação nas perdas deve ser calculada na mesma proporção de cada sócio nos lucros da SCP (cf. ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 58; e WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; JUNQUEIRA NETO, Ruy de Mello. **Direito Societário aplicado**: baseado nos precedentes das câmaras reservadas de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 229).

ostensivo e participante poderia ser qualificado como mera prestação de serviço, por exemplo³⁰³, conforme mencionado no tópico anterior. A qualificação do referido negócio jurídico como prestação de serviço também pode ocorrer se as partes não obedecerem aos critérios de repartição dos lucros convencionados no contrato.³⁰⁴ O mesmo pode ocorrer se houver distribuição de lucros inexistentes ou fictícios, não escriturados³⁰⁵ ou oriundos de manobras contábeis.³⁰⁶

3.4 Nome empresarial

O art. 325 do Código Comercial estabelecia que, na SCP, duas ou mais pessoas se reuniam para lucro comum, fazendo-o sem firma social. O Decreto n. 916, de 1890, que criou o registro de firmas e razões comerciais, dispunha em seu art. 3º, parágrafo 4º, que a SCP não podia ter firma que indicasse a existência de sociedade. O Código Civil de 2002, de igual forma, estabelece em seu art. 1162 que a SCP não pode ter firma ou denominação.

A SCP não possui nome empresarial, uma vez que é o sócio ostensivo, e apenas ele, quem age e apõe sua assinatura nas operações.³⁰⁷ Isso ocorre porque a SCP é interna, sendo eficaz somente em relação a seus sócios.

Se a SCP detivesse nome empresarial, haveria publicidade, caracterizando-se outro tipo societário, que não a SCP.³⁰⁸ Com efeito, o nome empresarial, a denominação, ou mesmo a mera designação, são próprios de entes dotados de publicidade, é dizer, entes

³⁰³ Sobre o tema e seus reflexos tributários, *vide*: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário**: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397; FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias**: estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 552; e MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação**: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2015, p. 70-75.

³⁰⁴ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019.

³⁰⁵ Após verificar o pagamento de lucros a sócios de SCP em montante superior ao existente, o acórdão n. 1401-003276, de 20.03.2019, determinou a tributação da operação pelo IRPF, de acordo com a tabela progressiva de sua incidência (CARF. **Acórdão n. 1401-003276, de 20 mar. 2019**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2019).

³⁰⁶ Voltaremos a este tema no Capítulo 6, quando forem abordadas as consequências tributárias da distribuição de lucros fictícios ou inexistentes.

³⁰⁷ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 248.

³⁰⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 320.

para os quais a lei impõe registro e, pois, publicidade, sejam eles providos ou não de personalidade jurídica.

É o que sucede, por exemplo, com as seguintes sociedades personificadas, todas marcadas pela publicidade: sociedades simples, limitadas e anônimas, as quais devem ter denominação ou nome empresarial (art. 997, inciso II, e 1155, parágrafo único, do Código Civil e art. 3º da Lei n. 6404/76).

É também o que ocorre com os consórcios de empresas, cujo ato constitutivo deve ser arquivado no registro do comércio, o que lhes assegura publicidade, sem, contudo, conferir-lhes personalidade jurídica (art. 278, parágrafo 1º, e 279, parágrafo único, da Lei n. 6404/76). Nos consórcios, as consorciadas têm a faculdade de eleger designação que identifique o empreendimento, conferindo segurança, proteção, quiçá credibilidade ao negócio consorcial.³⁰⁹ Apesar da facultatividade da designação nos consórcios – facultatividade essa extraída da literalidade do art. 279, inciso I, da Lei n. 6404, segundo o qual o respectivo contrato deve indicar a designação do consórcio “se houver” –, tem razão Modesto Carvalhosa quando afirma que sua função é atender ao regime de publicidade do consórcio, decorrente do indispensável registro de seu ato constitutivo, de modo que, mesmo não sendo obrigatória pela literal disposição da lei, a designação, na prática, é indispensável.³¹⁰

Note-se que não é o fato de a SCP não deter personalidade jurídica que a desobriga de adotar nome empresarial, denominação ou simples designação. Até mesmo entes desprovidos de personalidade jurídica adotam designação, como se dá com os consórcios. O nome empresarial, a denominação ou designação são próprios dos entes dotados de publicidade, prestando-se a que a sociedade, a empresa ou o consórcio se manifestem perante terceiros, identificando a existência de uma organização.³¹¹ A SCP não se sujeita àquela obrigação por ser interna e ineficaz perante terceiros e, pois, por não ter a publicidade como um de seus elementos característicos. O empreendimento constitutivo da SCP gira sob a denominação ou firma do sócio ostensivo, que exerce o objeto social da sociedade.³¹²

³⁰⁹ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 93.

³¹⁰ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas** – Artigos 243 a 300. t. 2, v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 370.

³¹¹ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 784.

³¹² *Ibid.*, p. 787.

A ausência de nome empresarial na SCP não impede que os sócios adotem uma designação para a SCP – a qual será interna do ponto de vista de sua eficácia. Isso, aliás, já acontece para atender às exigências da RFB. É que, por força da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de apuração de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, as operações e os resultados da SCP devem ser escriturados destacadamente, é dizer, separando-os dos registros atinentes às atividades do sócio ostensivo empreendidas fora da SCP, de tal forma a permitir que a apuração dos referidos tributos, quando referentes à conta de participação, seja feita independentemente da tributação do sócio ostensivo, ainda que em nome dele.^{313,314}

O destacamento das operações e resultados da SCP feito quando da elaboração da escrituração comercial não acarreta a atribuição de nome empresarial à SCP, dado que essa sociedade não exerce qualquer atividade, fazendo-o, apenas, o sócio ostensivo. O destacamento corresponde a mero título que identifica as transações afetas à SCP.³¹⁵

O uso, pelo sócio ostensivo, em sua escrituração, de título ou designação interna que individualize os negócios da SCP, determinada pela RFB, não acarreta, *de per se*, sua exteriorização, tampouco seu desvirtuamento, sendo até mesmo prudente que ele o faça com vistas a evitar que o vínculo entre os sócios ostensivo e participante seja confundido com uma sociedade em comum. Tal procedimento tem ainda mais razão nas SCP com mais de um sócio ostensivo, devendo, neste caso, ser adotada a mesma designação nas escriturações de todos eles para que haja congruência das várias contas contábeis, permitindo-se, por decorrência, a identificação da SCP e de seus integrantes.³¹⁶

Voltaremos ao tema da designação da SCP, determinada pela RFB, quando analisarmos, no Capítulo 5, a inscrição da referida sociedade no CNPJ e a escrituração de suas operações.

3.5 Sede ou endereço

A SCP não tem sede ou endereço. A sede ou o endereço definem o domicílio onde se podem exercitar e cumprir os direitos e obrigações deles resultantes (art. 78 do Código Civil). Trata-se de atributos característicos de entes que podem contratar ou ser

³¹³ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 51-52.

³¹⁴ Trataremos da escrituração das operações e resultados da SCP e dos demais aspectos de sua tributação no Capítulo 5.

³¹⁵ MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Atual. Carlos Henrique Abrão. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 190-191.

³¹⁶ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 47.

contratados, demandar ou ser demandados, ainda que não detenham personalidade jurídica, isto é, atributos de entes que ostentam capacidade negocial e processual.

Personalidade jurídica ou capacidade de direito não se confundem com capacidade de ação e de ato referente a negócios jurídicos (capacidade processual ou negocial).³¹⁷ Em outros dizeres, pode haver capacidade negocial e processual sem haver personalidade jurídica.

Como explica Fábio Konder Comparato, a personalização é uma técnica jurídica utilizada para que se atinjam certos objetivos, a exemplo da autonomia patrimonial e da limitação ou supressão de responsabilidades individuais. Isso não significa dizer que todo sujeito de direito seja dotado de personalidade jurídica. Há entes sem personalidade jurídica, mas com poderes mínimos. Prova disso é que a lei atribui direitos, conforme destaca o autor, a certos agregados patrimoniais, como o espólio e a massa falida, sem lhes atribuir personalidade jurídica. Para o autor, o Direito Comercial tem, nesse particular, exemplos históricos, como a parceria marítima, as sociedades em comum e as SCP.³¹⁸

Conquanto entes sem personalidade jurídica possam deter poderes mínimos, para nós, isso não ocorre com a SCP. É que a SCP, mais do que desprovida de personalidade jurídica, é interna e ineficaz perante terceiros, o que significa dizer que não se obriga junto a eles e que, logo, não possui capacidade negocial, nem processual.^{319,320} Os terceiros só têm ação contra aquele com quem contrataram: o sócio ostensivo³²¹, que é quem exerce a atividade constitutiva do objeto social. Exceção é feita na hipótese em que o sócio

³¹⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. t. 1, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 155.

³¹⁸ COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 344.

³¹⁹ Pela ausência de capacidade processual da SCP, *vide*: CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 231; YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Reflexos processuais da sociedade em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo: Dialética, n. 116, 2012, p. 36; ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 55; ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 49; COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 186; LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 48; e STJ. **Recurso Especial n. 474704-PR**. 3ª Turma, Relator Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Brasília, j. 17 dez. 2002. Pela ausência de capacidade processual e negocial da SCP: GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 49-54; e BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 135.

³²⁰ Pela existência de capacidade processual da SCP, *vide*: TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 70.

³²¹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 48.

participante tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, quando responderá solidariamente com este pelas obrigações em que intervier (art. 993, parágrafo único, do Código Civil). Mas, mesmo nesta hipótese, a reponsabilidade será dos sócios, e não da sociedade, porque a última é interna e ineficaz perante terceiros, não detendo capacidade negocial ou processual.

Coerentemente com essas características, a SCP não detém sede ou endereço.

Em que pese não tenha sede ou endereço, os sócios da SCP podem convencionar um local que sirva, entre eles, de centro de operações para reuniões ou deliberações periódicas, sem prejuízo de também convencionarem foro para a solução de conflitos entre eles.³²² Esse local pode ser o endereço ou a sede do sócio ostensivo.³²³ A despeito de não ter sede, endereço, nem órgãos que a representem juridicamente no plano externo, internamente, a SCP pode ter assembleia que vigie e vele pelos interesses dos sócios.³²⁴ Tudo isso, no entanto, será interno, porque, como dito e redito, a sociedade não é eficaz perante terceiros.

Para fins de inscrição da SCP no CNPJ, a RFB determina a indicação de sede ou endereço, o que fez sem contrariar as características essenciais do instituto. Isso porque, como se verá no Capítulo 5, a sede ou endereço constante naquele cadastro é do sócio ostensivo, que se apresenta às autoridades fiscais e que é contribuinte do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre os resultados oriundos do respectivo empreendimento.

3.6 Contrato social e meios de prova

O contrato social da SCP regula as relações *interna corporis* dos sócios, definindo os deveres e os direitos de cada um, bem como as regras de partilha de lucros e perdas entre eles.³²⁵

O art. 325 do Código Comercial dispensava, para a formação de SCP, as formalidades necessárias à constituição dos demais tipos societários, permitindo que a existência daquela sociedade fosse provada por qualquer meio admitido nos contratos

³²² SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 98-99. No mesmo sentido, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 54-55.

³²³ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 187.

³²⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 322.

³²⁵ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 100.

comerciais, na forma disciplinada pelo art. 122, o qual fazia alusão às escrituras, aos escritos particulares, às notas dos corretores e às certidões extraídas dos seus protocolos, às correspondência epistolares, aos livros dos comerciantes e à prova testemunhal.

O Código Civil de 2002, embora sem enumerar meios de prova, em seu art. 992 estabelece que a constituição da SCP independe de qualquer formalidade, podendo sua existência ser provada por todos os meios de direito.

Como se vê, tanto no regime do Código Comercial de 1850, como naquele do Código Civil de 2002, a simplicidade sempre foi nota característica da SCP. Não há formalidades necessárias à sua constituição. Não é necessário, assim, que se elabore ato constitutivo sujeito a requisitos previstos em lei, a exemplo daqueles arrolados no art. 997 do Código Civil de 2002, que disciplina o contrato social das sociedades simples.³²⁶ Por decorrência dessa informalidade, a prova do pacto firmado entre as partes pode ser feita por qualquer meio lícito. Não se exigindo forma especial para sua celebração, admite-se, até mesmo, que a SCP seja constituída verbalmente.³²⁷

A SCP pode ser provada por diferentes meios, como documentos públicos ou particulares, notas ou certidões, correspondência, inclusive eletrônica, livros do sócio ostensivo, confissão, presunções, indícios, prova testemunhal e até mesmo pela prática reiterada que revele o comportamento das partes no sentido de integrarem uma sociedade.³²⁸

Quanto à prova indiciária, admite-se a demonstração da existência da SCP quando constatada a presença dos elementos elencados de forma exemplificativa no art. 305 do

³²⁶ Sobre os atos constitutivos de sociedades em geral, seus elementos essenciais e seu conteúdo, *vide*: BOTREL, Sérgio. Ato constitutivo das sociedades. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: introdução ao direito comercial e teoria geral das sociedades. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 327-358; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. O ato constitutivo e seus elementos essenciais. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 131-168; e id. Conteúdo do ato constitutivo. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 169-202.

³²⁷ Cf. id. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 248; Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 218; e MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 339.

³²⁸ Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 215, 218; e BOTREL, Sérgio. Ato constitutivo das sociedades. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: introdução ao direito comercial e teoria geral das sociedades. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 345.

Código Comercial de 1850 relativos à presunção da existência das chamadas “sociedades de fato”.

Na vigência do Código Comercial de 1850, embora não houvesse qualquer qualificação na lei, a doutrina aludia às figuras da sociedade de fato (que não possuía qualquer ajuste escrito) e da sociedade irregular (que possuía ajuste escrito, porém não registrado³²⁹). No Código Civil de 2002, as referidas figuras foram substituídas pela sociedade em comum³³⁰, não mais havendo menção aos indícios presuntivos de sua existência, como havia no art. 305 do Código Comercial de 1850. Mesmo assim, os indícios arrolados de forma exemplificativa no art. 305 podem contribuir para a identificação da existência de SCP.

Para a sociedade em comum, diferentemente do que acontece com a SCP, o Código Civil de 2002 requer prova escrita para que os sócios provem as relações entre si ou com terceiros (art. 108). Isso ocorre porque a sociedade em comum tem aptidão de ser levada a registro, personificando-se e, assim, tornando-se regular, o que não acontece na SCP³³¹, a qual, mesmo que tenha o respectivo contrato levado a registro, não adquire personalidade jurídica (art. 993).

Registre-se que a SCP não se confunde com a sociedade em comum ou com as outrora chamadas sociedades de fato, porque a primeira, mesmo sem contrato escrito, é regular, entrando no mundo jurídico, enquanto as outras não o são, adentrando somente no mundo fático.³³² A despeito disso, como dito, os indícios previstos no art. 305 do Código

³²⁹ Sobre os debates e a distinção feita pela doutrina entre as sociedades de fato e irregular, *vide*: FERREIRA, Waldemar. **Instituições de Direito Comercial**: O estatuto do comerciante e da sociedade mercantil. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1944, p. 255; e REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 1. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 412. Sobre as divergências doutrinárias a propósito dessa distinção, *vide*; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **A sociedade em comum**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 25-31.

³³⁰ Erasmo Valladão Azevedo e Novas França relata que, para a grande maioria da doutrina, a sociedade em comum disciplinada pelo Código Civil abrange as antigas sociedades de fato e as sociedades irregulares (**A sociedade em comum**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 121). Em sentido oposto, Marcelo Andrade Féres entende que, a par da sociedade em comum – que compreende apenas as sociedades em fase de organização, ainda existem a sociedade de fato (sem prova escrita, ou em que os seus membros não têm consciência da sua situação de sócios) e a sociedade irregular (assim entendida aquela sociedade com irregularidades ulteriores ao registro do ato constitutivo). Um dos alicerces da tese de Andrade Féres acerca da conceituação de sociedade em comum é a literalidade do art. 986 do Código Civil, cuja parte inicial diz que: “Enquanto não inscritos os atos constitutivos [...]”, o que autorizaria a conclusão, no entender do autor, de que as sociedades em comum são apenas aquelas em fase de organização (**Sociedade em comum**: disciplina jurídica e institutos afins. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 148-149).

³³¹ FÉRES, Marcelo Andrade. **Sociedade em comum**: disciplina jurídica e institutos afins. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 109.

³³² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 325.

Comercial³³³, presuntivos da existência de qualquer sociedade, podem ser estendidos à SCP, com vistas a averiguar a contratação, entre as partes, deste tipo societário.³³⁴

Quanto à prova exclusivamente testemunhal, a doutrina diverge sobre a possibilidade de sua realização.³³⁵ Isso porque o Código Comercial estabelecia, em seu art. 123, que a prova exclusivamente testemunhal só era admissível nos contratos cujo valor não excedesse a quatrocentos mil-réis. O CPC/73, de forma semelhante, dispunha que a prova exclusivamente testemunhal só se admitia nos contratos cujo valor não excedesse o décuplo do maior salário mínimo vigente no país, ao tempo em que foram celebrados; se o valor superasse a cifra apontada, a prova testemunhal deveria ser acompanhada de “começo de prova por escrito” (art. 401 e 402, inciso I). O art. 141 do Código Civil de 1916 e o art. 227 do Código Civil de 2002 também faziam limitação valorativa.

Esse debate, contudo, perdeu relevância.

Primeiro, porque todas as referidas limitações valorativas foram revogadas por legislação superveniente. O CPC/15 não repetiu a limitação probante da prova testemunhal, contida nas legislações anteriores, relacionada ao valor do contrato, tendo apenas disposto que, nos casos em que a lei exigir prova escrita da obrigação, é admissível a prova testemunhal quando houver “começo de prova por escrito” (art. 444).

Segundo, porque, embora a lei civil, como visto, não exija documento escrito como condição necessária à prova da existência da SCP (art. 992 do Código Civil), a legislação tributária obriga que o sócio ostensivo apresente à RFB documento comprobatório da existência da SCP. Como será examinado no Capítulo 5, a RFB impõe que a SCP tenha inscrição no CNPJ, devendo o sócio ostensivo, por decorrência, provar a existência da sociedade por meio de algum documento. Ou seja, deve haver, na dicção do art. 444 do CPC/15, um “começo de prova por escrito” ou algum elemento material que demonstre a formação da sociedade, ainda que as partes não confeccionem um contrato

³³³ São indícios, segundo o art. 305: sempre que alguém exercita atos próprios de sociedade, não praticados regularmente sem a qualidade social, dentre eles: negociação promíscua e comum; aquisição, alheação, permutação, ou pagamento comum; se um dos associados se confessa sócio, e os outros o não contradizem por uma forma pública; se duas ou mais pessoas propõem um administrador ou gerente comum; a dissolução da associação como sociedade; o emprego do pronome nós ou nosso nas cartas de correspondência, livros, fatura, contas e mais papéis comerciais; o fato de receber ou responder cartas endereçadas ao nome ou firma social; o uso de marca comum nas fazendas ou volumes; e o uso de nome com a adição – e companhia.

³³⁴ Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 218-219; GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 192; e YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Reflexos processuais da sociedade em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo: Dialética, n. 116, 2012, p. 38.

³³⁵ Pela impossibilidade, *vide*: *ibid.*, p. 39.

social com todas as cláusulas de funcionamento da sociedade e de direitos e deveres dos sócios. Este fato, se não obsta a constituição verbal de SCP, ao menos impõe maior formalidade à SCP, diminuindo sua simplicidade. Isso, contudo, consoante será examinado no Capítulo 5, não desqualifica ou desvirtua a SCP, porquanto o documento exigido pela RFB não é revestido de requisitos ou condições especiais, sendo necessário, apenas, que se prove a SCP, ficando preservada a simplicidade desse tipo societário.³³⁶

Pontes de Miranda, analisando a questão do registro de documento comprobatório da existência da SCP sob a perspectiva tributária, muito antes das normas da RFB, relatou que a SCP formada verbalmente ou por meio de cartas guardadas sob sigilo dificultava a fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária por parte das autoridades fiscais, além de poder acarretar ao sócio ostensivo o risco de se lhe exigir o imposto de renda sobre a totalidade dos lucros do empreendimento na hipótese de não identificação da sociedade. Para contornar esses problemas, o jurista afirmou que a lei fiscal poderia exigir o registro de documento comprobatório da existência da SCP, caso existente. O registro do referido documento nas repartições fiscais, segundo o jurista, seria recomendável, também, de modo a evitar que ela fosse confundida com outro tipo societário³³⁷, notadamente com a sociedade em comum.

Consoante observa José Edwaldo Tavares Borba, há uma faixa fronteira da SCP com a sociedade em comum, podendo o sócio participante ser confundido com o sócio da última sociedade, do que resultaria sua responsabilidade ilimitada.^{338,339,340} É por esse motivo que o autor recomenda a formalização e o arquivamento do ato constitutivo da SCP no registro comercial, o qual, conquanto não obrigatório, é autorizado pelo art. 32, da Lei

³³⁶ Em sentido oposto, entendendo que a norma infralegal tributária teria invadido a seara do Direito Comercial, incorrendo em ilegalidade, *vide*: COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258; e MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 364.

³³⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 337-338.

³³⁸ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 114.

³³⁹ No mesmo sentido, *vide*: REQUIÃO, Rubens. Conta de participação, consórcio e parceria – Formas associativas não personalizadas. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 105, 1997, p. 40.

³⁴⁰ Sobre a possibilidade de a SCP confundir-se com a sociedade em comum, quando houver mais de um sócio ostensivo (art. 996, parágrafo único, do Código Civil) ou quando o sócio participante se imiscuir na gestão social (art. 993, parágrafo único, do Código Civil), *vide*: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **A sociedade em comum**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 127.

n. 8934, de 1994³⁴¹, cujo inciso II, “e”, dispõe que qualquer ato de interesse do empresário e de empresas mercantis é passível de arquivamento naquele registro.

Nem o registro comercial, ou civil de pessoas jurídicas, ou de títulos e documentos, nem o registro nas repartições fiscais, desnatura o instituto, o que, de resto, é confirmado pelo art. 993, *in fine*, do Código Civil de 2002, segundo qual o arquivamento do ato constitutivo da SCP não tem o condão de conferir personalidade jurídica à sociedade. O registro, na verdade, apenas torna a SCP menos informal.

3.7 Relação com terceiros

A SCP, como explica Carvalho de Mendonça, não aparece juridicamente aos olhos do público, já que, nessa sociedade, somente o sócio ostensivo obriga-se perante terceiro. Já o sócio participante, ou oculto, obriga-se, exclusivamente, perante o sócio ostensivo e nas condições estabelecidas no contrato.³⁴² No entanto, se porventura tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, o sócio participante será solidariamente responsável pelas correspondentes obrigações (art. 991, parágrafo único; e art. 993, parágrafo único).

Na mesma direção, Waldemar Ferreira afirma que a SCP é sociedade apenas nas relações entre os sócios, inexistindo em relações com terceiros e, mais, confundindo-se com o sócio ostensivo, sob cujo nome empresarial se apresenta.³⁴³ Sendo a SCP, para o autor, sociedade “para uso interno”, ela não se obriga com terceiros, não contrata, tampouco opera.³⁴⁴

Acrescente-se que, além de a SCP não se relacionar externamente, não é característico dessa modalidade associativa que o sócio participante se obrigue junto a terceiro. Sua obrigação, seu vínculo, é com o sócio ostensivo. O não engajamento do sócio participante com terceiros constitui um dos elementos representativos da causa jurídica da SCP, consoante analisado no Capítulo 2 e conforme examinado neste capítulo quando tratamos do sócio participante.

Se, internamente, a SCP constitui um contrato de sociedade de caráter plurilateral, associativo, de cooperação ou colaboração, externamente, ela é ineficaz. No plano externo,

³⁴¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 114.

³⁴² CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 226, 231.

³⁴³ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 532.

³⁴⁴ *Ibid.*, p. 534.

quem se apresenta é o sócio ostensivo, de tal sorte que a natureza das relações por ele travadas com terceiros dependerá das características do respectivo negócio jurídico, podendo, assim, a título ilustrativo, ser um contrato bilateral de compra e venda ou um contrato unilateral de doação.

Por fim, cumpre destacar que o fato de a SCP não integrar, juridicamente, relações com terceiros não significa que ela – ou que os resultados dela provenientes – seja oculta do ponto de vista tributário. Como será analisado no Capítulo 5, não obstante a SCP não se relacione com terceiros, os resultados do empreendimento estão submetidos à tributação, devendo, de conseguinte, ser informados às autoridades fiscais.

3.8 Capital social

A SCP não detém capital social.³⁴⁵ O Código Comercial, corretamente, a ele não aludia. O Código Civil de 2002, da mesma forma, não trata do capital social ao disciplinar a SCP.

Antes de explicar os motivos da afirmação feita no parágrafo anterior, cumpre destacar que o capital social não é elemento característico das sociedades, como demonstrado no capítulo anterior, quando verificamos que, para a qualificação do negócio como contrato de sociedade, basta que as partes estejam animadas em torno de um fim comum, contribuindo todas elas, de algum modo, para o seu alcance, partilhando, afinal, os respectivos resultados.³⁴⁶

O art. 1094, inciso I, do Código Civil de 2002 confirma que o capital social não constitui elemento intrínseco do contrato de sociedade ao dispensar sua indicação para as sociedades cooperativas – tipo societário personificado.

O capital social é entendido, em linhas gerais, como o valor correspondente à participação do sócio ou acionista na sociedade, decorrente de aportes por eles realizados mediante a transferência de dinheiro, bens ou créditos, ou ainda resultante de conversões de reservas ou lucros.³⁴⁷ No passado, entendia-se que a principal função do capital social era servir como garantia de credores da sociedade.³⁴⁸

³⁴⁵ Nesse sentido, *vide*: CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 232.

³⁴⁶ Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 57.

³⁴⁷ HÜBERT, Ivens Henrique. Capital Social. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: introdução ao Direito Comercial e teoria geral das sociedades, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 382.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 385.

Na vigência do Decreto-lei n. 2627, de 26.9.1940, que dispunha sobre as sociedades por ações, o capital social correspondia, exatamente, à cifra dos bens, direitos, créditos ou dinheiro a ele incorporados.

Ocorre que, com a Lei n. 6404/76, o capital social deixou de representar, necessariamente, a soma de todas as entradas de capital, diante da possibilidade da constituição de reservas destinadas a outros fins (art. 200 da Lei n. 6404), formadas pelo ágio na subscrição de ações com valor nominal ou por parte do valor de emissão de ações sem valor nominal.³⁴⁹

De acordo com o art. 13, parágrafo 2º, o art. 182, parágrafo 1º, e o art. 200, todos da Lei n. 6404/76, na emissão de ações com valor nominal, eventual ágio deve ser levado à conta de reserva de capital, podendo, ou não, ser incorporado ao capital social. Ou seja, o ágio contabilizado em reserva de capital não integra, e nem é obrigatoriamente incorporado em momento posterior, ao capital social, o que evidencia que, nesses casos, o montante aportado pelo acionista na sociedade não corresponde ao capital social.

Por sua vez, nas sociedades com ações sem valor nominal, quando da fixação do preço de sua emissão, faz-se possível destinar parte dele à formação de reserva de capital. Nesse caso, o capital social não corresponderá a todos os ingressos de bens, créditos ou direitos dos acionistas, pois parte desses ingressos se destinará à formação da reserva de capital, consoante admitido pelo art. 14 da Lei n. 6404/76.

Esses apontamentos acerca do ágio e do preço de emissão de ações sem valor nominal demonstram que, de acordo com a legislação societária, o capital social pode ser inferior ao total das cifras ingressadas na companhia.³⁵⁰

Além disso, o capital social é uma garantia apenas relativa de credores.³⁵¹ É que, uma vez iniciadas as atividades da sociedade, geralmente, deixa de haver correlação entre a cifra do capital social e sua efetiva robustez econômica; a garantia, na verdade, é o próprio patrimônio da entidade, o qual pode ser maior ou menor do que o capital social, conforme

³⁴⁹ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas** – Artigos 1º a 74. v. 1, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 45.

³⁵⁰ Ives Henrique Hübert ainda acrescenta que a capitalização de lucros e reservas, empréstimos dos sócios à sociedade, redução do capital por perdas, superavaliação de bens, parcelas não integralizadas, dentre outros fatores, contribuem para que haja desconexão entre o valor do capital social e a efetiva soma das entradas dos sócios (Capital Social. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: introdução ao Direito Comercial e teoria geral das sociedades**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 384).

³⁵¹ HÜBERT, Ivens Henrique. Capital Social. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: introdução ao Direito Comercial e teoria geral das sociedades**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 386-387.

o sucesso ou insucesso do empreendimento.³⁵² Idealmente, o patrimônio líquido não deve ser inferior ao capital social, devendo o último manter-se íntegro durante toda a vida do empreendimento social, pois ele delimita o valor primitivo dos bens trazidos para a formação da sociedade, mas é o patrimônio (efetivo, ou real), e não o capital social (meramente nominal), que responde perante credores.³⁵³ Nessas condições, o capital social constitui elemento meramente contábil, que representa uma garantia apenas indireta de credores, conquanto revestida de utilidade, na medida em que funciona como ferramenta de controle do patrimônio contra ações dos sócios e administradores.³⁵⁴

À luz das considerações precedentes, pode-se afirmar que: a) o capital social não necessariamente representa a soma de todas as entradas de capital, embora deva ser quantificado, funcionando como garantia mínima de credores; e b) o capital social reflete apenas o número de quotas ou ações emitidas³⁵⁵, como confirmam os art. 997, inciso IV, e 1055 do Código Civil e o art. 11 da Lei n. 6404/76, ao cuidarem, respectivamente, das sociedades simples, limitada e anônima.

Os elementos característicos acima apontados, que identificam o capital social, permitem-nos concluir que:

- não há capital social na SCP porque o patrimônio empregado pelo sócio ostensivo na consecução do objeto constitutivo do empreendimento não pertence à sociedade^{356,357};

- não há capital social na SCP porque a sociedade é interna, não operando efeitos externamente, pelo que, se lhe fosse atribuído capital, a estipulação teria validade somente entre os sócios, não servindo a correspondente cifra de garantia, ainda que indireta, a credores, dada a ineficácia desse tipo societário em relação a terceiros; e

- não há capital social na SCP, porque, sendo interna e funcionando somente entre seus sócios, a sociedade não emite quotas ou ações.³⁵⁸

³⁵² Nesse sentido, *vide*: MÜSSNICH, Francisco Antunes Maciel; PERES, Fábio Henrique. Notas acerca das quotas no Direito Brasileiro. In: AZEVEDO, Luís André N. de Mora; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro (Coords.). **Sociedade Limitada contemporânea**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 96; e VIVANTE, Cesar. **Tratado de Derecho Mercantil**. v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932, p. 207.

³⁵³ BULGARELLI, Waldirio. **Manual das sociedades anônimas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 98.

³⁵⁴ SCALZILLI, João Pedro. **Confusão patrimonial no Direito Societário**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 39.

³⁵⁵ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas – Artigos 1º a 74**. v. 1, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 47-48.

³⁵⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 335.

³⁵⁷ Adiante, ainda neste capítulo, analisaremos o tema relativo à titularidade dos bens utilizados no desenvolvimento do empreendimento da SCP, quando examinarmos o patrimônio especial da sociedade.

Não obstante a SCP não disponha de capital social³⁵⁹, o item 6.1 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987, estabelece que os valores entregues pelos sócios constituirão o capital da SCP, o qual deverá ser registrado em conta representativa do patrimônio líquido da SCP.³⁶⁰ A norma tributária decorre da equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.³⁶¹

Não há desvirtuamento do instituto em decorrência da determinação da legislação tributária. A maleabilidade da SCP permite até mesmo que as partes convençionem o capital da sociedade e sua participação neste capital, dividindo-o em quotas, se o desejarem.³⁶²

Do ponto de vista tributário, a determinação de que seja indicado capital social deve ser entendida como medida de controle, que viabiliza a aplicação da legislação tributária.

Adiante, ver-se-á que, não obstante a SCP seja desprovida de capital social, aplicam-se à referida sociedade e a seus sócios as normas que disciplinam o pagamento ou

³⁵⁸ Não obstante a sociedade não emita quotas ou ações, seus sócios podem emitir títulos ou certificados que permitam a transmissão da posição contratual de sócio da SCP, a qual é admitida pelo art. 995 do Código Civil. Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 226-228; LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 79-83; GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 96; ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 103-105; BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 139; e ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 52-53. Em sentido oposto, defendendo não ser possível a emissão de ações se a sociedade não detém capital social, *vide*: CUNHA GONÇALVES, Luís da. **Da conta em participação**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1923, p. 98-99.

³⁵⁹ Também pela ausência de capital social na SCP, *vide*: ALMEIDA, Carlos Guimarães de, op. cit., p. 49; ASCARELLI, Tullio. Sociedade em conta de participação e imposto de selo. **Ensaio e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 360-361; EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 747; e COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513. Em sentido oposto, mas partindo da concepção – bastante difundida à época – de que o capital social equivaleria à soma das contribuições dos sócios, devendo-se, assim, atribuir ao capital social da SCP o valor equivalente aos aportes dos sócios, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de, op. cit., p. 88-89.

³⁶⁰ Antes da Instrução Normativa SRF n. 179/87, a Instrução Normativa SRF n. 49/87, que lhe antecedeu no tratamento da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de IRPJ, já aludia ao capital social de tal sociedade.

³⁶¹ Antes mesmo da equiparação, a legislação tributária fez alusão ao capital social da SCP para efeito de aplicação de incentivos fiscais, o que se viu, por exemplo, na Portaria Normativa IBDF n. 8, de 1977, a qual disciplinou o incentivo tratado no Decreto-lei n. 1134, de 16.11.1970, dispondo que o capital da sociedade seria equivalente ao valor do projeto aprovado (cf. LACERDA, Galeno. Sociedade em conta de participação. In: _____. **Direito Comercial: sociedades mercantis – casos selecionados**. v. 9. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 152). Faremos referência ao citado incentivo fiscal no Capítulo 5.

³⁶² Paulo M. R Brancher recomenda que o contrato social da SCP contenha, por exemplo, o capital da sociedade e a quota de cada sócio no capital social, além de mecanismos de controle que evitem diluição da participação acionária dos sócios (Sociedade em conta de participação. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima**, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 37-38).

crédito de JCP e a devolução de capital em bens e direitos, dispostas, respectivamente, nos art. 9º e 22 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, o que se dá em virtude da mencionada equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.

Ver-se-á também que, em que pese a SCP não ter capital social, a legislação tributária determina que os sócios procedam à avaliação de seu investimento no empreendimento pelo MEP ou pelo método do custo (art. 183, inciso III, e art. 248, inciso II, ambos da Lei n. 6404/76 e item 6 da Instrução Normativa SRF n. 179).

Voltaremos aos temas da indicação de capital social na SCP e da avaliação de investimento no Capítulo 5 e aos temas do pagamento ou crédito de JCP e da devolução de capital em bens e direitos no Capítulo 6, quando examinarmos os aspectos tributários da conta de participação.

3.9 Fundo social (patrimônio especial)

O art. 994, *caput*, do Código Civil de 2002, na disciplina da SCP, estabelece que a contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial objeto da conta de participação. O Código Comercial de 1850 aludia aos fundos sociais para designar aquilo que o Código Civil de 2002 qualifica como patrimônio especial. Trata-se, tanto um, como outro, dos bens e direitos alocados à consecução da atividade da SCP, é dizer, empregados em negócios sociais feitos em proveito comum dos sócios.³⁶³

Os bens e direitos empregados pelos sócios para o desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social não pertencem à SCP. Na verdade, eles pertencem a um, a alguns ou a todos os sócios. Tanto é assim que o parágrafo 1º do art. 994 do Código Civil dispõe que a especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

Não há uniformidade de pensamento sobre a quem pertence o patrimônio empregado no desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social da SCP.

Waldemar Ferreira entende que os bens utilizados no empreendimento se agregam ao patrimônio do sócio ostensivo, acrescentando que, quando o sócio participante entrega bens ao sócio ostensivo para que ele os venda, a entrada desses bens em seu estabelecimento faz com aqueles a este se incorporem.³⁶⁴

³⁶³ Cf. LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 65.

³⁶⁴ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 537.

João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli também entendem que, em regra, as entradas de cada sócio passam a compor o patrimônio do sócio ostensivo, formando um patrimônio especial dentro do patrimônio geral deste.³⁶⁵ Os efeitos de tal especialização patrimonial, prosseguem os autores, são meramente internos, alcançando os sócios, e não terceiros.³⁶⁶ É como se manifestam Rachel Sztajn³⁶⁷, e Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza e Maria Celina Bodin de Moraes³⁶⁸.

No mesmo sentido manifesta-se Mauro Brandão Lopes, que refuta com veemência as posições contrárias, que não reconhecem a incorporação dos bens ao patrimônio do sócio ostensivo, o que o autor faz escorado nos art. 327 e 328 do Código Comercial de 1850, sustentando suas conclusões no fato de os fundos sociais afetados ao empreendimento da SCP responderem por todas as dívidas oriundas da sociedade e também pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo.³⁶⁹ Ainda assim, em outra passagem, o autor reconhece que, em algumas situações, o sócio participante confere a coisa ao sócio ostensivo somente a título de uso e gozo, hipótese em que não há transferência de propriedade, escapando a coisa tanto aos credores do ostensivo como aos credores sociais.³⁷⁰ Em igual sentido, manifesta-se Alfredo de Assis Gonçalves Neto.³⁷¹

Cunha Gonçalves, por sua vez, entrevê a existência de copropriedade entre os sócios da SCP, a qual só existe nas relações dos sócios entre si, tratando-se, pois, de copropriedade de natureza singular, que não pode ser invocada pelo sócio ostensivo com vistas a libertar os bens comuns de seus credores.³⁷² Assim, pode-se dizer que, na visão do autor, a copropriedade é interna, figurando o sócio ostensivo, perante terceiros, como o proprietário dos fundos sociais.

Já Carvalho de Mendonça entende que cada sócio da SCP conserva a propriedade dos bens que destina às operações da sociedade. Contudo, quando tais bens são entregues ao sócio ostensivo, compondo o fundo social, incorporam-se ao patrimônio deste, de modo

³⁶⁵ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 239-240.

³⁶⁶ Ibid., p. 242.

³⁶⁷ SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 178.

³⁶⁸ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 70.

³⁶⁹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 67-75.

³⁷⁰ Ibid., p. 87.

³⁷¹ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 185, 197.

³⁷² CUNHA GONÇALVES, Luís da. **Da conta em participação**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1923, p. 120.

que os credores têm naquele fundo – e também no patrimônio particular do sócio ostensivo – sua garantia.³⁷³

Há também o entendimento – que nos parece acertado – de que os bens que compõem o patrimônio especial da SCP tanto podem pertencer exclusivamente ao sócio ostensivo, como pertencer conjuntamente a este e ao sócio participante, ou somente ao sócio participante, podendo este ceder somente a posse dos bens àquele, conforme disposto em contrato ou em lei. É o que defendem, por exemplo, José Gabriel Assis de Almeida³⁷⁴, Rogério Ramires³⁷⁵, Carlos Guimarães de Almeida³⁷⁶ e Gustavo Oliva Galizzi³⁷⁷.

Pontes de Miranda, posicionando-se em linha com o entendimento descrito no parágrafo anterior, explica e exemplifica que o usineiro ou o fabricante de sapatos que integram SCP não transferem a propriedade de imóveis, ou de móveis infungíveis, embora nada obste a que transfiram as respectivas propriedades mediante registro do ato translativo; já se as contribuições forem em dinheiro ou coisas fungíveis, segundo o autor, a propriedade será transferida ao sócio ostensivo. Logo, em regra, não há copropriedade, mas mera comunhão dos sócios no uso dos bens empregados no interesse comum.³⁷⁸

Deve-se, em qualquer caso, para efeito de definição da titularidade dos bens empregados no desenvolvimento da SCP³⁷⁹, analisar o quanto contratado entre os sócios, bem assim as normas que disciplinam a constituição ou a transferência da propriedade, da posse, do uso ou de outros direitos reais.

³⁷³ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

³⁷⁴ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 93-101.

³⁷⁵ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 100.

³⁷⁶ ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 56-57.

³⁷⁷ Galizzi entende que, em regra, a propriedade dos aportes é do sócio ostensivo, podendo, no entanto, o participante manter a propriedade de seus bens, conferindo o uso e gozo ao ostensivo. Mas o autor entende que a copropriedade não é admissível, sob pena de inviabilizar a atividade do sócio ostensivo, pois compete a ele dispor, individual e exclusivamente, dos aportes nas relações com terceiros. Nesse sentido, *vide*: GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 82-90.

³⁷⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 325-326.

³⁷⁹ Diferentemente do que acontece na SCP, na sociedade em comum, o patrimônio especial é titularizado pelos sócios em conjunto, como declara o art. 988 do Código Civil. Nas sociedades em comum, os bens sociais respondem por dívidas da sociedade, ficando os sócios solidária, ilimitada, mas apenas subsidiariamente responsáveis pelas obrigações sociais. Exclui-se da responsabilidade subsidiária o sócio que contratou pela sociedade (art. 990 do Código Civil). Nesse sentido, *vide*: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **A sociedade em comum**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 45; e FÉRES, Marcelo Andrade. **Sociedade em comum: disciplina jurídica e institutos afins**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 110.

Em que pese a controvérsia doutrinária acima apontada, certo é que a SCP não é titular do patrimônio empregado pelo sócio ostensivo na consecução do objeto social. Quer dizer, a SCP não detém personalidade patrimonial, diferentemente do que se dá, por exemplo, nas sociedades com personalidade jurídica.³⁸⁰

A personalidade patrimonial é um atributo característico dos entes dotados de personalidade jurídica. Personalidade é a capacidade de ser titular ou sujeito passivo de direitos, obrigações, pretensões, ações e exceções.^{381,382}

Há quem entenda, no entanto, que entes desprovidos de personalidade jurídica podem deter patrimônio próprio. Nesse sentido, defendendo que os fundos de investimento possuem patrimônio próprio, a despeito de não deterem personalidade jurídica, é a opinião, por exemplo, de Arnoldo Wald³⁸³, Rodrigo de Freitas³⁸⁴ e Hermano Notaroberto Barbosa³⁸⁵.

Em sentido oposto, há aqueles que defendem que os fundos de investimento, por não deterem personalidade jurídica, não podem ser titulares de patrimônio separado, pertencendo tal patrimônio aos cotistas. É como pensam, por exemplo, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França³⁸⁶, Mário Tavernard Martins de Carvalho³⁸⁷, Elidie Palma Bifano³⁸⁸, e Sérgio Mourão Corrêa-Lima e Vinícius Rodrigues Pimenta³⁸⁹.

³⁸⁰ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 100.

³⁸¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. t. 1, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 155.

³⁸² Sobre as diversas teorias do patrimônio, *vide*: HILDEBRAND, Lucas Fajardo Nunes. Patrimônio, patrimônio separado ou especial, patrimônio autônomo. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário Contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 263-279.

³⁸³ WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 80, p. 15-23, 1990.

³⁸⁴ FREITAS, Rodrigo de Santos. Natureza jurídica dos fundos de investimento imobiliários e regimes de tributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 432-463.

³⁸⁵ BARBOSA, Hermano Notaroberto. Tributação das reorganizações de fundos de investimento. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coord.). **Mercado financeiro e de capitais: regulação e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 1143-1163.

³⁸⁶ FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. A natureza jurídica dos fundos de investimento. Conflito de interesses apurado pela própria assembleia de cotista. Quórum qualificado para destituição de administrador de fundo. In: _____ (Coord.). **Temas de Direito Societário, Falimentar e Teoria da Empresa**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 185-215.

³⁸⁷ CARVALHO, Mário Tavernard Martins de. Fundos de investimento: aspectos polêmicos. In: FREITAS, Bernardo Vianna; VERSIANI, Fernanda Valle (Coords.). **Fundos de investimentos: aspectos jurídicos, regulamentares e tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15-33.

³⁸⁸ BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 306.

³⁸⁹ CORRÊA-LIMA, Sérgio Mourão; PIMENTA, Vinícius Rodrigues. Fundos de investimento. In: WALD, Arnoldo et al. (Orgs.). **Sociedades anônimas e mercado de capitais – homenagem ao Prof. Osmar Brina Corrêa-Lima**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 653-678.

Em que pese o debate doutrinário acima apontado sobre a viabilidade de entes despersonalizados titularizarem patrimônio, a lei não atribui autonomia patrimonial à SCP, o que se justifica tanto porque ela não é dotada de personalidade jurídica, como também, e principalmente, porque aquele atributo não é compatível com a causa jurídica desse tipo societário.³⁹⁰

A causa jurídica das SCP, analisada no Capítulo 2, é a persecução do fim comum almejado pelas partes, o qual consiste no desenvolvimento de um ou mais negócios, mediante esforços empreendidos pelo sócio ostensivo junto ao mercado, com vistas à obtenção de lucro para sua posterior partilha com o sócio participante. Quer dizer, nas SCP, os sócios perseguem um fim comum, sob a condição de que um deles (sócio participante) não se obrigue perante terceiros, participando, contudo, dos lucros e prejuízos apurados pela outra parte (sócio ostensivo) no exercício da atividade econômica objeto da sociedade, sem a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica.

Trata-se, pois, de uma sociedade interna, que tem funcionamento entre seus sócios, mas que não se exterioriza ao público, ao menos não juridicamente, já que quem toma parte nas relações externas, contraindo deveres e adquirindo direitos, é exclusivamente o sócio ostensivo.³⁹¹

Assim, enquanto o sócio ostensivo exerce, em seu nome próprio e sob sua responsabilidade, a atividade constitutiva do objeto social, obrigando-se perante terceiros, o sócio participante apenas fomenta a ação do sócio ostensivo, mediante a entrega de bens ou serviços, o que faz com o propósito de, afinal, partilhar os resultados obtidos pelo sócio ostensivo no exercício das atividades da sociedade.³⁹²

Sendo uma sociedade interna, a SCP não detém a titularidade de bens. Por decorrência, o fundo social, assim entendido como o conjunto de bens e direitos alocados pelos sócios com vistas à exploração do objeto social da SCP, tem eficácia meramente

³⁹⁰ A causa, distinguindo-se do motivo, é a razão econômico-jurídica do negócio, sua finalidade, ou função prática, em garantia da qual o direito concede sua tutela (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133).

³⁹¹ No Recurso Especial n. 168028-SP, julgado em 07.08.2001, a 4ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, a propósito do engajamento dos sócios ostensivo e participante com o público, afirmou que “Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata” (STJ. **Recurso Especial n. 168028-SP**. 4ª Turma, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Brasília, j. 07 ago. 2001).

³⁹² O sócio participante pode atuar junto a terceiros, mas, se o fizer, será considerado solidariamente responsável pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo, nos termos do art. 993, parágrafo único do Código Civil.

interna.³⁹³ O patrimônio especial da SCP, portanto, é o grupo de bens detidos pelo sócio ostensivo e/ou pelo sócio participante, em conjunto ou separadamente, destinado a fim específico, é dizer, destinado à consecução do objeto social da SCP, atividade à qual o sócio ostensivo se vincula, e da qual não pode se descurar, sob pena de ser responsabilizado caso empregue aquele patrimônio na realização de atividades distintas daquelas contratadas com o sócio participante.³⁹⁴

Em outros dizeres, a especialização patrimonial a que se refere o art. 994, *caput*, do Código Civil não significa autonomia patrimonial da SCP – a qual ela definitivamente não detém. Dita especialização, na verdade, apenas delimita as relações internas entre os sócios ostensivo e participante, vinculando o primeiro a empregar os bens e direitos alocados à SCP na consecução de seu objeto social, sob pena de responsabilidade em caso de desvio ou emprego em atividade alheia àquela da SCP.³⁹⁵

Como a SCP é desprovida de patrimônio, os credores a título particular do sócio ostensivo e os credores a título social – vinculados ao negócio empreendido mediante SCP – têm sua garantia nos bens e direitos destinados às operações da SCP, quando efetivamente incorporados ao patrimônio do sócio ostensivo e também no patrimônio particular do sócio ostensivo.³⁹⁶ É dizer, o patrimônio particular do sócio ostensivo responde por dívidas oriundas no negócio empreendido mediante SCP, e o fundo social da SCP, em regra, responde, também, pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo, porque, para terceiros, como adverte Carvalho de Mendonça, não existem nem a sociedade, nem o sócio participante.³⁹⁷

Contudo, na vigência do Código Comercial, os credores pessoais não podiam buscar proteção nos fundos sociais relacionados à SCP se soubessem da existência da sociedade; tal proteção só era admitida quando a ignoravam.³⁹⁸ O mesmo não ocorre na disciplina da SCP dada pelo Código Civil de 2002. De fato, como mencionado anteriormente, o código de 2002 não repetiu a exceção contida nos art. 327 e 328 do

³⁹³ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 242.

³⁹⁴ ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 56.

³⁹⁵ AFFONSO, Ana Carolina Barbuio. **A sociedade em conta de participação no direito brasileiro**. 2014. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 121.

³⁹⁶ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

³⁹⁷ *Ibid.*, loc. cit.

³⁹⁸ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 107.

Código Comercial de 1850 no sentido de que o fundo social responde pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo, inclusive em caso de falência, salvo se o credor pessoal tivesse conhecimento da existência da SCP. Quer dizer, no regime do código de 2002, a proteção ao credor pessoal é ampla, recaindo sobre todo o patrimônio do sócio ostensivo, sem exceções, e independentemente de conhecimento da existência da sociedade.^{399,400}

A regra do Código Comercial de 1850 referida no parágrafo anterior não foi repetida pelo Código Civil de 2002, dada a absoluta indiferença da existência da SCP perante terceiros⁴⁰¹, tendo em vista que a sociedade é eficaz somente entre seus sócios. Assim, no regime do Código Civil de 2002, a situação de qualquer credor perante o patrimônio – particular e social – do sócio ostensivo é rigorosamente a mesma.⁴⁰²

No tocante aos credores do sócio participante, é-lhes vedado buscar satisfação de seus créditos nos fundos sociais quando os bens e recursos afetados ao empreendimento objeto da SCP estiverem em propriedade do sócio ostensivo.⁴⁰³ Isso é assim porque a sociedade não produz efeitos em relação a terceiros, de tal sorte que os bens que compõem o patrimônio do sócio ostensivo não podem ser acessados pelos credores do sócio participante.⁴⁰⁴

Ver-se-á no Capítulo 5 que a ausência de autonomia patrimonial da SCP implica dizer que a referida sociedade não constitui uma entidade do ponto de vista da Ciência Contábil. Disso resulta não haver obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial separada e apartada para a SCP, diversa dos assentamentos contábeis do sócio ostensivo. A falta de autonomia patrimonial da SCP, na verdade, impõe que seus resultados e operações sejam retratados na própria escrituração comercial do sócio ostensivo, como exporemos no referido capítulo.

Ainda como decorrência de a especialização patrimonial produzir efeito somente entre os sócios, não tendo eficácia externa, não se cogita de falência da SCP, mas, sim, de seus sócios.

³⁹⁹ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 111.

⁴⁰⁰ Sobre a aplicação da teoria da aparência na tutela de credores, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 247-251.

⁴⁰¹ Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 196.

⁴⁰² Cf. GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 122.

⁴⁰³ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 297.

⁴⁰⁴ É o que também ocorre, por idênticas razões, na associação em participação italiana (cf. VIVANTE, Cesar. **Tratado de Derecho Mercantil**. v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932, p. 587).

A falência (ou insolvência) do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.⁴⁰⁵ Mas, havendo mais de um sócio ostensivo na SCP, liquidar-se-ão somente as contas necessárias, permanecendo as demais, se possível.⁴⁰⁶

Por outro lado, falindo o sócio participante ou caindo em insolvência, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido (art. 994, parágrafos 2º e 3º), podendo a SCP prosseguir, nesta hipótese, se o administrador judicial julgar conveniente, o que pode ocorrer, por exemplo, em contrato lucrativo⁴⁰⁷ ou o que pode se justificar com vistas a viabilizar que resultados pretéritos e futuros oriundos da sociedade sejam utilizados na quitação das dívidas habilitadas no processo.⁴⁰⁸

Como a SCP não se obriga junto a terceiros, tampouco dispõe de patrimônio próprio, ela não tem credores. Precisamente por isso, a SCP não se liquida por qualquer das formas pelas quais as demais sociedades se liquidam.⁴⁰⁹ A liquidação⁴¹⁰ é procedimento em que se inventariam os bens integrantes do patrimônio social, cobrando-se créditos, pagando-se dívidas, vendendo-se ativos, de tal sorte que, liquidado o passivo, seja partilhado eventual resíduo entre os sócios. Trata-se de procedimento incompatível com a SCP.

A liquidação da SCP é regida pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual (art. 996, *caput*, no Código Civil de 2002). Quer dizer, a dissolução da SCP não é seguida de liquidação e partilha, como sucede nas demais sociedades, dando-se entre os sócios um ajuste de contas sobre lucros e perdas, de cuja prestação está incumbido o sócio ostensivo.⁴¹¹ O Código Comercial de 1850 era omissivo sobre o tema da

⁴⁰⁵ Vera Helena de Mello Franco critica a solução do Código Civil, dizendo que o correto seria admitir que o sócio participante tivesse a possibilidade de se valer do pedido de restituição de bem arrecadado em processo falimentar ou que se encontre em poder do devedor na data da decretação da falência, na forma do art. 85 da Lei n. 11101, de 09.02.2005, e não a mera habilitação como credor quirografário (MELLO FRANCO, Vera Helena de. *As sociedades de pessoas na atualidade: uma visão comparativa crítica*. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 157, 2011, p. 110-111).

⁴⁰⁶ Cf. SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 297.

⁴⁰⁷ Idem, *ibidem*.

⁴⁰⁸ Cf. RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 125.

⁴⁰⁹ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial: o estatuto da sociedade de pessoas**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 547-549.

⁴¹⁰ No Código Civil de 2002, a liquidação das sociedades é disciplinada nos art. 1102 e 1112.

⁴¹¹ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 232, 237.

dissolução da SCP, mas a doutrina já acolhia a solução da prestação de contas, em decorrência de a SCP não ser pessoa jurídica, não deter patrimônio próprio, tampouco possuir credores sociais.⁴¹²

Arremate-se dizendo que a contribuição feita pelos sócios em prol da consecução do fim comum da SCP – contribuição essa que compõe o patrimônio especial – não constitui prestação à qual corresponda uma contraprestação, como acontece em contratos bilaterais. Recorde-se o que se afirmou no capítulo anterior quando se viu que o contrato de sociedade, como a SCP, é avença de caráter plurilateral⁴¹³, em que as partes se associam, cooperando entre si mediante união de esforços, aptidões, bens e recursos em busca de um objetivo comum. Na SCP, as partes agem em colaboração e congregam recursos, atividades e esforços, vinculando-se a prestações destinadas ao fim comum, que é a consecução do empreendimento. Daí porque há, nesses contratos, prestações convergentes, além de comunhão de escopo; não há troca, já que a prestação de um sócio não corresponde ou equivale à contraprestação de outro sócio, diferentemente do que ocorre nos contratos bilaterais.⁴¹⁴ Na verdade, as contribuições de cada sócio viabilizam o funcionamento da sociedade, dirigindo-se e prestando-se à finalidade comum.⁴¹⁵

Por isso, os sócios da SCP não prestam serviços⁴¹⁶ ou vendem bens e direitos; eles contribuem com serviços, bens e direitos para o desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social da SCP, é dizer, para o atingimento do fim comum. Como decorrência, os sócios não recebem contraprestação pela entrega de bens, serviços e direitos, como

⁴¹² Nesse sentido, *vide*, dentre outros: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 184-186; FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 546-550; LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 116-117; e CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 237.

⁴¹³ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 59; BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado**: doutrina e jurisprudência. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009, p. 958; e RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 59.

⁴¹⁴ Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe, op. cit., p. 55.

⁴¹⁵ SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado**: Direito de Empresa. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 134.

⁴¹⁶ Para que haja prestação de serviços, é necessário que um sujeito seja prestador (produtor) e o outro seja tomador ou destinatário (consumidor) da utilidade (cf. BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 36).

aconteceria se o contrato fosse bilateral. Na verdade, eles partilham os resultados do empreendimento (lucros e perdas).⁴¹⁷

3.10 Considerações finais

Neste capítulo, vimos a função dos sócios ostensivo e participante da SCP, a forma de partilha de resultados, a ausência de capital social, de nome empresarial, de sede ou de endereço e de autonomia patrimonial da sociedade, bem como a relação dos sócios com terceiros.

A função dos sócios ostensivo e participante da SCP analisada neste capítulo é importante para compreendermos, nos próximos capítulos, se e como a legislação tributária está autorizada a criar hipóteses de tributação que recaiam sobre a sociedade e seus sócios.

Os apontamentos sobre a relação da SCP com terceiros são relevantes, porque, não obstante a sociedade seja ineficaz no plano externo, como se verá no Capítulo 5, para a RFB, diferentemente, a SCP deve ser revelada, dada a sujeição de seus resultados à incidência tributária.

A ausência de capital social, nome empresarial e sede ou endereço da SCP, referida e descrita anteriormente, é fundamental para que possamos adentrar no exame da validade da inscrição da sociedade no CNPJ, determinada pela RFB, o que será feito no Capítulo 5.

Os esclarecimentos acerca da liberdade de que dispõem as partes na partilha dos resultados da sociedade são úteis para a compreensão da norma tributária que estabelece a isenção do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a distribuição de lucros, o que examinaremos no Capítulo 6.

Por fim, a constatação de que a SCP não dispõe de autonomia patrimonial contribui para a demonstração de que os resultados e operações da sociedade devem ser

⁴¹⁷ A distinção ora empreendida é relevantíssima do ponto de vista tributário, na medida em que impede a qualificação das contribuições dos sócios como prestação remunerada por contraprestação e, assim, suscetível de tributação. Nesse sentido, reputando que a alocação de material e equipamentos pelo sócio ostensivo em favor da SCP não constitui relação comercial passível de gerar receita tributável, constituindo espécie de integralização de capital, *vide*: CARF. **Acórdão n. 1402-001625, de 13 mar. 2014**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014. Embora não haja, propriamente, integralização de capital, até porque, como analisado neste capítulo, a SCP sequer possui capital social, as conclusões do acórdão acerca da inexistência de operação comercial (bilateral) são corretas. Também no sentido de que a contribuição do sócio participante não constitui prestação de serviço, o que resultou no afastamento da cobrança de ISS, cite-se o acórdão n. 14800, de 11.12.2014, do Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro (CCRJ. Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro. **Acórdão n. 14800, de 11 dez. 2014**. Rio de Janeiro: CCRJ, 2014). Voltaremos a tratar da qualificação da contribuição dos sócios como prestação de serviços no Capítulo 6, quando examinarmos a isenção de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS sobre lucros distribuídos a sócios.

retratados, do ponto de vista da Ciência Contábil, na escrituração comercial do sócio ostensivo, e não de forma apartada, como exporemos no Capítulo 5. No mesmo capítulo, será esclarecido que, em que pese a Contabilidade não determine a segregação dos lançamentos da SCP daqueles oriundos de atividades do sócio ostensivo alheias ao empreendimento, a legislação tributária impõe que se faça tal separação, mantendo-se livros próprios da SCP, distintos dos livros do sócio ostensivo, de modo a contribuir para a fiscalização.

4 A RELAÇÃO ENTRE O DIREITO PRIVADO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Considerações iniciais

Nos capítulos anteriores, analisamos as principais características das SCP, segundo a disciplina que lhes foi dada pelo Direito Privado. Cabe-nos, agora, identificar se o Direito Tributário deve observar essas mesmas características para fins de imposição de tributos ou se pode atribuir àquele instituto diferente aceção ou efeitos diversos daqueles advindos de sua regulamentação no Direito Privado.

Tal avaliação é importante porque, não obstante a SCP, do ponto de vista do Direito Civil, seja uma sociedade desprovida de personalidade jurídica, o art. 7º do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, equiparou-a, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica. A mesma equiparação abrange a CSL (art. 4º da Lei n. 7689, de 15.12.1988), a contribuição ao PIS e a COFINS (art. 1º e 2º da Lei n. 9718/98, art. 2º, inciso I, da Lei n. 9715/98, art. 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar n. 7/70, e art. 1º da Lei Complementar n. 70/91). Faz-se necessário avaliar, portanto, se o ordenamento jurídico convive com a dissonância entre os tratamentos atribuídos àquele instituto pelo Direito Civil e pelo Direito Tributário.

Para tanto, analisaremos a relação entre o Direito Privado e o Direito Tributário, amplamente debatida no Brasil e no exterior, analisando também os contornos dados à matéria pelos art. 109 e 110 do CTN, o que faremos, inicialmente, pela exposição dos debates que antecederam a promulgação do CTN para, em seguida, examinar as diferentes formas de relacionamento entre o Direito Privado e o Direito Tributário.

4.2 Os antecedentes à promulgação do CTN

A relação do Direito Tributário com outros ramos do Direito e os critérios para sua interpretação sempre suscitaram debates.

Segundo Ezio Vanoni, durante muito tempo, entendeu-se que a lei tributária exigia critérios especiais e apriorísticos⁴¹⁸ de interpretação, ora com vistas ao favorecimento do contribuinte, ora do fisco. Na Antiguidade e na Idade Média, chegou-se a

⁴¹⁸ O termo *apriorístico* é empregado neste trabalho em sua noção kantiana, isto é, designa o conhecimento que independe de experiência e que é desprovido de elemento empírico (cf. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição de Alfredo Bosi; revisão da tradução por Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2018, p. 85-86).

afirmar que o Direito Tributário guardava especificidades em relação a outros ramos do Direito, o que autorizava o uso de critérios próprios de interpretação da lei tributária.⁴¹⁹

Por um longo período, o tributo foi encarado como sinônimo de opressão, tirania, servidão⁴²⁰ ou de imposição da supremacia absoluta do imperador, na medida em que cobrado de forma arbitrária, não constituindo, na perspectiva dos contribuintes, um dever do cidadão perante o Estado. O tributo, nessas condições, não representava um instrumento de satisfação dos interesses da coletividade e do bem comum, mas, sim, uma forma de limitação da liberdade do cidadão. Daí porque, quando a lei tributária não fosse clara o suficiente, vigiava a máxima *in dubio contra fiscum*.⁴²¹

Paralelamente a essa linha de pensamento, surgiu, segundo Vanoni, uma segunda corrente, oposta àquela vista acima, impondo que a interpretação da lei tributária fosse dirigida pela máxima *in dubio pro fisco*, de modo que a tributação não restasse afastada se não houvesse certeza de que esse era o mandamento legal, garantindo-se, assim, a arrecadação e a satisfação das necessidades públicas.⁴²²

Contudo, é assente, de há muito, que não há solução apriorística para a compreensão das normas tributárias. Como advertiu Vanoni, “qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação do processo lógico representado pela interpretação da lei”⁴²³. Daí que as leis tributárias devem ser interpretadas como qualquer outra lei.

Como assinalou o professor italiano Francesco Tesauro, conquanto historicamente tenha havido épocas em que estavam no auge cânones específicos, a favor ou contra o fisco, atualmente, nenhum deles se sustenta. É que, conforme destacado pelo mesmo professor, não existem critérios interpretativos específicos no Direito Tributário.⁴²⁴ Assim, é necessário, por exemplo, relacionar as leis tributárias com as demais leis do sistema jurídico (interpretação sistemática) e com os sistemas jurídicos antecedentes (interpretação histórica). Trata-se do chamado “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, propugnado por Alfredo Augusto Becker.⁴²⁵

⁴¹⁹ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952, p. 14-41.

⁴²⁰ Para uma análise detalhada da evolução histórica da tributação, desde a Antiguidade até os dias atuais, *vide*: ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁴²¹ VANONI, Ezio, *op. cit.*, p. 14-41.

⁴²² *Ibid.*, p. 42-43.

⁴²³ *Ibid.*, p. 181.

⁴²⁴ TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017, p. 55-56.

⁴²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 103-104.

As leis tributárias devem ser interpretadas como qualquer outra lei, em virtude da unicidade do ordenamento jurídico.⁴²⁶

A divisão do Direito em ramos, como ensina o professor Alcides Jorge Costa, é produto de necessidades metodológicas, não lhe tirando a unidade substancial. Disso decorre, de acordo com o professor, que os diversos ramos guardam múltiplas relações entre si, em maior ou menor grau.⁴²⁷

No campo do Direito Tributário e de seu relacionamento com os demais ramos do Direito, a interação mais estudada, como observa o professor Alcides Jorge Costa, é aquela com o Direito Privado. É natural que isso ocorra, conforme discorre o professor, uma vez que a tributação recai sobre fatos e situações com conteúdo econômico em sua quase totalidade regulados pelo Direito Privado. O campo comum de atuação de ambos os ramos, aliado ao fato de a formação do Direito Privado ter precedido à do Direito Tributário, fizeram com que o último fosse qualificado como um “direito de superposição”⁴²⁸.

Enquanto “direito de superposição”, o Direito Tributário estava subordinado ao Direito Privado, de tal sorte que somente na ocorrência das situações jurídicas, reguladas pelo Direito Privado e referidas pela lei tributária, é que estaria autorizada a tributação. Na inexistência ou na invalidade do fato jurídico de natureza tributária, não haveria que se cogitar de tributação.⁴²⁹

O exagero dessa ideia acarretou o desenvolvimento de outra teoria: a consideração econômica, surgida no início do século XX na Alemanha, com o propósito de defender a independência do Direito Tributário frente ao Direito Privado. Por esta teoria, a validade dos negócios jurídicos não pode determinar a incidência, ou não, da lei tributária, uma vez que a tributação recai sobre fenômenos econômicos, cabendo a investigação destes, e não das estruturas de Direito Privado. No mais, se a hipótese tributária não contempla um negócio jurídico, deve-se perquirir a circunstância econômica descrita em lei que enseja a tributação, sem apego a institutos e estruturas do Direito Privado.⁴³⁰

A teoria da consideração econômica foi defendida na Alemanha por Enno Becker, jurista alemão de formação civilista, que trabalhou no Superior Tribunal Administrativo

⁴²⁶ Sobre a unicidade do sistema, seus conjuntos e subconjuntos, bem como sobre as possíveis contradições entre normas jurídicas em um mesmo sistema, *vide*: VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 179-182, 303-306.

⁴²⁷ COSTA, Alcides Jorge. *Direito Tributário e Direito Privado*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 87.

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 87-88.

⁴²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 747-748.

⁴³⁰ *Ibid.*, p. 748.

alemão e que era partidário da chamada “jurisprudência dos interesses”, a qual propunha uma transição da hermenêutica de cunho formalista (conhecida por “jurisprudência dos conceitos”, assentada em noções conceituais e na busca pela intenção contida no texto interpretado), para hermenêutica de caráter finalista, por meio da qual é promovida uma construção interpretativa baseada nas considerações que satisfaçam os interesses da vida em jogo em cada caso. Becker foi autor do anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919, tendo nele introduzido aquela teoria.⁴³¹ Contextualizemos esse acontecimento.

O surgimento da teoria da consideração econômica, na Alemanha, remonta ao fim da 1ª Guerra Mundial, quando as necessidades financeiras do país foram acentuadas, exigindo-se maior arrecadação para reerguer o Estado e viabilizar o desenvolvimento de suas políticas públicas. Assim, entre 1919 e 1920, operou-se uma importante reforma tributária, pela qual as hipóteses de incidência passaram a tomar por base fenômenos econômicos, e não figuras do Direito Privado. Além disto, também naquele momento, o legislador buscou diminuir a margem de liberdade dos contribuintes para estruturação de seus negócios com vistas a pagar menos tributos. Tal reforma, como dito, justificava-se em vista da necessidade de arrecadação de recursos para a compensação das perdas da guerra.⁴³² Assim, para Becker, era necessário dotar a Alemanha de instrumentos legais que restringissem a liberdade dos contribuintes de arranjar seus negócios de forma a evitar a ocorrência do fato gerador, obtendo o mesmo resultado econômico de outros atos ou negócios, porém sem o ônus da tributação.⁴³³

A consideração econômica introduzida na legislação alemã editada à época não impedia o emprego de outros métodos de interpretação. Pelo contrário: ela determinava que na interpretação das leis deveriam ser considerados sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias. Não obstante isso, nos primeiros anos de sua aplicação, o dispositivo acabou sendo utilizado como uma cláusula geral de consideração econômica, por meio da qual os conceitos de Direito Privado eram convertidos para um sentido econômico, distanciando o Direito Tributário do Direito Privado.⁴³⁴ Mais do que isso, a corte alemã acabou fazendo largo uso da interpretação extensiva; modificou a redação de textos legais, restringindo-os, ampliando-os ou

⁴³¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 54, 113-114.

⁴³² *Ibid.*, p. 749-750.

⁴³³ MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 7-8.

⁴³⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de, *op. cit.*, p. 752.

invertendo-lhes o sentido; completou preceitos legais considerados omissos; interpretou conceitos com maior liberdade, ignorando a vontade do legislador; criou obrigações ou isenções tributárias por meio de ampliação analógica; além de ter feito extensa aplicação da interpretação de cunho econômico.⁴³⁵ Estava, neste contexto, instalado o abuso e o exagero, os quais só foram corrigidos na década de 1960, quando a consideração econômica tomou a forma de interpretação teleológica.⁴³⁶

Como se nota, se, por um lado, a teoria da consideração econômica buscou combater os exageros da teoria do Direito Tributário como “direito de superposição” e também do formalismo jurídico, por outro, aquela teoria igualmente implicou exageros.⁴³⁷ Por isso, depois de intensos debates na Alemanha e correção dos excessos, a consideração econômica evoluiu para a noção de interpretação teleológica.

As discussões ocorridas no exterior a propósito da consideração econômica chegaram ao Brasil.⁴³⁸ É o que mostram, por exemplo, alguns trabalhos de Rubens Gomes de Sousa, autor do Anteprojeto do CTN, que acabou influenciado pelos estudos de Tullio Ascarelli, jurista italiano, conhecedor do direito germânico, que se exilou no Brasil em razão do fascismo⁴³⁹ e aqui contribuiu para o estudo – e o ensino – do Direito Tributário.⁴⁴⁰

Rubens Gomes de Sousa afirmou que o aplicador da lei pode e deve utilizar todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização das finalidades a que a lei se destina. Para o autor, dentro desse critério e tendo em vista que o objetivo da lei tributária é a obtenção de receita para o Estado, sua interpretação deve obedecer aos seguintes critérios: a) podem ser utilizados todos os métodos ou processos de raciocínio que conduzam à realização das finalidades da lei; b) os atos, fatos, negócios ou contratos previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos, e não conforme a sua forma jurídica; c) os efeitos tributários

⁴³⁵ MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 13.

⁴³⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 759.

⁴³⁷ Apesar dos exageros que acarretou, o Código Tributário Alemão de Enno Becker teve a virtude de sacramentar a relação tributária em sua dimensão jurídica, e não mais como uma relação de poder (cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 298).

⁴³⁸ Como historiou Alberto Xavier, as mesmas discussões apareceram em diversos outros países, como Itália, França, Espanha e Argentina, chegando, inclusive, a ser positivadas em períodos ditatoriais. No entanto, como observou o autor, tanto na Alemanha como nos demais países que incorporaram a teoria da consideração econômica o que se viu foi que “a evolução destes países para Estados Democráticos de Direito levou à atenuação de alguns excessos e desvios herdados do passado” (**Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 47).

⁴³⁹ *Ibid.*, p. 114.

⁴⁴⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 197.

dos atos, fatos, negócios ou contratos provêm da lei tributária e não podem ser alterados pelas partes, ao contrário do que se verifica, em alguns casos, no Direito Privado; d) os atos, contratos e negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir os mesmos efeitos tributários, ainda que as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes; e) o ato, contrato ou negócio juridicamente nulo, ou ilícito, podem ser objeto de tributação, desde que tenham produzido efeitos econômicos.⁴⁴¹

Gomes de Sousa, como se nota, era avesso à ideia do Direito Tributário como “direito de superposição”, reconhecendo e defendendo sua autonomia, sobretudo em virtude de seu propósito específico: a arrecadação. Apesar disso, o autor não propugnava o isolamento ou a completa autonomia do Direito Tributário. Prova disto é que o art. 73 do Projeto do CTN (equivalente ao art. 128 do Anteprojeto) dizia que: “Art. 73. Na aplicação da legislação tributária, são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado o disposto neste Título”⁴⁴².

Para Gomes de Sousa, a finalidade do art. 73 era impedir o cerceamento da atividade do intérprete pela imposição de conclusões apriorísticas, ou *pro fiscum*, ou *contra fiscum*. O autor, reconhecendo que tais conclusões se justificaram em certos momentos históricos em decorrência de questões políticas, sociais e econômicas, afirmou que elas acabaram se tornando incompatíveis com a noção do Direito Tributário enquanto ramo autônomo, porém integrado no sistema jurídico brasileiro. O Direito Tributário, neste contexto, segundo Gomes de Sousa, não é dotado de caráter excepcional em relação ao direito comum.⁴⁴³

Por isso, contextualizando e explicando o conteúdo do art. 73, Gomes de Sousa defendeu que não existe razão para deixar de adotar, no Direito Tributário, a tendência geral de hermenêutica no sentido de buscar a interpretação teleológica, de modo que a lei atue como elemento integrativo do sistema jurídico. Logo, salvo em situações peculiares e excepcionais, não há espaço para fórmulas predeterminadas de interpretação que limitem a liberdade intelectual do intérprete na pesquisa do conteúdo e do alcance da lei.⁴⁴⁴

⁴⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79-80.

⁴⁴² A norma não foi repetida no texto que deu origem ao CTN. Neste, encontra-se apenas o art. 107, segundo o qual: “Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. O art. 107, como se vê, pouco ou nada diz.

⁴⁴³ Relatório geral de Rubens Gomes de Sousa, aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional (BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 179).

⁴⁴⁴ *Ibid.*, p. 180.

Retomando as afirmações descritas linhas atrás, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, interessa-nos, em particular, aquelas constantes das letras “b” e “d”.⁴⁴⁵ É que, a prevalecerem as anotações de Gomes de Sousa, no estudo de institutos como as SCP, por exemplo, ter-se-ia que averiguar, não sua vestimenta jurídica, mas, sim, seus aspectos econômicos, aproximando-as, ou extremando-as, de outros institutos a partir de uma análise comparativa de viés econômico, e não jurídico, de modo a definir seu tratamento tributário. Assim, por esse raciocínio, as SCP poderiam ser tributadas, *independentemente de norma de equiparação*, ou como uma sociedade personificada, ou como os consórcios, ou como os contratos de comissão, a depender da situação concreta, tendo em vista os pontos de aproximação e de intersecção entre estas figuras.⁴⁴⁶

A proposição, além de causar grande insegurança e incerteza por impor a perquirição de aspectos não positivados e, pois, sujeitos a maior abstração, abertura e dúvidas, sem prejuízo de também poder implicar o emprego de analogia para tributar o que não está previsto em lei, em contrariedade ao disposto no art. 108, parágrafo 1º, do CTN⁴⁴⁷, ainda tem a desvantagem de igualmente poder acarretar a própria desnaturação ou desfiguração do instituto de Direito Privado a depender do regime tributário que se lhe aplique.

Sucedem que as proposições de Gomes de Sousa, embora constassem do Anteprojeto e do Projeto que resultou, afinal, na edição do CTN, não foram aprovadas na versão do texto que disciplinou as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Com efeito, o art. 129 do Anteprojeto e o art. 74 do Projeto – que continham autorização para o uso da consideração econômica – não encontram correspondência no CTN.

O art. 129 do Anteprojeto dispunha o seguinte:

Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica

⁴⁴⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 79-80.

⁴⁴⁶ Sobre as semelhanças e as diferenças, no Direito Privado, entre a SCP e outros contratos, institutos ou tipos societários, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 131-156; GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 30-39; e SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 112-140.

⁴⁴⁷ Brandão Machado anotou que o critério econômico é absolutamente incompatível com o nosso ordenamento, tendo em vista a vedação consagrada pelo CTN de uso da analogia para tributar (MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 27).

como configurado ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Por sua vez, o art. 74 do Projeto, inspirado no art. 129 do Anteprojeto, estabelecia que “a interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes”.

De acordo com Rubens Gomes de Sousa, o art. 74 do Projeto determinava que a interpretação da legislação tributária objetivava sua aplicação em função dos resultados, efetivos ou potenciais, dos atos, fatos ou situações jurídicas objeto de tributação, ainda que não estivessem nominalmente referidos na própria lei. Para o autor, a norma atingiria um duplo objetivo, na medida em que afastaria o método de interpretação literal – considerado superado – e orientaria a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas objeto da tributação. Inspirava-se a proposta de Gomes de Sousa, como ele mesmo destacou, na legislação alemã, que dispunha sobre o uso do critério econômico na interpretação das leis.⁴⁴⁸

O *caput* do art. 84 do Projeto, em reforço à norma do referido art. 74, dispunha que:

Art. 84. Na conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, ter-se-á diretamente em vista o resultado efetivo, ainda quando não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda, Dr. Oswaldo Aranha, encaminhando ao Sr. Presidente da República o Projeto do CTN, igualmente consignou a intenção de adotar a consideração econômica no Direito Tributário. Naquele documento, afirmou-se que o Projeto utilizava a orientação moderna da hermenêutica integrativa e finalística, traduzida na rejeição de limitações apriorísticas na interpretação da lei, exatamente como anunciava Rubens Gomes de Sousa no Relatório Geral que embasou o Projeto do CTN. Prosseguindo, a Exposição de Motivos destacou que, em decorrência do referido critério de hermenêutica e também de sua vinculação ao conteúdo econômico

⁴⁴⁸ Relatório geral de Rubens Gomes de Sousa, aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional (BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 180-181).

efetivo dos atos ou fatos, o Projeto continha normas especiais ou excepcionais em relação à normal geral de tributação, aplicáveis a situações particulares.⁴⁴⁹

Como se nota, a consideração econômica dos fatos, para fins de tributação, foi estudada e proposta durante os debates que antecederam a promulgação do CTN. Esses debates sofreram influência, com dito acima, dos trabalhos de Enno Becker, que, na Alemanha, advogava a consideração econômica dos fatos e que foi responsável por introduzir tal teoria no Código Tributário Alemão de 1919, o qual serviu de referência para o desenvolvimento científico do Direito Tributário em muitos países.⁴⁵⁰

Contudo, tal proposição não foi acolhida no Brasil, já que o CTN não contém nenhuma norma semelhante ao referido art. 74, nem vestígios de uma norma desta natureza.⁴⁵¹

Dentre os dispositivos do CTN que cuidam do entrelaçamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, cabe citar os art. 109 e 110⁴⁵², assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os art. 109 e 110 do CTN encontram similitude, respectivamente, com o *caput* e o parágrafo único do art. 76 do Projeto (inspirado, por sua vez, nos art. 131, *caput*, e 132 do Anteprojeto). Rubens Gomes de Sousa enxergava no art. 76 do Projeto uma autorização para o emprego da consideração econômica por revelar a autonomia do Direito Tributário

⁴⁴⁹ Exposição de Motivos ao Projeto de Código Tributário Nacional (BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 12).

⁴⁵⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 113.

⁴⁵¹ No ordenamento jurídico português, diferentemente do que se dá no Brasil, a Lei Geral Tributária estabelece que “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as normas gerais de interpretação e aplicação das leis” (art. 11, item 1), acrescentando que, “persistindo dúvidas sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância econômica dos factos tributários” (art. 11, item 3). Não obstante o art. 11, item 3, pareça adotar a consideração econômica dos fatos, há dúvidas naquele país sobre a possibilidade de utilização desta teoria (*vide*: NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 206). Seja como for, no Brasil, não há nenhuma norma semelhante à portuguesa. A tentativa de incorporar algo desta natureza ao nosso ordenamento jurídico não foi aceita quando da promulgação do CTN.

⁴⁵² Outras normas que disciplinam tal entrelaçamento também podem ser encontradas nos art. 116, 118 e 126 do CTN, que cuidam da ocorrência e da definição do fato gerador. No próximo tópico deste capítulo, faremos menção a tais dispositivos.

enquanto ramo que busca averiguar o conteúdo econômico dos fatos. A redação do art. 76 era a seguinte:

Art. 76. Os princípios gerais de direito privado constituem método ou processo supletivo de interpretação da legislação tributária unicamente para pesquisa da definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas de direito privado a que faça referência aquela legislação, mas não para definição de seus efeitos tributários.

Parágrafo único: A lei tributária poderá modificar expressamente a definição, conteúdo e alcance próprios dos institutos, conceitos e formas a que se refere este artigo, salvo quando expressa ou implicitamente utilizados, na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, ou nas Leis Orgânicas dos Municípios, para definir competência tributária.

Segundo Gomes de Sousa, o art. 76 admitia o emprego dos princípios gerais de Direito Privado apenas em sua esfera própria, qual seja, a interpretação dos institutos, conceitos e formas daquele ramo quando a lei tributária a eles fizesse referência. Contudo, o dispositivo admitia – como admite o art. 109 do CTN – que a lei tributária atribuísse efeitos fiscais próprios a institutos, conceitos e formas de direito privado, exceto se fosse encontrada referência ao Direito Privado na Constituição para efeito de definição de competência tributária. A possibilidade de que, em certas circunstâncias, a lei tributária se desviasse das configurações próprias do Direito Privado era, conforme esclareceu Gomes de Sousa, consequência da autonomia do Direito Tributário comparativamente ao Direito Privado, justificando-se pela diversidade dos objetivos visados por um e por outro, a saber: enquanto o último regula a validade jurídica dos atos, o primeiro, para o autor, investiga o seu conteúdo econômico.⁴⁵³

Não entrevemos no art. 76 do Projeto, nem nos art. 109 e 110 do CTN, introdução do critério econômico do Direito Tributário. Tais dispositivos nada dizem a respeito da consideração econômica, a revelar que o CTN não acolheu tal metodologia de interpretação.⁴⁵⁴

Parece-nos adequada a opção do legislador de não positivizar a consideração econômica no Brasil. É que, como anotou Ezio Vanoni, se, por um lado, é importante que o intérprete conheça a essência econômica do fato sobre o qual recai a tributação, por outro, em seu trabalho de aplicação da norma, o intérprete não pode perder de vista que o mesmo fato deve ser considerado e estudado à luz da lei. Assim, arrematou o autor italiano,

⁴⁵³ Relatório geral de Rubens Gomes de Sousa, aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional (BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 183).

⁴⁵⁴ Nesse sentido: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 42.

em que pese o conhecimento da natureza das coisas e das relações seja importante, o intérprete não pode em hipótese alguma olvidar de que sua função é aplicar a lei⁴⁵⁵, função da qual poderia se distanciar se lhe fosse dado empregar interpretação econômica em matéria tributária.⁴⁵⁶

É bem verdade, como esclareceu Tullio Ascarelli, que o aspecto econômico concorre para esclarecer o alcance de certos conceitos jurídicos. Mas isso não deve acarretar a aceitação da tese, como observa o autor, de que o Direito Tributário encara o aspecto econômico, e não o jurídico das relações. Se, de um lado, nenhuma disciplina jurídica pode descuidar do aspecto econômico, de outro lado, qualquer disciplina jurídica deve assentar-se sobre conceitos jurídicos. O Direito Tributário também pode assentar-se apenas em conceitos jurídicos, embora use conceitos diversos daqueles do Direito Privado ou use os mesmos termos com um sentido diverso – o que faz, no último caso, visando atribuir os mesmos efeitos econômicos a atos estruturalmente diversos.⁴⁵⁷

A breve incursão nos antecedentes históricos à promulgação do CTN, feita até aqui, permite-nos identificar que o Direito Tributário não é subserviente ao Direito Privado – porque tem autonomia frente ao último –, tampouco despreza o Direito Privado – porque, se o fizesse, muito provavelmente vigoraria no Brasil a consideração econômica dos fatos para efeito de tributação, em detrimento do regime jurídico de institutos e formas de Direito Privado e, porventura, em detrimento da própria lei.

Estabelecidas essas premissas, vejamos, a seguir, as diferentes formas de relacionamento entre o Direito Privado e o Direito Tributário.

⁴⁵⁵ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952, p. 281.

⁴⁵⁶ Para Geraldo Ataliba, o uso de argumentos econômicos para entender, por exemplo, o que é “circulação” em Economia e a conseguinte incorporação dessas noções ao Direito Tributário na definição do fato gerador do ICMS trazem à discussão um perigoso empirismo, além de um evidente subjetivismo, o que compromete a estabilidade do Direito. Essa constatação, como lembrou Ataliba, levou Alfredo Augusto Becker a denunciar o “manicômio jurídico tributário” (ICM – Hipótese de incidência. Bens importados para uso próprio. In: _____. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 138).

⁴⁵⁷ ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a renda e sociedades comerciais. In: _____. **Ensaios e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 302.

4.3 As diferentes formas de relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado

Foi dito acima que não há um primado do Direito Privado sobre o Direito Tributário. Não é isso o que predicam os art. 109 e 110 do CTN⁴⁵⁸. Se há um primado, como disse José Casalta Nabais referindo-se à manifestação do Tribunal Constitucional Federal alemão, ele cabe, e cabe só, à Constituição. Por isso, acrescentou o autor português, é de todo inaceitável a defesa do primado do Direito Privado ou a chamada “domesticação jurídica da relação fiscal”⁴⁵⁹.

É verdade que a legislação tributária pode adotar conceitos específicos, ou efeitos próprios, desvinculados daqueles estatuídos no Direito Privado. Essa autorização está contida no art. 109 do CTN. Contudo, a independência do legislador tributário não é irrestrita. Pelo contrário: ela encontra limites nas balizas firmadas no texto constitucional, pois toda vez que o constituinte se referir a institutos do Direito Privado, sua definição, conteúdo e alcance não poderão ser distintos daqueles dados pelo Direito Tributário. Isso é decorrência da unicidade e organicidade do sistema jurídico, o qual se desdobra em ramos apenas por conveniência didática.

Com efeito, a divisão do direito em ramos é teórica e didática, uma vez que as normas, necessariamente, se entrelaçam, devendo formar um ordenamento coeso, harmônico e subsumido às normas e princípios gerais de estatura constitucional. A divisão do direito em ramos, nesse contexto, tem alta utilidade científica e conveniência pedagógica, constituindo os elementos de cada ramo parte do sistema constitucional total, desempenhando cada um sua função coordenada com a função dos outros.⁴⁶⁰

Há, nessa perspectiva, conforme esclarecido por Paulo Ayres Barreto, interdisciplinaridade dentro do próprio Direito, uma vez que suas disciplinas ou ramos gozam de autonomia apenas para fins didáticos. Nesse exame interdisciplinar, seria um grave erro não considerar o ordenamento jurídico em uma visão unitária.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ Para Aliomar Baleeiro, diferentemente, os art. 109 e 110 do CTN põem em primeiro plano a preponderância do Direito Privado, tanto é que, ao invés de enfatizarem a possibilidade de modificação dos princípios gerais do Direito Privado, afirmaram sua eficácia, embora a limitando e resguardando a alteração dos efeitos tributários (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1069).

⁴⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 91.

⁴⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 4.

⁴⁶¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 29.

Quer dizer, o Direito Tributário não constitui uma ciência dissociada dos demais ramos do Direito. Na verdade, todos esses ramos se entrelaçam e se interseccionam. Não se quer dizer, com isso, que o Direito Tributário seja subserviente a outros ramos, não lhe sendo permitido criar normas que se distanciem do Direito Privado. A maior prova de que tal distanciamento é, sim, possível está contida no art. 109 do CTN. Por esse dispositivo, o Direito Tributário pode atribuir efeitos tributários a determinados atos, dada sua autonomia.⁴⁶² De fato, segundo o art. 109, os efeitos fiscais de institutos de Direito Privado podem ser distintos dos efeitos que ordinariamente decorrem das normatizações do Direito Privado, desde que não esbarrem nas regras de competência firmadas na Constituição, na forma do art. 110 CTN.

Mais do que atribuir efeitos específicos a certos atos, as leis tributárias podem – e devem – obedecer a princípios de regência do Direito Tributário, por vezes não coincidentes com os princípios de Direito Privado. Tomemos como exemplo as normas que regem a eficácia das leis no tempo. Há coincidência entre as normas que vedam a irretroatividade de leis em geral, inclusive das leis tributárias (art. 5º, inciso XXXVI, e 150, inciso III, “a”, da Constituição); mas a norma constitucional que veda a eficácia da lei tributária que institui ou aumenta tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada (art. 150, inciso III, “b”, da Constituição Federal) e também a norma constitucional que obsta a produção de efeitos, no exercício seguinte, de medida provisória que implique instituição ou majoração de determinados impostos, quando não convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (art. 62, parágrafo, da Constituição), não foram repetidas no plano privado, o que não é sem razão, uma vez que, na seara tributária, faz-se necessária a criação de limites específicos e bastante rígidos ao poder de tributar, inclusive em matéria de elaboração⁴⁶³ e também de eficácia das leis, de modo a preservar a segurança jurídica e a confiança no sistema tributário⁴⁶⁴. Por isso, as normas constitucionais ora referidas, aplicáveis na esfera fiscal, constituem verdadeiras cláusulas pétreas, imodificáveis até mesmo pelo constituinte derivado.

⁴⁶² Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 482.

⁴⁶³ No plano das restrições afetas à elaboração de leis, recorde-se que o art. 146, inciso II, da Constituição Federal estabelece que as limitações ao poder de tributar devem estar disciplinadas em lei complementar.

⁴⁶⁴ Sobre a segurança jurídica e a proteção à confiança, *vide*: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Realmente, o Direito Tributário está assentado em princípios que lhe são próprios e que se justificam em virtude dos propósitos de tal ramo do Direito⁴⁶⁵ de assegurar a arrecadação mediante justa repartição da carga tributária, sem prejudicar os direitos individuais dos sujeitos passivos.⁴⁶⁶ Logo, é natural que esses princípios não coincidam com aqueles que norteiam o Direito Privado. Em situações dessa natureza, aplicar-se-ão às relações jurídico-tributárias os princípios de Direito Tributário, e não os de Direito Privado.⁴⁶⁷ Tal permissão está contida no art. 109 do CTN.

O mesmo art. 109 ainda estabelece que certos princípios que atuam no Direito Privado, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar uma presunção, ora indicando um critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ora de anulabilidade, nem sempre são compatíveis com o Direito Tributário. Uma vez identificada tal incompatibilidade, a aplicação de princípios dessa natureza deverá se exaurir no plano do Direito Privado, não espraiando seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária entre fisco e sujeito passivo.⁴⁶⁸

Outra demonstração de que não há necessária coincidência entre princípios e normas de Direito Tributário e Direito Privado é dada pelo art. 118 do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, da natureza do seu objeto, dos seus efeitos ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Como corretamente aponta Andrei Pitten Velloso, os princípios gerais de Direito Privado não podem ser utilizados para obstar-se que situações inábeis à produção de efeitos privados produzam efeitos tributários. Os efeitos tributários, prossegue o autor, podem ser livremente fixados pelo legislador tributário, desde que obedecidos os ditames constitucionais.⁴⁶⁹

Não se olvide, ademais, do disposto no art. 116 do CTN, o qual estabelece que o fato gerador de um tributo tanto pode descrever uma situação de fato, cujas circunstâncias materiais, uma vez presentes, fazem nascer a obrigação tributária, independentemente de

⁴⁶⁵ Sobre os objetivos da tributação, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 42-52.

⁴⁶⁶ Fernando Aurelio Zilveti explica que a tributação persegue três objetivos, a saber: (i) prover recursos para as atividades do Estado; (ii) influenciar conjunturas econômicas; e (iii) tributar atividades econômicas dos indivíduos em sociedade. Escorado em Paul Kirchhof, Zilveti aponta que, por meio da consecução dos referidos objetivos, o Estado visa garantir a liberdade do cidadão, promovendo uma tributação justa e igualitária (ZILVETI, Fernando Aurelio. A tributação sobre o comércio eletrônico – o caso *Amazon*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 26, p. 231-245, 2011, p. 231).

⁴⁶⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 38.

⁴⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 249.

⁴⁶⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 92.

sua disciplina no Direito Privado, como uma situação jurídica, cuja configuração depende do atendimento das normas de direito aplicáveis. É eloquente, pois, a possibilidade de distanciamento do Direito Tributário em relação ao Direito Privado. A vinculação do Direito Tributário ao Direito Privado, neste contexto, é relativa, tendo o legislador certa dose de liberdade para se distanciar de formas, conceitos e princípios próprios do ramo privado.

Outra demonstração do possível distanciamento entre Direito Tributário e Direito Privado consta do art. 126 do CTN. De acordo com este dispositivo, a capacidade tributária, é dizer, a capacidade de a entidade incorrer em situações que produzam efeitos tributários⁴⁷⁰ prescinde da capacidade civil das pessoas naturais; de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração de seus bens ou negócios; ou da constituição regular de pessoas jurídicas, bastando, para a configuração de tal capacidade, que se identifique uma unidade econômica ou profissional.

O art. 126 do CTN demonstra que o Direito Tributário pode conferir tratamento autônomo e díspar das noções de capacidade civil e de personalidade jurídica contidas e consagradas pelo Direito Privado. Pode o Direito Tributário, nessas condições, equiparar a SCP à pessoa jurídica – como equiparou para efeito de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, conforme veremos nos Capítulos 5 e 6 – a despeito de se tratar de ente desprovido de personalidade jurídica na lei civil.

Ao analisar o relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, Luís Flávio Neto constatou que esses ramos mantêm um relacionamento interessante, pois, para uma gama variada de assuntos, há o que o autor chama de “um matrimônio sublime e harmonioso”. Contudo, em muitos temas, o Direito Tributário não se respalda no Direito Privado, ou assumindo posição de indiferença, ou de dominação frente ao último.⁴⁷¹

Assim, conforme esclarece Luís Flávio Neto, quatro soluções podem ser adotadas pelo legislador tributário em face dos institutos de Direito Privado, a saber: (1) remissão; (2) remissão com ajustes; (3) independência⁴⁷²; e (4) interferência reversa⁴⁷³. Todas essas

⁴⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 572.

⁴⁷¹ NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, 2017, p. 93.

⁴⁷² Em sentido semelhante, Furio Bosello, professor da Universidade de Bolonha, na Itália, afirmou que o legislador pode fazer referência a uma situação já disciplinada por outro ramo do direito, sem determinar qualquer ajuste, assim como pode fazer referência a uma situação já disciplinada, aduzindo-lhe integrações (adições ou exclusões ao lucro contábil, por exemplo), dando-lhe uma qualificação específica (ampliando a noção de empresa, por exemplo) ou elaborando uma categoria jurídica autônoma, isto é,

soluções são hauridas da interpretação dos art. 109 e 110 do CTN. Vejamos cada uma delas.

4.3.1 Remissão

A remissão, segundo Luís Flávio Neto, ocorre quando o Direito Tributário adota e recepciona conceitos de Direito Privado, dos quais o legislador tributário não pode se divorciar. A impossibilidade de divórcio é mais latente na hipótese de a Constituição adotar os referidos conceitos na discriminação de competência, tendo em vista a determinação contida no art. 110 do CTN.^{474,475}

A adoção, pelo Direito Tributário, dos conceitos definidos no Direito Privado, quando utilizados pela Constituição, é corolário da supremacia do texto constitucional. Por isso, o art. 110 do CTN é despicendo, prestando-se apenas para confirmar aquilo que já decorre do sistema jurídico. De fato, o tema afeto à possibilidade de modificação de conceitos de Direito Privado resolve-se, em parte, como explicou Humberto Ávila, no plano hierárquico, pois, quando a Constituição disciplina determinada matéria em nível constitucional, automaticamente, obsta-se a que o legislador infraconstitucional altere suas prescrições.⁴⁷⁶ Logo, por força da supremacia constitucional, a inalterabilidade de conceitos empregados na Constituição não está restrita à matéria tributária, haja vista que

atribuindo à expressão um significado diverso daquele oriundo do ramo que a disciplina (no extinto imposto italiano de família, segundo o autor, o conceito de *família* não guardava correlação com o conceito de *Direito Civil*) (A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 44-45). Também de maneira semelhante, Heleno Taveira Torres afirmou que o Direito Tributário pode: (i) *recepcionar* todos os conceitos, formas ou institutos de Direito Privado aos quais o legislador não tenha feito referência, expressa ou implícita; (ii) *incorporar* um conceito de *Direito Privado* adotado pelo legislador tributário; e (iii) *transformar*, ou reelaborar, conceitos já definidos no Direito Privado, estabelecendo, assim, conceitos de Direito Tributário sobre o mesmo fato material já disciplinado na seara privada (**Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 77)

⁴⁷³ NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, 2017, p. 93, 94-98.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 93-94.

⁴⁷⁵ O desafio imposto pelo art. 110 do CTN, como observa Luís Flávio Neto, “consiste em saber se há ou não remissão ao Direito Privado, o que não comporta respostas apriorísticas” (op. cit., p. 94). Os desafios não param por aí. Como observou Raquel Cavalcanti Ramos Machado, a dificuldade não se resume em saber se a Constituição adota ou não um termo com a acepção que lhe foi atribuída no Direito Privado. Também é necessário saber se a acepção inicial é imutável, ou se deve prevalecer aquela existente ao tempo da promulgação da Constituição. E mais: também é necessário saber qual das acepções se deve utilizar, quando o próprio Direito Privado contiver mais de uma. Estas problemáticas, e os embates doutrinários a respeito delas, foram tratados pela autora (**Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 162-167).

⁴⁷⁶ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treijger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65.

nenhum conceito utilizado no texto constitucional pode ser alterado pelo legislador infraconstitucional para, por via oblíqua, alterar norma de superior hierarquia.⁴⁷⁷

Note-se que o art. 110 não veicula norma de interpretação constitucional⁴⁷⁸, tampouco autoriza interpretação autêntica da Constituição pelo legislador infraconstitucional. As dúvidas acerca do tema são frequentes e se justificam, não somente pelo conteúdo do art. 110 e também do art. 109, mas sobretudo porque ambos os dispositivos estão inseridos no Capítulo IV do CTN, o qual cuida das normas sobre “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Ocorre que, como adverte Luciano Amaro, o preceito contido no art. 110 está mal posicionado entre as regras de interpretação do Direito Tributário, pois não se trata de norma de interpretação, mas, sim, de comando dirigido ao legislador para que, na edição das leis, não modifique determinados conceitos.^{479,480}

O art. 110, nessas condições, apenas dita o comando de que o legislador obedeça à Constituição, o que seria despiciendo dizer, a revelar o caráter meramente pedagógico de tal dispositivo, consoante apontado pelo Ministro Marco Aurélio Mello.⁴⁸¹ É o que também afirma Humberto Ávila ao defender que o art. 110 é uma norma meramente expletiva que exterioriza o que decorre da lógica e da hierarquia material entre normas constitucionais e infraconstitucionais.⁴⁸²

Trata-se, como anotou Paulo de Barros Carvalho, de uma imposição lógica oriunda da hierarquia de nosso sistema jurídico. Apesar disso, como destaca o autor, “não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”⁴⁸³.

⁴⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 238.

⁴⁷⁸ Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes defendeu que o art. 110 do CTN não constitui norma de interpretação, mas, sim, uma limitação ao legislador tributário, a quem não é dado contrariar definições de Direito Tributário se elas fizerem parte da delimitação de competências tributárias, extraída da Constituição (MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 485).

⁴⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 250.

⁴⁸⁰ Inúmeras críticas à posição, à redação e ao conteúdo dos art. 109 e 110 do CTN foram tecidas por Ricardo Lobo Torres, para quem o CTN chega a ser ambíguo e contraditório ao dispor nestes artigos sobre a interpretação da legislação tributária (TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000). Gilberto de Ulhôa Canto, a seu turno, não entreviu ambiguidade ou dificuldade interpretativa, tanto que afirmou, ao tratar dos art. 109 e 110, que “os dois artigos se completam e tranquilizam o intérprete” (Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. **Revista Forense**, v. 267, 1975, p. 29).

⁴⁸¹ MELLO, Marco Aurélio. Voto-vista (STF. **Recurso Extraordinário n. 651703-PR**. Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, j. 29 set. 2016).

⁴⁸² ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 53.

⁴⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 105.

Paulo Ayres Barreto defende que a advertência do art. 110 do CTN é desnecessária, pois a interpretação não poderia seguir outro rumo se o CTN tivesse silenciado sobre o assunto, o que faz do referido dispositivo uma prescrição de caráter didático. Se o legislador infraconstitucional pudesse definir ou limitar competências tributárias, estaria esvaziado, por completo, todo o esforço empreendido no plano constitucional no regramento da matéria. Por isso, prossegue o autor, o art. 110 do CTN somente pode ser entendido como um reforço ao entendimento de que a Constituição define e, de conseguinte, limita, por meio de uma série de regras, a competência impositiva dos entes políticos.⁴⁸⁴

Na mesma direção, Hugo de Brito Machado entende que o art. 110 constitui mera explicitação da supremacia constitucional. Segundo o autor, “não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição”⁴⁸⁵. Não obstante a referida norma, do ponto de vista teórico, possa ser considerada desnecessária, na prática, ela se mostrou de grande utilidade, como observa Brito Machado. Sem ela, talvez tivesse prevalecido a ideia de que o legislador infraconstitucional pode alterar, para fins tributários, os conceitos de Direito Privado, ainda que utilizados pela Constituição na definição ou limitação de competências.⁴⁸⁶

Como ensina Misabel Derzi, quando a Constituição Federal utiliza um conceito, instituto ou forma do Direito Privado, o nome por ela empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica da qual se origina. A conotação que advém do Direito Privado, segundo a autora, é condição de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional, o que se justifica para assegurar a discriminação e delimitação de competência tributária e, também, para assegurar o cumprimento do pacto federativo.⁴⁸⁷

O significado das palavras e orações pode ser entendido em seu sentido denotativo ou conotativo, como explica Roberto Quiroga Mosquera. Para evitar ou mitigar imprecisões das palavras e expressões, o legislador pode se valer da técnica de definição, adotando, por exemplo, definições denotativas (enumeração de coisas, objetos e situações que integram o termo *definido*) ou conotativas (especificação das características e

⁴⁸⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 36-37.

⁴⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004, p. 235.

⁴⁸⁶ *Ibid.*, p. 237.

⁴⁸⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1071-1072.

propriedades que fazem certa coisa, objeto ou situação enquadrar-se na definição respectiva).⁴⁸⁸

Se na atividade de definição, quer denotativa, quer conotativa, de termos e expressões próprios do Direito Privado o constituinte empregar, em matéria tributária, objetos, coisas, situações, características ou propriedades condizentes com a disciplina privada, estar-se-á diante de situação de equivalência entre o Direito Privado e o Direito Tributário, a qual garante a inteligibilidade e a univocidade referidas por Misabel Derzi.

Garante-se, também, como defendeu Gilberto de Ulhôa Canto, a estabilidade dos conceitos de Direito Privado, sob pena de, assim não sendo, a discriminação de rendas sofrer toda a sorte de golpes e deformações se for permitido o desprezo a conceitos iminentes para substituí-los por outros, peculiares ao Direito Tributário, que não se ajustem ao pretendido pelo constituinte.⁴⁸⁹

Conforme ensina Humberto Ávila, os termos adotados na Constituição conotam certas propriedades que não podem ser livremente interpretadas, construídas e aplicadas. Com o respeito a tais propriedades, segundo Ávila: a) assegura-se a normatividade do Direito, limitando-se o comportamento dos destinatários por meio de comandos que devem ser obedecidos e proibições que devem ser observadas, ainda que contra sua vontade; b) exalta-se a Constituição como fonte do Direito, que contém parâmetros vinculantes para invalidar normas inferiores posteriores conflitantes; c) enaltece-se a supremacia constitucional; e d) engrandece-se o processo de constitucionalização do Direito, resultante de uma longa marcha civilizatória, em que a Constituição foi posta no ápice do sistema normativo, não como um manifesto político simbólico e sem força normativa^{490,491}.

Logo, quando a Constituição adota um termo ou expressão próprios do Direito Privado, ela não o faz sem razão. Pelo contrário: ela o faz de tal sorte a garantir que as normas de discriminação de competência sejam adequadamente compreendidas e aplicadas pelo intérprete e pelo legislador, conformando-se aos ditames do Direito Privado, nas

⁴⁸⁸ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 35.

⁴⁸⁹ Sugestões oferecidas ao Anteprojeto de Código Tributário Nacional (BRASIL. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 428).

⁴⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 36-37.

⁴⁹¹ Cabe destacar que as afirmações do autor foram feitas em defesa de que a Constituição, na delimitação de competência tributária, estabelece conceitos (estruturas fechadas e rígidas), e não tipos (estruturas flexíveis e abertas). Para outras considerações do autor sobre o tema, *vide*: *ibid.* Em sentido oposto, sustentando que a Constituição contém tipos, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 270-275. Para nós, tem razão Humberto Ávila ao defender que a rigidez do Sistema Tributário Nacional, em especial das normas de discriminação de competência, é incompatível com a abertura e a flexibilidade dos tipos.

hipóteses em que o constituinte desejou tal conformação, evitando-se o que Wilhelm Hartz, juiz da Corte Federal de Finanças da Alemanha, chamou de babilônica confusão da linguagem, capaz de trazer, segundo o autor, um verdadeiro caos na compreensão das normas jurídicas.⁴⁹²

As considerações feitas até aqui sobre a impossibilidade de o legislador ferir conceitos de Direito Privado adotados na Constituição para criar e limitar regras de competência tributária, na forma declarada, de maneira didática, pelo art. 110 CTN, a nosso ver, estendem-se às hipóteses em que o legislador infraconstitucional faz remissão sem ajuste a termo próprio de outro ramo do Direito, mesmo que a Constituição não tenha se referido a tal termo na discriminação de competências.

Como exemplo, cite-se a norma que determina a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a *mútuo* de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (art. 13 da Lei n. 9779, de 19.01.1999). Trata-se do que Alberto Xavier designa por fato gerador estrutural – para o qual é relevante uma dada situação jurídica, nos termos e para os efeitos do art. 116, inciso II, do CTN – em contraposição ao fato gerador funcional – para o qual não é relevante a natureza jurídica dos atos e negócios praticados, mas apenas seus efeitos econômicos, nos termos do art. 116, inciso I, do CTN.⁴⁹³

Mencione-se também as metodologias de avaliação de investimentos disciplinadas pela lei societária (método do custo e MEP, referidos, respectivamente, nos art. 183, inciso III, e 248, inciso II, da Lei n. 6404/76), as quais são adotadas pela legislação tributária sem qualquer ajuste, conforme veremos no Capítulo 6.

Quando o legislador infraconstitucional faz remissão sem ajuste a termo ou instituto próprio de outro ramo do Direito, tal como nas hipóteses descritas nos parágrafos anteriores, o intérprete e aplicador da norma deve se socorrer da disciplina do Direito a que o termo ou o instituto se refere. Isso porque as palavras e as expressões devem ser compreendidas em seu sentido comum ou técnico, estejam elas empregadas no texto constitucional ou na legislação infraconstitucional. Essa é a orientação transmitida pelo constituinte e pelo legislador infraconstitucional ao empregarem certas palavras ou

⁴⁹² HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p. 83.

⁴⁹³ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 35.

expressões, o que o fazem na busca por clareza e pela redução das incertezas, dúvidas e controvérsias na elaboração e na conseguinte interpretação e aplicação das normas.⁴⁹⁴

A propósito das técnicas de elaboração e redação das leis, inclusive de emendas constitucionais, é oportuno destacar que a Lei Complementar n. 95, de 26.2.1998, em seu art. 11, incisos I, “a”, e II, “a”, estabelece que, para a obtenção de clareza, o legislador deve utilizar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; e para a obtenção de precisão, deve-se articular a linguagem, técnica ou comum, de tal sorte a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei, permitindo, também, que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma.

As normas da Lei Complementar n. 95, embora veiculadas somente em 1998, apenas sedimentam as lições que sempre permearam a boa técnica legislativa. E não poderia ser de outro modo, pois, consoante ensina Humberto Ávila, como o Direito guia as pessoas, é necessário que elas tenham condições de saber o que ele significa, devendo haver clareza e precisão nas normas, assegurando-se, assim, sua inteligibilidade, porque a ambiguidade, a vagueza, a obscuridade e a imprecisão enganam ou confundem aqueles que desejam ser guiados pelo Direito.^{495,496}

⁴⁹⁴ O tema é controvertido no Brasil e no exterior. Na Argentina, por exemplo, a Corte Suprema entende que, quando a lei tributária adota conceitos da lei privada, não se pode dizer que as normas fiscais estejam, necessariamente, sujeitas às definições firmadas no âmbito do Direito Privado. As finalidades dos ramos são diferentes e, por tal razão, eles devem ser tratados de forma diferente sempre que necessário. Assim, para a compreensão de termos, mesmo que idênticos àqueles empregados na lei privada, deve-se buscar referência nas leis de Direito Tributário e de Direito Público e, somente em último lugar, socorrer-se do Direito Privado (SIEIRO, Horacio D. Diaz. IFA Branch Report – Argentina. **Cahier de Droit Fiscal International**, Oslo, v. 67a, p. 71-91, 2002, p. 71-91). Mas não é assim na maioria dos países da América Latina e do Sul da Europa. Na Colômbia, por exemplo, deve haver uma menção expressa à autonomia, ou distinção, do conceito tributário (ZIMMER, Frederik. General Report. **Cahier de Droit Fiscal International**, Oslo, v. 67a, p. 19-67, 2002, p. 27). Em Portugal, diferentemente, a Lei Geral Tributária, em seu art. 11, item 2, estabeleceu que, “2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”. Segundo José Casalta Nabais, este dispositivo admite que um termo do Direito Privado tenha um sentido próprio ou específico no Direito Tributário, “cabendo aos órgãos a quem compete a sua aplicação indagar, em cada caso, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica e recorrendo aos elementos de interpretação disponíveis, se essa norma ou essas normas deram a tais conceitos um significado próprio ou se mantiveram o seu conteúdo originário jurídico-privado” (**Direito Fiscal**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 103). Furio Bosello afirmou que o tema é controvertido na Itália, mas que a doutrina, em sua maior parte, entende que quando o legislador faz referência a um instituto já qualificado por outro ramo do Direito, sem alterá-lo ou qualificá-lo de forma específica, é exatamente a este instituto que ele pretende fazer referência (A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 46).

⁴⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 339-340.

⁴⁹⁶ Referindo-se ao emprego da linguagem corrente, Karl Larenz afirmou que o legislador serve-se dela “porque e na medida em que se dirige ao cidadão e deseja ser entendido por ele”, ou seja, trata-se de

A técnica de remissão a conceitos e institutos de Direito Privado, adotada em alguns casos pelo legislador tributário, consiste em instrumento voltado a conferir clareza e precisão, conforme destaca Rubens Gomes de Sousa. Para o autor, o Direito Tributário utiliza-se, por vezes, de conceitos já definidos e regulados por outros ramos, a exemplo do Direito Civil e do Direito Comercial. O fato de o Direito Tributário referir-se ao que o autor chamou de “conceitos alheios” explica-se por uma questão de clareza e precisão, isto é, pela necessidade de evitar dúvidas na compreensão da lei. Assim, estando certos conceitos denominados e definidos por outros ramos jurídicos, cuja elaboração precedeu à do Direito Tributário, compreende-se que o último, ao se referir àqueles mesmos conceitos, adote as mesmas definições já conhecidas.⁴⁹⁷

Em igual sentido, Roque Carrazza afirmou que, por uma questão de sentido e lógica, quando a Constituição adota conceitos de Direito Privado, seus significados devem coincidir com aqueles atribuídos em tal ramo.⁴⁹⁸

Gilberto de Ulhôa Canto, referindo-se ao art. 109, sustentou que, quando a lei tributária alude a instituto de Direito Privado, ela remete o intérprete ao conceito que vigora no referido ramo, ainda que os efeitos tributários do instituto privatístico não estejam baseados, segundo o autor, no Direito Privado.⁴⁹⁹

Não é como pensa Luís Eduardo Schoueri, para quem um mesmo signo linguístico pode ser interpretado de formas diferentes, conforme o contexto em que esteja inserido^{500,501}. Explica-se.

técnica de obtenção de clareza e precisão (**Metodologia da Ciência do Direito**. 6. ed. Tradução de José Lamengo. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 451).

⁴⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 58.

⁴⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 66.

⁴⁹⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. **Revista Forense**, v. 267, 1975, p. 29.

⁵⁰⁰ No mesmo sentido, Andrei Pitten Velloso afirma que o Direito Tributário pode ter “conceitos implícitos próprios” ou fazer “remissão de forma tácita” a conceitos diversos daqueles constantes da legislação infraconstitucional (**Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 88). O autor afirma que o termo *propriedade*, empregado pelo texto constitucional ao referir-se à materialidade do IPTU e do ITR, não é idêntico ao conceito de *Direito Privado*, uma vez que os art. 29 e 32 do CTN autorizam que os referidos tributos recaiam, também, sobre a posse e o domínio útil (ibid., p. 272). O mesmo exemplo é dado por Luís Eduardo Schoueri (**Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 786-787). O exemplo parece eloquente. No entanto, ele é perigoso por aparentar admitir que o mero usuário ou possuidor precário do imóvel podem figurar como contribuintes do IPTU e do ITR. O exemplo também nos parece equivocado, uma vez que os art. 29 e 32 somente autorizam que aqueles impostos recaiam sobre o proprietário, o quase-proprietário (enfiteuta), ou aquele que aparentava ser proprietário (possuidor *ad usucapionem*), quer dizer, a materialidade daqueles tributos consiste no direito de propriedade de imóveis, sua posse como externalização do domínio, ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia enquanto quase-propriedade (cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu

Para o autor, a lei tributária pode contemplar situações econômicas que, uma vez capturadas pela lei, transformam-se em situações jurídico-tributárias. Mas a lei tributária também pode vincular-se a situações civis, tornando-as, do mesmo modo, situações jurídico-tributárias. O legislador também pode adotar expressões que indicam situações civis, mas o contexto, segundo o autor, pode conduzir à conclusão de que não é relevante a ocorrência da forma jurídica, mas, sim, o conteúdo econômico – este sim, para Schoueri, transformado em situação jurídico-tributária.⁵⁰²

O autor propõe que o intérprete e aplicador da lei avalie, caso a caso, e conforme o contexto, se o termo foi ou não empregado na lei em seu sentido técnico – próprio do Direito Privado – ou em seu sentido meramente econômico. O autor sugere certa abertura, ou certa flexibilidade, na identificação da natureza do fato gerador, pois, no seu entender, não basta, para definir se a situação é jurídica, e não de fato, nos termos e para os efeitos do art. 116 do CTN, a constatação de que a legislação tributária emprega termos próprios do Direito Privado.⁵⁰³

Segundo Schoueri, deve-se perquirir se a matéria tributável é o negócio, ou se são os fatos que se verificam quando da celebração do negócio jurídico, ou quando presentes certas formas jurídicas. Para permitir que se chegue à conclusão de que o legislador não se vinculou a categorias do Direito Privado, o autor propõe o emprego da consideração econômica dos fatos, interpretando a norma a partir de sua teleologia, do que poderá resultar a constatação de que a expressão adotada pelo legislador tributário demanda a ocorrência de fatos econômicos, representativos da hipótese tributária, o mesmo não se estendendo, nesses casos, aos negócios ou formas jurídicas. A consideração econômica, de acordo com o autor, convida o intérprete e aplicador a investigar se a hipótese tributária demanda a celebração de um negócio jurídico como pressuposto para a tributação, ou se esta acontecerá na ocorrência de fatos, geralmente presentes naquele mesmo negócio, mas que igualmente podem ocorrer sem que ele se concretize.⁵⁰⁴

Machado. Intributabilidade pelo IPTU dos portos cedidos a empresas delegatárias de serviços públicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 163, 2009, p. 151, 153).

⁵⁰¹ Foi como também se pronunciou Ezio Vanoni, para quem “Compete ao intérprete verificar se a lei tributária, ao usar expressões jurídicas já conhecidas do direito privado, tenha entendido construir um conceito próprio do direito tributário ou, ao contrário, não tenha feito mais que valer-se de institutos já elaborados no direito privado [...]” (VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952, p. 169).

⁵⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 761.

⁵⁰³ *Ibid.*, p. 761-762.

⁵⁰⁴ *Ibid.*, p. 762-763.

O autor prossegue dizendo que, na consideração econômica, encontra-se o reconhecimento de que expressões idênticas adotadas em leis variadas nem sempre devem ser interpretadas do mesmo modo: cada dispositivo deve ser interpretado à luz de seu contexto e conforme suas relações com outros dispositivos, atendendo à sua finalidade.⁵⁰⁵ A finalidade do Direito Tributário, concluiu o autor, não equivale à do Direito Privado, o que implica reconhecer que expressões idênticas não precisam ter idêntico alcance.⁵⁰⁶

Schoueri arremata citando Heinrich Wilhem Kruse, para quem seria desejável que o legislador sempre adotasse a mesma palavra com o mesmo conceito, de modo a evitar dúvida e falta de clareza. Apesar disto, Kruse adverte que em uma mesma lei certa palavra pode ter significado diverso em outro dispositivo. A falta de identidade, segundo Kruse, ocorre, com mais razão, quando o emprego da mesma palavra se dá em diferentes campos jurídicos, ocasião em que as peculiaridades de cada um desses campos serão decisivas para efeito de definir a interpretação da palavra.⁵⁰⁷

No entanto, para nós, os institutos de Direito Privado, quando referidos pela legislação tributária, sem ressalvas de qualquer ordem, devem ser compreendidos e qualificados em conformidade com o Direito Privado. O Direito Tributário, nesses casos, converge com o Direito Privado, sem alterações. Era o que dispunha, de maneira mais clara do que o atual art. 109 do CTN, a primeira parte do art. 131, *caput*, do Anteprojeto, como seja: “Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária”⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ Foi o que defenderam, também, Klaus Tipke e Joachim Lang, citando a posição do Tribunal Constitucional alemão, para dizer que os elementos típicos tributários, mesmo que se prendam a outro ramo do Direito, devem ser interpretados conforme o contexto de significado tributário, de acordo com o escopo da respectiva lei tributária. Os autores ainda acrescentaram que o “ponto de vista econômico” (ou interpretação econômica) como método teleológico deve limitar a normatividade dos conteúdos disciplinares do Direito Civil (**Direito Tributário (Steuerrecht)**. v. 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 62-63). Heinrich Beisse, que ocupou a posição de juiz do Tribunal Federal de Finanças alemão, de modo semelhante, defendeu que os conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente quando o objetivo da lei tributária impuser um desvio justificado do conteúdo do conceito de *Direito Civil*. A norma tributária somente deverá ser entendida em sentido civilístico quando: a) a própria lei o indicar de forma clara, mediante remissão expressa ao Direito Civil, por exemplo; b) a origem histórica da norma demandar uma interpretação civilística, não havendo contra isto nenhuma dúvida séria de ordem sistemática; e c) a jurisprudência tiver adotado essa interpretação há anos, sem o legislador tê-la corrigido mediante alteração da lei (BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 22-23, 38).

⁵⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 762-763.

⁵⁰⁷ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁰⁸ Se a primeira parte do art. 131 tinha a virtude de atestar a convergência entre Direito Tributário e Direito Privado, sua parte final, por outro lado, parecia autorizar que o legislador tributário desfigurasse

Nessa perspectiva, e para finalizar, em que pesem as divergências doutrinárias acerca da interpretação das normas tributárias que fazem remissão a institutos ou formas de Direito Privado, concordamos com Marciano Seabra Godoi quando diz não ser correto afirmar que os conceitos de Direito Privado mencionados pela norma tributária têm sempre um conteúdo distinto do conceito privado, tampouco ser correto permitir ao intérprete a livre investigação dos fatos a fim de aplicar o mesmo tratamento tributário a situações economicamente semelhantes ou equivalentes.⁵⁰⁹

4.3.2 Remissão com ajustes

Na remissão com ajustes, o legislador tributário remete a institutos de Direito Privado, atribuindo-lhes, no entanto, efeitos diversos, como autoriza o art. 109 do CTN.

A autorização para que o legislador tributário atribua efeitos diversos daqueles estabelecidos ou decorrentes da normatização do Direito Privado demonstra que o Direito Tributário não é subserviente àquele ramo. Ainda assim, a atuação do legislador não é ilimitada.

O primeiro limite é fornecido pelo art. 110 do CTN. Quer dizer, o legislador somente terá autorização para atribuir efeitos diversos a institutos do Direito Privado quando a Constituição não os utilizar na discriminação e na limitação de competência tributária, porque, nestes casos, o legislador e também o intérprete estarão jungidos aos conceitos, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, fornecidos pelo Direito Privado, ou seja, nesses casos, o Direito Privado e o Direito Tributário estarão vinculados, conectados e entrelaçados, sem discrepâncias.

O segundo limite imposto ao legislador tributário tem origem na própria definição do instituto no Direito Privado. É que o legislador tributário não pode atribuir os efeitos tributários que lhe aprouverem a institutos de Direito Privado a ponto de desnaturá-los. O legislador tributário, neste contexto, pode estabelecer *efeitos tributários* próprios a institutos de Direito Privado, mas deve fazê-lo com observância aos limites mínimos e intrínsecos desses institutos, dados pela ciência que os regula, nunca os desfigurando. Não fosse assim, o legislador estaria criando institutos não desejados ou não escolhidos pelo sujeito passivo tributário, desrespeitando sua livre iniciativa e a autonomia privada, bem

institutos, conceitos e formas de Direito Privado, não se limitando a alterar, somente, seus efeitos fiscais. É possível que, por esta razão e, pois, para impor limites à interpretação da norma contida no art. 131, sua redação não tenha, afinal, prevalecido quando da promulgação do CTN.

⁵⁰⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 194, 2012, p. 128.

como desrespeitando a chamada “remissão com ajustes” e, mais, indo além daquilo que admite o art. 109 do CTN e do que se infere de sua finalidade.

Esses limites mínimos e intrínsecos devem ser observados, segundo entendemos, quando o legislador tributário ajustar institutos, formas e conceitos próprios do Direito Privado, mediante atribuição de efeitos tributários próprios, nos termos do art. 109 do CTN.⁵¹⁰ Essa afirmação, esclareça-se, é de grande importância para o estudo das SCP, na medida em que, como se verá adiante, o legislador tributário, na esfera federal, mais precisamente em matéria de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, louvando-se da autorização dada pelo art. 109 do CTN, atribuiu *efeitos tributários* distintos a tais entidades, quando comparados à disciplina a elas conferida pelo Direito Privado.⁵¹¹

Se, por um lado, ao legislador tributário foi franqueado o direito de proceder dessa forma, tendo em vista a permissão do art. 109, e considerando também que, na hipótese, não há qualquer violação ao art. 110, dado que a Constituição não adotou o referido instituto na delimitação de competência tributária, por outro lado, é fundamental que o legislador tributário, na disciplina dos efeitos fiscais específicos das SCP, não desfigure o instituto, subvertendo, indevidamente, sua roupagem privatística.

É que o legislador tributário, mesmo quando não sujeito às imposições do art. 110 do CTN, possui certas amarras, ou certos freios, que lhe impedem de criar efeitos tributários que lhe aprouverem, independentemente da observância de limites mínimos. É que o legislador tributário, como apontado por Ives Gandra da Silva Martins, não pode aniquilar ou desvirtuar institutos preconcebidos pelo Direito Privado, alterando sua essência e conformação.⁵¹²

Portanto, ao atribuir efeitos distintos às SCP em relação àqueles que lhe são dados pelo Direito Privado, entendemos que legislador tributário deve, necessariamente: (i) respeitar a natureza das coisas, não transmutando a realidade; (ii) ter um motivo

⁵¹⁰ Alcides Jorge Costa parece não concordar com a afirmação que fizemos no sentido de que o legislador tributário não pode desfigurar institutos de Direito Privado, mesmo quando não se estiver diante das hipóteses descritas no art. 110 do CTN. Para o autor, se os conceitos, formas e institutos não forem utilizados pela Constituição, nem pela lei complementar, poderão ser alterados explicitamente pela lei ordinária, salvo se tal alteração ofender de algum modo a discriminação constitucional de competências tributárias (Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 91).

⁵¹¹ No próximo capítulo, faremos referência a outras hipóteses, além daquela relativa à SCP, em que a lei tributária, fazendo remissão com ajustes, equipara pessoas, entidades ou sociedades despersonificadas a pessoas jurídicas, para fins de apuração e recolhimento de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS.

⁵¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços – desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 231, 2014, p. 148, 157.

justificado e relevante para introduzir efeitos dissonantes daqueles próprios do Direito Privado; e (iii) nunca agir com excesso, limitando o uso ou a eficácia de institutos disciplinados pelo Direito Privado.⁵¹³

Nesse contexto, o art. 109 do CTN não contempla uma autorização “em branco” para que o legislador, ao optar pela remissão com ajustes, crie os efeitos tributários que bem desejar a institutos já existentes e disciplinados no Direito Privado.

4.3.3 Independência

Além das formas enumeradas acima, o legislador tributário também pode ser independente, ou caminhar solitário, segundo Luís Flávio Neto, o que se verifica quando a obrigação tributária dependa de fato jurídico sem paralelo no Direito Privado, aplicando-se, então, os institutos e princípios próprios do Direito Tributário.⁵¹⁴ É o que alguns autores entendem acontecer com o JCP, disciplinado no art. 9º da Lei n. 9249/95⁵¹⁵, sobre o qual falaremos no Capítulo 6.

A toda evidência, não há, em circunstâncias dessa natureza, qualquer domínio do Direito Privado sobre o Direito Tributário. Pelo contrário: identifica-se a autonomia e a liberdade do Direito Tributário.

⁵¹³ Os limites por nós apontados acima encontram inspiração nas lições de Humberto Ávila. Isso porque esses limites foram apontados pelo autor ao tratar – atente-se – da modificação dos conceitos do Direito Privado, feita pelo legislador tributário, e não propriamente da modificação de seus efeitos. De fato, Humberto Ávila traz importantes considerações acerca do tema, elencando quatro diferentes limites mínimos a que o legislador deve observância ao proceder àquela modificação. Em primeiro lugar, segundo o autor, a Constituição não pode ter posto ou pressuposto aqueles conceitos na delimitação das regras de competência. Em segundo lugar, o legislador tributário não pode desprezar a natureza das coisas, chamando, por exemplo, de obrigação de dar uma obrigação de fazer, haja vista que o Direito deve, sempre, guardar congruência com a realidade. Em terceiro lugar, o legislador tributário não pode atuar com excesso, restringindo a liberdade de exercício de atividade econômica. Assim, por exemplo, prossegue o autor, ao legislador é defeso obstar o desempenho de atividade por meio da constituição de uma pessoa jurídica, que limita o acesso ao patrimônio de seu sócio pessoa física. Por fim, e em quarto lugar, o autor aponta um derradeiro limite, qual seja, a proibição de arbitrariedade, pelo qual a modificação de conceitos só se admite quando houver um motivo e, mais, quando tal motivo for relevante (Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71). Para nós, alguns desses limites podem ser aplicados quando se examina a atividade, não do legislador tributário infraconstitucional frente ao constituinte, mas do legislador tributário infraconstitucional frente ao Direito Privado. Por isso, tomamos as lições de Humberto Ávila como fonte de inspiração, embora o autor não estivesse se referindo à situação por nós descrita acima.

⁵¹⁴ NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, 2017, p. 96.

⁵¹⁵ Nesse sentido, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da ‘nova contabilidade’. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. v. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 181-182.

4.3.4 Interferência reversa

Finalmente, o Direito Tributário pode exercer domínio sobre o Direito Privado. É que, ressalvadas as situações abrangidas pelo art. 110 do CTN, o legislador tributário tem autorização para criar conceitos próprios e inexistentes no Direito Privado, o que tem o condão de dar origem à recepção de elementos tributários pelo Direito Privado ou até mesmo à alteração do Direito Privado por lei tributária (interferência reversa). O relacionamento, nessas hipóteses, é autopoiético.⁵¹⁶ Inexiste, portanto, à semelhança da hipótese anterior, domínio do Direito Privado sobre o Direito Tributário.

O professor Alcides Jorge Costa, referindo-se ao que Luís Flávio Neto denominou “interferência reversa”, constatou que o Direito Tributário pode criar conceitos e institutos novos, o que atende, por vezes, a finalidades exclusivamente fiscais, circunscrevendo-se seus efeitos, em regra, ao campo tributário. Contudo, existe a possibilidade de que a norma tributária criadora de conceitos e institutos atue, positivamente, no campo do Direito Privado.⁵¹⁷

Para demonstrar essa afirmação final, o professor descreve diversos exemplos fornecidos pela legislação tributária, todos eloquentes no sentido da eficácia de normas fiscais no plano do Direito Privado. É o caso, por exemplo, da correção monetária anual de bens do ativo imobilizado e do capital social, imposta pela Lei n. 4357, de 16.7.1964, para fins fiscais, mas que passou a produzir efeitos, também, na área societária. Esse e diversos outros exemplos evidenciam, como pontua o professor Alcides Jorge Costa, a interpenetração normativa do Direito Tributário no Direito Privado, da qual resulta a aplicação da norma tributária também para regular relações de Direito Privado.⁵¹⁸

José Casalta Nabais, na mesma direção, ensina que, em determinadas situações, ainda que de menor escala, por força do princípio da coerência lógica do sistema jurídico, o Direito Tributário contribui para o Direito Privado, passando a ter um papel ativo sobre o último. A contribuição daquele ramo para com este, prossegue o professor português, revela-se, nomeadamente, pelo pioneirismo do Direito Tributário sobre o Direito Comercial, em especial pela criação de certas regras de contabilidade e de escrituração que

⁵¹⁶ Cf. NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, 2017, p. 97.

⁵¹⁷ COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 95.

⁵¹⁸ *Ibid.*, p. 95, 98.

tardaram, em Portugal, a ser consagradas na legislação comercial.⁵¹⁹ O mesmo, diga-se, verificou-se durante muitos anos no Brasil, na medida em que a legislação tributária interferia na contabilidade, atuando ativa e positivamente, o que somente foi rompido quando da edição das Leis n. 11638, de 28.12.2007, e n. 11941, de 27.5.2009, as quais incorporaram os padrões, critérios e normas internacionais de contabilidade, eliminando a intromissão do Direito Tributário naquela ciência.⁵²⁰

4.4 Considerações finais

Como visto até aqui, não há primazia do Direito Privado sobre o Direito Tributário. Também não há completa autonomia do Direito Tributário, pois este ramo do Direito não se desgarra, por completo, dos demais. O Direito Tributário tanto pode encampar por completo os conceitos e até mesmo os efeitos de institutos de Direito Privado como pode impor-lhes ajustes ou mesmo desvincular-se desses conceitos, atuando com independência, desde que ao fazê-lo não esbarre em regra cogente de competência tributária de estatura constitucional (art. 110 do CTN). O Direito Tributário também tem autorização para criar seus próprios conceitos, sem paralelo em qualquer outro ramo, inaugurando, desse modo, a ordem jurídica. Tudo isso prova que nem o Direito Privado dita os rumos do Direito Tributário, nem o Direito Tributário segue sempre solitário ou autônomo.

Transportadas essas noções ao presente estudo, tem-se que o Direito Tributário pode atribuir efeitos próprios às SCP, distanciando-se, pois, da disciplina que lhes foi dada pelo Direito Civil, como autoriza o art. 109 do CTN, notadamente porque o referido instituto não foi adotado pela Constituição Federal na delimitação das regras de competência tributária (art. 110 do CTN). Apesar da permissão dada pelo art. 109 do CTN, ao fazê-lo, o legislador deve observar parâmetros mínimos, de modo a não desfigurar o instituto de Direito Civil. Assim, o legislador tributário deve, necessariamente: (i) respeitar a natureza das coisas, não transmudando a realidade; (ii) ter um motivo justificado e relevante para introduzir efeitos dissonantes daqueles próprios do Direito

⁵¹⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 106-107.

⁵²⁰ Sobre o assunto, *vide*: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81.

Privado; e (iii) nunca agir com excesso, limitando o uso ou a eficácia de institutos disciplinados pelo Direito Privado.⁵²¹

Vejamos, no próximo Capítulo, se o legislador tributário, ao disciplinar as SCP, notadamente ao equipará-las às pessoas jurídicas para efeito de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, observou esses limites mínimos, preservando as características essenciais, ou a causa jurídica, do referido tipo societário.

⁵²¹ Os limites por nós apontados acima encontram inspiração nas lições de Humberto Ávila, quem – atente-se – tratando da modificação dos conceitos do Direito Privado, feita pelo legislador tributário, e não propriamente da modificação de seus efeitos, elenca quatro diferentes limites mínimos a que o legislador deve observância ao proceder àquela modificação, conforme analisado no item 4.3.2 deste capítulo (Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71). Para nós, alguns desses limites podem ser aplicados quando se examina a atividade, não do legislador tributário infraconstitucional frente ao constituinte, mas do legislador tributário infraconstitucional frente ao Direito Privado. Por isso, tomamos as lições de Humberto Ávila como fonte de inspiração, embora o autor não estivesse se referindo à situação por nós descrita acima.

5 O REGIME TRIBUTÁRIO DA SCP: HISTÓRICO E EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA PARA EFEITO DE APURAÇÃO DO IRPJ, DA CSL, DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

5.1 Considerações iniciais

Nesse capítulo, historiaremos e descreveremos como a legislação tributária disciplinou a SCP, demonstrando que o uso da SCP foi encorajado em decorrência da concessão de incentivos fiscais na área florestal, relacionados ao desenvolvimento de empreendimento mediante SCP.

Demonstraremos também que a legislação tributária evoluiu até a equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração e recolhimento de IRPJ, CSL e contribuição ao PIS e COFINS devidas no regime cumulativo, o que, afinal, resultou na determinação de que a SCP seja inscrita no CNPJ e que suas operações e seus resultados sejam retratados separadamente das demais operações e resultados do sócio ostensivo.

Ver-se-á que, tanto antes como depois da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de apuração e recolhimento de IRPJ, CSL e contribuição ao PIS e COFINS devidas no regime cumulativo, o Direito Tributário não desfigurou o instituto, tampouco desestimulou seu uso.

5.2 Decreto-lei n. 1134, de 16.11.1970

O Decreto-lei n. 1134/70 instituiu incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Tratava-se de incentivos que, ao lado de diversos outros existentes na década de 1970, tinham como um de seus compromissos integrar o dinamismo do processo econômico privado e a coordenação pública em projetos de desenvolvimento e correção de desequilíbrios no país.⁵²²

De acordo com o art. 1º do Decreto-lei n. 1134/70, a partir do exercício financeiro de 1971, as pessoas jurídicas poderiam descontar até 50% do valor do imposto de renda devido na declaração de rendimentos para a aplicação em empreendimentos florestais, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal. O parágrafo 1º do mesmo dispositivo acrescentava que as importâncias

⁵²² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Prefácio. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 9.

descontadas poderiam ser aplicadas em projetos de desenvolvimento florestal sob a forma de participação societária acionária ou de participação societária não acionária em projetos de “pluriparticipação”⁵²³.

Não se tratava de isenção tributária, regida pelos art. 176 a 179 do CTN. Essa foi a conclusão de Henry Tilbery ao analisar, não o incentivo do Decreto-lei n. 1134, mas aquele previsto no art. 34 da Lei n. 3995, de 14.12.1961, o qual igualmente previa a dedução de até 50% do imposto de renda para inversão em projetos de desenvolvimento regional. Para Tilbery, benefícios dessa natureza não têm natureza de isenção tributária, cuidando-se de incentivos *sui generis*, tendo em vista que as importâncias investidas não são retiradas do campo de tributação, como ocorre nas isenções, sendo apenas descontadas do imposto a pagar, tendo, assim, natureza de crédito do imposto.⁵²⁴

Na regulamentação do incentivo previsto no Decreto-lei n. 1134/70, o Decreto n. 68565, de 29.4.1971, previu, em seu art. 16, que as chamadas sociedades não acionárias de pluriparticipação, referidas pelo art. 1º, parágrafo 1º, inciso II, do Decreto-lei n. 1134/70, eram equiparadas às SCP, regidas, à época, pelos art. 325 a 328 do Código Comercial.⁵²⁵ O sócio ostensivo seria responsável pelo empreendimento florestal, cabendo-lhe emitir “Certificado de Participação em Reflorestamento” correspondente à quantia investida pelos aplicadores dos incentivos fiscais (art. 16, parágrafo 2º, e art. 17).⁵²⁶ Os sócios participantes, por sua vez, eram os depositantes que aplicavam a dedução de seu imposto de renda em empreendimentos florestais constituídos sob a forma de SCP (art. 16,

⁵²³ Para outras considerações sobre o incentivo fiscal, *vide*: LACERDA, Galeno. Sociedade em conta de participação. In: _____. **Direito Comercial: sociedades mercantis – casos selecionados**. v. 9. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 135-163.

⁵²⁴ TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 26.

⁵²⁵ Galeno Lacerda critica a norma de equiparação à SCP ao afirmar que a relação entre as partes que se associavam era motivada pelo seu interesse em usufruir de incentivo fiscal, não havendo entre elas verdadeira *affectio societatis* (LACERDA, Galeno, op. cit., p. 159).

⁵²⁶ Não obstante a sociedade não emita quotas ou ações, seus sócios podem emitir títulos ou certificados que permitam a transmissão da posição contratual de sócio da SCP, a qual é admitida pelo art. 995 do Código Civil. Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 226-228; LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 79-83; GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 96; ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 103-105; BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980, p. 139; e ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 52-53. Em sentido oposto, defendendo não ser possível a emissão de ações se a sociedade não detém capital social, *vide*: CUNHA GONÇALVES, Luís da. **Da conta em participação**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1923, p. 98-99.

parágrafo 1º). A inexecução do projeto, constatada após vistoria técnica, sujeitava o contribuinte a recolher o imposto de renda resultante da perda do incentivo fiscal.⁵²⁷

Luiz Fernando Gama Pellegrini destacou que a SCP restou “reativada” quando da implementação de incentivos fiscais, tal como o descrito acima, encontrando-se grande parte dessas sociedades na área de desenvolvimento florestal.⁵²⁸

Na mesma direção, José Carlos Marion noticiou que, para realizar empreendimentos florestais com proveito do incentivo fiscal previsto no Decreto-lei n. 1134/70, optou-se, em larga escala, pelo uso de SCP, em detrimento de sociedades anônimas – à época regidas pelo Decreto-lei n. 2627, de 1940. Isso, segundo o autor, porque: (i) a simplicidade de constituição e dissolução da primeira tornavam sua utilização vantajosa; (ii) os incentivos fiscais eram de caráter temporário; (iii) o projeto florestal tinha prazo determinado, pois, ocorrendo a última colheita, ele se encerrava; (iv) os investidores não tinham interesse em gerenciar o negócio, tampouco ingressar, ostensivamente, em relações com credores ou terceiros, querendo, apenas, beneficiar-se do incentivo fiscal, tudo o que, conforme Marion, era compatível com as características da SCP.⁵²⁹

Mesmo com a extinção dos incentivos fiscais, Marion acreditou, em seu estudo datado de 1989, que a SCP continuaria a ser utilizada no desenvolvimento de empreendimentos florestais, em detrimento de outros tipos societários, diante, por exemplo, das vantagens de seu uso, notadamente de sua simplicidade e de seu caráter oculto ou interno.⁵³⁰

A continuidade de uso da SCP foi noticiada, em 2008, por Gustavo Oliva Galizzi. Sobre o tema, Galizzi afirmou que a política de incentivos fiscais aplicáveis em projetos de reflorestamento implementada no Brasil durante as décadas de 1970 e 1980 viabilizou a expansão dos maciços florestais no Brasil, notadamente em suas regiões norte e nordeste. Os sócios participantes ingressavam em empreendimentos dessa natureza, não com o objetivo principal de explorar o reflorestamento, mas, sim, para gozar do incentivo fiscal previsto no Decreto-lei n. 1134/70.⁵³¹

⁵²⁷ LACERDA, Galeno. Sociedade em conta de participação. In: _____. **Direito Comercial: sociedades mercantis – casos selecionados**. v. 9. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 153.

⁵²⁸ PELLEGRINI, Luiz Fernando Gama. Sociedade em conta de participação – sócio oculto – imposto sobre a renda na fonte. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 14, 1983, p. 35.

⁵²⁹ MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 66-67.

⁵³⁰ *Ibid.*, p. 39-40, 82-84.

⁵³¹ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 96-97, 99.

Contudo, como narrou o autor, indícios de fraude na utilização desses incentivos conduziram à sua extinção. Ainda assim, a SCP continuou a ser utilizada em empreendimentos de reflorestamento, por exemplo, por empresas siderúrgicas e/ou de celulose e papel, que forneciam a área de edificação florestal e recursos financeiros necessários à implementação do projeto, fazendo-o na condição de sócias participantes, de modo que uma sociedade especializada em projetos de reflorestamento atuasse como sócia ostensiva.⁵³²

O uso crescente da SCP – desencadeado pela concessão de incentivos fiscais – certamente contribuiu para que fossem editadas normas disciplinando os aspectos tributários relativos a esse tipo societário. Nos dois próximos tópicos deste capítulo, historiaremos e analisaremos como a legislação tributária determinou que os sócios ostensivo e participante apurassem e recolhessem o imposto de renda incidente sobre os resultados decorrentes do empreendimento desenvolvido por meio de SCP.⁵³³

5.3 Parecer Normativo CST n. 345, de 19.05.1971

O Parecer Normativo CST n. 345/71, que vigorou até 31.12.1986, dispunha sobre a forma de apuração e tributação dos rendimentos oriundos de SCP, encampando decisões proferidas na esfera administrativa a respeito da matéria.⁵³⁴

Antes de esclarecer o conteúdo do Parecer Normativo CST n. 345/71, cabe dizer que, por muito tempo, a legislação determinou a tributação pelo imposto de renda dos resultados oriundos de SCP sem atribuir a este tipo societário efeitos tributários diversos daqueles advindos do Direito Privado, a despeito da autorização concedida para tanto pelo art. 109 do CTN.

A SCP, nesse contexto, não era contribuinte do imposto de renda distinto de seus sócios (ostensivo e participante). A SCP não tinha seu próprio lucro tributável; o lucro era de cada sócio, competindo a cada um tributá-lo individual e separadamente, integrando sua declaração de rendimentos.⁵³⁵ Realmente, os rendimentos oriundos da sociedade eram

⁵³² GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 96-97.

⁵³³ No Capítulo 6, faremos considerações sobre a apuração e o recolhimento do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS.

⁵³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Jurisprudência do imposto de renda comentada**. São Paulo: CTE, 1976, p. 94.

⁵³⁵ Id. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1480.

tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante⁵³⁶, respondendo cada um, em caráter exclusivo, e sem solidariedade, pelo imposto incidente sobre a parcela da renda que auferisse em decorrência da participação na SCP.⁵³⁷

Diz-se não haver solidariedade, porque cada sócio manifestava capacidade contributiva nos limites da renda que lhe competisse segundo o critério de rateio definido no respectivo contrato. Os sócios tinham, nesses termos, relação pessoal e direta com a situação que constituía fato gerador do imposto de renda, o que os colocava, individual e separadamente, na condição de contribuintes do imposto, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, sem solidariedade, já que cada um respondia pelo tributo calculado sobre a parcela do acréscimo patrimonial oriundo da SCP que lhe cabia.⁵³⁸

A SCP, como dito, não era contribuinte do imposto de renda. O mesmo ocorria – e ainda ocorre – com outros entes desprovidos de personalidade jurídica, como os consórcios de empresas, disciplinados pelos art. 278 e 279 da Lei n. 6404/76, os quais não eram – e continuam a não ser – contribuintes do imposto de renda, figurando nessa posição as consorciadas, que auferem renda ou proventos sujeitos à tributação, nos termos do Parecer Normativo CST n. 05, de 28.1.1976.^{539,540} Isso também é assim, em regra, salvo exceções previstas em lei⁵⁴¹, em relação aos condomínios e fundos de investimentos, os quais não são pessoas jurídicas, nem para a lei civil, nem para a lei tributária, nem são contribuintes

⁵³⁶ Cf. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 28; e ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 58-59.

⁵³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1479-1480.

⁵³⁸ Voltaremos a tratar da sujeição passiva na SCP no próximo tópico deste capítulo, oportunidade em que examinaremos não apenas a posição de contribuinte ocupada por cada sócio, como também o tema da solidariedade entre eles.

⁵³⁹ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz, op. cit., p. 28.

⁵⁴⁰ A respeito da tributação que recai sobre as atividades empreendidas em consórcio de empresas e sobre a sujeição passiva nestes casos, *vide*: XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 64, p. 7-26, 2001; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

⁵⁴¹ Os fundos de investimento imobiliário sujeitam-se à tributação aplicável à pessoa jurídica quando, por exemplo, aplicarem recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das quotas do fundo, na forma do art. 2º da Lei n. 9779/99.

do imposto de renda, conforme dispõem, respectivamente, o Parecer Normativo CST n. 37, de 24.1.1972, e o Parecer Normativo CST n. 74, de 11.2.1972.^{542,543}

De acordo com o Parecer Normativo CST n. 345/71, o sócio ostensivo, se pessoa jurídica, deveria contabilizar as operações e resultados oriundos do empreendimento comum de forma destacada dos lançamentos de sua atividade normal, competindo-lhe, ademais, a divisão do resultado entre os demais participantes. Veja-se que o sócio ostensivo, exercendo atividade autônoma e em nome próprio, estava sujeito à incidência tributária, submetendo-se, por decorrência, às mesmas obrigações tributárias dos demais comerciantes.⁵⁴⁴

O mesmo parecer normativo estabelecia que os resultados de cada sócio, quando pessoas jurídicas, eram considerados receita operacional, integrando o lucro tributável de cada um deles, na proporção de sua participação no empreendimento. O valor da participação atribuível e entregue ao sócio participante era dedutível na determinação do lucro operacional do sócio ostensivo.⁵⁴⁵

Já se o sócio participante fosse pessoa física, os resultados que lhe competissem deveriam ser classificados na Cédula “H” da declaração de rendimentos, relativa aos demais rendimentos da pessoa física, na forma determinada pelo art. 12 da Lei n. 154, de 25.11.1947.^{546,547}

⁵⁴² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Jurisprudência do imposto de renda comentada**. São Paulo: CTE, 1976, p. 178.

⁵⁴³ Sobre a não equiparação de condomínios a pessoas jurídicas na órbita tributária, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 17, de 16 jan. 2017**. Brasília: RFB, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79749>>. Acesso em: 02 maio 2019. Sobre a tributação de fundos de investimentos, *vide*: MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999; BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011; GALHARDO, Luciana Rosanova; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo. Tributação dos fundos de investimento pelo imposto sobre a renda. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 303-323; DINIZ, Rodrigo Pará. **Fundos de investimento no direito brasileiro: aspectos tributários e questões controversas em matéria fiscal**. São Paulo: Almedina, 2014.

⁵⁴⁴ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171.

⁵⁴⁵ Nesse sentido, *vide*: BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 550; ALMEIDA, José Gabriel Assis de, op. cit., p. 172; ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 58-59; CC. Acórdão n. CSRF/01-0061, de 7 mar. 1980. In: CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. **Imposto de renda – Jurisprudência 1.2-5**. São Paulo: Resenha Tributária, jun. 1980. p. 1270-1278; e CC. **Acórdão n. 107-06374, de 22 ago. 2001**. Brasília: CC, 7ª Câmara do 1º CC, 2001.

⁵⁴⁶ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz, op. cit., p. 551.

⁵⁴⁷ Em Portugal, o chamado “associado” (equivalente à figura do sócio participante) deve tributar os rendimentos oriundos da associação em participação como rendimentos de capital, ou como rendimentos de trabalho independente ou de prestação de serviços, se sua contribuição consistir somente em serviços, sendo-lhe vedada a dedução de perdas eventualmente sofridas. Se for sujeito passivo do IVA, sua

O ADI CST n. 1, de 8.2.1980, estabelecia que o direito de recuperar, na declaração de rendimentos, o IRRF incidente sobre rendimentos oriundos de aplicações financeiras ou qualquer outra modalidade de IRRF devido por antecipação, competia ao sócio ostensivo, não podendo ser por este repassado ao sócio participante.

Quanto à época em que deveriam ocorrer a apuração e a divisão dos resultados, o Parecer Normativo CST n. 345/71, em seu item 4, estabelecia que era necessário verificar o que foi convencionado entre os sócios, ou a natureza do empreendimento a ser executado. Segundo o ato normativo, a princípio, a apuração e a divisão dos resultados poderiam, por exemplo, obedecer ao critério da anualidade, a depender do disposto no respectivo contrato. No entanto, também por força das disposições contratuais, a tributação dos resultados afetos à conta de participação poderia ocorrer somente no encerramento do empreendimento.

A despeito da orientação contida no item 4 do Parecer Normativo CST n. 345/71, com o advento do Decreto-lei n. 1598/77, que disciplinou o IRPJ, deixou de existir a possibilidade de apuração, declaração e oferecimento à tributação do resultado da SCP formada por pessoas jurídicas somente ao final do empreendimento, devendo isso ocorrer anualmente.⁵⁴⁸

No sentido de que, com o advento do Decreto-lei n. 1598/77, o item 4 do Parecer Normativo CST n. 345/71 restou derogado, cite-se o acórdão n. CSRF/01-0512, de 19.4.1985, o qual entendeu que, havendo norma especial disciplinando o momento da tributação de determinado rendimento ou receita segundo o critério da anualidade, o sujeito passivo deveria atender à norma especial, ainda que o contrato de SCP previsse que o acerto entre os sócios deveria ocorrer somente ao final do empreendimento. Assim, no caso de contrato de prestação de serviços com prazo de execução superior a doze meses, sujeito ao art. 10 do Decreto-lei n. 1598/77⁵⁴⁹, o acórdão n. CSRF/01-0512 entendeu que o

contribuição em bens e serviços estará sujeita ao imposto. O associante (equivalente ao sócio ostensivo) é tributado de forma autônoma pelo imposto de renda, estando, ainda, sujeito ao IVA (cf. VALLES, Edgar. **Consórcio, ACE e outras figuras**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 67).

⁵⁴⁸ Cf. HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 30.

⁵⁴⁹ “Art. 10. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período; II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período. §1º. A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada: a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a

respectivo resultado deveria ser apurado em cada ano-calendário, segundo o progresso daquela execução, não podendo a tributação ser procrastinada para o final da empreitada, por ocasião do acerto de contas entre os sócios.⁵⁵⁰

Ainda como decorrência da disciplina inaugurada pelo Decreto-lei n. 1598/77, o prejuízo apurado em cada ano pela SCP deveria ser rateado entre os sócios, devendo ser declarado nas respectivas declarações, quando os sócios fossem pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real. Para os sócios pessoas físicas, a legislação não admitia a compensação, em sua declaração, de prejuízos decorrentes de empreendimento em SCP, nem mesmo com lucros futuros do mesmo negócio.⁵⁵¹

O Parecer Normativo CST n. 345/71 estabelecia não ser cabível a retenção do imposto de renda incidente à época sobre lucros, quando da transferência dos resultados aos sócios ocultos, por não haver, entre os sócios, distribuição de lucros, mas, sim, mera divisão dos resultados do empreendimento comum. A disposição era incompatível com a natureza jurídica dos valores entregues aos sócios da SCP. É que, sendo a SCP um contrato de sociedade, como analisado no Capítulo 2, seus sócios partilham lucros e prejuízos, devendo, por decorrência, ser aplicada sobre os correspondentes valores a legislação tributária que disciplina a tributação de lucros e prejuízos advindos de negócios exercidos por meio de tipos societários, como a SCP.

O equívoco da interpretação do Parecer Normativo CST n. 345, de 19.5.1971, descrito no parágrafo anterior, foi afastado quando da edição do Decreto-lei n. 1979, de

porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção. §2º. O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução. §3º. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do §2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas: a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; b) a parcela excluída nos termos da letra *a* deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida. §4º. Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o §3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber. §5º. O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observadas as seguintes normas: a) o contrato com duração superior a 3 anos considerar-se-á completado quando executado em porcentagem superior a 95% (§1º); b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada”.

⁵⁵⁰ CC. Acórdão n. CSRF/01-0512, de 19 abr. 1985. **Revista de imposto de renda**, São Paulo: Centro de Estudos da Fiscalização do Imposto de Renda, n. 215, p. 38-45, jun. 1985.

⁵⁵¹ Cf. HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 32.

22.12.1982, cujo art. 2º determinou a incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, como antecipação do devido na declaração de rendimentos, sobre o que chamou de “lucros atribuídos ao sócio oculto de sociedade em conta de participação”⁵⁵².

Em suma, na vigência do Parecer Normativo CST n. 345/71, a SCP não era sujeito passivo do imposto de renda. Àquela época, o tratamento tributário aplicável a seus resultados era equivalente à disciplina que lhe foi atribuída pelo Direito Privado, na medida em que, tanto para o Direito Privado como para o Direito Tributário, a SCP era uma sociedade desprovida de personalidade jurídica, não equiparada à pessoa jurídica, não tendo a legislação tributária atribuído nenhum efeito distinto ao tipo societário, se comparado à sua disciplina e aos efeitos oriundos do Direito Privado, a despeito da autorização concedida pelo art. 109 do CTN.

Ou seja, em matéria tributária, os sujeitos passivos do imposto de renda eram o sócio ostensivo e o sócio participante, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, os quais manifestavam capacidade contributiva, auferindo renda e proventos oriundos do empreendimento constitutivo da SCP, sujeitos à tributação em conformidade com o regime tributário aplicável a cada um de tais sócios.

Quer dizer, na vigência do Parecer Normativo CST n. 345/71, os resultados do empreendimento objeto da SCP atribuíveis a cada sócio deveriam se submeter ao disposto na legislação tributária aplicável a cada sócio, ou seja, os sócios – ostensivo e participante – pessoas físicas submetiam-se à legislação do IRPF⁵⁵³, enquanto os sócios pessoas jurídicas ou os sócios pessoas físicas equiparados pela legislação do imposto de renda à pessoa jurídica⁵⁵⁴ – ostensivo e participante – sujeitavam-se à legislação do IRPJ.

⁵⁵² Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Imposto de renda na fonte – Decretos-leis n. 1979 e 1980, de 22.12.82. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 22, 1983, p. 53.

⁵⁵³ Hiromi Higuchi, sem justificar sua afirmação, defendeu que o sócio ostensivo devia ser, sempre, por sua natureza, uma pessoa jurídica, de tal sorte que o resultado da SCP acabava submetido ao IRPJ. Por outro lado, segundo o autor, o sócio participante poderia ser tanto pessoa física, como jurídica; se pessoa física, a parcela do resultado que lhe coubesse não teria a incidência do IRPJ, submetendo-se à Cédula “H” da declaração de rendimentos (**Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 29). Em sentido oposto, Rubens Gomes de Sousa reconheceu que o sócio ostensivo poderia ser pessoa física, cumprindo-lhe declarar na Cédula “H” os rendimentos oriundos do empreendimento (**Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955, p. 25). No mesmo sentido, manifestou-se Valter Carlos E. Becker (As sociedades em conta de participação em face do imposto de renda. Rio de Janeiro: **Revista Forense**, v. 174, 1957, p. 479). Têm razão Gomes de Sousa e Becker, porque, até a equiparação determinada pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, não havia determinação de tributação dos resultados da SCP pelo IRPJ, como será visto adiante.

⁵⁵⁴ A equiparação de empresas individuais ou pessoas físicas à pessoa jurídica para fins de aplicação da legislação do IRPJ é disciplinada no art. 162 do RIR/18.

5.4 Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986

Com a edição do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, a SCP passou a ser equiparada, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica (art. 7º)⁵⁵⁵. Com isso, a partir de 1º.01.1987⁵⁵⁶, os resultados da SCP passaram a ser tributados como se ela fosse uma pessoa jurídica, isto é, como se fosse uma sociedade personificada, sem sua junção com os demais resultados do sócio ostensivo, auferidos fora do empreendimento objeto da SCP ou do sócio participante.⁵⁵⁷

Do ponto de vista da sujeição passiva, a equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 não se distancia do regime anterior à sua edição, disciplinado pelo Parecer Normativo CST n. 345/71. A SCP não é contribuinte do imposto de renda distinto de seus sócios (ostensivo e participante), mesmo após a equiparação, como já não o era na vigência da legislação anterior, regulamentada pelo Parecer Normativo CST n. 345/71.

Mas, por força da equiparação, a tributação da totalidade dos resultados da SCP pelo imposto de renda ocorre, em um primeiro momento, no nível da sociedade (ou do sócio ostensivo, porque ele empreende a atividade da SCP).⁵⁵⁸ Em um segundo momento, tributa-se a renda no nível do sócio participante, quando da distribuição dos lucros que lhe forem atribuíveis. Diferencia-se – esse formato de tributação – do regime disciplinado pelo Parecer Normativo CST n. 345/71, porque, neste, os rendimentos oriundos da sociedade eram tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante.

A tributação da renda no nível da sociedade, ocorrida após a equiparação da SCP à pessoa jurídica, significa tributar o próprio sócio ostensivo, sendo somente ele o sujeito passivo da obrigação tributária devida no nível da sociedade, como explicaremos adiante.

A equiparação encontra justificativa no interesse da arrecadação tributária. É que a informalidade característica da SCP trazia óbices à administração tributária no tocante à

⁵⁵⁵ A equiparação, como será analisado no Capítulo 6, estende-se à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS.

⁵⁵⁶ A vigência do novo regime foi determinada pelo art. 3º do Decreto-lei n. 19.12.1986.

⁵⁵⁷ A regulamentação do art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 foi dada, primeiramente, pela Instrução Normativa SRF n. 49/87 e, depois, pela Instrução Normativa SRF n. 179/87. Adiante, faremos referência às disposições de ambas, quando analisarmos, em detalhes, o regime tributário aplicável aos resultados da SCP por força da equiparação em apreço.

⁵⁵⁸ Eis o que esclarece a RFB ao dizer que: “Em que pese a legislação empresarial ter definido a SCP retirando-lhe a personalidade jurídica, a lei tributária modificou o instituto estabelecido pelo direito privado, com vistas à definição dos efeitos tributários gerados a partir do exercício das atividades da SCP. 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)” (RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23 ago. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95374>>. Acesso em: 29 maio 2019).

verificação do correto recolhimento de tributos. Com a equiparação determinada pelo Decreto-lei n. 2303, a informalidade da SCP não desapareceu, já que o arquivamento de ato constitutivo da sociedade perante órgão de registro de empresas mercantis, ou perante qualquer outro registro público, continua prescindível. Mas, com a equiparação, a legislação tributária reforçou que a sociedade não pode ficar oculta aos olhos do fisco, embora o possa em relação aos demais.

Consoante anotou Fábio Piovesan Bozza, se, perante os agentes do mercado em que atua, a existência da SCP é neutra, porque o contratante juridicamente habilitado é o sócio ostensivo, e não a sociedade, por outro lado, perante o fisco, como decorrência da equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303, a existência da SCP é um fato relevante, que tem aptidão de produzir consequências jurídico-tributárias.⁵⁵⁹

Esclareça-se que a SCP nunca pôde ser oculta ou clandestina fiscalmente⁵⁶⁰, de vez que os resultados oriundos do empreendimento, auferidos por cada um dos sócios, sempre se submeteram à incidência do imposto de renda.⁵⁶¹ Com efeito, como visto no tópico anterior, cada sócio respondia pelo imposto incidente sobre a parcela da renda que auferisse em decorrência de sua participação na SCP, cabendo-lhes oferecer os respectivos montantes à tributação individual e separadamente.⁵⁶² A equiparação, nesse contexto, não surgiu para revelar a SCP – ou os rendimentos dela oriundos – ao fisco federal, porque revelada ela já deveria ser antes disto. A equiparação, na verdade, prestou-se a conferir mecanismos adicionais ao controle e à fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária.

Muito antes da equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303 e, portanto, sem a ela aludir, Pontes de Miranda relatou que a SCP formada verbalmente, ou por meio de cartas guardadas sob sigilo, dificultava a fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária por parte das autoridades fiscais, além de poder acarretar ao sócio ostensivo o

⁵⁵⁹ BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 46.

⁵⁶⁰ É o que Emmanuelle Vierling-Kovar relata acontecer, também, na França (**Le contrat de société en participation**. 2013. 489 f. Tese (Doutorado em Direito Empresarial) – Université de Strasbourg, Strasbourg, 2013, p. 12).

⁵⁶¹ Em sentido oposto, defendendo que a SCP, antes da equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303/86, não tinha obrigações tributárias, tampouco estava sujeita à incidência tributária, não existindo perante terceiros, inclusive o fisco, embora tenha – talvez de forma contraditória – reconhecido que os sócios estavam sujeitos à incidência do imposto de renda, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171-172.

⁵⁶² Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1479-1480.

risco de lhe exigir o imposto de renda sobre a totalidade dos lucros do empreendimento na hipótese de não identificação da sociedade e do sócio participante. Para contornar esses problemas, o jurista afirmou que a lei fiscal poderia exigir o registro de documento comprobatório da existência da SCP, caso existente. O registro do referido documento nas repartições fiscais, segundo o jurista, seria recomendável, também, de modo a evitar que ela fosse confundida com outro tipo societário.⁵⁶³

Hiromi Higuchi denunciou que, antes da equiparação, o critério de tributação disciplinado no Parecer Normativo CST n. 345/71 incentivava a evasão fiscal⁵⁶⁴ nos empreendimentos desenvolvidos mediante SCP. Para exemplificar sua afirmação, o autor afirmou que, pelo critério adotado pelo Parecer Normativo CST n. 345/71, as receitas e as despesas totais do empreendimento da SCP não eram demonstradas na declaração de rendimentos de nenhum dos sócios, o que dificultava sua análise pelo fisco, podendo acarretar, por exemplo, a indevida dedução de despesas indedutíveis segundo a legislação do imposto de renda.⁵⁶⁵

As anotações de Pontes de Miranda e de Hiromi Higuchi, descritas nos parágrafos anteriores, revelam que a equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303 foi motivada pelo interesse da fiscalização tributária, evitando-se, assim, que o uso da SCP inviabilizasse a certificação, pelas autoridades fiscais, do cumprimento da legislação tributária, ou inviabilizasse a identificação dos resultados atribuíveis a cada um dos sócios em decorrência do empreendimento.

Hiromi Higuchi, no entanto, criticou a equiparação, defendendo que, se seu objetivo era evitar evasão fiscal, para isso não era necessário equiparar a SCP à pessoa

⁵⁶³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 337-338.

⁵⁶⁴ Para distinguir a economia tributária válida da inválida, são variadas as palavras e expressões empregadas pela doutrina e, também, variados os seus significados. Assim, por exemplo, Para Gerd Willi Rothmann, evasão fiscal constitui economia ilícita de tributos, decorrente de (i) um ilícito civil, também chamada de elusão fiscal (simulação, fraude à lei ou abuso do direito); (ii) ilícito tributário, oriundo de infração fiscal culposa; e (iii) ilícito penal, classificado como crime contra a ordem tributária, de caráter doloso (Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em Evolução**: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa, São Paulo: IASP, 2015, p. 680). Mas a elusão fiscal, para muitos doutrinadores, seria uma categoria intermediária entre elisão e evasão fiscal, é dizer, seria o mesmo que constatar que, “entre os dias ensolarados e os dias chuvosos, há dias nublados” (cf. CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Forma e substância no direito tributário**: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal. São Paulo: Almedina, 2016, p. 265). Tratar-se-ia, a elusão fiscal, de uma economia lícita de tributos, mas abusiva. Não nos alongaremos sobre este debate teórico, para o que desde já estabelecemos que, neste estudo, adotaremos duas expressões, a saber: elisão fiscal e evasão fiscal. A elisão fiscal é o planejamento lícito, praticado sem artifícios, de maneira precedente à ocorrência do fato gerador. Contrapõe-se à elisão fiscal, a evasão. A evasão é a economia ilícita de tributos.

⁵⁶⁵ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 29.

jurídica, bastando alterar a legislação tributária, de modo a determinar a tributação do resultado integral da SCP na declaração do sócio ostensivo, evitando-se, assim, transtornos relacionados, por exemplo, ao cumprimento de deveres instrumentais em sociedade, segundo o autor, de vida efêmera, criada com o propósito de efetuar um ou dois negócios em comum.^{566,567} A perplexidade do autor em relação à equiparação foi reafirmada em anos posteriores, quando Higuchi ainda acrescentou ser burocrática a determinação, feita em instrução normativa, de que os valores entregues ou aplicados na SCP sejam escriturados pelos sócios – quando pessoas jurídicas – em ativo não circulante (investimento), devendo ser avaliado por uma das metodologias legais de avaliação de investimento.⁵⁶⁸

Rubens Requião, em que pese reconhecer que a SCP constitui moderno instrumento de captação de recursos para o desenvolvimento econômico, sendo amplas e úteis suas aplicações no campo do Direito Comercial, afirmou que o instituto foi praticamente extinto com a entrada em vigor do Decreto-lei n. 2303/86, após sua equiparação à pessoa jurídica para fins de apuração de alguns tributos.⁵⁶⁹

Para Fábio Ulhoa Coelho, até a aludida equiparação, a SCP apresentava vantagem tributária em relação às sociedades empresárias, pois seus resultados não eram tributados como se pessoa jurídica fosse. Assim, antes da equiparação, empreendimentos de vulto foram explorados por meio de SCP, de modo que o empreendedor preservava seu patrimônio, constituindo uma sociedade limitada com um ou mais parceiros, celebrando contratos com terceiros na condição sócia ostensiva. Com a tributação da SCP como pessoa jurídica, determinada pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, a vantagem tributária, segundo o autor, teria cessado.⁵⁷⁰ No mesmo sentido, manifestou-se Gustavo Oliva Galizzi.⁵⁷¹

Alfredo de Assis Gonçalves Neto, de igual forma, afirmou que, durante muito tempo, a SCP teve como vantagem o exercício de atividade econômica de modo menos

⁵⁶⁶ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1987, p. 41.

⁵⁶⁷ No mesmo sentido, *vide*: MÉLEGA, Luiz. As sociedades em conta de participação e o imposto sobre a renda. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 10, 1988, p. 60.

⁵⁶⁸ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁵⁶⁹ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 1. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 458.

⁵⁷⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: direito de empresa. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 514.

⁵⁷¹ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 49.

oneroso se comparado à atividade prestada por meio de outros tipos societários. Isso ocorria em virtude de, do ponto de vista tributário, a SCP não existir, não havendo encargos tributários a cumprir, o que foi alterado com a edição do Decreto-lei n. 2303.⁵⁷²

José Maria da Costa, na mesma direção, afirmou que, após a equiparação, a SCP teria perdido muitos de seus atrativos, em razão da complexidade e da instabilidade do tratamento fiscal a que passou a ser submetida.⁵⁷³ Em igual sentido, manifestou-se Luiz Mélega.⁵⁷⁴

Paulo M. R. Brancher, da mesma forma, entende que a ampla disseminação da SCP encontra entrave na linha de tensão existente entre a flexibilidade do instituto, conferida pelo Direito Comercial, e a rigidez da legislação tributária.⁵⁷⁵

José Maria da Costa acrescenta que, mais do que desencorajar o uso do instituto, a equiparação da SCP à pessoa jurídica seria inválida, porquanto incompatível com a sua disciplina de Direito Privado, vindo a desnaturar o referido tipo societário. Para o autor, a legislação tributária teria invadido seara alheia, ingressando indevidamente no campo do Direito Privado, em flagrante contrariedade, primeiramente, ao Código Comercial e, depois, ao Código Civil, porque sempre foi da essência da SCP a despersonalização, é dizer, a ausência de personalidade jurídica.⁵⁷⁶

Assim, prossegue o autor, se alguma dúvida poderia existir quanto à validade da equiparação sob a égide do Código Comercial – quando, segundo Maria da Costa, a ausência de personalidade jurídica da SCP poderia ser colocada em dúvida –, com o advento do Código Civil de 2002, o Decreto-lei n. 2303 teria se tornado incompatível com a nova disciplina da SCP, tendo, por decorrência, sido revogado por incompatibilidade, nos

⁵⁷² GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 258.

⁵⁷³ COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 250.

⁵⁷⁴ MÉLEGA, Luiz. As sociedades em conta de participação e o imposto sobre a renda. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 10, p. 55-60, 1988.

⁵⁷⁵ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Da conta de participação: inovações decorrentes do Projeto de Código Comercial e aplicação subsidiária das normas da sociedade limitada. In: COELHO, Fábio Ulhoa; LIMA, Tiago Asfor Rocha; NUNES, Marcelo Guedes (Coords.). **Reflexões sobre o Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 299.

⁵⁷⁶ COSTA, José Maria da, op. cit., p. 257.

termos do art. 2º, parágrafo 1º, da LINDB, de vez que a SCP passou a ser classificada como sociedade não personificada, o que o legislador fez de modo expresse.^{577,578}

Por sua vez, João Luiz Coelho da Rocha entende que a equiparação da SCP à pessoa jurídica é inconstitucional, por desobediência ao art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal, porque a definição de contribuinte deve ser dada por lei complementar, e não por lei ordinária, medida provisória ou o anterior decreto-lei.⁵⁷⁹

Em que pese a opinião dos mencionados autores, a equiparação acabou aprimorando os mecanismos de fiscalização dos resultados decorrentes de SCP e, ao longo dos anos, com as diversas modificações da legislação tributária, acabou também permitindo que a SCP fosse utilizada como instrumento para a obtenção de vantagens tributárias, o que se deu, sobretudo, em função da possibilidade de opção por regimes favorecidos de tributação e pela isenção do imposto de renda sobre os lucros e dividendos distribuídos aos sócios⁵⁸⁰ – aspectos que serão abordados adiante quando analisarmos as normas tributárias aplicáveis à SCP –, além de trazer eficiência na celebração e condução de negócios por não impor ao sócio participante a prova de sua regularidade fiscal.⁵⁸¹

Para nós, a equiparação da SCP à pessoa jurídica tem amparo no CTN, atendendo aos seus art. 109, 110 e 126, além de atender ao art. 45 do mesmo código, que define o contribuinte do imposto de renda, em atenção ao disposto no art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal. Trata-se de hipótese de remissão com ajustes, vista no Capítulo 4.

⁵⁷⁷ COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 263.

⁵⁷⁸ Na mesma direção, endossando todas as considerações de Maria da Costa, cite-se: MAEDA, Renata de Souza. **Sociedade em conta de participação: aspectos gerais e responsabilidades**. 2011. 48 f. Monografia (Especialização em Contratos e Responsabilidade Civil) – Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2011, p. 35-36.

⁵⁷⁹ ROCHA, João Luiz Coelho da. Cofins, contribuintes, cumulatividade – Elisão Lícita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 88, 2003, p. 48-49.

⁵⁸⁰ Sobre o uso da SCP como instrumento para obtenção de economia tributária lícita, *vide*: MARTINS, Simone; SEBEN, Vanessa. A sociedade em conta de participação e a joint venture como ferramentas de planejamento tributário. **Revista CEJ**, Brasília, n. 54, p. 81-87, 2011, p. 81-87; e PIMENTA, Vinícius Rodrigues. Sociedade em conta de participação motivos para sua utilização. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 47, p. 341-353, 2005, p. 341-353. Sobre a vantagem de utilização da SCP para organizar interesses privados em contratações públicas, em detrimento de subcontratações, tendo em vista a isenção de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS sobre os dividendos, *vide*: SOUZA, Mariana Campos de. **Uso da sociedade em conta de participação para organizar interesses privados em contratações públicas**. 2017. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito dos Negócios). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2017, p. 50.

⁵⁸¹ PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 162.

Adiante-se que a conclusão acima se estende tanto ao período em que vigorou o Código Comercial como ao período de vigência do Código Civil de 2002, já que o último manteve as características essenciais do instituto positivadas, originalmente, pelo primeiro, não modificando sua causa jurídica, como analisado nos Capítulos 2 e 3.

Vejamos, a seguir, outros motivos pelos quais, para nós, a equiparação é válida, alinhando-se à disciplina de Direito Privado da SCP.

A equiparação da SCP à pessoa jurídica encontra fundamento no art. 126, inciso III, do CTN, o qual considera que a capacidade tributária, é dizer, a capacidade de a entidade incorrer em situações que produzam efeitos tributários⁵⁸² e, mais, de ser colocada na posição de sujeito passivo, prescinde até mesmo da constituição regular de pessoas jurídicas⁵⁸³, bastando, para a configuração de tal capacidade, que se identifique uma unidade econômica ou profissional.

O art. 126, inciso III, do CTN demonstra que o Direito Tributário pode conferir tratamento autônomo e díspar da noção de personalidade jurídica contida e consagrada pelo Direito Privado. Pode o Direito Tributário, nessas condições, equiparar a SCP à pessoa jurídica, a despeito de se tratar de ente desprovido de personalidade jurídica na lei civil.⁵⁸⁴

Sobre a referida disparidade entre o Direito Tributário e o Direito Privado em matéria de personalidade jurídica, Alberto Xavier explicou que, em alguns casos, o Direito Tributário equipara às pessoas jurídicas certos negócios jurídicos ou institutos não tratados como tal pela legislação civil e societária, como sucede com as filiais de sociedades

⁵⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 572.

⁵⁸³ Em sentido oposto, entendendo que a posição de sujeito passivo tributário só pode ser ocupada por ente dotado de personalidade jurídica, é a opinião de Paulo de Barros Carvalho, para quem o sujeito capaz de realizar o fato jurídico-tributário, ou dele participar, pode não ter personalidade jurídica de direito privado, o mesmo não se estendendo ao sujeito passivo tributário (**Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 312). Essa não parece ter sido a intenção dos autores do Projeto e do Anteprojeto do CTN. É que, em ambos, os dispositivos que disciplinavam a chamada “capacidade jurídica tributária” estavam inseridos no capítulo atinente ao “sujeito passivo da obrigação tributária”. O art. 149 do Anteprojeto referia-se à capacidade jurídica tributária como a “capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória”. O mesmo era dito pelo art. 93 do Projeto. A despeito de o art. 126 do CTN não ser tão claro neste sentido, como eram o Projeto e o Anteprojeto, entendemos que a capacidade tributária é a capacidade para incorrer no fato gerador e para ser colocado na condição de sujeito passivo. Prova disso é que entes desprovidos de personalidade jurídica, em alguns casos, são colocados na posição de sujeitos passivos, o que acontece, por exemplo, com os condomínios edilícios, que são responsáveis tributários nas situações descritas no art. 30, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei n. 10833/03, bem assim os estabelecimentos para efeito de sujeição passiva no ICMS e no IPI. Seja como for, esse debate teórico não tem reflexos sobre a equiparação da SCP à pessoa jurídica, porque, como será explicado adiante, é o sócio ostensivo o sujeito passivo, e não a SCP.

⁵⁸⁴ Na defesa de que a SCP possui capacidade tributária passiva, *vide*: GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 113.

estrangeiras, as SCP e as empresas individuais⁵⁸⁵, todas elas equiparadas à pessoa jurídica, para efeito de apuração do imposto de renda (art. 159, 160 e 162 do RIR/18).

Em outros casos, prossegue o autor, o Direito Tributário despreza a personalidade jurídica de que são dotados, por lei, certos negócios jurídicos ou institutos, eliminando o véu dessa personalidade para, com isso, penetrar diretamente nas pessoas físicas que constituem o seu substrato, consoante pode ocorrer quando a lei tributária despreza a personalidade jurídica das sociedades para tributar exclusivamente seus sócios, ou quando rompe o véu da personalidade jurídica das sociedades agrupadas (coligadas e controladas) para ditar disciplina unificada ao grupo, ou quando ignora a entidade jurídica das sociedades-base para tributar os sócios das sociedades matrizes por lucros não distribuídos.⁵⁸⁶

O Direito Tributário pode se distanciar do Direito Privado. Pode, assim, na designação dada por Alberto Xavier, atribuir “personalidade tributária”, isto é, atribuir sujeição passiva a entes desprovidos de personalidade jurídica, assim como pode alcançar os sócios de sociedade personificada, não obstante a lei civil não o faça.⁵⁸⁷

Mais do que encontrar amparo no art. 126, inciso III, a equiparação da SCP à pessoa jurídica é decorrente do disposto no art. 109 do mesmo código⁵⁸⁸, segundo o qual os princípios gerais de Direito Privado devem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Escorado no art. 109 do CTN, o legislador tributário tem certa dose de liberdade para alçar determinados indivíduos ou entidades à condição de sujeito passivo ou mesmo para fazer as equiparações que desejar, ainda que destoando do Direito Privado. Nessa atividade, contudo, o legislador tributário não pode aniquilar ou desvirtuar institutos preconcebidos pelo Direito Privado, alterando sua essência e conformação⁵⁸⁹, assim como não pode conferir tratamento díspar a institutos utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias, nos termos do

⁵⁸⁵ XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 64, 2001, p. 20.

⁵⁸⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁸⁷ *Ibid.*, loc. cit.

⁵⁸⁸ No sentido de que a equiparação tem por fundamento o art. 109 do CTN, *vide*: REQUIÃO, Rubens. Conta de participação, consórcio e parceria – Formas associativas não personalizadas. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 105, 1997, p. 38.

⁵⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços – desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 231, 2014, p. 148, 157.

art. 110 do CTN. Nada disso ocorre no caso das SCP. A Constituição Federal não adota, ou alude, a tal tipo societário em nenhuma de suas disposições, inclusive naquelas atinentes à definição e limitação de competência tributária.⁵⁹⁰ E a legislação tributária, ao promover a equiparação da SCP à pessoa jurídica, o faz sem aniquilá-la ou desvirtuá-la, consoante será confirmado adiante, quando analisarmos as normas tributárias editadas em decorrência da equiparação.⁵⁹¹ Cuida-se de hipótese de remissão com ajustes, constitucional e legalmente autorizada, conforme analisado no Capítulo 4.

É como pensa Ricardo Mariz de Oliveira, para quem o art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 atende às normas previstas nos art. 109 e 110 do CTN, em virtude de o CTN admitir que o tratamento tributário devido a um contribuinte que seja uma sociedade não personificada seja o mesmo tratamento que a lei atribui às sociedades personificadas, dado que a sujeição passiva existe válida e independentemente da condição das pessoas perante o Direito Civil.⁵⁹²

O autor acrescenta que não há contrariedade entre a lei tributária de equiparação da SCP à pessoa jurídica e a lei civil, porque o sujeito passivo tributário é o sócio ostensivo, como também ocorre para todos os efeitos privados.⁵⁹³

Não se há de pensar que, em decorrência da equiparação, a sujeição passiva tributária foi transferida à sociedade ou ao sócio participante. Na verdade, a equiparação nada mais é, nos dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira, do que “um critério de quantificação da obrigação tributária – equiparação ao regime de tributação das pessoas jurídicas – que é possível dentre outros que a lei ordinária poderia eleger”⁵⁹⁴.

⁵⁹⁰ A Constituição Federal de 1967, que precedeu a de 1988 e sob cuja égide o Decreto-lei n. 2303/86 foi editado, também não adotava o conceito de SCP para definir ou limitar competência tributária. Portanto, também na vigência da Carta de 1967, tal equiparação era válida.

⁵⁹¹ Em sentido oposto, defendendo que a equiparação, assim como as normas que a regulamentam – notadamente as normas que exigem inscrição da SCP no CNPJ, formalização de contrato e registro das operações da SCP em livros próprios, apartados dos livros do sócio ostensivo –, acabam interferindo no Direito Comercial, constituindo, por decorrência, normas de natureza comercial, que deveriam ter sido veiculadas em lei, e não em decreto-lei, nem em ato administrativo, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364; e MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 29-35.

⁵⁹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional – CTN e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 90, 2003, p. 55-56.

⁵⁹³ *Ibid.*, p. 56.

⁵⁹⁴ *Ibid.*, loc. cit.

Assim, por exemplo, não importa se os sócios ostensivo e participante forem pessoas físicas⁵⁹⁵; o resultado oriundo da SCP integrada por ambas terá, necessariamente, que ser tributado em conformidade com a legislação do imposto de renda que disciplina as pessoas jurídicas, adotando-se um dos possíveis regimes de tributação aplicáveis a essas entidades (lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, por exemplo), porque a equiparação imposta pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 acarreta a obrigatoriedade de aplicação das normas de tributação da renda das pessoas jurídicas para efeito de quantificação da obrigação tributária.

A SCP não se tornou sujeito passivo tributário. A equiparação apenas criou um critério de quantificação da obrigação tributária, o que se fez mediante a atribuição de efeitos distintos àquela sociedade, quando comparados aos que lhe são conferidos pelo Direito Privado, na forma autorizada pelos art. 109 e 126, inciso III, do CTN.

O sócio ostensivo é o sujeito passivo⁵⁹⁶, é dizer, é o contribuinte da obrigação tributária⁵⁹⁷, sendo sua a capacidade contributiva alcançada pelas normas tributárias, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o que é compatível com a lei civil, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social da SCP, reveladora da

⁵⁹⁵ No regime anterior à equiparação, Hiromi Higuchi, sem justificar sua afirmação, defendeu que o sócio ostensivo devia ser, sempre, por sua natureza, uma pessoa jurídica, de tal sorte que o resultado da SCP acabava submetido ao IRPJ. Por outro lado, segundo o autor, o sócio participante poderia ser tanto pessoa física como jurídica; se pessoa física, a parcela do resultado que lhe coubesse não teria a incidência do IRPJ, submetendo-se à Cédula “H” da declaração de rendimentos (**Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 29). Em sentido oposto, Rubens Gomes de Sousa reconheceu que o sócio ostensivo poderia ser pessoa física, cumprindo-lhe declarar na Cédula “H” os rendimentos oriundos do empreendimento (**Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955, p. 25). Tem razão Rubens Gomes de Sousa, porque até a equiparação determinada pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, não havia determinação de tributação dos resultados da SCP pelo IRPJ.

⁵⁹⁶ A despeito da afirmação de que a sujeição passiva é do sócio ostensivo, e não da sociedade, há muita confusão sobre o tema. Geralmente, afirma-se que contribuinte é a sociedade. É o que nota, por exemplo, no Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 14, de 4.5.2004, para o qual a equiparação significa que a SCP é contribuinte dos respectivos tributos. No sentido de que o decreto-lei teria criado uma nova “categoria de contribuinte”, qual seja, a SCP, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364. Também no sentido de que a SCP é contribuinte do IRPJ e de outros tributos federais, *vide*: TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353; COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258. No sentido de que, com o Decreto-lei n. 2303, a SCP teria adquirido “capacidade tributária passiva”, *vide*: STJ. **Recurso Especial n. 193690-PR**. 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, Brasília, j. 04 jun. 2002.

⁵⁹⁷ É por esse motivo que as autuações fiscais e intimações no curso de procedimento de fiscalização devem ser dirigidas ao sócio ostensivo, e não à SCP (cf. CARF. **Acórdão n. 1302-000124, de 07 dez. 2009**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2009; e CARF. **Acórdão n. 1301-001789, de 04 mar. 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014).

capacidade contributiva e geradora de resultados passíveis de tributação, é exercida unicamente por ele (art. 991, *caput*, do Código Civil).

O sócio participante também é contribuinte, mas contribuinte do imposto de renda incidente sobre os rendimentos que lhe competem em função de sua participação na SCP, os quais lhe são distribuídos na forma lucro, conforme será esclarecido no Capítulo 6. Quer dizer, a capacidade contributiva do sócio participante manifesta-se nos limites dos lucros que lhe são distribuídos, não alcançando os resultados apurados diretamente pelo sócio ostensivo no desempenho da atividade da SCP. Quem auferes esses resultados é o sócio ostensivo, sendo sua a capacidade contributiva. Daí dizer que ele é o contribuinte do imposto de renda que incide sobre os resultados apurados no desenvolvimento do objeto social da SCP.⁵⁹⁸

Veja-se que a lei tributária está em sintonia com a disciplina contida na lei civil, porquanto, tanto para uma como para outra, a responsabilidade é exclusiva do sócio ostensivo. É do sócio ostensivo a obrigação de apurar os resultados da SCP e recolher os tributos devidos sobre os mesmos resultados (item 2 da Instrução Normativa SRF n. 179/87). O sócio participante não responde com o sócio ostensivo pelas obrigações tributárias incidentes sobre os resultados decorrentes do empreendimento da SCP.⁵⁹⁹ O imposto de renda, por decorrência, deve ser calculado e recolhido pelo sócio ostensivo, sendo sua, e somente sua, a sujeição passiva tributária.⁶⁰⁰

A referida equiparação consiste em ficção ou remissão legal, pela qual o legislador iguala situações fáticas diversas com o objetivo de que ambas sejam reguladas pelo mesmo regime jurídico. Assim, a situação A, embora diversa da B, equipara-se a ela para efeito de aplicação de um mesmo regime.⁶⁰¹

Não há – esclareça-se – ficção de ocorrência do fato gerador. É dizer, não há ficção de renda, nem há presunção legal absoluta de renda adquirida, mas apenas ficção para aplicação de um regime tributário sobre rendas reais e efetivamente adquiridas pelo

⁵⁹⁸ Voltaremos a tratar da sujeição passiva na SCP no próximo tópico deste capítulo, oportunidade em que examinaremos não apenas a posição de contribuinte ocupada por cada sócio, como também o tema da solidariedade entre eles.

⁵⁹⁹ Nesse sentido, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171; FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 563; e SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, 2008, p. 89-90.

⁶⁰⁰ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 113-114.

⁶⁰¹ Cf. BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 77.

contribuinte, como aponta Ricardo Mariz de Oliveira.⁶⁰² Não há, pois, segundo o autor, fato gerador imaginário ou inexistente, incidindo o imposto de renda sobre o efetivo acréscimo patrimonial, o qual, por decorrência da equiparação, sujeita-se a determinado regime de tributação⁶⁰³, ou seja, a determinado critério de quantificação da renda.

De fato, trata-se de critério de quantificação da renda admitido pelos art. 109, 110 e 126 do CTN, como também pelo art. 116, inciso I, do mesmo código, porque o imposto de renda incide sobre situações de fato, bastando, para efeito da ocorrência do fato gerador, que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza seus regulares efeitos.

A consequência do aludido critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP; portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP.⁶⁰⁴

Em decorrência da equiparação, os resultados provenientes da SCP são tributados como uma unidade econômica de negócios, separadamente dos resultados oriundos das demais atividades de seus sócios.⁶⁰⁵ É dizer, deve-se fazer apuração individualizada dos lucros, não se comunicando, nem se confundindo, os regimes de apuração de lucros da SCP com aqueles adotados por seus sócios.⁶⁰⁶ Em virtude dessa individualização, ocorre uma espécie de segregação patrimonial da sociedade e de seus sócios, do ponto de vista tributário.⁶⁰⁷

A segregação de resultados, enquanto consequência da equiparação, aparece em outras situações previstas na legislação tributária. É o caso, por exemplo, das empresas individuais e das sociedades em comum, igualmente consideradas pessoas jurídicas para

⁶⁰² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 480.

⁶⁰³ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁰⁴ Nesse sentido, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 164.

⁶⁰⁵ BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 42.

⁶⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353.

⁶⁰⁷ *Ibid.*, loc. cit.

fins de imposto de renda (Decreto-lei n. 1706, de 23.10.1979, art. 2º; e Decreto-lei n. 5844, de 23.09.1943, art. 27). Cuida-se de critério de quantificação do imposto, tanto quanto o é para a SCP.

Bulhões Pedreira afirmou que os direitos e obrigações relativos à empresa individual – equiparada à pessoa jurídica – formam um patrimônio especial – que se presta à verificação da ocorrência do fato gerador e à quantificação de sua materialidade – dentro do patrimônio geral do titular da empresa. O IRPJ devido por força da equiparação da empresa individual à pessoa jurídica, prossegue o autor, não recai sobre todos os rendimentos da pessoa física, mas somente sobre o lucro oriundo: a) da atividade que motiva a equiparação; e b) dos bens destinados à referida atividade⁶⁰⁸, o que ocorre porque a consequência da equiparação é a segregação, formando o que o autor chamou de patrimônio especial.

A equiparação aludida no parágrafo anterior foi citada por Ruy Barbosa Nogueira como um exemplo didático de distanciamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, autorizado pelo art. 109 do CTN. Ruy Barbosa Nogueira, igualmente aludindo à empresa individual, afirmou que esta deve pagar o imposto de renda pelo sistema aplicável às pessoas jurídicas, enquanto a pessoa natural – que conduz atividades sob a forma de empresa individual – deve submeter seus demais rendimentos à tributação em conformidade com o sistema da pessoa física. Segregam-se, pois, os resultados de um e outro. Trata-se, como anotou o autor, de mera sistemática de arrecadação do imposto de renda.⁶⁰⁹

Alcides Jorge Costa, valendo-se do mesmo exemplo descrito nos parágrafos anteriores, sustentou que a lei tributária, em matéria de imposto de renda, promove o que chamou de “um alargamento do conceito de pessoa jurídica” adotado pelo Direito Privado, alargamento esse representativo de válida alteração, pela lei tributária e para fins tributários, de conceitos privados.⁶¹⁰

Não nos parece haver modificação de conceito privado de pessoa jurídica, mas mera determinação de que o tributo incidente sobre os resultados de certos entes seja calculado da mesma forma disciplinada pela legislação tributária para as pessoas jurídicas em geral.

⁶⁰⁸ BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda** – Pessoas Jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 65.

⁶⁰⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 69.

⁶¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p. 94.

A equiparação referida nos parágrafos anteriores, como apontado por Tullio Ascarelli, não tornava a firma individual um sujeito de direito, distinto de seu titular, de modo que o alcance da personificação da firma individual em matéria de imposto de renda era, segundo anotou o autor, mais modesto do que aquilo que poderia eventualmente sugerir a letra da lei.⁶¹¹ Não havia, pois, modificação de conceitos privados, mas mera atribuição de efeitos distintos a instituto regulado pelo Direito Privado, tal como autorizado pelo art. 109 do CTN.

Pelo mesmo motivo, parece-nos não ter razão Antonio Nicacio quando afirma, a propósito da equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, que teria havido a criação, para efeitos tributários, de uma espécie de pessoa jurídica com escrituração e registros próprios, que não se confunde com a SCP regulada pelo Direito Comercial.⁶¹²

A lei tributária não criou instituto distinto da SCP, tampouco modificou o conceito privado do tipo societário, muito menos deturpou ou aniquilou o instituto de Direito Comercial. A lei tributária apenas estabeleceu um critério de quantificação dos tributos incidentes sobre as operações praticadas por meio de SCP.

Nessas condições, e como visto no Capítulo 4, ao atribuir efeitos distintos às SCP em relação àqueles que lhe são dados pelo Direito Privado, o legislador tributário (i) respeitou a natureza do instituto, não transmudando a realidade, tampouco sua disciplina jurídica; (ii) teve um motivo justificado e relevante para introduzir efeitos dissonantes daqueles próprios do Direito Privado, qual seja, o aprimoramento do controle dos resultados relacionados à SCP, contribuindo, assim, para a fiscalização e para a arrecadação tributária, sem descurar da igualdade tributária, haja vista que a equiparação promove a aproximação, do ponto de vista tributário, entre a SCP e as sociedades personificadas, aproximando-a também do regime tributário da sociedade em comum, o que se fez em obediência à capacidade contributiva, enquanto medida de comparação necessária à realização da igualdade em normas com finalidade fiscal (arrecadatória)⁶¹³; e

⁶¹¹ ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a renda e sociedades comerciais. In: _____. **Ensaios e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 289.

⁶¹² NICACIO, Antonio. Imposto de renda – pessoa jurídica - sociedade em conta de participação – normas de tributação – IN n. 49/87. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 37, 1987, p. 213.

⁶¹³ Sobre a observância da capacidade contributiva enquanto medida de comparação para efeito de realização da igualdade tributária em normas de finalidade fiscal, e não extrafiscal, *vide*: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165-166.

(iii) não agiu com excesso, na medida em que não limitou o uso ou a eficácia da SCP, de vez que a utilização do instituto, para nós, não restou desencorajada após a equiparação.⁶¹⁴

Como esclarece Ricardo Mariz de Oliveira, as equiparações dessa natureza apenas colocam certas pessoas ou negócios no regime de tributação da renda próprio das pessoas jurídicas, sem qualquer tratamento especial que torne seletiva, e não geral, ou que torne não isonômica a incidência do imposto; na verdade, todos aqueles que estiverem na mesma situação terão idêntico tratamento perante a legislação do imposto de renda, submetendo-se à equiparação se assim a lei determinar.⁶¹⁵ Tais equiparações, por esse motivo, não afrontam os princípios da generalidade (art. 153, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal) e da isonomia, além de estarem em conformidade com as disposições do CTN, em especial de seus art. 109, 110 e 126, como visto acima.⁶¹⁶

Veja-se que, para a lei tributária, não é relevante se a SCP é uma sociedade, um contrato plurilateral ou bilateral, ou um contrato de participação ou de investimento. Tudo isso é desinfluyente.⁶¹⁷

Poderia ser diferente se vigorasse no Brasil a consideração econômica, defendida na Alemanha por Enno Becker. Se o CTN tivesse acolhido a consideração econômica e, pois, se fosse autorizado, em todo e qualquer caso, que a lei tributária abstraísse as estruturas de Direito Privado adotadas pelas partes, considerando apenas seus efeitos

⁶¹⁴ Os limites por nós apontados acima encontram inspiração nas lições de Humberto Ávila. Isso porque esses limites foram apontados pelo autor ao tratar – atente-se – da modificação dos conceitos do Direito Privado, feita pelo legislador tributário, e não propriamente da modificação de seus efeitos. De fato, Humberto Ávila traz importantes considerações acerca do tema, elencando quatro diferentes limites mínimos a que o legislador deve observância ao proceder àquela modificação. Em primeiro lugar, segundo o autor, a Constituição não pode ter posto ou pressuposto aqueles conceitos na delimitação das regras de competência. Em segundo lugar, o legislador tributário não pode desprezar a natureza das coisas, chamando, por exemplo, de obrigação de dar uma obrigação de fazer, haja vista que o Direito deve, sempre, guardar congruência com a realidade. Em terceiro lugar, o legislador tributário não pode atuar com excesso, restringindo a liberdade de exercício de atividade econômica. Assim, por exemplo, prossegue o autor, ao legislador é defeso obstar o desempenho de atividade por meio da constituição de uma pessoa jurídica, que limita o acesso ao patrimônio de seu sócio pessoa física. Por fim, e em quarto lugar, o autor aponta um derradeiro limite, qual seja, a proibição de arbitrariedade, pelo qual a modificação de conceitos só se admite quando houver um motivo e, mais, quando tal motivo for relevante (Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 70-71). Para nós, alguns desses limites podem ser aplicados quando se examina a atividade, não do legislador tributário infraconstitucional frente ao constituinte, mas do legislador tributário infraconstitucional frente ao Direito Privado. Por isso, tomamos as lições de Humberto Ávila como fonte de inspiração, embora o autor não estivesse se referindo à situação por nós descrita acima.

⁶¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 480-481.

⁶¹⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁶¹⁷ Não é o que acreditam João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli, pois, para eles, as normas tributárias que cuidam da equiparação tendem a respeitar a natureza societária da SCP, o que seria diferente, “com toda certeza, se fosse a SCP considerada um contrato” (**Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 325).

econômicos, a SCP, em princípio, e em determinadas situações, poderia se submeter ao regime tributário das sociedades personificadas, ou do contrato de mútuo, ou de contrato de investimento, ou dos consórcios de empresas, independentemente de norma de equiparação, tendo em vista a similitude que a SCP pode guardar com os referidos contratos.⁶¹⁸ Ocorre que, conforme analisado no Capítulo 4, a consideração econômica, na formatação defendida na Alemanha por Enno Becker, não foi acolhida pelo CTN.

É bem verdade que, para a lei tributária, interessam os efeitos econômicos advindos da união das partes em SCP, uma vez que a tributação recai sobre os resultados do empreendimento desenvolvido por meio do referido tipo societário. No entanto, para tributar os referidos resultados segundo o regime tributário aplicável às pessoas jurídicas, é necessário que a lei disponha nesse sentido, por imperativo da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição e art. 97 do CTN). O art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 cumpre este mister ao equiparar a SCP à pessoa jurídica. Ao fazê-lo, a lei tributária confere à SCP os efeitos próprios de uma sociedade personificada.

Esclareça-se que a equiparação da SCP para fins tributários surge, não em decorrência do debate teórico em torno da natureza jurídica do instituto, visto no Capítulo 2, mas, sim, para otimizar a tributação e a fiscalização, criando um critério de quantificação de tributos incidentes sobre os resultados relativos à SCP, critério esse que contribui para que o fisco identifique o contrato, seus sócios e os correspondentes resultados.

Sendo o debate doutrinário acerca da natureza jurídica da SCP desinflante, do ponto de vista tributário e, em especial, da equiparação ora analisada, pode-se afirmar que, se fosse aprovado o Projeto de Lei n. 1572/11, que institui Código Comercial, em sua formatação original, passando a SCP não mais a ser qualificada como sociedade, e sim como contrato de investimento ou de participação, na forma examinada no Capítulo 2, a equiparação do instituto à pessoa jurídica, feita pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, continuaria válida e eficaz.

Se a SCP deixasse de ser sociedade para se tornar um contrato de investimento ou de participação, os elementos essenciais do instituto estariam preservados, permanecendo

⁶¹⁸ Para as aproximações e os distanciamentos da SCP em relação às sociedades personificadas, ao contrato de mútuo, ao contrato de investimento e aos consórcios de empresas, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 112-137; GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 30-37; LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 38-44; e RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 141-156.

hígida e aplicável a norma do art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 e, pois, submetendo-se os resultados econômicos oriundos da SCP ao regime de apuração do imposto de renda aplicável às pessoas jurídicas.⁶¹⁹ Não se trata de aplicação da teoria da consideração econômica, mas, sim, de reconhecimento de que seriam preservadas as características essenciais do instituto, mudando-se, somente, sua nomenclatura.

Recorde-se que situação semelhante aconteceu quando o Código Civil de 2002 foi editado, referindo-se à figura do empresário, em substituição à anterior firma individual. Esta era equiparada à pessoa jurídica para fins do imposto de renda, nos termos do art. 2º do Decreto-lei n. 1706, de 23.10.1979. Com a promulgação no Código Civil de 2002, os empresários passaram a ser tributados como se pessoas jurídicas fossem pelo imposto de renda, uma vez que as equiparações de pessoas físicas a pessoas jurídicas, previstas na legislação do citado imposto, continuaram a vigorar sem qualquer modificação, a despeito de sua nova nomenclatura, atribuída pelo referido código (art. 966).⁶²⁰

Portanto, mesmo que a disciplina da SCP cedesse, dando lugar a um contrato empresarial de investimento ou de participação com as mesmas características daquela, a equiparação ora analisada permaneceria válida e eficaz. Não poderia ser de outro modo, tendo em vista que o debate em torno da natureza jurídica da conta de participação, como afirmado por João Pedro Scalzilli e Luis Felipe Spinelli, amparados nas lições do autor espanhol Felipe Solá de Cañizares, é mais terminológica do que propriamente de fundo, porque aqueles que negam a natureza societária do instituto reconhecem que se trata de um ajuste análogo à sociedade, enquanto aqueles que a classificam como sociedade afirmam tratar-se de modalidade societária *sui generis*, muito semelhante a uma parceria ou contrato de investimento.⁶²¹

Em resumo, a equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303 encontra amparo no ordenamento jurídico, mais precisamente nos art. 109, 110 e 126 do CTN, tendo ocorrido para evitar que informações sobre empreendimentos objeto de SCP e sobre seus resultados fossem escamoteadas do fisco ou simplesmente não chegassem ao seu

⁶¹⁹ Não obstante nossas ponderações acerca da irrelevância, do ponto de vista tributário, da celeuma em torno da natureza jurídica da SCP, recorde-se que um dos motivos para a mudança do texto original do Projeto de Lei n. 1572, em abandono da sugestão de disciplinar a conta de participação como contrato de investimento ou de participação, resgatando, assim, seu tratamento como sociedade, foi a indesejada inaplicabilidade do regime tributário de equiparação à pessoa jurídica para alguns fins tributários, conforme analisado no Capítulo 2.

⁶²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional – CTN e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 90, 2003, p. 51.

⁶²¹ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 63.

conhecimento. Não obstante a equiparação, a sociedade não se tornou sujeito passivo tributário. Sujeito passivo é o sócio ostensivo. Trata-se de mero critério de quantificação, que aparta os resultados do empreendimento da SCP dos demais resultados obtidos pelo sócio ostensivo fora da referida sociedade. Sendo a equiparação um critério de quantificação de determinados tributos incidentes sobre o resultado do empreendimento desenvolvido por meio de SCP, é desinfluyente o debate em torno da natureza jurídica da SCP. A tributação da SCP como se pessoa jurídica fosse apenas obsta a que lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo se comuniquem com aqueles próprios da SCP. Veremos tudo isto com mais vagar adiante.

Veremos também que, na regulamentação art. 7º do Decreto-lei n. 2303, a legislação tributária não distorceu o instituto da SCP, comprometendo a definição, o alcance e os efeitos privados decorrentes das normas do Código Civil aplicáveis a tal tipo societário.

Arremate-se dizendo que a equiparação da SCP à pessoa jurídica foi estendida para a CSL (art. 4º da Lei n. 7689, de 15.12.1988), para contribuição ao PIS (art. 1º, parágrafo 1º, da Lei Complementar 7/70) e para COFINS (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91)⁶²², porque a legislação dessas contribuições sociais define seus contribuintes como a pessoa jurídica e as pessoas a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, o que será abordado no Capítulo 6.⁶²³

5.5 A sujeição passiva na SCP

Como analisado anteriormente, antes da equiparação da SCP à pessoa jurídica, os rendimentos oriundos da sociedade eram tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante⁶²⁴, respondendo cada um, em

⁶²² A equiparação não é extensível à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime não cumulativo, conforme será analisado no Capítulo 6.

⁶²³ Para os demais tributos de competência da União, bem como para os tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal, não há equiparação. Não existindo norma semelhante para outros tributos, a exemplo do ICMS, do ISS, do IPI, da CIDE, da CPRB e do IOF, as operações próprias do sócio ostensivo, assim como aquelas oriundas da atividade da SCP, devem ser tributadas de forma conjunta, fazendo-se possível, por decorrência, a comunicação de créditos e débitos do sócio ostensivo e da SCP, já que esta sociedade, na ausência de equiparação legal, não é considerada uma unidade econômica autônoma. Nos dizeres de Rogério Ramires, a apuração dos tributos para os quais não haja equiparação deve ocorrer “de forma acumulada às demais operações do sócio ostensivo, sem qualquer tipo de segregação ou identificação da existência de sociedade em conta de participação” (RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 168).

⁶²⁴ Cf. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 28; e ALMEIDA, Carlos Guimarães de. *A virtuosidade da sociedade em conta de*

caráter exclusivo e sem solidariedade, pelo imposto incidente sobre a parcela da renda que auferisse em decorrência da participação na SCP.⁶²⁵

Com a equiparação, a SCP não se tornou sujeito passivo tributário. Com ela, criou-se apenas um critério de quantificação da obrigação tributária. Assim, no regime do Decreto-lei n. 2303/86, o sócio ostensivo é o sujeito passivo⁶²⁶, é dizer, é o contribuinte da obrigação tributária⁶²⁷, sendo sua a capacidade contributiva alcançada pelas normas tributárias, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o que é compatível com a lei civil, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social da SCP, reveladora da capacidade contributiva e geradora de resultados passíveis de tributação, é exercida unicamente por ele (art. 991, *caput*, do Código Civil).

O sócio participante também é contribuinte, mas contribuinte do imposto de renda incidente sobre os rendimentos que lhe competem em função de sua participação na SCP, os quais lhe são distribuídos na forma lucro, conforme será esclarecido no Capítulo 6. Quer dizer, a capacidade contributiva do sócio participante manifesta-se nos limites dos lucros que lhe são distribuídos, não alcançando os resultados apurados diretamente pelo sócio ostensivo no desempenho da atividade da SCP.

Note-se que, tanto no regime anterior quanto naquele posterior à equiparação, os sócios da SCP respondiam individualmente, e sem solidariedade, pelo imposto de renda incidente sobre os rendimentos oriundos da SCP, pois eram – e ainda são – contribuintes

participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 58-59.

⁶²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1479-1480.

⁶²⁶ A despeito da afirmação de que a sujeição passiva é do sócio ostensivo, e não da sociedade, há muita confusão sobre o tema. Geralmente, afirma-se que contribuinte é a sociedade. É o que nota, por exemplo, no Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 14, de 4.5.2004, para o qual a equiparação significa que a SCP é contribuinte dos respectivos tributos. No sentido de que o decreto-lei teria criado uma nova “categoria de contribuinte”, qual seja, a SCP, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364. Também no sentido de que a SCP é contribuinte do IRPJ e de outros tributos federais, *vide*: TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353; COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258. No sentido de que, com o Decreto-lei n. 2303, a SCP teria adquirido “capacidade tributária passiva”, *vide*: STJ. **Recurso Especial n. 193690-PR**. 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, Brasília, j. 04 jun. 2002.

⁶²⁷ É por esse motivo que as autuações fiscais e intimações no curso de procedimento de fiscalização devem ser dirigidas ao sócio ostensivo, e não à SCP (cf. CARF. **Acórdão n. 1302-000124, de 07 dez. 2009**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2009; e CARF. **Acórdão n. 1301-001789, de 04 mar. 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014).

daquele tributo, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN. Mas, enquanto no regime anterior a capacidade contributiva de cada sócio era medida pela porção dos rendimentos que lhe cabia em conformidade com a partilha de lucros estabelecida em contrato, no regime posterior, inaugurado pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, o sócio ostensivo manifesta capacidade contributiva em relação a todos os rendimentos oriundos do empreendimento, e não somente sobre sua parcela nos lucros, ao passo que o acréscimo patrimonial do sócio participante é medido, somente, a partir dos lucros que lhe competem nos termos do contrato.

Observe-se que a sujeição passiva na SCP não foi alterada com a equiparação. Alterou-se, apenas, o critério de quantificação da renda e dos proventos passíveis de tributação por cada um dos sócios, na medida em que, após a equiparação, restou estabelecido que o sócio ostensivo auferia a totalidade dos resultados da SCP, e não apenas parte do lucro, como acontecia no regime pretérito. Daí dizer-se que ele é contribuinte do imposto de renda que incide sobre os resultados apurados no desenvolvimento do objeto social da SCP, enquanto o sócio participante é contribuinte do imposto calculado, somente, sobre os lucros que lhe cabem.

As afirmações precedentes acerca da sujeição passiva de cada sócio da SCP permitem-nos concluir que não há, entre eles, solidariedade, o que já ocorria antes da equiparação. Diz-se não haver solidariedade porque cada sócio manifesta capacidade contributiva nos limites da renda que lhe compete. Os sócios têm, nesses termos, relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do imposto de renda, o que os coloca, individual e separadamente, na condição de contribuintes do imposto, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, sem solidariedade, já que cada um responde pelo tributo calculado sobre a parcela do acréscimo patrimonial oriundo da SCP que lhe cabe na forma do contrato e da lei tributária.

Também não há solidariedade entre os sócios ostensivo e participante lastreada no art. 124, inciso I, do CTN. De acordo com o referido dispositivo, há solidariedade quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

O interesse comum, a que se refere o art. 124, não é qualquer interesse. Não se trata de interesse econômico, pois que, se assim fosse, a solidariedade estaria presente na quase totalidade dos atos negociais.⁶²⁸ O interesse comum, para fins de perquirição da

⁶²⁸ No sentido de que o interesse econômico serve apenas de indício da existência de interesse comum, configurando-se o último quando a pessoa tenha vínculo com o ilícito e também com o contribuinte ou o

solidariedade, é de cunho jurídico, constatando-se quando duas ou mais pessoas ocupam a mesma posição da situação fática que dá lugar ao nascimento da obrigação tributária.⁶²⁹ Há interesse comum, nessas condições, se, e somente se, duas ou mais pessoas adquirirem renda em comum⁶³⁰, mas não há solidariedade se o acréscimo patrimonial for auferido individual e separadamente.

Os sócios ostensivo e participante não praticam atos ou negócios jurídicos conjuntamente. Isso não é característico da SCP. Os sócios ostensivo e participante, nesse contexto, não auferem renda em comum. Sendo assim, por não figurarem no mesmo polo da relação que dará azo ao nascimento da obrigação tributária, não há solidariedade entre eles por inexistir interesse comum.

Por outro lado, se houver mais de um sócio ostensivo em uma mesma SCP, buscando, todos eles, cumprir o mesmo objeto, atuando como se fossem dois administradores do mesmo negócio⁶³¹, por força da equiparação, e somente por força dela, eles serão solidários pelo adimplemento da obrigação tributária resultante dos negócios empreendidos mediante SCP⁶³², porque existirá, nessa situação, interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos e para os efeitos do art. 124, inciso I, do CTN. Com efeito, existirá, na hipótese, renda adquirida em comum, componente da mesma unidade econômica autônoma cujos resultados e operações são suscetíveis de tributação pelo imposto de renda.

As afirmações feitas até aqui alcançam os demais tributos para os quais a equiparação da SCP à pessoa jurídica é extensível, nomeadamente a contribuição ao PIS e à COFINS apuradas no regime cumulativo e a CSL.

responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação desde que sua atuação seja consciente e dolosa, *vide*: RFB. **Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10.12.2018**. Brasília: DOU, 12 dez. 2018, seção 1, p. 23.

⁶²⁹ Sobre o conceito de *interesse comum* e sobre sua configuração quando mais de uma pessoa ocupar a posição de contribuinte em relação a um mesmo fato (como os condôminos de imóvel em relação ao IPTU), *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573-574; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 314; e STJ. **Recurso Especial n. 884845-SC**. 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, j. 05 fev. 2009.

⁶³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Solidariedade tributária passiva e responsabilidade tributária passiva – características e inexistência simultânea. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: CEU; LexMagister; IICS, 2015, p. 138.

⁶³¹ Cf. GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 202.

⁶³² Do ponto de vista societário, não haverá solidariedade se cada sócio ostensivo atuar em seu nome individual, respondendo somente pelas obrigações que praticar (cf. TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 65).

5.6 A inscrição no CNPJ

Com o objetivo de viabilizar o controle da arrecadação dos tributos, a legislação tributária determina a inscrição de entidades em cadastros controlados pelas administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Nesses cadastros obrigatórios armazenam-se informações de que as autoridades fiscais necessitam com vistas à administração, ao controle e à fiscalização de tributos, tais como o endereço do contribuinte, o seu ramo de atividade, o tipo de sociedade adotada, o quadro de sócios etc.⁶³³

Na esfera federal, criou-se o CGC, um cadastro de contribuintes administrado pelo extinto Departamento de Arrecadação e, posteriormente, pela SRF, na forma da Lei n. 4.503, de 30.11.1964, e da Lei n. 5.614, de 5.10.1970.

O CGC acabou substituído pelo CNPJ. O CNPJ foi criado com fundamento no inciso II do art. 37 da Lei n. 9250, de 26.12.1995, o qual outorgou competência à RFB para celebrar convênio, em nome da União, com os Estados, Distrito Federal e Municípios, objetivando instituir cadastro único de contribuintes, em substituição aos cadastros federal, estaduais e municipais. Por meio do Convênio ICMS n. 8, de 27.3.1996, propôs-se a criação de um sistema nacional de cadastro unificado de contribuintes, com o intuito de, entre outras atribuições, melhorar a fiscalização dos entes federados sobre o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, inclusive mediante intercâmbio de informações e dados entre todos os níveis governamentais. Como consequência, a Instrução Normativa SRF n. 27, de 5.3.1998, instituiu o CNPJ, em substituição ao CGC.

Não obstante a inscrição no CNPJ seja obrigatória para pessoas jurídicas, entidades a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda e até mesmo para entidades que sequer são sujeito passivo, nos termos e para os efeitos do art. 121 do CTN⁶³⁴, mesmo após a edição do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, cujo art. 7º equiparou a SCP a pessoa jurídica, para fins apuração de imposto de renda, durante décadas, as SCP foram desobrigadas do dever de inscrição.

⁶³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As liberdades econômica e profissional e os cadastros de contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 67, 2001, p. 73.

⁶³⁴ É o que ocorre, por exemplo, com os condomínios edilícios e consórcios de empresa. Sobre a exigência aplicável aos consórcios, trata-se de mera medida de controle do fluxo de receitas, custos e despesas relativos ao empreendimento consorcial, auferidas ou incorridos pelas consorciadas, medida essa que não tem o condão, por si só, de equiparar o consórcio, para fins fiscais, a sujeito passivo. Neste sentido, *vide*: XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 64, 2001, p. 23; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 170-171.

Na vigência da Instrução Normativa SRF n. 49/87, as SCP deviam ser inscritas no extinto CGC. Para tanto, era necessária a apresentação de contrato de constituição da SCP, devendo, ainda, ser identificado o sócio ostensivo, o nome do empreendimento e a sigla da SCP.⁶³⁵

Contudo, meses depois, foi editada a Instrução Normativa SRF n. 179/87, que revogou a anterior Instrução Normativa SRF n. 49/87 e cujo item 4 dispensou a inscrição no CGC.

Na Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27.5.2014, a RFB atestou que, na vigência da Instrução Normativa SRF n. 179/87, a SCP estava dispensada de inscrição no CNPJ, por força do item 4 do citado ato normativo. Em complemento, afirmou-se, na mesma ocasião, que a RFB estava autorizada a determinar, mediante ato normativo específico, que todas as SCP se inscrevessem no CNPJ, porque a RFB detém competência para instituir obrigações acessórias, nos termos do art. 113 do CTN e do art. 16 da Lei n. 9779/96, e também para instituir cadastro único de contribuintes, na forma do art. 37, inciso II, da Lei n. 9250/95.⁶³⁶

Dias após a prolação da Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27.5.2014, a RFB revogou o item 4 da Instrução Normativa SRF n. 179/87, por meio da Instrução Normativa RFB n. 1470, de 30.5.2014⁶³⁷, com o que passou a exigir a inscrição da SCP no CNPJ.⁶³⁸

Para José Maria da Costa, a inscrição da SCP no CNPJ é ilegal por desnaturar tal tipo societário, contrariando suas características essenciais (ausência de personalidade jurídica e caráter oculto e interno da sociedade). A partir do registro, segundo o autor,

⁶³⁵ Cf. COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 255.

⁶³⁶ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27 maio 2014**. Brasília: RFB, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1212014.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2019.

⁶³⁷ A revogação do item 4 da Instrução Normativa SRF n. 179/1987 ocorreu após a retificação da redação original do art. 52 da Instrução Normativa RFB n. 1470/14, publicada no Diário Oficial da União em 9.6.2014.

⁶³⁸ Renato Vilela Faria e Ricardo Augusto Alves dos Santos entendem que a inscrição só pode ser exigida de SCP constituídas a partir da publicação da Instrução Normativa RFB n. 1470/14 por força do princípio da irretroatividade tributária (Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 556). Contudo, para nós, trata-se de dever acessório que não institui, tampouco majora, tributo, de sorte que não lhe é aplicável o disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, o que significa dizer que a exigência de inscrição no CNPJ estende-se às SCP constituídas anteriormente à edição do referido ato normativo.

exigiu-se que a sociedade se exteriorizasse, atuando como se fosse provida de personalidade jurídica.⁶³⁹

Além disso, prossegue o autor, a exigência de apresentação do contrato de constituição da SCP, contida na Instrução Normativa SRF n. 49/87, feriria o art. 325 do Código Comercial, assim como feriria o art. 992 do Código Civil, os quais estabelecem que a constituição da SCP não obedece a formalidades. A exigência de formalização de contrato, neste contexto, para o autor, seria típica obrigação de Direito Comercial, criada indevidamente por norma administrativa.⁶⁴⁰ Foi também como se pronunciou Francisco Chagas de Moraes a propósito das exigências de apresentação de contrato e da inscrição no CNPJ, constante da Instrução Normativa SRF n. 49/87.⁶⁴¹

Na mesma direção, José Carlos Marion entende que exigência de inscrição da SCP no CNPJ não é coerente com a legislação comercial, a qual não lhe atribui personalidade jurídica.⁶⁴²

Em igual sentido, manifesta-se João Pedro Barroso do Nascimento, para quem tal inscrição é incompatível com o Direito Societário, constituindo indevida interferência do Direito Tributário naquela seara, ao criar segregação das contas da SCP, a qual atua como espécie de separação patrimonial entre aquilo que pertence ao sócio ostensivo e aquilo que pertence à SCP, o que distorceria o instituto por descaracterizar uma de suas características mais marcantes, qual seja, a ausência de personalidade jurídica.⁶⁴³

Para nós, a inscrição da SCP no CNPJ não é ilegal, tampouco desnatura o referido tipo societário, ainda que em razão dela a RFB requeira a prova documental da existência da SCP. Na verdade, tal inscrição atende à legislação tributária, sem desqualificar a disciplina da SCP, contida no Direito Privado. Não há separação patrimonial entre SCP e sócio ostensivo. Trata-se, apenas, como analisado no tópico anterior, de critério de quantificação de tributos. Vejamos abaixo outros motivos que, para nós, confirmam a legalidade da referida inscrição no CNPJ.

⁶³⁹ COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258.

⁶⁴⁰ Ibid., loc. cit.

⁶⁴¹ MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 364.

⁶⁴² MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 32.

⁶⁴³ NASCIMENTO, João Pedro Barroso do. Sociedade em conta de participação. **Jota**, Brasília, 06 nov. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sociedade-em-conta-de-participacao-06112019>. Acesso em: 13 nov. 2019.

A exigência de que a SCP se inscreva no CNPJ encontra justificativa na equiparação de tal entidade à pessoa jurídica para efeito de apuração de imposto de renda, contida no art. 7º do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986. Tal inscrição constitui obrigação tributária acessória⁶⁴⁴, conforme atestado na Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27.5.2014^{645,646}, voltada a facilitar a fiscalização, pelas autoridades fiscais, do cumprimento da legislação tributária, e que não tem o condão de modificar a natureza da SCP, que continua a ser uma sociedade desprovida de personalidade jurídica.⁶⁴⁷

Nesse sentido, Rachel Sztajn afirma que o cadastro da SCP perante a RFB não faz nascer uma pessoa jurídica, funcionando, apenas, como uma imposição destinada ao controle tributário. Não poderia ser de outro modo, segundo a autora, porque as autoridades tributárias não possuem competência para alterar normas de direito material.⁶⁴⁸

A obrigação acessória – da qual a inscrição no CNPJ é espécie – decorre da legislação tributária, tendo por objeto as prestações – positivas ou negativas – nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, parágrafo 2º, do CTN.

A “legislação tributária” a que se refere o parágrafo 2º compreende não somente as leis, os tratados e as convenções internacionais, como também os decretos e as normas complementares, a exemplo das portarias e das instruções normativas (art. 96 e 100 do CTN). Não se exige, pois, para o cumprimento de deveres instrumentais, a edição de ato normativo com força de lei (lei ordinária ou complementar ou medida provisória, por exemplo). Prova disso é que o art. 97 do CTN, ao tratar das matérias sujeitas à reserva de

⁶⁴⁴ A expressão *obrigação tributária acessória* é muito criticada pela doutrina, seja porque não existe dita acessoriedade, seja porque não se trata de uma obrigação de conteúdo patrimonial, como ocorre no Direito Privado. É por isto que aquela expressão tem sido, comumente, substituída por *dever instrumental ou de contorno* (nesse sentido, *vide*: CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 17, p. 381-386, 1971; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 501-505). Adiante, adotaremos ambas as expressões, até porque, independentemente das críticas que mereça, o art. 113, parágrafo 2º, do CTN acolheu a nomenclatura *obrigação tributária acessória*.

⁶⁴⁵ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27 maio 2014**. Brasília: RFB, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1212014.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2019.

⁶⁴⁶ Nesse sentido: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 558.

⁶⁴⁷ Cf. RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 59, de 27 fev. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99170>>. Acesso em: 02 maio 2019.

⁶⁴⁸ SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaza Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 176.

lei, não arrola as obrigações acessórias. A Administração Pública pode, portanto, determinar o cumprimento de obrigação acessória mediante a edição de instrumentos normativos infralegais, como decretos e instruções normativas, fazendo-o no exercício de sua competência para editar normas que visem assegurar o fiel cumprimento da lei que disciplina a obrigação tributária principal.⁶⁴⁹ O que é importante, em qualquer caso, é que a instituição de obrigações acessórias tenha fundamento mediato em lei, a qual deve conferir competência ao Poder Executivo para criá-las, sendo autorizado, assim, que atos infralegais as instituíam.⁶⁵⁰

O dever de inscrição de entidades em cadastro administrado pela RFB tem amparo em lei e em ato normativo da referida secretaria. Trata-se de dever instrumental que tem por objetivo assegurar o controle quanto ao cumprimento da legislação tributária, na forma autorizada pelo parágrafo 2º do art. 113 do CTN. Daí que, enquanto medida de controle destinada a melhor averiguar o cumprimento da legislação tributária, a inscrição da SCP no CNPJ não padece de ilegalidade, alinhando-se ao objetivo de aprimorar os mecanismos de fiscalização da RFB, no interesse da arrecadação, na forma preconizada pelo parágrafo 2º do art. 113 do CTN.⁶⁵¹

Se, por um lado, é lícito que a conta de participação seja oculta do ponto de vista privado, no campo tributário, mais precisamente no âmbito da RFB, diferentemente, tal sociedade tem os mesmos efeitos das sociedades personificadas, sendo fundamental, por decorrência, que o fisco possa identificá-la e que, portanto, tenha instrumentos para fiscalizar o adequado cumprimento da legislação tributária, o que se dá, não com

⁶⁴⁹ TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 119.

⁶⁵⁰ Nesse sentido, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 505-506; TAKANO, Caio Augusto, *op. cit.*, p. 121-124; e FAJERSZTAJN, Bruno et al. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Segurança jurídica em matéria tributária**. Pesquisas Tributárias. 4. ed. Porto Alegre: Coedição CEU, IICS e LexMagister, 2016, p. 348-365. No sentido de que a criação de obrigações acessórias apenas pode se dar por meio de lei em sentido estrito: BECHO, Renato Lopes. “Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 230, 2014, p. 154; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 378-391; DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1099; e PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 169. Em que pese o debate doutrinário acerca da possibilidade, ou não, de criação de deveres acessórios por meio de instrumentos infralegais, certo é que, no caso do CNPJ, como visto, sua instituição tem assento em lei e em atos normativos infralegais.

⁶⁵¹ O interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos a que se refere o parágrafo 2º do art. 113 do CTN equivale à “necessidade de controle” (cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – Direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Fórum, n. 8, 2004, p. 149).

transgressão à legislação privada, que traça os contornos do tipo societário, mas, antes, no interesse da arrecadação.

Nos termos da Instrução Normativa RFB n. 1863, de 27.12.2018, a inscrição da SCP no CNPJ não deve ser feita na forma de filial do sócio ostensivo. É que, para efeito de tributação do IRPJ, a SCP é um ente autônomo, distinto de seu sócio ostensivo, devendo o respectivo lucro ser tributado no plano da sociedade, e não no plano de seus sócios (ostensivo e participante), o que impede que a SCP seja tratada como uma filial.⁶⁵²

A inscrição da SCP no CNPJ deve contemplar, dentre outras, as seguintes informações: a) número de inscrição no CNPJ; b) data de abertura; c) nome empresarial; d) nome de fantasia; e) código e descrição das atividades econômicas principal e secundárias; f) código e descrição da natureza jurídica; g) endereço; h) endereço eletrônico; e i) telefone (Anexo III da Instrução Normativa RFB n. 1863/18).⁶⁵³

A seguir, trataremos das exigências dos itens “c”, “d” e “g” ora referidas, cuja legalidade, a princípio, poderia ser questionada por incompatibilidade com as características essenciais da SCP, analisadas no Capítulo 3.

Adiante-se que, por força do princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição e art. 97 da Constituição Federal), as instruções normativas – de caráter secundário e meramente regulamentar – não possuem autonomia para criar obrigações que não provenham da lei que lhes dá suporte.⁶⁵⁴ As instruções normativas, enquanto normas complementares à legislação tributária (art. 100, inciso I, do CTN), têm por escopo aclarar o conteúdo da lei, dirimindo eventuais dúvidas interpretativas, sem, contudo, fazê-lo em desconformidade com a lei.⁶⁵⁵ Para nós, as exigências decorrentes do dever de inscrição da SCP no CNPJ possuem amparo na equiparação do instituto à pessoa jurídica promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, sendo com ela compatível, como anunciado linhas atrás, não tendo a Instrução Normativa RFB n. 1863/18 inovado de forma ilegal, conforme será explicado adiante.

A SCP não possui nome empresarial, tampouco nome fantasia. O art. 1162 do Código Civil, como visto no Capítulo 3, veda que a SCP tenha firma ou denominação.

⁶⁵² Cf. RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23 ago. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95374>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁶⁵³ As mesmas exigências constavam das Instruções Normativas RFB n. 1634, de 6.5.2016, e 1470, de 30.5.2014.

⁶⁵⁴ Cabe à Administração Pública somente executar a lei, regulamentando-a, sem violação, seja em decorrência da supremacia das leis, seja porque que sua função precípua é executiva, e não legislativa (cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177).

⁶⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 220.

Trata-se de determinação que se coaduna com a causa jurídica dessa sociedade, dado seu caráter interno, uma vez que a SCP opera efeitos apenas entre seus sócios. Isso também é assim porque é o sócio ostensivo, e é apenas ele quem age e apõe sua assinatura nas operações.⁶⁵⁶

Alguma objeção ou incompatibilidade da inscrição da SCP no CNPJ com o regime de Direito Privado aplicável ao referido tipo societário poderia ser aventada, em razão de a indicação de “nome empresarial”, ou “nome fantasia”, contrariar o art. 1162 do Código Civil. Contudo, a norma da RFB não impõe à SCP, ou a seus sócios, a atribuição de nome empresarial, ou de nome fantasia, à sociedade. Basta que seja declarada a existência da SCP, qualquer que seja a designação que se lhe atribua para fins cadastrais, de forma a permitir à RFB identificar a sociedade, viabilizando, afinal, que os resultados da SCP sejam retratados separadamente daqueles próprios do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Se o tiver, o sócio ostensivo – que exerce externamente a atividade da SCP – pode indicar seu nome empresarial para efeito de cadastramento da SCP no CNPJ, podendo ainda mencionar, no campo relativo ao nome fantasia, a existência da SCP.

Como mencionado no Capítulo 3, a ausência de nome empresarial não impede que os sócios adotem uma designação para a SCP – a qual será interna do ponto de vista de sua eficácia. Isto, aliás, já acontecia – antes mesmo da determinação de inscrição da SCP no CNPJ – para atender a exigências da RFB relativas à escrituração comercial.⁶⁵⁷ De fato, em decorrência da determinação da RFB de que haja escrituração destacada ou separada das operações e resultados da SCP, esta sociedade já dispunha de designação interna, voltada a permitir que a apuração dos tributos referentes à SCP fosse feita separadamente, isto é, independentemente da tributação do sócio ostensivo, ainda que em nome dele⁶⁵⁸ (item 3.2 da Instrução Normativa SRF n. 179/87).

O uso de designação interna na escrituração do sócio ostensivo, determinada pela RFB, não acarreta, *de per se*, sua exteriorização, tampouco seu desvirtuamento. Pelo contrário. Independentemente da obrigação de índole tributária, a adoção de designação na

⁶⁵⁶ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 248.

⁶⁵⁷ Adiante, trataremos da escrituração das operações e resultados da SCP.

⁶⁵⁸ GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 51-52.

escrituração comercial, que individualize a SCP e seus sócios, sempre foi recomendada com vistas a evitar sua confusão com a sociedade em comum.⁶⁵⁹

Pelos mesmos motivos acima descritos, mostra-se válida a exigência contida no item 3.2 da Instrução Normativa SRF n. 179/87 de que, nos documentos relacionados à atividade da SCP, o sócio ostensivo faça constar indicação que identifique sua vinculação com a referida sociedade, pois, dessa forma, permite-se divisar as atividades próprias do sócio ostensivo das atividades objeto da SCP, permitindo-se também o adequado cumprimento da legislação tributária, sem qualquer transgressão ao regime jurídico desse tipo societário, dado pelos art. 991 a 996 do Código Civil de 2002.

Portanto, a determinação de que se indique, no cadastro do CNPJ e nos documentos relacionados à sociedade, nome empresarial ou nome fantasia, é dizer, designação interna, não desvirtua a SCP, tampouco contraria seu regime jurídico ou suas características essenciais.

Para a inscrição da SCP, deve-se também indicar um endereço. Ocorre que a SCP não tem sede ou endereço, em razão de ser interna e ineficaz perante terceiros, não se obrigando junto a eles e, de conseguinte, não possuindo capacidade negocial, nem processual⁶⁶⁰, na forma analisada no Capítulo 3. Os terceiros, em regra, salvo o disposto no art. 993, parágrafo 1º, do Código Civil, só têm ação contra aquele com quem contrataram: o sócio ostensivo⁶⁶¹, que é quem exerce a atividade constitutiva do objeto social.

Nessas condições, para atender à norma da RFB, sem qualquer transgressão ou desvirtuamento do tipo societário ao analisado, deve ser indicado o domicílio ou a sede do sócio ostensivo, afinal é ele quem pode contratar e ser contratado, demandar e ser demandado.

A Instrução Normativa RFB n. 1863/18 impõe o atendimento a outros requisitos para a efetivação do cadastro, além daqueles referidos acima.

O referido ato normativo determina, por exemplo, que se indique capital social da sociedade (art. 17, inciso III). A mesma determinação consta da Instrução Normativa SRF n. 179/87, cujo item 6.1 dispõe que os valores entregues pelos sócios constituirão o capital

⁶⁵⁹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 47.

⁶⁶⁰ Pela ausência de capacidade processual da SCP, *vide*, por exemplo: YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Reflexos processuais da sociedade em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo: Dialética, n. 116, 2012, p. 36; COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 186; e LOPES, Mauro Brandão, op. cit., p. 48.

⁶⁶¹ *Ibid.*, loc. cit.

da SCP, o qual deverá ser registrado em conta representativa do patrimônio líquido da SCP.

Contudo, a SCP não tem capital social⁶⁶² porque o patrimônio empregado pelo sócio ostensivo na consecução do objeto constitutivo do empreendimento ou lhe é transferido, ou pertence a cada um dos sócios^{663,664}; bem como porque não há obrigatoriedade de emissão de quotas ou ações, dado que a sociedade funciona e é eficaz somente entre seus sócios.

A despeito de a SCP não dispor de capital social, a norma tributária determina sua indicação. Não há, contudo, desvirtuamento do instituto.⁶⁶⁵ A maleabilidade da SCP permite até mesmo que as partes convençionem o capital da sociedade e sua participação neste capital, dividindo-o em quotas se o desejarem.⁶⁶⁶

Do ponto de vista tributário, a determinação de que seja indicado capital social deve ser entendida como medida de controle, que viabiliza a aplicação da legislação tributária e que igualmente viabiliza, quando necessário e quando couber, a avaliação de eventual investimento feito pelo sócio participante no empreendimento pelo MEP (art. 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 e item 6 da Instrução Normativa SRF/87).⁶⁶⁷

O capital social da SCP será o resultado da avaliação monetária das contribuições de cada sócio. Mas, se um ou mais sócios não aportarem bens ou recursos, e sim serviços ou expertise para a consecução no empreendimento, ter-se-á que atribuir ao capital social um valor simbólico para fins de cumprimento da legislação tributária.⁶⁶⁸ É o que pode ocorrer nas SCP em que não há transferência de fundos do sócio participante para o sócio

⁶⁶² Em sentido oposto, mas partindo da concepção – bastante difundida à época – de que o capital social equivaleria à soma das contribuições dos sócios, devendo-se, assim, atribuir ao capital social da SCP o valor equivalente aos aportes dos sócios, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 88-89.

⁶⁶³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 335.

⁶⁶⁴ Sobre as discussões a respeito da titularidade dos bens empregados na SCP, *vide* considerações feitas no Capítulo 3.

⁶⁶⁵ Em sentido oposto, defendendo que a SCP não detém ativo não circulante, tampouco capital social, o que denota indevida ingerência do Direito Tributário no Direito Comercial, ao determinar a indicação de capital, formado pela contribuição dos sócios, *vide*: MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 33-34.

⁶⁶⁶ Paulo M. R Brancher recomenda que o contrato social da SCP contenha, por exemplo, o capital da sociedade e a quota de cada sócio no capital social, além de mecanismos de controle que evitem diluição da participação acionária dos sócios (cf. BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. *Sociedade em conta de participação*. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 37-38).

⁶⁶⁷ Trataremos adiante da questão relativa à metodologia de avaliação de investimentos na SCP.

⁶⁶⁸ Sobre a atribuição de quotas simbólicas aos sócios de serviços da sociedade simples, *vide* nossas considerações feitas neste capítulo no tópico atinente à metodologia de avaliação de investimento.

ostensivo, formando-se a sociedade sem contribuição financeira.⁶⁶⁹ Na SCP em que a contribuição dos sócios seja em serviço ou expertise, admite-se que o capital social seja simbólico para efeito de atendimento da legislação tributária.

A inscrição no CNPJ também está condicionada à apresentação de documento que comprove a existência da SCP, sem necessidade de registro em qualquer órgão, na forma do art. 16, inciso I, “a”, e Anexo VIII da Instrução Normativa RFB 1863/18. Além disso, a baixa da inscrição no CNPJ, de acordo com o mesmo anexo, está condicionada à apresentação de distrato SCP, sem necessidade de seu registro em qualquer órgão, ou de documento que comprove a existência da SCP por prazo determinado, também sem a necessidade de qualquer registro.

A norma é compatível com o art. 992 do Código Civil, que não exige formalidade na constituição da SCP. O documento referido no Anexo VIII da Instrução Normativa RFB 1863/18 deve ser entendido como qualquer elemento material comprobatório da existência (ou encerramento) da SCP, dado que tal sociedade não requer contrato escrito sujeito a formalidades especiais, podendo provar-se por todos os meios de direito, nos termos do referido art. 992.^{670,671}

A norma tributária não afasta a maleabilidade do instituto, tampouco impõe que se elabore ato constitutivo sujeito a requisitos específicos, a exemplo daqueles arrolados no art. 997 do Código Civil⁶⁷², que disciplina o contrato social das sociedades simples.⁶⁷³

⁶⁶⁹ BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Sociedade em conta de participação. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 38.

⁶⁷⁰ Nesse sentido: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 248.

⁶⁷¹ Em sentido oposto, defendendo que as normas tributárias que exigem formalização de contrato de SCP ofendem o art. 325 do Código Comercial – que estabelecia estar a SCP isenta de formalidade, podendo provar-se por qualquer meio admitido em Direito –, e defendendo também que as referidas normas tributárias acabam interferindo no Direito Comercial, constituindo, por decorrência, normas de natureza comercial, que deveriam ter sido veiculadas em lei, e não em decreto-lei, nem em ato administrativo, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364. Em igual sentido, *vide*: COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 258.

⁶⁷² Embora reconheça que o contrato social da SCP não está sujeito às exigências do art. 997 do Código Civil, Paulo M. R Brancher recomenda que aquele documento contenha os elementos elencados pelo referido dispositivo, quando compatíveis com a SCP, de modo a disciplinar a relação dos sócios (cf. op. cit., p. 37).

⁶⁷³ Sobre os atos constitutivos de sociedades e seus requisitos, quando aplicáveis, *vide*: BOTREL, Sérgio. Ato constitutivo das sociedades. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial**: introdução ao direito comercial e teoria geral das sociedades. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 327-358.

Qualquer elemento material que faça prova de sua existência deve ser apto a viabilizar sua inscrição no CNPJ.

O registro perante a RFB de qualquer documento comprobatório da SCP não aniquila o instituto, tampouco o regime jurídico de Direito Privado que lhe é próprio, ou suas características essenciais que identificam sua causa jurídica. Mesmo com o aludido registro, a SCP continua sendo menos formal, quando comparada aos demais tipos societários, cujos atos constitutivos devem obedecer a uma série de requisitos, muitos deles não extensíveis – porque incompatíveis ou não obrigatórios – à SCP (capital social, sede, quotas ou ações e administração).

A norma do art. 16, inciso I, “a”, e Anexo VIII da Instrução Normativa RFB 1863/18 também é compatível com o art. 993 do Código Civil. Segundo o art. 993, o registro, se efetuado, qualquer que seja ele, não tem o condão de conferir personalidade jurídica à SCP⁶⁷⁴, dado que a sociedade é interna, operando efeitos entre seus sócios. Com efeito, o registro do ato constitutivo da SCP – quando muito – torna o documento público, mas não desvirtua a sociedade, tampouco lhe atribui personalidade jurídica, de modo que, mesmo que terceiros saibam de sua existência, isso será insuficiente para modificar a essência da sociedade, desnaturá-la, ou convolá-la em outro instituto, tampouco de gerar qualquer consequência.⁶⁷⁵ O registro da SCP, nessas condições, é inócuo.⁶⁷⁶

Muito antes da equiparação promovida pelo Decreto-lei n. 2303 e, portanto, sem a ela aludir, Pontes de Miranda relatou que a SCP formada verbalmente, ou por meio de cartas guardadas sob sigilo, dificultava a fiscalização acerca do cumprimento da legislação tributária por parte das autoridades fiscais, além de poder acarretar ao sócio ostensivo o risco de exigir dele o imposto de renda sobre a totalidade dos lucros do empreendimento na hipótese de não identificação da sociedade. Para contornar esses problemas, o jurista afirmou que a lei fiscal poderia exigir o registro de documento comprobatório da existência da SCP, caso existente. O registro do referido documento nas repartições fiscais, segundo o

⁶⁷⁴ Nesse sentido, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 558.

⁶⁷⁵ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 99-100.

⁶⁷⁶ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 194.

jurista, seria recomendável, também, de modo a evitar que ela fosse confundida com outro tipo societário, notadamente a sociedade em comum.⁶⁷⁷

A despeito de não o ter dito expressamente, o jurista parece não ter entrevisto qualquer transgressão ao regime jurídico da SCP se a lei tributária determinar o registro, perante repartições fiscais, de documentos comprobatórios da existência da sociedade. Essa afirmação sobre a posição de Pontes de Miranda parece se confirmar pelo fato de o jurista ter afirmado que eventual exigência legal de que haja forma escrita e publicidade quanto aos nomes dos exploradores das operações, no caso de desempenho de determinadas atividades listadas em lei, não teria o condão de personificar a SCP⁶⁷⁸, é dizer, não teria o condão de desvirtuá-la.

O registro do documento perante a RFB, além de não conferir personalidade jurídica à SCP, não é capaz de irradiar ampla publicidade acerca da existência, tampouco dos termos e condições da sociedade. Isso ocorre porque os documentos e as informações confiados à RFB não podem ser divulgados, estando protegidos por sigilo, nos termos do art. 198 do CTN.

Ainda de acordo com as normas divulgadas pela RFB acerca da inscrição no CNPJ, a SCP deve apresentar seu Quadro de Sócios e Administradores (QSA), nos termos do parágrafo 1º, inciso II, do art. 14 da Instrução Normativa RFB n. 1863/18. De acordo com o Anexo VI do mesmo ato normativo, devem ser identificados no QSA o administrador – pessoa física que pode confundir-se com o sócio ostensivo ou com seu administrador, no caso de sócio ostensivo pessoa jurídica – e o sócio ostensivo da SCP.

O Anexo V da Instrução Normativa RFB n. 1863/18 acrescenta que deve ser indicado representante da entidade no CNPJ, assim entendida a pessoa física que tenha legitimidade para representá-la (art. 7º da Instrução Normativa RFB n. 1863/18), podendo, no caso da SCP, ser um administrador, procurador ou o próprio sócio ostensivo (se pessoa física).

As normas que determinam a identificação de administrador ou representante da sociedade estão alinhadas à disciplina privada da SCP. Recorde-se – para que se compreenda tal afirmação – o que foi dito no Capítulo 3 no sentido de que o sócio ostensivo, obrigando-se junto a terceiros, age como gerente ou administrador da sociedade, ainda que não se declare àqueles como tal. A plena gerência, é dizer, a vinculação junto a

⁶⁷⁷ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 337-338.

⁶⁷⁸ *Ibid.*, p. 336.

terceiros, é privativa do sócio ostensivo, embora às partes caiba convencionar a participação dos sócios ocultos em tal gerência, definindo atos que por eles possam ser praticados, compartilhando-se, assim, estágios preliminares ou paralelos da consecução da atividade da SCP.⁶⁷⁹

Qualquer que seja o acordo interno dos sócios quanto à gerência, para efeito de atendimento das normas do CNPJ – normas essas que alcançam somente os sujeitos que aparecem e que se obrigam externamente –, deverá ser indicado como sócio, administrador e representante o próprio sócio ostensivo – se pessoa física – ou seus administradores e representantes – se pessoa jurídica.

Do que se viu até aqui, note-se que as normas editadas pela RFB não requerem a identificação do sócio participante no cadastro do CNPJ. Realmente, nada é dito a respeito do sócio participante, nem no Anexo V, nem no Anexo VI da Instrução Normativa RFB n. 1863/18, a revelar que sua identidade não é informada no CNPJ, nem para o público, nem para que a RFB proceda às anotações necessárias ao preenchimento de tal cadastro.

A despeito de não haver informação acerca da identidade do sócio participante no comprovante de inscrição no CNPJ divulgado publicamente, a RFB tem conhecimento deste figurante, porque recebe do sócio ostensivo documentos que identificam a sociedade e seus sócios, como condição necessária à inscrição da SCP no CNPJ, como também porque recebe informações do sócio ostensivo e do sócio participante – em declarações e escriturações – sobre a participação deste nos resultados do empreendimento. De fato, é dever do sócio ostensivo apontar, destacadamente, os resultados da SCP e a parte dos lucros ou perdas atribuíveis ao sócio participante, assim como é dever do último declarar os resultados provenientes da SCP que lhe caibam. Daí porque sua identidade é de conhecimento da RFB, não decorrendo da determinação de inscrição da sociedade no CNPJ.⁶⁸⁰

Repise-se o que foi dito nos tópicos anteriores no sentido de que, antes da equiparação, a identidade do sócio participante já deveria ser conhecida do fisco porque seus rendimentos estavam sujeitos à incidência do imposto de renda. Com efeito, nos termos do Parecer Normativo CST n. 345/71, cada sócio respondia pelo imposto incidente

⁶⁷⁹ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 101-103.

⁶⁸⁰ Nesse sentido, *vide*: CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. A obrigatoriedade de inscrição das Sociedades em Conta de Participação (SCP) perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e o sigilo das informações relativas ao sócio participante. **Checkpoint**, São Paulo: Thomson Reuters, 23 dez. 2014. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ocl/a-obrigatoriedade-de-inscricao-das-sociedades-em-conta-de-participacao-scp-perante-o-cadastro-nacional-das-pessoas-juridicas-cnpj-e-o-sigilo-das-informacoes-relativas-ao-socio-participante-pedro>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

sobre a parcela da renda que auferisse em decorrência de sua participação na SCP, cabendo-lhes oferecer os respectivos montantes à tributação individual e separadamente.⁶⁸¹ Contudo, como mencionado no tópico anterior, as autoridades fiscais tinham dificuldade de fiscalizar e identificar a renda sujeita à tributação. Por isso, a equiparação, mais do que um critério de quantificação do imposto de renda, surgiu como mecanismo capaz de auxiliar a fiscalização tributária.

Por esse mecanismo que contribui para a fiscalização, não obstante a RFB conheça o sócio participante, ele pode continuar oculto em relação a terceiros, até porque tal informação é protegida por sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do CTN.⁶⁸² Com isso, a despeito da equiparação da SCP à pessoa jurídica, de sua inscrição no CNPJ e dos reflexos que ambas desencadeiam na órbita tributária, não fica desencorajado o uso desse tipo societário, uma vez que o sócio participante e a própria sociedade podem continuar discretos, secretos, ocultos, se assim for desejado.⁶⁸³

Em outros dizeres, o sócio participante – se o desejar – pode continuar oculto aos olhos do público, tendo em vista que as informações transmitidas à RFB sobre sua identidade – repita-se, não por força da inscrição no CNPJ, mas em decorrência da equiparação da SCP à pessoa jurídica – não são compartilhadas publicamente, quer de modo a não desestimular o seu uso, quer porque a RFB está impedida de divulgar informações obtidas em razão de seu ofício sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades de sujeitos passivos ou de terceiros (art. 198, *caput*, do CTN).

Portanto, o sócio participante poderá ser desconhecido de terceiros, mas sua identidade deverá ser de conhecimento da RFB. A revelação do sócio participante ao fisco, além de não acarretar qualquer transgressão às características essenciais da SCP, ou à sua causa jurídica, não implica sua responsabilização do ponto de vista tributário, como acertadamente anotaram José Gabriel Assis de Almeida⁶⁸⁴ e Fernando Facury Scaff⁶⁸⁵.

⁶⁸¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, 1986, p. 1479-1480.

⁶⁸² Cf. MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências**. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 65.

⁶⁸³ Para Mariana Campos de Souza, diversamente, em que pese o nome do sócio participante não seja revelado no CNPJ, tal cadastro, sendo de acesso público, não permite que se considere a sociedade oculta (**Uso da sociedade em conta de participação para organizar interesses privados em contratações públicas**. 2017. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito dos Negócios). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2017, p. 31).

⁶⁸⁴ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171.

Contribuinte dos tributos incidentes sobre os resultados da SCP – e para os quais a equiparação é aplicável – é o sócio ostensivo, e apenas ele.

Por fim, o art. 8º da Instrução Normativa RFB n. 1863 inclui a SCP dentre as entidades que devem indicar nas informações cadastrais do CNPJ a cadeia de participação societária até alcançar seus “beneficiários finais”, assim entendidos como: a) as pessoas naturais que, em última instância, de forma direta ou indireta, possuem, controlam ou influenciam significativamente a entidade – presume-se influência significativa, quando a pessoa natural possui mais de 25% do capital da entidade, direta ou indiretamente; ou quando, direta ou indiretamente, detém ou exerce a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da entidade, ainda que sem controlá-la (parágrafo 1º, inciso I, e parágrafo 2º, incisos I e II, do art. 8º); ou b) as pessoas naturais em nome das quais uma transação é conduzida (parágrafo 1º, inciso II, do art. 8º).

Registre-se que a obrigação de identificação do beneficiário final, tratada na Instrução Normativa RFB n. 1863, decorreu de recomendação do FATF. O FATF é órgão intergovernamental criado em 1989 por iniciativa de países-membros da OCDE e outros associados, cujo objetivo é definir e promover políticas para a promoção da integridade do sistema financeiro global, em face dos riscos de lavagem de dinheiro e do financiamento de diversas atividades criminosas, como a corrupção, o terrorismo, o tráfico de entorpecentes, crimes cibernéticos, venda ilegal de armas e evasão fiscal.

Como a prática de atividades criminosas dessa natureza é costumeiramente conduzida de forma sigilosa, o FATF passou a recomendar a identificação do beneficiário final de entidades, de modo a aprimorar mecanismos de combate a tais práticas ilícitas.⁶⁸⁶ Para o FATF, entende-se como beneficiário final a pessoa natural em cujo nome uma transação é conduzida, ou que controla ou detém a entidade ou o negócio em última instância.^{687, 688}

No Brasil, a fim de qualificar o beneficiário final, a Instrução Normativa RFB n. 1863 utiliza conceitos ou expressões semelhantes aos contidos nas leis civil e societária ao

⁶⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, 2008, p. 89-90.

⁶⁸⁶ FATF/OECD. **The FATF recommendations**: international standards on combating money laundering and the financing of terrorism and proliferation. Paris: FATF/OECD, 2018, p. 22.

⁶⁸⁷ Id. **FATF Guidance**: transparency and beneficial Ownership. Paris: FATF/OECD, 2014, p. 8.

⁶⁸⁸ O conceito de *beneficiário final* é adotado por países de tradição jurídica anglo-saxônica, identificando o titular do direito aos benefícios econômicos de determinado bem ou direito, independentemente da propriedade jurídica. Sobre o assunto, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à beneficial ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2014, p. 212.

tratar do controle e da coligação. Segundo o art. 1098 do Código Civil, uma das características do controle é deter maioria de votos nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, enquanto a relação de mera coligação, sem controle, é caracterizada pela participação em 10% ou mais do capital social da sociedade coligada, na forma do art. 1099 do mesmo código. A Lei n. 6404, ao definir controle, alude à preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (art. 243, parágrafo 2º). Ao referir-se à influência significativa, a Lei n. 6404 diz que se trata de elemento característico da coligação, e não do controle, definindo haver influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la, sendo presumida tal influência quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la (art. 243, parágrafo 4º e 5º, com a redação que lhes foi dada pela Lei n. 11941/09).

Veja-se que a instrução normativa não adota as definições das leis civil e societária, misturando conceitos previstos nessas normas, ao dispor, por exemplo, que influência significativa – própria da coligação na perspectiva societária – é presumida quando a pessoa natural detém ou exerce a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da entidade, ainda que sem controlá-la – critério definidor de controle na perspectiva societária. Isso mostra que a definição da instrução normativa é própria e exclusiva, prestando-se somente a identificar os chamados beneficiários finais.

Alguns dos requisitos elencados pelo ato normativo para qualificação do beneficiário final não são aplicáveis à SCP, porque com ela incompatíveis. É o caso, por exemplo, do poder de eleger a maioria dos administradores da entidade.

No entanto, talvez seja possível identificar a pessoa natural em nome de quem as transações sejam conduzidas. Essa pessoa, na SCP, terá que ser uma pessoa natural ligada ao sócio ostensivo, de vez que o sócio participante não ingressa em relações ou transações com terceiros. Talvez também seja possível identificar a pessoa natural que controla ou que tenha preponderância nas deliberações sociais. No último caso, ao menos em tese, situações haverá em que será necessário identificar pessoas naturais ligadas ao sócio ostensivo e/ou ao sócio participante, como poderá ocorrer, por exemplo, na hipótese de controle conjunto do empreendimento. Voltaremos a tratar do controle conjunto quando examinarmos as normas relativas à escrituração comercial dos resultados da SCP.

Em síntese, o dever de inscrição da SCP no CNPJ decorre de sua equiparação à pessoa jurídica para fins apuração de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, dando-se no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, nos termos do art. 113 do CTN, na medida em que permite o aprimoramento dos controles do fisco sobre os resultados da SCP, sobre as obrigações tributárias que lhe devem ser impostas e sobre o cumprimento da legislação fiscal.⁶⁸⁹

A inscrição da SCP no CNPJ não desvirtua o instituto, porquanto suas características essenciais, ditadas pelo Direito Privado, e que identificam sua causa jurídica, continuam preservadas.⁶⁹⁰

O dever de inscrição no CNPJ, embora diminua sua discricionariedade e informalidade, não desencoraja o uso do instituto, uma vez que a sociedade é visível, em caráter obrigatório, apenas aos olhos do fisco, podendo permanecer oculta em relação a terceiros, inclusive sem arquivamento de seus atos em registro que lhes confira ampla publicidade.

A despeito de a inscrição no CNPJ não conflitar com a natureza, nem desencorajar o uso desse tipo societário, a rigor, ela carrega o inconveniente de aumentar os deveres instrumentais que o sócio ostensivo deve cumprir (escriturações e declarações) e, pois, de aumentar os chamados “custos de conformidade”⁶⁹¹ a que ele se submete.

A criação de diversos deveres instrumentais não pode ser excessiva, nem desnecessária, impondo-se sua adequação à finalidade a que se presta, além de dever obediência à equidade em cada situação concreta, sem prejuízo de ser coerente e congruente com as situações que alcançam, sob pena de ferir a proporcionalidade e a razoabilidade.⁶⁹² Para nós, pelos motivos acima vistos, a inscrição no CNPJ é razoável e proporcional.⁶⁹³ No entanto, dessa inscrição não podem resultar exigências desnecessárias

⁶⁸⁹ Nesse sentido, *vide*: CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. A obrigatoriedade de inscrição das Sociedades em Conta de Participação (SCP) perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e o sigilo das informações relativas ao sócio participante. **Checkpoint**, São Paulo: Thomson Reuters, 23 dez. 2014. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ocl/a-obrigatoriedade-de-inscricao-das-sociedades-em-conta-de-participacao-scp-perante-o-cadastro-nacional-das-pessoas-juridicas-cnpj-e-o-sigilo-das-informacoes-relativas-ao-socio-participante-pedro>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

⁶⁹⁰ Em sentido oposto, defendendo que a inscrição no CNPJ fere o sigilo dos investidores e a limitação de responsabilidade perante terceiros, características da SCP, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 559.

⁶⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 506.

⁶⁹² Sobre o controle que a proporcionalidade e a razoabilidade exercem em matéria de obrigação acessória, *vide*: TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 198-207.

⁶⁹³ Conforme leciona Humberto Ávila, pela razoabilidade, exige-se: a) equidade (relação da norma geral com a individualidade do caso concreto); b) congruência (harmonia entre norma jurídica e realidade que visa

e excessivas, mediante a instituição de outras dezenas de deveres instrumentais que encareçam e desestimulem o uso do instituto.⁶⁹⁴ Veremos adiante alguns desses deveres acessórios ao examinarmos o tema da escrituração dos resultados da SCP, demonstrando não haver ofensa à proporcionalidade e à razoabilidade.

5.7 A escrituração das operações da SCP em livros comerciais

5.7.1 O dever do sócio ostensivo de escriturar as operações da SCP

O dever de escrituração de fatos econômicos está contido no art. 1179 do Código Civil.⁶⁹⁵ De acordo com o referido dispositivo, o empresário e a sociedade empresária⁶⁹⁶ são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, assim como estão obrigados a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.⁶⁹⁷

O dever de escriturar fatos econômicos também está previsto nos art. 176 e 177 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, os quais obrigam a sociedade anônima a manter escrituração em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da Lei n. 6404 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

As disposições da Lei n. 6404 sobre o dever e a forma de escrituração também alcançam a sociedade de grande porte, assim considerada a sociedade ou o conjunto de

regular); c) equivalência (equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona); e d) coerência (as normas e os elementos de fato e de direito que a compõem devem manter consistência ou harmonia), de modo que a norma seja harmônica com as condições externas de sua aplicação, evitando-se, além disto, generalizações incompatíveis com as especificidades de cada caso concreto. A proporcionalidade, por sua vez, desdobra-se em três aspectos: a) adequação (compatibilidade entre meio e fim); b) necessidade (o meio não pode impingir sacrifício desnecessário, excessivo ou demasiadamente restritivo); e c) proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens obtidas pelo fim devem ser compatíveis com o meio ou com a coerção adotada) (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 194-217).

⁶⁹⁴ Nesse sentido, e sustentando que o aumento de deveres instrumentais a que se submete o sócio ostensivo de SCP, em decorrência da inscrição desta no CNPJ, fere a proporcionalidade e a razoabilidade, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 558-559.

⁶⁹⁵ As normas contábeis previstas no Código Civil são muito criticadas, diante da imprecisão ou atecnia de alguns termos empregados pelo legislador. Nesse sentido, *vide*: CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 105; GELCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 12-14.

⁶⁹⁶ O Código Comercial, de forma semelhante, em seu art. 10, obrigava o comerciante a manter escrituração. A mesma obrigação consta do art. 1º do Decreto-lei n. 486, de 3.3.1969, o qual determina que o comerciante escreva suas operações, ficando tal determinação afastada, sob certas condições, para o pequeno comerciante.

⁶⁹⁷ O pequeno empresário é dispensado do dever de escriturar, nos termos do parágrafo 2º do art. 1179 do Código Civil (no mesmo sentido, *vide* art. 1º do Decreto-lei n. 486, de 3.3.1969).

sociedades sob controle comum, ainda que não constituída(s) sob a forma de sociedades por ações, que tiver(em), no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), nos termos do art. 3º da Lei n. 11638, de 28.12.2007.⁶⁹⁸

À luz das disposições legais acima referidas, pode-se afirmar que, do ponto de vista societário e contábil, as operações decorrentes do exercício do objeto social de uma SCP devem ser escrituradas⁶⁹⁹ quando: (a) o sócio ostensivo for empresário ou sociedade empresária, ou a SCP qualificar-se como sociedade empresária, nos termos do art. 1179 do Código Civil, o que pode acontecer se o objeto da sociedade constituir atividade própria de empresário, isto é, se se tratar de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 e 982 do Código Civil)⁷⁰⁰; e/ou (b) o sócio

⁶⁹⁸ Para a escrituração comercial de sociedades limitadas e outras sociedades comerciais consideradas como de pequeno e médio porte, isto é, que não tenham obrigação pública de prestação de contas; e que elaborem demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, *vide*: CPC. **Pronunciamento Técnico CPC PME**. Contabilidade para pequenas e médias empresas. Brasília: CPC. Disponível em: static.cpc.aatb.com.br/Documentos/392_CPC_PMEeGlossario_R1_rev%2014.pdf. Acesso em: 14 dez. 2019.

⁶⁹⁹ Sendo característica da SCP a informalidade e, mais, podendo sua existência ser provada por qualquer meio (art. 992 do Código Civil e art. 325 do Código Comercial), os livros que atestem sua operação servem de prova do contrato de SCP (cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Especial. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 336). O art. 122, item 5, do Código Comercial dispunha que os livros dos comerciantes faziam prova dos contratos comerciais, o que se aplicava, inclusive, à SCP, por força do disposto no art. 325 do mesmo código.

⁷⁰⁰ O que define o caráter empresarial ou não da sociedade é seu objeto, salvo no caso das sociedades anônimas (que são sempre empresárias) e da cooperativa e da sociedade simples (que são sempre não empresárias), nos termos dos art. 982 e 983 do Código Civil. Portanto, a SCP pode ser simples ou empresária, a depender de sua atividade. Nesse sentido, *vide*: SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 210-211; WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80-81; MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Atual. Carlos Henrique Abrão. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 192; e III JORNADA DE DIREITO CIVIL DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Enunciado 208**. Arts. 983, 986 e 991: As normas do Código Civil para as sociedades em comum e em conta de participação são aplicáveis independentemente de a atividade dos sócios, ou do sócio ostensivo, ser ou não própria de empresário sujeito a registro (distinção feita pelo art. 982 do Código Civil entre sociedade simples e empresária). Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/III%20JORNADA%20DE%20DIREITO%20CIVIL%202013%20ENUNCIADOS%20APROVADOS%20DE%20NS.%20138%20A%20271.pdf/at_download/file. Acesso em: 14 jan. 019. Já na vigência do Código Comercial de 1850 aludia-se à possibilidade de a SCP ser comercial, quando este fosse seu objeto e se o sócio ostensivo fosse comerciante; ou ser civil, se civil fosse seu objeto (*vide*: CAMARGO, Ruy Junqueira de Freitas. **Sociedade em conta de participação**. **Justitia**, São Paulo: Ministério Público do Estado de São Paulo, v. 69, p. 260-262, 1970, p. 260-262). Em sentido oposto, defendendo que, diante da ausência de personalidade jurídica e das particularidades de seu regime jurídico, a SCP não se enquadra na classificação de sociedade empresária, pois sequer é sociedade, mas contrato de investimento comum, *vide*: COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**: direito de empresa. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 42. Também em sentido oposto, afirmando que a SCP não consta do rol do art. 983 do Código Civil de 2002, *vide*: SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado**: Direito de Empresa. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 173.

ostensivo estiver constituído sob a forma de sociedade anônima, como determinam os art. 176 e 177 da Lei n. 6404, ou quando for considerado sociedade de grande porte, nos moldes do art. 3º da Lei n. 11638.

Saliente-se que o dever de escriturar as operações da SCP compete ao sócio ostensivo⁷⁰¹, na medida em que é ele quem se encarrega de exercer, em caráter exclusivo, o objeto social (art. 986 do Código Civil), praticando e se submetendo a fatos econômicos vinculados às atividades da SCP⁷⁰², e também porque, como visto no Capítulo 3, a SCP não é titular de patrimônio. Isso quer dizer que o sócio ostensivo tem o dever de escriturar aqueles fatos econômicos, devendo fazê-lo, do ponto de vista societário e contábil, em sua própria escrituração comercial, e não em escrituração própria e separada da SCP, conforme será detalhado no próximo tópico.

5.7.2 A forma de escrituração das operações de SCP

5.7.2.1 Negócios não controlados em conjunto. O princípio contábil da entidade

A escrituração comercial relativa às operações da SCP, quando obrigatória, deve obedecer às normas brasileiras de contabilidade editadas pelo CFC, nos termos do art. 6º, “F”, do Decreto-lei n. 9295, de 27.5.1946.

O CFC tem encampado, em grande parte, as orientações do CPC, editadas em conformidade com as normas e os padrões internacionais. A CVM igualmente tem adotado muitas orientações do CPC. Com isso, tornam-se impositivos, quer para as empresas que atuam no mercado de capitais, sujeitas ao controle e à normatização da CVM, quer para os profissionais de contabilidade, inclusive para aqueles que militam junto a empresas de capital fechado, os pronunciamentos, orientações e interpretações do CPC aprovados pela CVM e/ou pelo CFC.⁷⁰³

Dentre esses pronunciamentos, destaca-se o Pronunciamento Técnico CPC 19⁷⁰⁴, que disciplina os “Negócios em Conjunto”, e que foi aprovado pelo CFC e pela CVM.

⁷⁰¹ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 157-158.

⁷⁰² COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 242.

⁷⁰³ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 135.

⁷⁰⁴ CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 19**. Negócios em conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/274_CPC_19_%20R2_rev%2013.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2019.

Como se verá no próximo tópico deste Capítulo, a SCP pode ou não ser qualificada como negócio em conjunto.

De acordo com o CPC 19, “negócio em conjunto” é um negócio sobre o qual duas ou mais partes, por meio de acordo contratual, têm controle conjunto (itens 4 e 5). Quando todas as partes, ou grupo de partes, tiverem a capacidade de governar as atividades que afetem significativamente os retornos do negócio, assim entendidas as atividades relevantes, considera-se haver controle conjunto. Há controle conjunto quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes (item 7).

Se não for caracterizado controle conjunto, o negócio não estará submetido ao CPC 19. Nesse caso, a entidade deverá contabilizar seus interesses no negócio em atenção aos demais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC (B.11). Não há nessas normas determinação de que o sócio ostensivo mantenha escrituração comercial separada para o empreendimento constitutivo do objeto da SCP, uma vez que tal sociedade não é considerada, para a Ciência Contábil, uma entidade autônoma, diversa do sócio ostensivo.

Para a Ciência Contábil, o dever de escriturar não recai apenas sobre os entes dotados de personalidade jurídica. O dever de escriturar cabe à entidade, a qual é titular de um patrimônio a ser retratado na escrituração comercial.

A entidade, na perspectiva contábil, possui quatro dimensões. A primeira delas é a dimensão jurídica, pela qual a entidade é, patrimonialmente, distinta de seus sócios. A segunda é econômica, significando que a entidade, enquanto massa patrimonial, deve ser acompanhada, ao longo de vários períodos, pela contabilidade. A terceira é organizacional, pela qual a entidade consiste em grupo de pessoas ou pessoa que exerce controle sobre receitas e despesas e sobre investimentos e distribuições. A quarta é social, na medida em que a entidade pode ser avaliada sob o ponto de vista de sua contribuição no campo social.⁷⁰⁵

Em sua dimensão jurídica, a entidade tem existência identificada e efetiva, distinta e independente das pessoas físicas ou jurídicas que a compõem, podendo, em razão disso, subsistir mesmo após o desaparecimento delas. Da distinção e da independência ora referidas também decorre que o patrimônio da entidade não se confunde, nem sofre os reflexos das variações verificadas na riqueza patrimonial de seus titulares.⁷⁰⁶

⁷⁰⁵ GELCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 35.

⁷⁰⁶ FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 196.

O princípio da entidade foi definido no art. 4º da já revogada Resolução CFC 750, de 1993, a qual explicitou a distinção entre o patrimônio da entidade e o de seus sócios ou titulares. Veja-se:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a **autonomia patrimonial**, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. **A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil** (grifos nossos).

Antes de avançar na análise do conteúdo e do alcance do art. 4º, é importante destacar que, a despeito da revogação da Resolução CFC n. 750, as orientações nela contidas, em sua essência, continuam válidas até os dias atuais. A revogação justifica-se pela edição do CPC 00 (“Pronunciamento conceitual básico – estrutura conceitual para a elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro”).⁷⁰⁷ A grande diferença do referido CPC em relação às normas contábeis anteriores reside na maior aderência ao princípio da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica.^{708,709} No entanto, no tema ora examinado, o CPC 00 não afastou, nem modificou o conteúdo e o alcance do princípio contábil da entidade, tanto que em diversos pronunciamentos e orientações do CPC adota-se o termo *entidade*.

Segundo a Resolução CFC 750, uma entidade pode restar caracterizada mesmo que não detenha personalidade jurídica. O cerne do princípio da entidade, como explicava a Resolução CFC n. 774, de 16.12.1994⁷¹⁰, está na autonomia do patrimônio. Quer dizer, o patrimônio deve pertencer à própria entidade, não se confundindo com o patrimônio de seus sócios ou proprietários. Assim, segundo a mesma resolução, entidade pode ser desde

⁷⁰⁷ CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00**. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

⁷⁰⁸ GELCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 31.

⁷⁰⁹ A primazia da essência econômica sobre a forma jurídica constitui um importante princípio contábil. De acordo com o item 4.6 do CPC 00, o enquadramento de itens na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido requer a observância de sua essência subjacente e realidade econômica, e não apenas de sua forma legal (CPC, op. cit.). Adiante, voltaremos a tratar desse princípio quando analisarmos as operações qualificadas como negócios em conjunto pelo CPC 19.

⁷¹⁰ A respeito da revogação da Resolução CFC n. 774, valem as mesmas considerações relativas à Resolução CFC n. 750 sobre sua aplicabilidade até os dias atuais, a despeito de sua revogação após a divulgação do CPC 00.

uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como famílias, sociedades beneficentes, sociedades cooperativas, fundos de investimento, até mesmo sociedades de fato.

O princípio da entidade existe e se justifica na Ciência Contábil, uma vez que o objetivo da contabilidade é fornecer informações acerca de determinada estrutura patrimonial, seja ela pertencente a uma pessoa jurídica, a uma pessoa física ou até mesmo a uma família, funcionando aquele princípio como mecanismo capaz de segregar a entidade – e não somente os bens desse ou daquele indivíduo, pessoa jurídica ou qualquer outro grupo – objeto da contabilização.^{711,712}

Mas, a rigor, a estrutura patrimonial da entidade a ser destacada e retratada na contabilidade deve gozar de autonomia, conforme mencionado na Resolução CFC 750. Sobre o tema, a Resolução CFC n. 774 esclarecia que a autonomia patrimonial está fundada na ideia de propriedade, o que revela que o conceito de *entidade* remete à disciplina jurídica relativa ao patrimônio e aos seus titulares. Com efeito, o princípio da entidade reconhece e adota as normas jurídicas segundo as quais: (i) o patrimônio é uma universalidade (art. 91 do Código Civil); (ii) é propriedade de um sujeito de direito; (3) há diferenciação entre a pessoa jurídica e os seus sócios, pois o patrimônio daquela não se confunde com o destes (art. 50 e 1024 do Código Civil, dentre outros).⁷¹³

É bem verdade que as normas e padrões contábeis introduzidos pela Lei n. 11638/07 adotam a prevalência da essência econômica dos fatos e negócios, podendo haver dissonância entre a realidade econômica e as normas jurídicas, inclusive aquelas que disciplinam o patrimônio. Seja como for, o que se pode dizer é que, seja do ponto de vista legal, seja do ponto de vista econômico, deve haver autonomia patrimonial para que a Contabilidade reconheça a existência de uma entidade.

A SCP não se qualifica como entidade do ponto de vista da Ciência Contábil, pois não é dotada de autonomia patrimonial. Veja-se.

Como visto nos Capítulos 2 e 3, a SCP é uma sociedade interna, que não integra relações com terceiros. A interação com terceiros é feita pelo sócio ostensivo, que exerce a atividade constitutiva do objeto social, em seu nome individual e sob sua própria e

⁷¹¹ MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise avançada das demonstrações contábeis**: uma abordagem crítica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 8-9.

⁷¹² No mesmo sentido: COELHO, Antonio Carlos; MARTINS, Eliseu. Análise das demonstrações financeiras de bancos estatais brasileiros em face do postulado da entidade. **Revista de Economia e Administração**, São Paulo, v. 5, p. 61-81, jan./mar. 2006.

⁷¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1044.

exclusiva responsabilidade (art. 991, *caput*, do Código Civil). Justamente em razão de a SCP ser uma sociedade interna é que seu contrato social produz efeito somente entre seus sócios (art. 993, *caput*, do Código Civil), e não junto a terceiros.

O art. 994, *caput*, do Código Civil, na disciplina daquele tipo societário, estabelece que a contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial objeto da conta de participação. Apesar disso, conforme analisado no Capítulo 3, os bens empregados pelos sócios para o desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social não pertencem à SCP. Tanto é assim que o parágrafo 1º do mesmo art. 994 dispõe que a especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

Consoante analisado no Capítulo 3, há debate doutrinário acerca da titularidade dos bens que compõem o aludido patrimônio especial: se pertencem exclusivamente ao sócio ostensivo, ou pertencem conjuntamente a este e ao sócio participante, ou somente ao sócio participante.

Em que pese o aludido debate, a doutrina não diverge quanto a que a SCP não é titular do patrimônio empregado na consecução do objeto social. Quer dizer, a SCP não detém personalidade patrimonial, diferentemente do que se dá, por exemplo, nas sociedades com personalidade jurídica.⁷¹⁴

A SCP, consoante demonstrado nos Capítulos 2 e 3, é uma sociedade interna, que tem funcionamento entre seus sócios, mas que não se exterioriza ao público, ao menos não juridicamente, já que quem toma parte nas relações externas, contraindo deveres e adquirindo direitos, é exclusivamente o sócio ostensivo.

Assim, enquanto o sócio ostensivo exerce, em seu nome próprio e sob sua responsabilidade, a atividade constitutiva do objeto social, obrigando-se perante terceiros, o sócio participante apenas fomenta a ação do sócio ostensivo, mediante a entrega de bens ou serviços, o que faz com o propósito de, afinal, partilhar o lucro obtido pelo sócio ostensivo no exercício das atividades da sociedade.⁷¹⁵

Sendo uma sociedade interna, a SCP não detém a titularidade de bens. Por decorrência, o fundo social, assim entendido como o conjunto de bens e direitos alocados pelos sócios com vistas à exploração do objeto social da SCP, tem eficácia meramente

⁷¹⁴ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 100.

⁷¹⁵ O sócio participante pode atuar junto a terceiros, mas, se o fizer, será considerado solidariamente responsável pelas obrigações contraídas pelo sócio ostensivo, nos termos do art. 993, parágrafo único do Código Civil.

interna.⁷¹⁶ O patrimônio especial da SCP, portanto, é o grupo de bens detidos pelo sócios, em conjunto ou separadamente, destinado a fim específico, é dizer, destinado à consecução do objeto social da SCP, atividade à qual o sócio ostensivo se vincula e da qual não pode se descurar, sob pena de ser responsabilizado caso empregue aquele patrimônio na realização de atividades distintas daquelas contratadas com o sócio participante.⁷¹⁷

Portanto, como não detém autonomia patrimonial, a SCP não constitui entidade do ponto de vista contábil, não havendo obrigação de que suas operações e resultados sejam retratados separadamente, em escrituração comercial própria, distinta da do sócio ostensivo.⁷¹⁸

Fran Martins, nesse sentido, embora sem invocar o princípio contábil da entidade, afirmou que a SCP não possui livros comerciais próprios, porquanto não constitui pessoa jurídica, existindo apenas entre os sócios, razão pela qual os lançamentos a ela referentes devem ser feitos nos livros do sócio ostensivo, mediante título específico, que identifique a SCP.⁷¹⁹ Foi como também se posicionou José Maria da Costa.⁷²⁰

Na mesma direção, José Gabriel Assis de Almeida defendeu que a SCP se materializa nos livros comerciais do sócio ostensivo, cumprindo-lhe abrir, em sua escrituração, uma conta especial para controlar os lançamentos afetos à sociedade.⁷²¹ A origem do nome “sociedade em conta de participação” explica-se, segundo Gustavo Oliva Galizzi, pela necessidade de abertura de conta, nos assentamentos contábeis do sócio ostensivo, relativa à SCP.⁷²² A citada conta especial, como destaca Oliveira e Silva, sendo

⁷¹⁶ SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 242.

⁷¹⁷ ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 56.

⁷¹⁸ Em sentido oposto, mas escorado na regulamentação tributária da matéria, e não nas normas societárias e contábeis, cite-se: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 157-158. Cite-se também a Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n. 8/12, na qual foi dito que, pelo princípio contábil da entidade, o sócio ostensivo e a SCP são entidades distintas e inconfundíveis (SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n. 8, de 27 fev. 2012**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59388>>. Acesso em: 22 jun. 2019).

⁷¹⁹ MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Atual. Carlos Henrique Abrão. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 190-191.

⁷²⁰ COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 241-242.

⁷²¹ ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 169.

⁷²² GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008, p. 93.

aberta nos livros do sócio ostensivo, identifica a natureza da SCP, apartando-a da sociedade em comum.⁷²³

Waldemar Ferreira, em igual sentido, afirmou que o sócio ostensivo deve lançar em seus livros, em conta especial, o aporte dos sócios, as operações ativas e passivas efetuadas com tal aporte e tudo o mais que se relacionar com a SCP, funcionando – a referida conta – como uma conta corrente: no encerramento da sociedade, fecha-se a conta, apurando-se lucros ou prejuízos a serem repartidos entre os sócios.⁷²⁴

Mauro Brandão Lopes, referindo-se, também, à abertura de conta nos livros do sócio ostensivo, na qual são anotadas as entradas de cada sócio, inclusive do ostensivo, e lançadas as operações realizadas em proveito comum, acrescentou que, na hipótese de haver mais de um sócio ostensivo, recomenda-se que o contrato social discipline o montante dos fundos sociais em poder de cada sócio.⁷²⁵

José Carlos Marion e Artemio Bertholini concluíram da mesma forma, mas sob o fundamento de que a SCP não constitui uma entidade, do ponto de vista contábil, o que significa que ela – SCP – não deve manter contabilidade. O dever de escriturar as respectivas operações recai, como dito acima, e no entender daqueles autores, sobre o sócio ostensivo, em cujos livros devem ser retratados os fatos econômicos relativos à SCP.^{726,727}

Não obstante uma entidade, do ponto de vista contábil, possa até mesmo ser desprovida de personalidade jurídica, na opinião daqueles autores, a SCP não se qualifica como entidade, uma vez que é uma sociedade interna e não dotada de patrimônio próprio, já que os bens utilizados no negócio se integram ao patrimônio do sócio ostensivo, que o

⁷²³ SILVA, Oliveira e. **Tratado das sociedades comerciais**. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1942, p. 26.

⁷²⁴ FERREIRA, Waldemar. **Compêndio de sociedades mercantis**. v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1940, p. 453.

⁷²⁵ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 74-75.

⁷²⁶ MARION, José Carlos; BERTHOLINI, Artemio. A teoria contábil e as sociedades em conta de participação. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 62, p. 16-25, ago. 1990. No mesmo sentido: MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 118-121.

⁷²⁷ Um dos autores do referido estudo parece ter modificado sua opinião sobre o tema, ao manifestar-se, em estudo posterior, no sentido de que a SCP atende ao princípio da entidade contábil, devendo seus resultados ser apurados individualmente, em demonstrações financeiras individuais. Tais resultados são retratados pelo sócio ostensivo, segundo o autor, somente em suas demonstrações financeiras consolidadas (BERTHOLINI, Artemio. **Contribuição ao estudo das implicações contábeis com as sociedades de propósito especial (SPE)**. 2004. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004, p. 30-44).

movimenta, recebendo os respectivos preços, emitindo duplicatas e, ao final, consignando tudo em sua contabilidade.⁷²⁸

A entidade – prosseguem os mesmos autores – é o sócio ostensivo, a quem a contabilidade é dirigida, e não à SCP, a qual constitui, apenas, uma subentidade da entidade (sócio ostensivo).⁷²⁹

Essa conclusão, a rigor, alinha-se ao objetivo da Ciência Contábil. Sabendo-se que as demonstrações financeiras devem exprimir a situação patrimonial da sociedade e as mutações ocorridas no exercício, na forma do art. 176 da Lei n. 6404, de tal sorte a conferirem informações úteis e relevantes a seus usuários⁷³⁰, a escrituração comercial do sócio ostensivo deve conter tanto os registros de suas atividades próprias, como aqueles afetos à SCP, porque, como dito, a sociedade – que é interna – não detém patrimônio, confundindo-se com seu sócio ostensivo, que é quem exerce a atividade constitutiva do objeto social e, pois, sob cujo nome empresarial a SCP se apresenta.⁷³¹

Também para atender àquele objetivo, fornecendo informações úteis e relevantes aos seus usuários, a escrituração comercial do sócio ostensivo deve aglutinar tanto seus bens próprios, como aqueles vinculados à SCP que lhe pertençam, porque o patrimônio do sócio ostensivo responde tanto por dívidas da SCP, como por dívidas pessoais.

Com efeito, conforme analisado no Capítulo 3, os credores a título particular do sócio ostensivo e os credores a título social – vinculados ao negócio empreendido mediante SCP – têm sua garantia nos bens e direitos destinados às operações da SCP, quando efetivamente incorporados ao patrimônio do sócio ostensivo, bem como no patrimônio particular do sócio ostensivo.⁷³² O patrimônio particular do sócio ostensivo responde, também, por dívidas oriundas no negócio empreendido mediante SCP, e o fundo social da SCP, em regra, responde, também, pelas dívidas pessoais do sócio ostensivo, porque, para

⁷²⁸ MARION, José Carlos; BERTHOLINI, Artemio. A teoria contábil e as sociedades em conta de participação. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 62, ago. 1990, p. 18.

⁷²⁹ *Ibid.*, p. 20.

⁷³⁰ LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 73.

⁷³¹ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**: o estatuto da sociedade de pessoas. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961.

⁷³² CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

terceiros, como adverte Carvalho de Mendonça, não existem nem a sociedade, nem o sócio participante.⁷³³

Portanto, o sócio ostensivo deve proceder aos lançamentos relativos à SCP em sua própria contabilidade, atendendo, assim, ao objetivo da Ciência Contábil de exprimir, de forma útil e relevante, a situação patrimonial do sócio ostensivo.⁷³⁴

Muito embora não haja, do ponto de vista societário e contábil, obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial separada referente às operações, ativos e passivos da SCP, o sócio ostensivo pode manter controles auxiliares que lhe permitam identificar o patrimônio e os resultados vinculados ao empreendimento constitutivo do objeto da SCP.⁷³⁵

Com efeito, como apontou José Carlos Marion, em que pese a entidade contábil seja o sócio ostensivo, e não a SCP, cumprindo àquele retratar, em suas demonstrações financeiras, os ativos, passivos e resultados próprios e também aqueles da SCP, é recomendável a manutenção de “registros auxiliares analíticos” que evidenciem as operações da SCP, de forma individual, no mínimo, com vistas a facilitar a prestação de contas junto aos sócios da SCP.⁷³⁶

Assim, não há obrigação de que o sócio ostensivo escreva as operações, ativos e passivos da SCP em livros separados, distintos dos seus, embora possa fazê-lo, para fins de controle, se assim desejar.⁷³⁷ Logo, se o sócio ostensivo lançar separadamente as operações, ativos e passivos da SCP, caberá a ele consolidá-los, em demonstração financeira específica, que contemple, também, seus demais ativos, passivos e operações.

⁷³³ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937, p. 236.

⁷³⁴ Na França, a conta de participação, do ponto de vista contábil, também não é entidade sujeita à elaboração de balanço. Contudo, a lei tributária francesa, tal como a brasileira, determina que aquela sociedade tenha balanço para atender fins tributários, a exemplo da dedução fiscal dos encargos de depreciação de ativos relacionados ao empreendimento (cf. VIERLING-KOVAR, Emmanuelle. **Le contrat de société en participation**. 2013. 489 f. Tese (Doutorado em Direito Empresarial) – Université de Strasbourg, Strasbourg, 2013, p. 244, 250-252). Adiante, veremos a obrigação contida na legislação tributária brasileira de escrituração das operações da SCP.

⁷³⁵ Nesse sentido: HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁷³⁶ MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989, p. 157-158.

⁷³⁷ Nesse sentido, *vide*: MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências**. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 11.

Isso é o que deve ocorrer na SCP que não se qualifique como negócio sujeito a controle conjunto, nos termos e para os efeitos do CPC 19.

5.7.2.2 O negócio sujeito a controle conjunto. O veículo separado

Como referido anteriormente, a SCP pode ou não ser qualificada como negócio em conjunto, à luz das disposições do CPC 19.⁷³⁸

O negócio sujeito a controle conjunto, segundo o CPC 19⁷³⁹, pode ser qualificado como “operação em conjunto (*joint operation*)”, ou “empreendimento controlado em conjunto (*joint venture*)”. A operação em conjunto é aquela por meio da qual as próprias partes detêm os direitos sobre os ativos e as obrigações pelos passivos relacionados ao negócio (item 15). Já no empreendimento controlado em conjunto, as partes detêm direitos sobre os ativos líquidos do negócio (item 17).

O negócio em conjunto pode ser desenvolvido por meio de um “veículo separado”. Quando isso acontecer, o negócio deverá ser considerado como empreendimento controlado em conjunto (item B.15), e nunca como operação em conjunto, o que traz reflexos importantes na contabilização dos respectivos ativos, passivos e operações, conforme será descrito adiante. Antes de analisarmos esses reflexos, vejamos o que dispõe o CPC 19 sobre o significado de veículo separado.

Veículo separado, na definição constante do Apêndice A do CPC 19, é uma estrutura financeira separadamente identificável, podendo ser uma pessoa jurídica ou entidade reconhecida por estatuto, independentemente de possuir personalidade jurídica.

A definição de veículo separado, constante do Apêndice A do CPC 19, alinha-se ao princípio da essência econômica sobre a forma jurídica.⁷⁴⁰ Por esse princípio, o

⁷³⁸ CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 19.** Negócios em conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/274_CPC_19_%20R2_rev%2013.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2019.

⁷³⁹ Sobre as normas do CPC 19, *vide*: SARQUIS, Raquel Wille. **Eliminação do método de consolidação proporcional para reconhecimento dos investimentos em joint ventures**: quais os impactos para as empresas do mercado brasileiro? 2014. 310 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26032015-161923/en.php>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁷⁴⁰ A denominação do princípio como “primazia da essência econômica sobre a forma jurídica” não é adequada. Como explicou João Francisco Bianco, a forma jurídica, para o direito, constitui a maneira pela qual o negócio jurídico é exteriorizado, não tendo qualquer relação com a sua natureza jurídica. O autor exemplifica que o negócio jurídico que vise à transferência de direitos reais sobre bens imóveis, exige a forma de escritura pública (art. 108 do Código Civil), sob pena de nulidade (art. 166, inciso IV, do mesmo Código). Enquanto a forma, neste caso, é a escritura pública, a transferência daqueles direitos pode dar-se com a natureza jurídica de compra e venda, doação, permuta etc. Por isso é que o princípio contábil poderia ser denominado, na sugestão de João Francisco Bianco, como “primazia da substância econômica sobre a natureza jurídica do negócio realizado” (Aparência econômica e natureza jurídica. In:

enquadramento de itens na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido requer a observância de sua essência subjacente e realidade econômica, e não apenas de sua forma legal (o item 4.6 do CPC 00).⁷⁴¹ De acordo com o CPC 19, o negócio celebrado entre as partes pode se amoldar à definição de veículo separado independentemente de seu regramento jurídico; basta que se identifique, segundo o Apêndice A do CPC 19, do ponto de vista econômico, uma estrutura financeira separada.

A definição de veículo separado não se esgota no que afirma o Apêndice A do CPC 19. O item B.19 do CPC 19 esclarece que o veículo separado só se qualifica como tal se **detiver ativos e passivos próprios**. Quer dizer, havendo veículo separado, os ativos e passivos empregados no negócio conjunto não são das partes integrantes de tal negócio, mas, sim, do próprio veículo. A identificação de uma estrutura separada deve ser feita à luz das normas legais que disciplinam o veículo adotado pelas partes, como também dos termos do contrato entre elas celebrado. Note-se que o esclarecimento feito pelo item B.19 acaba aproximando o veículo separado do conceito de *entidade*, visto no tópico anterior, o qual confere relevância à autonomia patrimonial.

Quando não houver veículo separado e, pois, quando as partes conduzirem o negócio utilizando-se de veículo que não detenha ativos e passivos, pertencendo os ativos e passivos empregados no empreendimento às próprias partes, estar-se-á diante do que o CPC 19 denomina operação em conjunto (B.16). Qualificam-se como tais, por exemplo, os consórcios de empresas⁷⁴², regidos pelos art. 278 e 279 da Lei n. 6404, os quais não são estruturados por meio de uma empresa separada, não sendo dotados de personalidade jurídica, tampouco de personalidade patrimonial.⁷⁴³

Se, por outro lado, as partes não tiverem qualquer direito, titularidade ou propriedade sobre os ativos utilizados no negócio, estabelecendo o acordo contratual que os ativos incorporados ou adquiridos para utilização no negócio são ativos do próprio

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 176).

⁷⁴¹ CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00**. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

⁷⁴² GELCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 214.

⁷⁴³ Sobre os consórcios de empresas e suas principais características, *vide*: XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 64, p. 7-26, 2001; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

negócio, isto é, ativos do “veículo separado”, ou haverá operação em conjunto, ou empreendimento controlado em conjunto (B.27).⁷⁴⁴

A SCP não pode ser definida como veículo separado para os fins do CPC 19, o que afasta sua qualificação como empreendimento controlado em conjunto. Isso porque tal sociedade não detém personalidade patrimonial, é dizer, não é titular de bens e direitos, conforme analisado no Capítulo 3.

Com efeito, considerando que a SCP não detém qualquer direito, titularidade ou propriedade sobre os ativos utilizados na consecução do objeto social, aquele negócio não constitui um veículo separado, qualificando-se como uma operação em conjunto, e não como um empreendimento controlado em conjunto, tal como definido nos itens B.23 e B.27 do CPC 19.

A afirmação de que a SCP qualifica-se como uma operação em conjunto, e não como um empreendimento controlado em conjunto, encontra fundamento, também, no fato de que, neste segundo negócio, diferentemente do que ocorre no primeiro, o veículo separado é responsável pelas dívidas e obrigações do negócio, razão pela qual os credores não têm direito de regresso contra qualquer das partes (*i.e.*, sócios) em relação àquelas dívidas ou obrigações (B.27). Na SCP, por outro lado, o sócio ostensivo obriga-se perante terceiros (art. 991, parágrafo único, do Código Civil), e não a SCP, respondendo o sócio participante solidariamente com aquele pelas obrigações em que intervier (art. 993, parágrafo único, do Código Civil). Ou seja, a SCP, sendo uma sociedade interna, não responde por dívidas e obrigações do negócio, recaindo tal responsabilidade, como regra, sobre o sócio ostensivo, mais um motivo pelo qual a SCP não se amolda ao conceito de *empreendimento controlado em conjunto*.⁷⁴⁵

Assim, em resumo, parece-nos que a SCP não se qualifica como um empreendimento controlado em conjunto, quer porque a SCP não tem qualquer direito, titularidade ou propriedade sobre os ativos utilizados no negócio, pertencendo esses ativos aos sócios, quer porque os credores da SCP não acionam a sociedade, dado seu caráter

⁷⁴⁴ Nos termos do item B.21 do CPC 19, para efeito de classificação do tipo de negócio em conjunto, é necessário identificar os direitos e as obrigações das partes, o que deve ser feito não somente à luz da forma legal do veículo separado, mas também dos termos do acordo contratual e, quando relevante, quaisquer outros fatos e circunstâncias. Portanto, a forma legal do veículo nem sempre é suficiente para esgotar a avaliação sobre a classificação do negócio em conjunto (se operação em conjunto ou empreendimento controlado em conjunto).

⁷⁴⁵ A despeito de nossa avaliação sobre a impossibilidade de a SCP qualificar-se como empreendimento em conjunto, cumpre advertir que tal possibilidade foi aventada por Arlindo Luiz Rocha Junior, Elaine Cristina de Araujo e Katia Luiza Nobre de Souza. No entanto, os autores não avaliaram seu enquadramento no conceito de *veículo separado* ou o tema do direito de regresso dos credores (nesse sentido, *vide*: **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: IOB SAGE, 2015, p. 63-77).

interno, acionando, na verdade, o sócio ostensivo e, excepcionalmente, o sócio participante quando este praticar atos junto a terceiros (art. 993, parágrafo único, do Código Civil de 2002).

Portanto, se o negócio desenvolvido mediante SCP estiver sujeito ao CPC 19, ele será da espécie *operação em conjunto*. Para esses casos, o CPC 19 não obriga que a SCP mantenha livros próprios para registrar seus resultados e operações. Veja-se.

Nas operações em conjunto, geralmente, o acordo contratual descreve a natureza das atividades objeto do acordo e a forma como as partes pretendem empreendê-las em conjunto (B.17).

Nas operações em conjunto, as partes podem, por exemplo, acordar sobre a fabricação de um produto em conjunto, ficando cada parte responsável por uma tarefa específica, executando-a com seus próprios ativos e incorrendo em seus próprios passivos. É comum que o acordo contratual, em situação dessa natureza, especifique como as receitas e as despesas comuns devem ser partilhadas entre as partes. Nesse caso, cada parte reconhece em suas demonstrações contábeis os ativos e os passivos utilizados na execução da tarefa com a qual se comprometeu, reconhecendo também sua parcela das receitas e despesas, em conformidade com os critérios de partilha firmados no acordo contratual (B.17).

No entanto, em outras situações, as partes podem decidir, por exemplo, compartilhar e operar um ativo em conjunto, dispondo o acordo contratual sobre os direitos das partes sobre o ativo operado em conjunto e sobre a forma como a receita, os custos e despesas devem ser partilhados entre as partes. Nesse caso, cada uma das partes deve contabilizar em suas demonstrações contábeis sua parcela sobre o ativo operado em conjunto e sua parcela sobre os passivos, devendo também reconhecer sua parcela da produção, receitas e despesas, em conformidade com os critérios firmados no acordo contratual (B.18).

Veja-se que, em um e em outro caso, os fatos praticados pelas partes em negócios qualificados como operações em conjunto não são lançados separadamente, é dizer, em escrituração comercial apartada. Nessas situações, segundo o CPC 19, as partes devem reconhecer em suas próprias demonstrações contábeis: a) seus ativos e passivos, incluindo sua parcela sobre quaisquer ativos ou passivos detidos ou assumidos em conjunto; e b) sua parte na receita de venda da produção advinda da operação em conjunto (item 20 do CPC 19).

Em síntese, quando a SCP estiver submetida ao CPC 19, enquanto operação em conjunto, não empreendida por meio de veículo separado, o sócio ostensivo deverá contabilizar, em suas demonstrações contábeis, os ativos e os passivos relativos à SCP, devendo também reconhecer a respectiva produção, as receitas e as despesas, em conformidade com os critérios firmados no instrumento contratual de constituição da SCP, cabendo ao sócio participante contabilizar a parte que lhe compete nos resultados ou prejuízos do empreendimento.

As mesmas conclusões do parágrafo anterior aplicam-se à hipótese em que a SCP não se qualificar como negócio em conjunto, o que se justifica em razão de a SCP não constituir entidade do ponto de vista contábil, conforme analisado no tópico anterior.

5.7.3 A escrituração das operações da SCP para fins tributários

A legislação tributária estabelece que o dever de escriturar alcança a pessoa jurídica, ou entidade a ela equiparada, qualquer que seja o tipo societário por ela adotado, que sujeitar seus rendimentos, ganhos e receitas à tributação pelo IRPJ em conformidade com as normas que disciplinam o lucro real (art. 7º e 8º do Decreto-lei, n. 1598, de 26.12.1977). Por sua vez, a pessoa jurídica que apurar o IRPJ de acordo com a sistemática do lucro presumido fica dispensada, pela legislação tributária, de elaborar escrituração comercial se, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45, parágrafo único, da Lei n. 8981, de 20.1.1995).

As normas referidas acima evidenciam que a SCP sujeita à tributação pelo lucro real deve manter escrituração comercial regular, independentemente do que disponha a legislação societária e contábil.

Paralelamente a essas normas tributárias de caráter geral que podem alcançar as SCP, há outras normas tributárias dispendo sobre o registro das operações e resultados de tal sociedade. Veja-se.

Durante décadas, a legislação tributária admitiu que o sócio ostensivo escriturasse os resultados da SCP em seus próprios livros, não o obrigando, pois, a manter escrituração separada, não obstante o Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, tenha equiparado a SCP à pessoa jurídica para fins de apuração de IRPJ.

De fato, até setembro de 2018⁷⁴⁶, o decreto que, com fundamento no art. 212 do CTN, consolidava a legislação relativa ao imposto de renda, estabelecia que a escrituração das operações da SCP tanto podia ser efetuada em livros próprios, como nos livros do sócio ostensivo. Quando utilizados os livros do sócio ostensivo, era necessário que os registros contábeis indicassem, com clareza e destacadamente, os resultados, as operações e, quando fosse o caso, o lucro real da SCP.

Realmente, o art. 254 do RIR/99⁷⁴⁷ dispunha que a escrituração das operações de SCP poderia, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada em seus próprios livros ou em livros próprios. Se utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deveriam ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à SCP; os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deveriam ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo; e nos documentos relacionados à atividade da SCP, o sócio ostensivo deveria fazer constar indicação de modo a permitir a identificação de sua vinculação com a referida sociedade.

Ocorre que, com a edição do RIR/18, que revogou o RIR/99, foi determinado que a escrituração das operações de SCP seja efetuada em livros próprios (art. 269), deixando de existir a faculdade de escrituração das operações da SCP nos livros do sócio ostensivo.

A escrituração das operações da SCP em livros próprios, como visto no tópico anterior, não é uma imposição da Ciência Contábil. A SCP não se amolda ao conceito contábil de entidade, tampouco constitui um veículo separado, na forma definida pelo CPC 19. Logo, do ponto de vista contábil, o sócio ostensivo deve escriturar, em seus próprios livros, os resultados da SCP, não estando obrigado a manter livros próprios para a SCP.

Se a SCP não é uma entidade para a Ciência Contábil, devendo suas operações ser retratadas na escrituração do sócio ostensivo, de conseguinte, as normas que determinam que o sócio ostensivo mantenha livros próprios para a SCP, não mais facultando a escrituração das operações da SCP em sua própria contabilidade, estampam um dever de natureza tributária, é dizer, uma obrigação tributária acessória, que retira seu fundamento do art. 113, parágrafo 2º, do CTN.^{748,749}

⁷⁴⁶ Esclareça-se que a Instrução Normativa SRF n. 49/87, revogada pela Instrução Normativa SRF n. 179/87, obrigava que o sócio ostensivo mantivesse livros próprios para a SCP.

⁷⁴⁷ Idêntica era a disposição contida no art. 200 do RIR/94 (Decreto n. 1041, de 11.1.1994). O mesmo regramento consta da Instrução Normativa SRF n. 179/87, item 3.

⁷⁴⁸ Sobre a instituição de deveres acessórios por atos infralegais, *vide* considerações feitas neste Capítulo quando tratamos da inscrição da SCP no CNPJ.

⁷⁴⁹ Em sentido oposto, defendendo que as normas tributárias que exigem a utilização de livros próprios para registrar as operações da SCP acabam interferindo no Direito Comercial, pois regulam tema afeto ao Registro do Comércio, constituindo, por decorrência, normas de natureza comercial, que deveriam ter

Esse dever tributário de índole acessória é destinado a facilitar a inspeção da contabilidade pelas autoridades fiscais, não afastando a obrigação de o sócio ostensivo manter de escrituração comercial da qual conste conta especial, relacionada aos lançamentos afetos ao empreendimento constitutivo do objeto da SCP.⁷⁵⁰

O aludido dever instrumental retira seu fundamento da equiparação da SCP à pessoa jurídica, feita pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303. Com a equiparação, os resultados da SCP passaram a ser tributados separadamente, não se confundindo, nem se somando aos resultados obtidos pelo sócio fora do empreendimento constitutivo do objeto social da SCP. Nesse contexto, as instruções normativas da RFB que instituem e/ou regulamentam as obrigações acessórias do sócio ostensivo viabilizam, em diversas escriturações e declarações, a separação dos resultados próprios do sócio ostensivo daqueles relativos à SCP.

Antes mesmo da determinação de que a SCP fosse inscrita no CNPJ – criada com a edição da Instrução Normativa RFB n. 1470, de 30.05.2014⁷⁵¹, que revogou a dispensa de inscrição contida no item 4 da Instrução Normativa SRF n. 179/87 –, a RFB já exigia que, no cumprimento de obrigações acessórias, o sócio ostensivo separasse seus resultados daqueles da SCP, tudo de modo a aprimorar o controle quanto ao cumprimento da legislação tributária, como se nota a seguir^{752,753}:

– O art. 4º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa RFB n. 1252, de 1º.3.2012, alterado em 2013, e o art. 1º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa n. 1422, de 19.12.2013, previram, respectivamente, a necessidade de elaboração e transmissão de EFD-

sido veiculadas em lei, e não em decreto-lei, nem em ato administrativo, *vide*: MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, 1987, p. 363-364; e COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p. 243.

⁷⁵⁰ Cf. ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 171.

⁷⁵¹ Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23.8.2018, consignou que, “seguindo essa mesma diretriz de equiparação às pessoas jurídicas em geral, a Instrução Normativa RFB n. 1.470, de 30 de maio de 2014, revogou dispositivo constante da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30 de dezembro de 1987, que dispensava a inscrição das SCPs no CNPJ. [...]” (RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23 ago. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95374>>. Acesso em: 29 maio 2019).

⁷⁵² O art. 2º, inciso VI, da Instrução Normativa RFB n. 1599, de 11.12.2015, em sua redação original, determinava que a SCP, inscrita no CNPJ, apresentasse DCTF. No entanto, essa norma foi revogada, determinando-se que as informações relativas às SCP sejam apresentadas pelo sócio ostensivo, em sua própria DCTF (parágrafo 3º do mesmo art. 2º).

⁷⁵³ Sobre os deveres instrumentais a que se submete a SCP (CNPJ e escriturações contábeis e fiscais, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 555-558.

Contribuições e ECF⁷⁵⁴ separadamente, discriminando e segregando a SCP da sócia ostensiva.

– E o art. 3º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n. 1420, de 19.12.2013, e o art. 3º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa RFB n. 1774, de 22.12.2017, estabeleciam que a ECD deveria ser apresentada pela SCP, mas como “livros auxiliares do sócio ostensivo”; a separação consta do anexo ao Ato Declaratório Executivo COFIS n. 34/16⁷⁵⁵, o qual, ao tratar do formato e do preenchimento da ECD, determina que os resultados da SCP sejam retratados separadamente daqueles próprios do sócio ostensivo.⁷⁵⁶

Todos os deveres instrumentais acima mencionados decorrem da equiparação da SCP à pessoa jurídica. É que, em virtude de tal equiparação, na apuração dos resultados da SCP, devem ser observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (parágrafo único do art. 7º do Decreto-lei n. 2303), inclusive as normas relativas à escrituração de operações. Ou seja, para efeito de cálculo do IRPJ, a SCP é uma entidade autônoma, devendo seus resultados ser segregados daqueles do sócio ostensivo, de modo que sua tributação (i) obedeça à legislação tributária aplicável às pessoas jurídicas; e (ii) não se misture com a do sócio ostensivo, o que deve ser retratado de modo adequado, viabilizando, de conseguinte, a fiscalização tributária.

Por conta dessa separação, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL apurados pela SCP somente poderão ser compensados, respectivamente, com o lucro real e com o resultado ajustado positivo decorrente da mesma SCP, na forma do art. 211 da Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14.3.2017. Também em razão da separação, o regime de apuração do lucro escolhido pelo sócio ostensivo não interfere no regime aplicável para a SCP, podendo aquela ser tributada pelo lucro presumido e esta pelo lucro real, e vice-versa (art. 246 da Instrução Normativa RFB n. 1700/17), sem prejuízo da adoção de outros regimes alternativos de tributação.⁷⁵⁷

⁷⁵⁴ De acordo com o acórdão n. 1302-002062, de 21.03.2017, a falta de apresentação do LALUR da SCP pela sócia ostensiva autoriza o arbitramento do lucro da referida sociedade (CARF. **Acórdão n. 1302-002062, de 21 mar. 2017**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017).

⁷⁵⁵ RFB. **Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD)**. Brasília: RFB. 2016. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/Manual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

⁷⁵⁶ Adaptando-se ao formato da ECD, constante do Ato Declaratório Executivo COFIS n. 34/16, a Instrução Normativa RFB n. 1894, de 16.5.2019, alterando a redação do art. 3º, parágrafo 4º, da Instrução Normativa RFB n. 1774, de 22.12.2017, dispôs que a SCP enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deverá apresentá-la como livro próprio, separado daquele do sócio ostensivo.

⁷⁵⁷ Nesse sentido, *vide*, por exemplo, a Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29.3.2019, a qual afirma que a SCP que contiver, em seu patrimônio especial, incorporação imobiliária sujeita ao Regime Especial de Tributação (RET), de que trata a Lei n. 10931/04, pode apurar o IRPJ, a CSL, a Contribuição para o

A determinação contida no art. 269 do RIR/18, ao aludir aos livros próprios da SCP, nesse contexto, alinha-se à norma do art. 7º do Decreto-lei n. 2303, estando também de acordo com as normas editadas pela RFB em matéria de obrigações acessórias, atendendo ao desiderato legal de retratar os resultados da SCP separadamente daqueles próprios do sócio ostensivo, de tal forma a permitir que sua tributação seja igualmente separada e com observância das normas aplicáveis às pessoas jurídicas.

A determinação também atende ao disposto no art. 3º, inciso I, do Decreto n. 6022, de 22.1.2007, o qual estabelece que a RFB é uma das usuárias do SPED⁷⁵⁸, tendo interesse, pois, em retirar informações de tal sistema no formato e com o conteúdo que lhe aprouverem para sua atividade de fiscalização.

Aquela determinação, demais disso, dá-se no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos, como requer o art. 113, parágrafo 2º, do CTN, na medida em que facilita o trabalho investigativo das autoridades fiscais de identificar a correção dos lançamentos relativos à SCP, viabilizando, assim, a verificação do cumprimento da legislação tributária aplicável à SCP.⁷⁵⁹

Como dito, para a Contabilidade, as operações praticadas em SCP devem ser registradas nas demonstrações contábeis do próprio sócio ostensivo, na medida em que compõem seu patrimônio, não podendo, pois, ser omitidas ou excluídas de sua escrituração comercial, sob pena de o retrato patrimonial do sócio ostensivo não ser fidedigno. Por outro lado, em cumprimento à disposição contida no art. 269 do RIR/18 e às normas editadas pela RFB, o sócio ostensivo deve manter livros comerciais obrigatórios (Diário,

Pis/Pasep e a Cofins relativos a essa incorporação com base no referido regime especial (RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019).

⁷⁵⁸ Para as pessoas jurídicas e equiparadas sujeitas ao regime do lucro real, há obrigatoriedade de entrega da ECD por meio do SPED (O art. 7º, parágrafo 6º, do Decreto-Lei n. 1598/77 e art. 273 e 274, parágrafo 3º, do RIR/18). A Instrução Normativa RFB n. 1774, de 22.12.2017, em seu art. 2º, afirma que a ECD compreenderá o livro Diário e seus auxiliares, se houver; livro Razão e seus auxiliares, se houver; e livro Balancetes Diários, balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

⁷⁵⁹ A escrituração dos resultados e das operações da SCP nos próprios livros do sócio ostensivo pode acarretar dificuldades para a fiscalização compreender as atividades de um e outro, separando-as para efeito de tributação. Essas dificuldades foram reportadas no acórdão n. 1201-001037, de 08.05.2014, tendo motivado a lavratura de autos de infração para a exigência de IRPJ e CSL, os quais, contudo, restaram cancelados sob o fundamento de que o fisco teria meios para identificar os resultados da SCP e do sócio ostensivo, apartando-os, conforme determinado pela legislação tributária (CARF. **Acórdão n. 1201-001037, de 08 maio 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014).

Razão e seus auxiliares)⁷⁶⁰ que atestem, separadamente, as operações e os resultados decorrentes da SCP, nos termos da IN RFB n. 1774/17.

A elaboração de livros próprios da SCP, referida no art. 269 do RIR/18, enquanto obrigação tributária acessória, deve ser cumprida paralelamente e sem prejuízo das normas contábeis a que se sujeita o sócio ostensivo. Em razão disso, para atender às normas contábeis, societárias e tributárias, é possível que o sócio ostensivo tenha que duplicar alguns de seus registros contábeis, retratando as operações da SCP em seus livros comerciais e também em livros comerciais da SCP. Essa duplicação, embora ocorra em benefício da administração tributária, possivelmente aumentará os custos operacionais e de conformidade a que muitas empresas se sujeitam.^{761,762}

Como dito anteriormente, a criação de diversos deveres instrumentais não pode ser excessiva, nem desnecessária, impondo-se sua adequação à finalidade a que se presta, além de dever obediência à equidade em cada situação concreta, sem prejuízo de ser coerente e congruente com as situações que alcançam, sob pena de ferir a proporcionalidade e a razoabilidade.⁷⁶³

A criação de dezenas de deveres instrumentais a serem cumpridos pelo sócio ostensivo em nome da SCP pode encarecer e desestimular uso do instituto.⁷⁶⁴ Tal exigência atentará contra a proporcionalidade e a razoabilidade se for detectado excesso, ou se for

⁷⁶⁰ Sobre os livros de caráter obrigatório e sua base legal, *vide*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1023-1029.

⁷⁶¹ A exigência de dupla contabilidade existe, por exemplo, para as empresas que estão obrigadas, contabilmente, a mensurar e registrar seus ativos, passivos e resultados de acordo com moeda funcional. Como tal obrigação – moeda funcional – não é aplicável em matéria tributária, acaba surgindo o dever de manutenção de dupla contabilidade. Sobre o assunto, *vide*: VIEIRA, Marcelo Lima. Moeda funcional: conceitos e aspectos práticos nas demonstrações financeiras das entidades decorrentes da não adoção do CPC 02 para fins de IRPJ e CSLL – Lei n. 12973/14. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). **Lei n. 12973 – novo marco tributário**: padrões internacionais de contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 239-261.

⁷⁶² A respeito da complexidade, regressividade e onerosidade de medidas estatais que dupliquem controles relacionados à escrituração de operações, em ofensa ao interesse coletivo, *vide*: TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes**: fundamentos e limites. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 182-183.

⁷⁶³ Conforme leciona Humberto Ávila, pela razoabilidade, exige-se: a) equidade (relação da norma geral com a individualidade do caso concreto); b) congruência (harmonia entre norma jurídica e realidade que visa regular); c) equivalência (equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona); e d) coerência (as normas e os elementos de fato e de direito que a compõem devem manter consistência ou harmonia), de modo que a norma seja harmônica com as condições externas de sua aplicação, evitando-se, além disto, generalizações incompatíveis com as especificidades de cada caso concreto. A proporcionalidade, por sua vez, desdobra-se em três aspectos: a) adequação (compatibilidade entre meio e fim); b) necessidade (o meio não pode impingir sacrifício desnecessário, excessivo ou demasiadamente restritivo); e c) proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens obtidas pelo fim devem ser compatíveis com o meio ou com a coerção adotada) (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 194-217).

⁷⁶⁴ Sobre o controle que a proporcionalidade e a razoabilidade exercem em matéria de obrigação acessória, *vide*: TAKANO, Caio Augusto, op. cit., p. 198-207.

constatado que o fisco já tinha à sua disposição as informações que solicita por meio de outras declarações ou escriturações (exame da proporcionalidade), ou se causar iniquidade, desencorajando o uso do instituto para contribuintes que estejam em situação equivalente, criando generalizações indevidas ou, ainda, estabelecendo incongruências e incoerências entre as medidas adotadas e a realidade negocial e as normas que a disciplinam (exame da razoabilidade).⁷⁶⁵

Para nós, a despeito do possível aumento dos custos de conformidade a que se submete o sócio ostensivo, não há ofensa à proporcionalidade e à razoabilidade, porque os deveres instrumentais impostos a ele viabilizam a fiscalização tributária, que era dificultada pelos lançamentos dos resultados da SCP em conta especial em sua própria escrituração comercial.

A despeito de indesejados, os elevados custos de conformidade a que muitos sujeitos passivos se sujeitam nem sempre são ilegítimos, pois podem encontrar justificação no ordenamento jurídico, atendendo ao interesse da arrecadação ou da fiscalização, na forma do art. 113, parágrafo 2º, do CTN⁷⁶⁶, como nos parece ocorrer no caso das SCP.

5.8 As metodologias de avaliação de investimento (MEP e método do custo)

Consoante visto acima, não há norma contábil e societária determinando que a SCP seja retratada separadamente do sócio ostensivo. O dever de o sócio ostensivo manter livros próprios relacionados às operações da SCP é de natureza tributária, e não societária ou contábil, conforme analisado nos tópicos precedentes. Trata-se de uma obrigação tributária acessória. Essas considerações e conclusões têm particular relevo na análise do tema relativo à metodologia de avaliação de investimentos. Expliquemos o motivo

O MEP e o método do custo consistem em metodologias de avaliação de investimentos criadas e normatizadas pela legislação societária e normas contábeis. Nos termos do art. 183, inciso III, da Lei n. 6404/76, os investimentos em participação no capital social de outras sociedades devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver

⁷⁶⁵ Na defesa de que o aumento de deveres instrumentais a que se submete o sócio ostensivo de SCP, em decorrência da inscrição desta no CNPJ, fere a proporcionalidade e a razoabilidade, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 558-559.

⁷⁶⁶ Cf. TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 260.

comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento – sem custo – de ações ou quotas bonificada.⁷⁶⁷ Por sua vez, o art. 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 estabelece que os investimentos em coligadas, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum devem ser avaliados pelo MEP, mediante aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido da empresa investida, da porcentagem de participação da investidora em seu capital.⁷⁶⁸ O MEP é disciplinado no CPC 18 (“Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto”).^{769, 770}

Enquanto metodologias de avaliação de investimentos criadas e normatizadas pela legislação societária e contábil, o MEP e o método do custo só devem ser utilizados quando aquelas normas o determinarem. Quer dizer, se o investimento não atender ao disposto nos art. 183, inciso III, e 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 e às normas do CPC 18, a adoção do MEP ou do método do custo não será mandatória. Isso é aplicável, também, às SCP, quer sejam qualificadas como negócio em conjunto, quer não. Mas essas metodologias de avaliação de investimento, quando mandatórias, só deverão ser adotadas pelo sócio participante, e não ao ostensivo.

O sócio ostensivo não está sujeito à adoção nem do método do custo, nem do MEP, porque, sendo a SCP sociedade interna, sem autonomia patrimonial, o sócio ostensivo – titular, em regra, do patrimônio por ele empregado, em caráter exclusivo, no desempenho da atividade da SCP – confunde-se com a própria sociedade, ao menos aos olhos dos usuários das demonstrações financeiras, motivo pelo qual ele não detém investimento a ser avaliado por nenhum daqueles métodos.⁷⁷¹

⁷⁶⁷ Sobre o método do custo, *vide*: GELCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 198-199.

⁷⁶⁸ Sobre o MEP, *vide*: *ibid.*, p. 207-260.

⁷⁶⁹ CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 18**. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 17 nov. 2019.

⁷⁷⁰ O CPC 18 determina que, em algumas situações, o investimento seja mensurado ao valor justo, não sendo, assim, avaliado pelo MEP (*vide*: CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 18**. Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 17 nov. 2019). Tratando-se de situação excepcional, deixaremos de abordá-la neste trabalho.

⁷⁷¹ Não obstante nossas conclusões, Artemio Bertholini relata haver registro de sócio ostensivo que, reputando ser a SCP uma entidade do ponto de vista contábil, sujeita à elaboração de demonstrações financeiras individuais, avaliou seu investimento na SCP pelo MEP. É o que evidenciam as demonstrações financeiras da Klabin Segall S/A de 2003, analisadas pelo autor (**Contribuição ao estudo das implicações contábeis com as sociedades de propósito especial (SPE)**). 2004. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004, p. 30-44).

Por outro lado, considerando que o sócio participante pode figurar como investidor que entrega recursos ou bens ao sócio ostensivo, os quais, em regra, passam à esfera patrimonial deste, para que este desenvolva o empreendimento objeto da SCP, o sócio participante pode deter investimento em sociedade, suscetível de avaliação. Se esse investimento atender às disposições do art. 248, inciso II, da Lei n. 6404 e do CPC 18, o sócio participante estará obrigado à adoção do MEP. Se atender ao art. 183, inciso III, da Lei n. 6404, o método do custo é que deverá ser utilizado.

Mas isso pode ser diferente se a SCP estiver enquadrada no conceito de *negócio em conjunto*, referido acima. Viu-se anteriormente, neste capítulo, que o negócio desenvolvido mediante SCP, quando sujeito ao CPC 19 e, pois, quando qualificado como negócio em conjunto, só pode ser da espécie *operação em conjunto*. Esse dado é importantíssimo em matéria de avaliação de investimentos porque, de acordo com o CPC 19, se o negócio for considerado como uma operação em conjunto, não caberá a aplicação do MEP.⁷⁷² Quer dizer, nas operações em conjunto, o sócio participante deverá contabilizar em suas demonstrações contábeis sua parcela sobre o ativo operado em conjunto e sua parcela sobre os passivos, devendo também reconhecer sua parcela da produção, receitas e despesas, em conformidade com os critérios firmados no acordo contratual (item B.18 do CPC 19).⁷⁷³

Se o negócio não for qualificado como uma operação em conjunto, na hipótese de o sócio participante contribuir com serviço ou expertise, a avaliação de investimento poderá restar prejudicada, porque a contribuição de tal sócio, em regra, não será dotada de expressão monetária.⁷⁷⁴ Nesse caso, sucede algo similar àquilo que ocorre com os sócios de serviço das sociedades simples. Explica-se.

Nas sociedades simples, admite-se a figura do sócio de serviço (art. 997, incisos III, IV e V, e 1007 do Código Civil). O sócio de serviço não titulariza quotas do capital social, uma vez que deste não participa. O capital social possui expressão monetária; o

⁷⁷² Cf. ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz; ARAUJO, Elaine Cristina de; SOUZA, Katia Luiza Nobre de. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: IOB SAGE, 2015, p. 66.

⁷⁷³ Nos comentários relativos ao Pronunciamento IFRS 11 (“Joint Arrangements”), reproduzido, no Brasil, no CPC 19, o IFRS confirma o que se disse acima, ao descrever situações enquadráveis como operação em conjunto (as quais se sujeitam, de acordo com o IFRS, à contabilização segregada de ativos, passivos, receitas e despesas) e como empreendimentos controlados em conjunto (considerados investimentos sujeitos ao MEP) (IFRS. **The Annotated IFRS Standards**. Part B: Standards issued at 1 January 2018 reflecting changes not yet required. London: IFRS, 2018, p. 294-297).

⁷⁷⁴ Alfredo de Assis Gonçalves Neto entende que a contribuição do sócio participante com serviço não integra o patrimônio especial, salvo se seu nível técnico puder ser economicamente avaliável (GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 185), o que nos parece ser de difícil concreção.

serviço entregue pelo sócio de serviço, em regra, não. Daí por que os sócios de serviço não possuem quotas do capital social, já que não contribuem para a sua formação.⁷⁷⁵ Mesmo que as partes convençionem atribuir-lhe quotas, isso será meramente simbólico, funcionando, geralmente, como forma de viabilizar a repartição dos resultados da sociedade⁷⁷⁶, mas não como elemento representativo do investimento do sócio.

Assim, como a contribuição em serviço, em regra, não é passível de quantificação, em situações dessa natureza, o sócio participante, se sujeito ao método do custo, terá que avaliar seu investimento a custo zero. Se, por outro lado, estiver submetido ao MEP, não será possível aplicá-lo, salvo se sua participação nos resultados do empreendimento for determinável (*e.g.*, 30% do lucro líquido contábil), do contrário, a aplicação do MEP será inviável.

As considerações precedentes permitem-nos concluir que: (i) as metodologias de avaliação de investimento estão normatizadas pela legislação societária e contábil; (ii) do ponto de vista societário e contábil, o sócio ostensivo não está sujeito à avaliação de investimento, uma vez que ele se confunde com a própria SCP; o sócio participante, por sua vez, pode ou não estar sujeito a uma das metodologias de avaliação de investimento; estando sujeito a tal avaliação, a metodologia a que se submeterá dependerá das circunstâncias ou características de seu investimento (para o MEP, art. 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 e CPC 18; para o método do custo, art. 183, inciso III, da Lei n. 6404/76); já se o negócio for considerado como uma operação em conjunto, o MEP não será

⁷⁷⁵ Nesse sentido, *vide*: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. Sociedade simples. In: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. v. 2. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 298; SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008, p. 201; BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 95; e GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil**. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 208.

⁷⁷⁶ No sentido de que o sócio de serviços recebe quotas sem expressão monetária, *vide*: MOYSÉS, Mauricio Boudakian. As sociedades simples. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 531. No sentido de que, na omissão do contrato acerca do critério de repartição dos lucros e perdas, deve ser apurado o valor médio das quotas, atribuindo-se quotas ao sócio de serviço, *vide*: RFB. **Solução de Consulta Interna COSIT n. 12, de 15 maio 2013**. Brasília: RFB, 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50784>>. Acesso em: 20 jun. 2019. Em que pese a divergência quanto à atribuição ou não de quotas ao sócio de serviço, certo é que, para viabilizar a repartição de resultados entre os sócios da sociedade simples, ou os sócios podem atribuir quotas sem expressão monetária ao sócio de serviço, ou com valor simbólico, ou, na omissão do contrato social, podem não entregar quotas ao sócio de serviço, repartindo os resultados na proporção da média do valor das quotas dos sócios, na forma admitida pelo art. 1007 do Código Civil de 2002. Assim, também nas sociedades simples é permitida a entrega simbólica de quotas ao sócio que contribui, apenas, com serviços.

aplicável, devendo o sócio participante contabilizar sua parcela sobre o ativo operado em conjunto e sua parcela sobre os passivos, devendo também reconhecer sua parcela da produção, receitas e despesas, em conformidade com os critérios firmados no acordo contratual, conforme item B.18 do CPC 19.

É bem verdade que o item 7 da Instrução Normativa SRF n. 179, ao cuidar da SCP, faz referência aos “lucros recebidos de investimento em SCP, avaliado pelo custo de aquisição, ou a contrapartida do ajuste do investimento ao valor de patrimônio líquido da SCP, no caso de investimento avaliado por esse método”⁷⁷⁷, sugerindo que ambos os sócios, ostensivo e participante, devam, sempre, proceder à avaliação de investimento segundo uma das metodologias previstas em lei.⁷⁷⁸

Escorado nas disposições da Instrução Normativa SRF n. 179/87, Rogério Ramires afirma que a SCP deve ser contabilizada como qualquer outra sociedade com personalidade jurídica, cabendo ao sócio ostensivo promover os respectivos lançamentos contábeis. Ainda de acordo com o autor, ambos os sócios – ostensivo e participante – devem registrar o investimento detido no ativo não circulante, na forma dos art. 178, parágrafo 1º, inciso II, e 179, inciso III, da Lei n. 6404, tal como se suas participações fossem feitas em sociedade com personalidade jurídica. O investimento poderá, conforme o caso, ser avaliado pelo método do custo ou pelo MEP. A SCP, por sua vez, deverá registrar os valores aportados por cada sócio em contrapartida de conta representativa do patrimônio líquido, na forma do item 6.1 da Instrução Normativa SRF n. 179/87.⁷⁷⁹

Contudo, para nós, o referido item 7 da Instrução Normativa SRF n. 179 remete à legislação societária e às normas contábeis que dispõem sobre o uso do MEP, ou do método do custo, conforme o caso, limitando-se a legislação tributária a dispor sobre os efeitos fiscais de um e outro. Quer dizer, o item 7 não cria hipóteses de adoção do MEP ou do método do custo. Essas hipóteses estão contidas e disciplinadas na legislação societária e em normas contábeis.

⁷⁷⁷ Hiromi Higuchi critica a disposição da instrução normativa, afirmando que a avaliação do investimento por metodologias como o MEP cria burocracia (**Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019).

⁷⁷⁸ O acórdão n. 108-05636, de 17.03.1999, concluiu que investimento em SCP classificado no ativo permanente (não circulante) estava sujeito à correção monetária de balanço de que cuidava a Lei n. 8200, de 28.06.1991 (CC. **Acórdão n. 108-05636, de 17 mar. 1999**. Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 1999). Não houve debate sobre ser necessário e sobre como avaliar o referido investimento.

⁷⁷⁹ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 157-158.

O item 7 da Instrução Normativa SRF n. 179, nesse contexto, é uma norma que cuida dos efeitos tributários oriundos da adoção daqueles métodos, ao determinar que os lucros, no caso de investimento avaliado pelo custo de aquisição, ou a contrapartida do MEP, não serão computados na determinação do lucro real dos sócios, pessoas jurídicas, das referidas sociedades. Trata-se de norma que, como visto no Capítulo 4, faz remissão à legislação societária e contábil, sem impor-lhe ajustes, cuidando, apenas, de disciplinar seus efeitos tributários.

A legislação tributária refere-se ao MEP, ou ao método do custo, em diversos dispositivos. Ao fazê-lo, a legislação tributária não cria novas hipóteses de aplicação daquelas metodologias. Na verdade, ela apenas disciplina os efeitos, do ponto de vista tributário, das metodologias empregadas pela pessoa jurídica para fins societários e contábeis na avaliação de seus investimentos.⁷⁸⁰ Tais metodologias, como visto, são determinadas pelos art. 183, inciso III, e 248, inciso II, da Lei n. 6404; a legislação tributária apenas faz remissão a elas.⁷⁸¹

Veja-se, a título ilustrativo, o que diz o art. 21 do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 12973, de 13.05.2014, o qual faz remissão, ao tratar do MEP, ao art. 248 da Lei n. 6404/76, confirmando que a lei tributária adota e integra a metodologia estatuída na lei societária: “Art. 21. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976, e com as seguintes normas: [...]”⁷⁸².

A RFB, em mais de uma ocasião, afirmou que a adoção do MEP deve ser avaliada à luz dos critérios estabelecidos pela legislação societária. Nesse sentido, citem-se, por exemplo, os Pareceres Normativos CST n. 78/78 e n. 107/78. Na Solução de Consulta COSIT n. 204, de 24.06.2019, afirmou-se que o preceito da lei societária que disciplina o

⁷⁸⁰ Nesse sentido, *vide*, por exemplo: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento X.7. v. 2. São Paulo: IOB, 2014; e SANTOS, Ramon Tomazela. A avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial e os impactos tributários das novas regras contábeis. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 112, p. 269-293, 2013.

⁷⁸¹ Há uma hipótese em que o MEP não é estabelecido na lei societária, mas pode ser adotado por força do regime de tributação dos resultados obtidos no exterior. Essa hipótese é a de filiais ou sucursais mantidas pela pessoa jurídica no exterior, conforme determinam os art. 25 e 26 da Lei n. 9249, de 26.12.1995 (cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento X.7. v. 2. São Paulo: IOB, 2014). Não é esse, contudo, o caso em análise.

⁷⁸² O critério de remissão adotado pelo legislador tributário atende ao disposto no art. 11, inciso II, “g”, da Lei Complementar n. 95/98, segundo o qual, para obtenção de precisão, deve ser indicado, expressamente o dispositivo objeto de remissão, sem utilização de expressões como *anterior*, *seguinte* ou equivalentes.

MEP (art. 248 da Lei n. 6404/76) integra-se à lei tributária.^{783,784} Isso mostra que, para a RFB, as metodologias de avaliação de investimento são determinadas pela legislação societária e pelas normas contábeis, e não pela lei tributária.

Portanto, em resumo: (i) as metodologias de avaliação de investimento estão normatizadas pela legislação societária e contábil; (ii) do ponto de vista societário e contábil, o sócio ostensivo não está sujeito à avaliação de investimento, uma vez que ele se confunde com a própria SCP; o sócio participante, por sua vez, pode ou não estar sujeito a uma das metodologias de avaliação de investimento; estando sujeito a tal avaliação, a metodologia a que se submeterá dependerá das circunstâncias ou características de seu investimento (para o MEP, art. 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 e CPC 18; para o método do custo, art. 183, inciso III, da Lei n. 6404/76); já se o negócio for considerado como uma operação em conjunto, o MEP não será aplicável, devendo o sócio participante contabilizar sua parcela sobre o ativo operado em conjunto e sua parcela sobre os passivos, devendo também reconhecer sua parcela da produção, receitas e despesas, em conformidade com os critérios firmados no acordo contratual, conforme item B.18 do CPC 19.

5.9 Considerações finais

Neste capítulo, viu-se que a equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração de IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo surge como mecanismo capaz de conferir às autoridades fiscais maiores condições para fiscalizar o cumprimento da legislação tributária por parte dos indivíduos que empreendem seus negócios por meio de SCP.

O caráter oculto ou discreto da SCP trazia dificuldades de fiscalização, na medida em que as autoridades fiscais ou não tinham conhecimento da sociedade, ou não tinham informações suficientes sobre o ajuste entre as partes e sobre os resultados e operações da SCP. Tais dificuldades foram mitigadas com a equiparação, notadamente porque, por meio dela, houve a determinação de que os sócios ostensivo e participante cumpram deveres instrumentais que confirmam publicidade à SCP e aos respectivos resultados e operações. A

⁷⁸³ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 204, de 24 jun. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101909>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

⁷⁸⁴ Na Solução de Consulta COSIT n. 318, de 27.12.2018, a RFB também afirmou que as condições para adoção do MEP estão previstas na lei societária, mais precisamente no art. 248 da Lei n. 6404/76, ao qual a legislação tributária se reporta e o qual adota (id. **Solução de Consulta COSIT n. 318, de 27 dez. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99084>>. Acesso em: 17 nov. 2019).

publicidade, no entanto, é ao fisco, e não a terceiros, ficando, assim, preservado o sigilo da sociedade (art. 198 do CTN), caso seus sócios desejem atuar em silêncio.

A equiparação, como se demonstrou neste capítulo, constitui critério de apuração do IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo. O referido critério não tornou a SCP contribuinte desses tributos, tampouco teve o condão de tornar os sócios ostensivo e participante solidários pelo seu adimplemento. Contribuinte dos tributos incidentes sobre os resultados e operações da SCP é o sócio ostensivo. O sócio participante é contribuinte, apenas, dos tributos porventura incidentes sobre a remuneração que lhe cabe e que lhe é entregue na forma de lucros.

Ao promover a equiparação, o legislador tributário atua fazendo remissão com ajustes, o que ocorre em sintonia com os art. 109 e 126 do CTN e sem qualquer transgressão ou mutilação do regime jurídico de Direito Privado a que se submete a SCP.

Firmadas essas premissas, analisaremos e explicaremos no próximo capítulo que a consequência do critério de apuração do IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, derivado da equiparação da SCP à pessoa jurídica, é que os resultados da sociedade devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda e da receita aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP

6 APURAÇÃO DO IRPJ, DA CSL, DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS INCIDENTES SOBRE OS RESULTADOS E OPERAÇÕES DA SCP

6.1 Considerações iniciais

No Capítulo 5, foi visto que a legislação tributária equiparou a SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração do imposto de renda, da CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo.

Neste capítulo, veremos a extensão e o significado de tal equiparação.

6.2 IRPJ e CSL

No Capítulo 5, foi dito que o art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 equiparou a SCP à pessoa jurídica para fins do imposto de renda. A equiparação alcança também a CSL, porque a lei que a institui e disciplina define seu contribuinte como a pessoa jurídica e as pessoas a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 4º da Lei n. 7689, de 15.12.1988).

Por decorrência da equiparação, a SCP, para efeito de apuração do IRPJ e da CSL, não se confunde com o sócio ostensivo, de modo que seus resultados não podem ser tributados diretamente neste, conforme atestado pelo acórdão n. 1402-002208, de 08.06.2016, da 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF.⁷⁸⁵ Por força da equiparação, o resultado da SCP não pode compor o lucro do sócio ostensivo, nem para acrescê-lo, nem para diminuí-lo.⁷⁸⁶ Também em virtude da equiparação, não se faz possível protelar a tributação dos resultados oriundos da SCP para o final da existência da sociedade, de tal sorte que, se suas atividades se projetarem por mais de um exercício, deverão ser realizadas tantas apurações de IRPJ e CSL quantas forem necessárias até o término de sua existência.⁷⁸⁷

A equiparação, conforme explicado no Capítulo 5, constitui critério de quantificação do imposto e da contribuição. A consequência desse critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados separadamente por um dos possíveis

⁷⁸⁵ CARF. **Acórdão n. 1402-002208, de 08 jun. 2016**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2016.

⁷⁸⁶ CC. **Acórdão n. 108-06134, de 07 jun. 2000**. Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2000.

⁷⁸⁷ Cf. SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, 2008, p. 90.

regimes de tributação da renda aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP.⁷⁸⁸

Para fins de apuração do IRPJ e da CSL, a SCP é considerada como uma unidade econômica segregada do seu sócio ostensivo.⁷⁸⁹ Como decorrência, deve-se fazer apuração individualizada dos lucros, não se comunicando, nem se confundindo, os regimes de apuração de lucros da SCP com aqueles adotados por seus sócios.⁷⁹⁰ Dá-se, assim, uma espécie de segregação patrimonial da sociedade e de seus sócios, do ponto de vista tributário.⁷⁹¹ Tamanha é a importância dessa separação que, se não apresentados os documentos comprobatórios dos resultados da SCP, pode-se arbitrar o lucro relativo às operações da sociedade.⁷⁹² O registro das operações da SCP deve, assim, ocorrer de forma segregada das demais operações do sócio ostensivo, permitindo controle pela fiscalização tributária, o que traz alguns reflexos que serão vistos adiante.

6.2.1 A compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL

Em decorrência da equiparação, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL apurados pela SCP somente poderão ser compensados, respectivamente, com o lucro real e com o resultado ajustado positivo decorrente da mesma SCP, sendo vedada a compensação de prejuízo fiscal, base de cálculo negativa da CSL e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo (itens 5.1 e 5.2 da Instrução Normativa SRF n. 179/87, art. 211 da Instrução Normativa RFB n. 1700/17, e art. 586 do RIR/18).

Se uma mesma SCP for integrada por mais de um sócio ostensivo, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL apurados na atividade desempenhada conjuntamente pelos sócios ostensivos poderão ser compensados, respectivamente, com o lucro real e o resultado ajustado da CSL da SCP, não devendo haver separação, para esses

⁷⁸⁸ Nesse sentido, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 164.

⁷⁸⁹ BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 42.

⁷⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353.

⁷⁹¹ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁹² CARF. **Acórdão n. 1302-002062, de 21 mar. 2017**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

fins, entre os resultados (positivos e negativos) apurados por cada um dos sócios ostensivos.⁷⁹³ Isso deve ser assim porque, como dito anteriormente, a SCP constitui uma unidade econômica autônoma para efeito de apuração do IRPJ e da CSL, somando-se os resultados (positivos e negativos) a ela afetos para tributação conjunta, qualquer que seja a quantidade de sócios que componha a mesma sociedade, e qualquer que seja a contribuição ou o resultado aportado ou trazido por cada um deles em prol da consecução do fim comum.⁷⁹⁴ Em qualquer caso, não pode haver qualquer confusão patrimonial que comprometa a segregação de regimes tributários imposta pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86.⁷⁹⁵

6.2.2 A restituição em espécie, a compensação de indébitos e a dedução de valores retidos na fonte a título de imposto de renda e de CSL

Em decorrência da equiparação, indébitos de IRPJ e CSL da SCP não podem ser compensados com tributos administrados pela RFB devidos pelo sócio ostensivo fora do empreendimento objeto da SCP, e vice-versa, conforme apontado no acórdão n. 05-39940, de 05.2.2013, da DRJ de Campinas, SP⁷⁹⁶; no acórdão n. 06-27175, de 30.6.2010 da DRJ de Curitiba, PR⁷⁹⁷; e na decisão DISIT/SRRF08 n. 199, de 5.9.2000.⁷⁹⁸ Ainda, as retenções

⁷⁹³ Em sentido oposto, entendendo que a existência de mais de um sócio ostensivo impediria a apuração de forma unificada das contas e resultados da SCP, impedindo também, por decorrência, a compensação de prejuízos de um sócio ostensivo com lucros de outro sócio ostensivo, *vide*: MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação**: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2015, p. 66.

⁷⁹⁴ Os sócios ostensivos que integrarem a mesma SCP serão solidários em relação ao IRPJ e à CSL, por força do art. 124, inciso I, do CTN, conforme mencionado no capítulo anterior.

⁷⁹⁵ Cf. TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário**: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 353.

⁷⁹⁶ “DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECLARANTE. SUJEITO PASSIVO DETENTOR DO CRÉDITO. A compensação de créditos originados na SCP somente pode ser efetuada com débitos da própria SCP. A indicação, na PER/DCOMP transmitida, de débitos pertencentes a contribuinte diferente daquele detentor do crédito não comporta a homologação da compensação” (SRF. **Acórdão n. 05-39940, de 05 fev. 2013**. Brasília: SRF, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, SP, 4ª Turma, 2013. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=05-39940&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=05-39940&s4=&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em: 22 jun. 2019).

⁷⁹⁷ “SALDO NEGATIVO DE IRPJ DE SCP. Considerando que o programa de preenchimento da DIPJ permite informar apenas o saldo negativo de IRPJ da sociedade ostensiva, é nulo o despacho decisório eletrônico que não homologa a compensação do saldo negativo da Sociedade em Conta de Participação, ao fundamento de divergência do saldo informado no PER/DCOMP com o saldo constante da DIPJ” (SRF. **Acórdão n. 06-27175, de 30 jun. 2010**. Brasília: SRF, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, PR, 1ª Turma, 2010. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-TPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-TPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/)>

desses tributos, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já em relação às retenções vinculadas a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e sua compensação somente podem ser realizadas com tributos do sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.⁷⁹⁹

Justamente em razão de créditos e débitos do sócio ostensivo e da SCP não se comunicarem é que, segundo o acórdão n. 1202-000649, de 22.11.2011, da 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, o saldo negativo de IRPJ relacionado à SCP deve ser controlado separadamente.⁸⁰⁰

Em sentido oposto ao afirmado nos parágrafos anteriores, manifestou-se o acórdão n. 1301-002593, de 17.8.2017, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF⁸⁰¹, o qual autorizou a compensação de crédito de IRPJ e CSL, oriundo de saldo negativo apurado pela SCP na forma do art. 6º, parágrafo 1º, inciso II, da Lei n. 9430, de 27.12.1996, com débito apurado pelo sócio ostensivo fora do empreendimento da citada sociedade.

Na referida decisão, analisando o tema sob a perspectiva das normas do Código Civil que disciplinam a SCP, afirmou-se que o saldo negativo de IRPJ e de CSL apurado no encerramento do ano-calendário pertence ao sócio ostensivo, e não à SCP, uma vez que essa sociedade não possui personalidade jurídica, não podendo, nestas condições, integrar uma relação jurídico-tributária com o fisco e, de conseguinte, não podendo ser titular de direito creditório. O mesmo acórdão ainda acrescentou que o sócio participante não detém

pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=06-27175&s4=&s5=&s6=&s8=>. Acesso em: 22 jun. 2019).

⁷⁹⁸ “[...] b) O saldo negativo de IRPJ e CSLL apurado em períodos anteriores pela SCP deve ser controlado na escrituração comercial (não será informado nas declarações de rendimentos). A compensação deste saldo negativo deve ser realizada através da diminuição do valor do IRPJ apurado pela SCP, juntamente com os valores mensais pagos, ficando estas deduções limitadas ao valor do IR apurado pela SCP. c) A SCP, para fins da legislação do Imposto de Renda, é equiparada à pessoa jurídica. Desta forma, não se deve confundir a figura da SCP com a pessoa jurídica da sócia ostensiva. Esta é a responsável pela informação e tributação dos resultados da SCP, mas não é a titular dos seus créditos, apenas sua representante. Sendo assim, no caso de extinção da SCP, a sócia ostensiva pode solicitar a restituição dos créditos provenientes de eventuais saldos negativos de períodos anteriores, em nome da SCP” (SRF. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 199, de 5 set. 2000**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63463>>. Acesso em: 22 jun. 2019).

⁷⁹⁹ Nesse sentido, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 202, de 18 jul. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101992>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

⁸⁰⁰ CARF. **Acórdão n. 1202-000649, de 22 nov. 2011**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2011.

⁸⁰¹ CARF. **Acórdão n. 1301-002593, de 17 ago. 2017**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2017.

a titularidade do crédito, em razão de não existir entre ele e o fisco qualquer relação jurídica.

De acordo com a decisão, o sócio ostensivo é o sujeito das obrigações e dos créditos surgidos dos atos jurídicos por ele praticados na consecução da atividade da SCP, ficando somente o seu patrimônio sujeito a eventual constrição para garantir o pagamento de dívidas.

Como decorrência dessas características, segundo o acórdão, eventual dever do sócio ostensivo de repasse de parte ou da totalidade do saldo negativo ao sócio participante, se existente, é uma questão interna à SCP, não decorrendo da lei tributária.⁸⁰² Tais questões, para o acórdão, estão restritas ao âmbito da SCP, devendo ser resolvidas pelos sócios ostensivo e participante, não podendo a autoridade administrativa se recusar a homologar as compensações.

Ao lado dos fundamentos acima apresentados, o acórdão n. 1301-002593 ainda acrescentou o fato de que, ao tempo da realização da compensação, não mais existia a SCP, porquanto o sócio ostensivo havia incorporado o participante, mais uma razão que autorizaria o procedimento. Isso porque, na data da transmissão da declaração de compensação, o próprio sócio ostensivo era o titular do direito creditório. Assim, para o acórdão, o saldo negativo da SCP teria passado a ser do sócio ostensivo, em razão de o último ter incorporado o sócio participante, sucedendo-o em direitos e obrigações.

No mencionado acórdão, nada foi dito sobre a equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração do IRPJ e da CSL. A decisão, portanto, não considera que, em decorrência da aludida equiparação, débitos e créditos da SCP não se comunicam com débitos e créditos do sócio ostensivo.

Para nós, se o indébito da SCP for restituído em espécie, deverá ser contabilizado e, se for o caso, oferecido à tributação conjuntamente aos demais resultados dessa sociedade; já se for compensado, somente poderá ser utilizado para abater débitos originados do desenvolvimento das atividades da SCP. Isso é decorrência da equiparação, é dizer, decorrência da norma tributária que considera a SCP uma entidade econômica autônoma, distinta de seu sócio ostensivo. Ressalva somente existirá em circunstâncias excepcionais, como aquela relatada pelo acórdão n. 1301-002593, em que o sócio

⁸⁰² Registre-se a sentença proferida no mandado de segurança n. 1001501-64.2015.4.01.3400, pela 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, na qual foi autorizada a compensação de débitos da SCP com créditos do sócio ostensivo, sob o fundamento de que a equiparação não impede tal procedimento, tanto que o art. 74 da Lei n. 9430/96 não o veda (TRF1. **Mandado de Segurança n. 1001501-64.2015.4.01.3400**. 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, Juiz Federal Charles Renaud Frazão de Moraes, Brasília, j. 06 abr. 2015).

ostensivo incorporou o participante, extinguindo, a um só tempo, o sócio participante e a SCP, sendo-lhe autorizada a restituição em espécie ou a compensação do indébito em virtude da sucessão universal verificada na incorporação (art. 227 da Lei n. 6404/76).

6.2.3 Incentivos fiscais

Em decorrência da equiparação, o incentivo fiscal auferido por uma SCP não se estende ao sócio ostensivo, e vice-versa, porque a SCP e o sócio ostensivo são “entidades distintas e inconfundíveis” para fins tributários, consoante afirmado na Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n. 8, de 27.02.2012.⁸⁰³

No mesmo sentido, manifestaram-se o acórdão n. 1402-002182, de 03.05.2016, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção do CARF⁸⁰⁴, e o acórdão n. 1201-001676, de 16.05.2017⁸⁰⁵, da 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da 1ª Seção do CARF, segundo os quais a SCP, do ponto de vista tributário, é distinta do sócio ostensivo, razão pela qual benefício fiscal deste não se transmite àquela.

6.2.4 O regime de tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza da SCP

A base de cálculo do imposto de renda, nos termos do art. 44 do CTN, pode ser o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos. A CSL, incidindo sobre o acréscimo patrimonial, também é apurada pelo montante real, presumido ou arbitrado de tal acréscimo.

Em virtude da equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, o regime de apuração da renda e dos proventos de qualquer natureza a que se submete o

⁸⁰³ “SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SÓCIO OSTENSIVO. INCENTIVO FISCAL DE REDUÇÃO DO IR. A Sociedade em Conta de Participação - SCP, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, é equiparada às demais pessoas jurídicas, por força do art. 7º do Decreto-Lei n. 2.303, de 1986. A SCP e o sócio ostensivo são entidades distintas e inconfundíveis, entretanto, as obrigações tributárias da sociedade são de responsabilidade do sócio ostensivo. O incentivo fiscal de redução de 75% do imposto de renda e adicionais não restituíveis na área da SUDENE, de que trata a Medida Provisória n. 2.199-14, de 2001, beneficia exclusivamente o lucro da exploração da pessoa jurídica com projeto aprovado pelo Ministério da Integração Nacional e reconhecido pela Receita Federal, não se estendendo o favor fiscal concedido à empresa sócia ostensiva aos resultados auferidos por Sociedade em Conta de Participação” (SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n. 8, de 27 fev. 2012**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59388>>. Acesso em: 22 jun. 2019).

⁸⁰⁴ CARF. **Acórdão n. 1402-002182, de 03 maio 2016**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2016.

⁸⁰⁵ Id. **Acórdão n. 1201-001676, de 16 maio 2017**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

sócio ostensivo, seja de aplicação obrigatória, seja optativo, não interfere no regime aplicável para a SCP, podendo a última ser tributada pelo lucro presumido⁸⁰⁶ e aquele pelo lucro real, e vice-versa (art. 1º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa SRF n. 31/01 e art. 246 da Instrução Normativa RFB n. 1700/17), ou um deles ser tributado pelo lucro real anual e o outro pelo lucro real trimestral, por exemplo.

Com a equiparação, abre-se a possibilidade de utilização de qualquer regime de apuração do lucro aplicável às pessoas jurídicas para efeito de cálculo do IRPJ e da CSL devidos sobre os resultados da SCP. Exceção será feita somente se, por força das circunstâncias de cada caso concreto, a lei impuser a adoção de determinado regime de tributação ou impedir a adoção de determinado regime optativo.

A equiparação estabelece o que Heleno Taveira Torres designou como “critério de individualidade” dos regimes de apuração dos lucros dos sócios da SCP, sem qualquer afetação com aquele da SCP.⁸⁰⁷

Como decorrência do aludido “critério de individualidade”, o sócio ostensivo, se pessoa física, deverá oferecer seus próprios rendimentos à tributação em obediência às normas de incidência do imposto de renda da pessoa física, se não estiver sujeito a normas de equiparação à pessoa jurídica, sujeitando-se o resultado da SCP, por outro lado, ao IRPJ e à CSL apurados de acordo com um dos regimes de tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza aplicáveis à pessoa jurídica.

Também em virtude da equiparação e, pois, da completa segregação de receitas, custos e despesas, os resultados de uma ou mais SCP e os resultados próprios do sócio ostensivo não se somam, não se misturam, não se deduzem e não se compensam, nem mesmo para efeito de verificação do limite máximo de receita bruta necessário à adoção e permanência em regimes optativos de tributação, como o lucro presumido (art. 13 e 14, inciso I, da Lei n. 9718, de 27.11.1998), ou para efeito de aplicação do adicional de 10% do IRPJ, por exemplo.⁸⁰⁸

⁸⁰⁶ Sobre a tributação dos resultados da SCP pelo lucro presumido, *vide*: CAROTA, José Carlos. A sociedade em conta de participação e o lucro presumido. **Revista Autônoma de Direito Privado**, Curitiba: Juruá, n. 5, p. 229-245, 2008.

⁸⁰⁷ TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 356.

⁸⁰⁸ Nesse sentido, *vide*, por exemplo: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 655, de 27 dez. 2017**. Brasília: RFB, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89162>>. Acesso em: 29 maio 2019; SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 63, de 31 ago. 2006**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, 2006. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n)>

Sobre a opção pelo lucro presumido para fins de quantificação do IRPJ e da CSL incidentes sobre os resultados da SCP, esclareça-se que, de acordo com a RFB, somente com a autorização expressa contida na Instrução Normativa SRF n. 31/01, tal opção tornou-se possível.⁸⁰⁹ Assim, segundo a RFB, até o ano-calendário de 2000, os lucros do sócio ostensivo e da SCP deveriam ser tributados pelo regime de apuração de lucro real.⁸¹⁰ O entendimento da RFB, como destacado no Parecer PGFN/CAT n. 525, de 22.03.2001, estava baseado na literalidade do art. 1º da Lei n. 6468, de 1º.11.1977, o qual facultava a opção pelo lucro presumido às firmas individuais, às sociedades por quotas de responsabilidade limitada e às sociedades em nome coletivo, não aludindo às SCP.

A orientação da RFB, que vigorou até o ano-calendário de 2000, carece de suporte legal, senão pela edição do Decreto-lei n. 2303, que equiparou a SCP à pessoa jurídica e

=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=12&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=63&s4=&s5=&s8=&s7=>. Acesso em: 09 jul. 2019; SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 47, de 19 fev. 2009.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2009. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=13&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=47&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=13&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=47&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019; e SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n. 89, de 05 jun. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=23&f=G&l=20&s1=SRRF/10%AA+RF+OU+Disit+10+OU+Diana+10&s6=SC+OU+DE&s3=89&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=23&f=G&l=20&s1=SRRF/10%AA+RF+OU+Disit+10+OU+Diana+10&s6=SC+OU+DE&s3=89&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019.

⁸⁰⁹ Cf. TORRES, Heleno Taveira. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira.** São Paulo: IBDT, 2019, p. 354.

⁸¹⁰ É o que revelam, por exemplo, os seguintes pronunciamentos em processos de consulta: SRF. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 13, de 11 jan. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=30&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=13&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=30&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=13&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019; SRF. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 197, de 04 set. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=24&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=197&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=24&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=197&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019; SRF. **Decisão DISIT/SRRF10 n. 89, de 05 jun. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019; SRF. **Decisão DISIT/SRRF09 n. 03, de 01 jan. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019; e SRF. **Decisão DISIT/SRRF01 n. 51, de 05 set. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 1ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=SRRF/1%AA+RF+OU+Disit+01+OU+Diana+01&s3=51&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=SRRF/1%AA+RF+OU+Disit+01+OU+Diana+01&s3=51&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019.

que é posterior à referida Lei n. 6468, certamente porque as normas supervenientes à última lei, ao disciplinarem o lucro presumido, não repetiram aquela restrição. É o que se vê, por exemplo, dos art. 1º e 13 da Lei n. 8541, de 23.12.1992, do art. 1º da Lei n. 9430, de 27.12.1996, e do art. 13 da Lei n. 9718, de 27.11.1998, que aludem à pessoa jurídica, ou até mesmo às entidades a ela equiparadas. Logo, era perfeitamente válida a opção pelo lucro presumido antes do ano-calendário de 2001.

Ainda em abono da afirmação de que a orientação da RFB, que vigorou até o ano-calendário de 2000, carece de suporte legal, não se pode olvidar que a autorização para o uso do lucro presumido só pode provir de lei, por força do princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição e art. 97 da Constituição Federal), não tendo qualquer ato normativo de estatura inferior, como as instruções normativas – de caráter secundário e meramente regulamentar – autonomia para criar ou extinguir regimes de apuração do lucro.⁸¹¹ As instruções normativas, enquanto normas complementares à legislação tributária (art. 100, inciso I, do CTN), têm por escopo aclarar o conteúdo da lei, dirimindo eventuais dúvidas interpretativas, sem, contudo, fazê-lo em desconformidade com a lei.⁸¹²

Avançando no tema objeto deste tópico, cabe avaliar a possibilidade de adoção de dois outros critérios optativos de tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza para efeito de quantificação do IRPJ e da CSL devidos sobre os resultados da SCP: o RET e o Simples Nacional.

A SCP pode ser tributada em conformidade com as normas que disciplinam o RET. O RET é um regime fiscal favorecido aplicável a empreendimentos imobiliários para os quais haja patrimônio de afetação. Pelo regime de afetação patrimonial, o terreno e as acessões objeto de incorporação imobiliária, bem como os demais bens e direitos a ela vinculados, devem se manter apartados do patrimônio do incorporador, constituindo patrimônio de afetação, destinado à consecução da incorporação correspondente e à entrega das unidades imobiliárias aos respectivos adquirentes (artigo 31-A, *caput*, da Lei n. 4591, de 16.12.1964, incluído pela Lei n. 10931, de 2.8.2004).⁸¹³

Constituído o patrimônio de afetação, a incorporadora pode optar pelo RET, que é opcional, ficando sujeita ao recolhimento de 4% da receita mensal auferida na venda das unidades imobiliárias que compõem a incorporação afetada, bem como das receitas

⁸¹¹ Cabe à Administração Pública somente executar a lei, regulamentando-a, sem violação, seja em decorrência da supremacia das leis, seja porque que sua função precípua é executiva, e não legislativa (cf. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 177).

⁸¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 220.

⁸¹³ Sobre a afetação patrimonial e sua finalidade, bem como sobre o RET, *vide*: GONÇALVES, Alexandre T. Navarro Pereira. **Tributação das operações imobiliárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 343.

financeiras e variações monetárias decorrentes dessa operação, recolhimento esse que representa o pagamento unificado do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS (art. 4º da Lei n. 10931/04).⁸¹⁴

De acordo com a Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29.3.2019, a SCP que contiver, em seu patrimônio especial, incorporação imobiliária sujeita ao regime especial de que trata a Lei n. 10931/04, poderá apurar o IRPJ, a CSL, a contribuição ao PIS e a COFINS relativos a essa incorporação com base no RET.⁸¹⁵ Em outros dizeres, o sócio ostensivo que afetar patrimônio de incorporação imobiliária, na forma do art. 31-A da Lei n. 4591/64, fazendo-o compor o patrimônio especial da SCP, poderá optar pelo RET ao calcular o IRPJ, a CSL, a contribuição ao PIS e a COFINS relativos ao empreendimento objeto da SCP.

Para fins da apuração dos referidos tributos, a solução de consulta esclarece que a SCP é considerada titular das receitas oriundas da incorporação afetada, sujeitas ao RET. Feita a opção pelo regime especial, o sócio ostensivo ficará responsável pelo recolhimento dos tributos devidos pela SCP em cujo patrimônio especial estiver a incorporação afetada, bem como pelo cumprimento das obrigações acessórias relativas a ambas (incorporação imobiliária e SCP).

Por fim, cabe destacar que os resultados da SCP somente poderão ser submetidos ao Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar n. 123, de 14.12.2006, se a SCP e seus sócios não esbarrarem em nenhuma das vedações contidas na referida lei.

Para explicar a afirmação feita no parágrafo anterior, mencione-se a Solução de Consulta COSIT n. 139, de 03.06.2015, a qual afirmou que as vedações do art. 3º, parágrafo 4º, da Lei Complementar n. 123/06 – as quais impedem a adoção do Simples Nacional, e às quais faremos referência a seguir – aplicam-se à SCP, ainda que aludem à “pessoa jurídica”.^{816,817}

⁸¹⁴ Sobre o RET, *vide*: SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; COVIELLO FILHO, Paulo. Aplicação do Regime Especial de Tributação, instituído pela Lei n. 10931/2004, para receitas de venda de imóveis após a conclusão da obra objeto da incorporação imobiliária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, n. 86, p. 99-112, mar./abr. 2017.

⁸¹⁵ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁸¹⁶ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 139, de 3 jun. 2015**. Brasília: RFB, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65065>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

⁸¹⁷ No sentido de que o sócio ostensivo, sendo optante do Simples Nacional, não precisará migrar para a tributação do lucro presumido ou real em razão de ter extrapolado os limites máximos de faturamento permitidos pela Lei Complementar n. 123/06 para ingresso e permanência naquele regime de tributação simplificada, sem, no entanto, analisar as vedações contidas no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei Complementar

Na citada solução de consulta, não foi examinada a aplicação do Simples Nacional aos resultados da própria SCP, mas, sim, a possibilidade de adoção de tal regime simplificado por microempresa ou empresa de pequeno porte que era sócia ostensiva de SCP e que também integrava SPE voltada a realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, na forma do art. 56 da Lei Complementar n. 123/06. Considerando a equiparação da SCP a pessoa jurídica para fins de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, a COSIT afirmou que a situação em questão esbarraria na vedação contida no inciso III do parágrafo 3º do art. 56 da Lei Complementar n. 123/06, o qual impede a adoção daquele regime simplificado por SPE que participe do capital de outra pessoa jurídica.

Para chegar a tal conclusão, a COSIT reconheceu que, do ponto de vista tributário, a SCP se equipara às pessoas jurídicas; que fiscalmente a SCP é autônoma em relação a seu sócio ostensivo; e que a Instrução Normativa SRF n. 31, de 29.3.2001, ao dispor sobre a possibilidade de opção pelo lucro presumido, teria confirmado a segregação da apuração do IRPJ incidente sobre os resultados da SCP e sobre os do seu sócio ostensivo. Para a COSIT, por força da equiparação, as normas tributárias de regência das pessoas jurídicas, inclusive as vedações contidas na Lei Complementar n. 123/06, se estenderiam à SCP e a seus sócios.

Para nós, a COSIT tem razão em suas afirmações e conclusões.

Muito embora o regime simplificado de tributação disciplinado pela Lei Complementar n. 123/06 abranja tributos para os quais não exista equiparação da SCP à pessoa jurídica – a exemplo do IPI, do ICMS e do ISS, como será abordado adiante –, para nós, a equiparação que existe para o IRPJ, a CSL, a contribuição ao PIS e a COFINS – todos tributos alcançados pelo Simples Nacional – acarreta a observância obrigatória, pela SCP e por seus sócios, de todas as normas relativas às pessoas jurídicas, inclusive daquelas que disciplinam as vedações ao regime simplificado de tributação.

Isso ocorre porque a equiparação, mais do que ocasionar a completa separação dos resultados tributáveis da SCP, implica a necessidade de que a SCP atenda a todas as normas de regência daqueles tributos aplicáveis às pessoas jurídicas (art. 7º, parágrafo único, do Decreto-lei n. 2303/86), inclusive às vedações à opção pelo Simples Nacional.

Sobre tais vedações, pode-se dizer, à luz do art. 3º, parágrafo 4º, incisos I, III, IV e V, da Lei Complementar n. 123/06, que os resultados da SCP não podem se sujeitar ao

n. 123/06, *vide*: MARTINS, Simone; SEBEN, Vanessa. A sociedade em conta de participação e a joint venture como ferramentas de planejamento tributário. **Revista CEJ**, Brasília, n. 54, p. 81-87, 2011, p. 84.

Simples Nacional se, por exemplo: a) ao menos um de seus sócios for pessoa jurídica; ou for pessoa física inscrita como empresária ou sócia de outra empresa sujeita ao Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite máximo necessário à opção e à permanência neste regime simplificado de tributação; ou for sócio de outra empresa, com mais de 10% de participação em seu capital, empresa essa não beneficiada pelo Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite máximo necessário à opção e à permanência neste regime simplificado de tributação; e b) se ao menos um de seus sócios for administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite máximo necessário à opção e à permanência neste regime simplificado de tributação.

As vedações em foco têm natureza de norma especial antiabuso. As normas especiais antiabuso buscam fechar espaços (lacunas, imperfeições ou brechas) para a prática de atividades elisivas.⁸¹⁸ Para promoverem esse objetivo de fechamento dos espaços existentes no ordenamento jurídico, é comum que as cláusulas especiais antiabuso empreguem presunções ou ficções.⁸¹⁹

Por meio do art. 3º, parágrafo 4º, da Lei Complementar n. 123/06, obsta-se a que haja segregação de resultados entre duas ou mais entidades, é dizer, obsta-se a adoção do regime simplificado de tributação quando, globalmente, as entidades auferirem receita bruta superior ao limite necessário à opção ou à permanência no Simples Nacional, ainda que, individualmente, elas não ultrapassem tal limite.

A interpretação conjunta do art. 3º, parágrafo 4º, da Lei Complementar n. 123/06 e das normas que dispõem sobre a equiparação da SCP à pessoa jurídica autoriza a aplicação das vedações contidas no art. 3º, parágrafo 4º, à SCP e aos sócios ostensivo e participante. Tais vedações constituem cláusulas especiais antiabuso que consolidam, juntamente com as normas de equiparação da SCP à pessoa jurídica, presunção absoluta destinada a evitar a criação de diversas entidades, providas ou não de personalidade jurídica, apartando-se as receitas de cada uma delas.

Em resumo, por força da equiparação da SCP à pessoa jurídica, dá-se completa separação entre o regime de tributação aplicável ao sócio ostensivo e o regime de tributação a que se submete a SCP. Por acarretar segregação de resultados, a equiparação

⁸¹⁸ Sobre o tema das cláusulas especiais antiabuso, *vide*: GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário** – elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 223-232.

⁸¹⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 25. São Paulo: Dialética; IBDT, 2011, p. 130.

acaba viabilizando a opção por regimes alternativos de tributação da renda e de proventos de qualquer natureza, opção essa que não seria admitida, em determinadas circunstâncias, se os resultados da SCP fossem somados aos do sócio ostensivo, superando o limite de receita bruta para fins de adoção daqueles regimes alternativos.

Nos próximos tópicos, serão analisados casos apreciados na esfera administrativa em que a constituição de SCP foi feita com o único ou principal objetivo de permitir a opção por um desses regimes alternativos de tributação da renda e de proventos de qualquer natureza, qual seja, o lucro presumido.

6.2.4.1 Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados e viabilizar a adoção do lucro presumido (acórdão n. 1402-002685, de 26.07.2017)

No acórdão n. 1402-02685, de 26.07.2017, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF validou auto de infração que desqualificou SCP integradas por duas pessoas jurídicas vinculadas, e cujos assentamentos contábeis, feitos na escrituração mercantil do sócio ostensivo, eram desconformes aos fatos que as partes alegavam ter praticado.⁸²⁰ De acordo com a fiscalização, a constituição das SCP era artificial, tendo ocorrido para viabilizar a adoção do regime tributário do lucro presumido, mediante alocação de receitas e despesas às SCP, relativas a empreendimentos imobiliários, reduzindo, com isso, o IRPJ e a CSL incidentes sobre a venda de unidades imobiliárias atreladas a empreendimentos citados no trabalho fiscal, constitutivos do objeto social das SCP. Constatado o artificialismo da operação, o fisco lançou IRPJ e CSL apurados segundo o regime do lucro real.

Para escorar sua alegação de que os atos praticados seriam ilegítimos, a fiscalização apresentou, dentre outros, os seguintes indícios: a) o “Termo de Ratificação de Constituição de Sociedade em Conta de Participação”, apresentado pela sócia ostensiva com a finalidade de fazer prova da existência das SCP, foi produzido no curso da fiscalização; b) as SCP eram formadas por partes vinculadas, já que a sócia participante é controladora da sócia ostensiva, detendo 98% de suas quotas, o que, no entender da fiscalização, tornaria “absolutamente estranha a constituição” das SCP; c) os documentos apresentados pela sócia ostensiva consignam que seria de 50% a participação de cada uma nas SCP, o que, no entanto, não se compatibilizava com as informações constantes de sua contabilidade; d) os empreendimentos constitutivos do objeto social das SCP já estavam

⁸²⁰ CARF. **Acórdão n. 1402-002685, de 26 jul. 2017**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

em execução por ocasião da constituição das SCP; e e) os lançamentos contábeis das SCP, feitos na escrituração mercantil do sócio ostensivo, não revelavam – ou o faziam em desconformidade com as informações de outros documentos – dados como o capital integralizado, o investimento realizado e as despesas comuns incorridas.

O contribuinte sustentou que a utilização das SCP visava conferir “maior flexibilidade ao empreendimento permitindo a captação e integralização de capital de uma forma mais célere”, evitando que o sócio controlador (sócio participante nas SCP) tivesse que formalizar integralizações de capital em sua controlada (sócio ostensivo das SCP) quando se fizesse necessário suprir investimentos demandados em cada obra. Sustentou também que a receita oriunda dos aludidos empreendimentos imobiliários não estaria submetida ao lucro presumido, mas ao RET, disciplinado pela Lei n. 10931, de 2.8.2004 – o qual é fiscalmente mais vantajoso se comparado ao lucro presumido⁸²¹, além de poder ser utilizado pela pessoa jurídica independentemente da existência de SCP.

Quando do julgamento do recurso interposto pelo sujeito passivo, o CARF manteve a autuação fiscal. Não obstante tenha reconhecido que a SCP é um instituto que confere maior flexibilidade a seus sócios, além de ser um instituto cujas partes podem ser vinculadas e cuja constituição não requer formalidades específicas, o CARF concluiu pela ilegitimidade dos atos praticados, endossando as afirmações e conclusões da fiscalização. Nada foi dito pelo CARF a respeito da adesão, pelo sócio ostensivo, ao RET.

Não se identifica, nos relatos constantes do acórdão n. 1402-002685, acusação de simulação.⁸²² Contudo, a partir dos fundamentos acima descritos, todos retirados da referida decisão, nota-se que tanto o fisco como CARF desqualificaram as SCP amparados no pressuposto de que essas entidades foram utilizadas como instrumento para encobrir a realidade, é dizer, para mascarar o fato de que não houve qualquer separação ou alocação de receitas e despesas. Logo, embora o acórdão nada fale a respeito, nem mesmo ao relatar

⁸²¹ O art. 4º da Lei n. 10931 estabelece que as receitas decorrentes de venda de unidades imobiliárias, bem como as receitas financeiras e as variações monetárias decorrentes desta operação, ficam sujeitas à incidência tributária à alíquota de 4% a título de IRPJ, CSL, PIS e COFINS no RET. Para a pessoa jurídica submetida ao lucro presumido, aquele percentual é de 8% para o IRPJ, 12% para a CSL, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS (art. 15 e 20 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, art. 8º da Lei n. 9715, de 25.11.1998, e art. 8º da Lei n. 9718, de 27.11.1998).

⁸²² Como explica Luiz Carlos de Andrade Júnior, há diferentes teses que buscam conceituar a simulação (voluntaristas, declaracionistas e causalistas). Todas elas, no entanto, convergem no sentido de que a simulação dá origem a situações conflituosas, a saber: a) para os voluntaristas, caracteriza-se vontade de simular *versus* uma vontade aparente, isto é, aquela que o público acha que os simuladores manifestaram; b) para os declaracionistas, há uma declaração oculta *versus* uma declaração aparente, isto é, declaração que o público acredita que os simuladores emitiram; e c) para os causalistas, constata-se uma *causa simulandi* em sentido estrito *versus* uma causa aparente, isto é, causa que o público acha que o negócio possui (A **simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 73).

a acusação feita pelos agentes fiscais, ao que tudo indica, considerou-se existir simulação absoluta.

A simulação pode ser absoluta ou relativa.

Na simulação absoluta, a relação jurídica estabelecida entre as partes limita-se à simulação, sendo que elas empregam o negócio simulado com o único propósito de criar uma ilusão negocial.⁸²³ Em situações dessa natureza, o negócio existe na aparência, carecendo, no entanto, de conteúdo real e sério, cingindo-se a enganar o público por meio de uma ilusão externa.⁸²⁴

Já na simulação relativa, diferentemente, as partes estabelecem uma relação jurídica, a qual também cria uma ilusão negocial, mas para ocultar um regulamento de interesses distinto do aparente, é dizer, para ocultar o negócio dissimulado.⁸²⁵ Na simulação relativa, também designada dissimulação, oculta-se um negócio efetivamente praticado, ou seja, nos dizeres de Francisco Ferrara, “por detrás do negócio jurídico fingido oculta-se outro verdadeiro, cuja existência se quer subtrair ao conhecimento de terceiro”⁸²⁶.

Na situação analisada pelo acórdão n. 1402-002685, o fisco e o CARF parecem ter entrevisto simulação absoluta, uma vez que as SCP foram utilizadas para criar uma aparência, ou uma ilusão negocial, tal como se existisse um empreendimento entre as sócias nomeadas como ostensiva e participante, o que se fez na tentativa de alocar às SCP receitas e despesas que nunca deixaram de ser da própria contribuinte recorrente.

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que, como a simulação se caracteriza por ações subterrâneas, às escondidas de terceiros, sua prova material (ou direta) geralmente não pode ser produzida, sendo substituída pela prova indiciária, feita por meio de um conjunto de circunstâncias que convergem no sentido da ocorrência de um ato encoberto.⁸²⁷ No mesmo sentido, Heleno Torres afirma que o terreno da simulação traz dificuldades de fiscalização, a justificar que sua prova normalmente seja “indireta, indiciária, colhida nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi

⁸²³ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102-103.

⁸²⁴ FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 198.

⁸²⁵ ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de, op. cit., p. 104.

⁸²⁶ FERRARA, Francisco, op. cit., p. 160.

⁸²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética e IBDT, n. 27, 2012, p. 567.

produzido”⁸²⁸, formando as fontes indiciárias, por acumulação, “encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar”⁸²⁹.

Francisco Ferrara esclareceu que os indícios da simulação variam conforme as condições de fato e os interesses das partes. Apesar dessa variedade, o autor destacou alguns indícios que podem aparecer em hipóteses de simulação absoluta, valendo destacar, dentre os exemplos trazidos pelo autor, a falta de execução material do contrato simulado. Em situações dessa natureza, segundo Ferrara, os contratantes continuam a comportar-se como antes, efetuando os mesmos atos de disfrute e de disposição, tal como se o contrato não existisse.⁸³⁰ Outro indício de simulação absoluta, para Ferrara, está relacionado à relação de confiança estabelecida entre as partes. O negócio simulado não favorece um estranho, mas um amigo íntimo, ou um parente próximo, como filhos, esposa e irmão.⁸³¹

Conforme descrição contida no acórdão n. 1402-002685, as partes não executaram materialmente os contratos de SCP, uma vez que os aportes de capital para realização dos empreendimentos constitutivos do objeto das SCP – aportes que teriam justificado a criação das sociedades – não foram efetuados. Portanto, a despeito de, formalmente, as partes terem se unido mediante SCP, do ponto de vista material, seguiram operando como sempre o fizeram, mediante execução dos empreendimentos pelo sócio ostensivo e sem alocação de receitas e despesas a outras entidades. Outro indício da presença de patologia está relacionado ao fato – descrito no acórdão – de que o negócio simulado foi contratado entre partes vinculadas, é dizer, as SCP eram formadas por partes que nutriam, entre si, relação de confiança.

Em que pesem as considerações precedentes sobre a caracterização da simulação absoluta, é de se observar que, a partir das alegações apresentadas pelo contribuinte, aparentemente, não havia motivo para simular. Isso porque, de acordo com a afirmação do contribuinte, a receita proveniente dos empreendimentos imobiliários não estaria submetida ao lucro presumido, mas ao RET – o qual, repita-se, é fiscalmente mais vantajoso se comparado ao lucro presumido, além de poder ser utilizado pela pessoa jurídica independentemente da existência de SCP. Logo, a alegação do fisco de que as SCP teriam sido criadas com o propósito de viabilizar uma vantagem tributária – consistente na permissão de que o sócio ostensivo tributasse os rendimentos relativos às SCP pela

⁸²⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 395.

⁸²⁹ Ibid., p. 396.

⁸³⁰ FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 434, 437.

⁸³¹ Ibid., p. 435.

sistemática do lucro presumido, e não do lucro real – é questionável, uma vez que o contribuinte já era beneficiário de regime tributário privilegiado. Aparentemente, pois, não havia motivo para simular. Este dado, contudo, não foi apreciado pelo CARF.

O motivo para simular, ou a *causa simulandi*, consiste no interesse que leva as partes a estabelecer um ato simulado, ou a razão pela qual as partes fazem aparecer um negócio que não existe (simulação absoluta) ou a mascarar um negócio sob forma diferente (simulação relativa). É, pois, o porquê do engano.⁸³²

O motivo para simular, como explica Ricardo Mariz de Oliveira, embora possa ser tomado como indício, “faz parte do próprio fato, eis que na simulação a intenção de enganar terceiros é elemento intrínseco da ação, a qual, por sua vez, tem um motivo a impulsioná-la”⁸³³. No entanto, como o autor observa, o fisco não pode alegar que o motivo para simular consiste na obtenção de economia tributária quando o mesmo tratamento tributário é assegurado por atos mais simples, colocados à disposição das partes.⁸³⁴

Para nós, também não há motivo para simular na hipótese de o contribuinte ser beneficiário de regime tributário mais vantajoso do que aquele que o negócio jurídico por ele praticado lhe proporciona. Portanto, é questionável a presença da simulação absoluta no caso analisado pelo acórdão n. 1402-002685, dada a aparente ausência de motivo para simular – ao menos do ponto de vista tributário.

6.2.4.2 Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados e viabilizar a adoção do lucro presumido (acórdão n. 1201-002686, de 11.12.2018)

No acórdão n. 1201-002686, de 11.12.2018, a 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF manteve a exigência de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS lançada pela fiscalização sob a acusação de que contribuinte que se dedicava à revenda de bens de uso doméstico teria desmembrado atividades complementares às suas com o intuito de tributá-las pelo lucro presumido, o que fez mediante a constituição de três SCP: uma dedicada à gestão de seus recebíveis, outra à gestão de seus contratos de seguros e a última à cobrança de seus recebíveis vencidos.⁸³⁵

A acusação fiscal foi mantida pelo CARF, sob o fundamento de que a contribuinte (sócia ostensiva) teria simulado a constituição de SCP (simulação relativa), conforme

⁸³² Cf. FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 432.

⁸³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética e IBDT, n. 27, 2012, p. 568.

⁸³⁴ Ibid., p. 578.

⁸³⁵ CARF. **Acórdão n. 1201-002686, de 11 dez. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018.

comprovado pela fiscalização por meio de diversos indícios (prova indireta) convergentes no sentido de que a causa jurídica da SCP não foi observada, tendo havido sua constituição somente para desmembrar receitas que deveriam ter sido tributadas pelo contribuinte na sistemática do lucro real.

Dentre os aludidos indícios, o acórdão n. 1201-002686 destacou que: a) o sócio participante era sócio da pessoa jurídica que figurava como sócia ostensiva; b) quase a totalidade dos recursos aportados nas SCP era da sócia ostensiva; c) as atividades alocadas para a SCP já eram desenvolvidas pela sócia ostensiva antes da constituição das referidas sociedades; d) não houve comprovação das atividades que teriam sido desenvolvidas por cada uma das SCP; e) a constituição da terceira SCP, dedicada à cobrança de recebíveis, teria ocorrido quando a receita alocada às outras duas sociedades estava próxima ao limite para opção e permanência no regime do lucro presumido; e f) ausência de despesas próprias de cada SCP, mas apenas despesas objeto de contrato de rateio.

Como é possível observar, o CARF não admitiu a opção da pessoa jurídica contribuinte pelo lucro presumido após constatar que, embora os documentos apresentados à fiscalização indicassem ter havido a constituição de três SCP, tais sociedades eram aparentes, havendo simulação relativa, comprovada por meio de indícios⁸³⁶, todos eles comprobatórios de que as SCP foram utilizadas como meio de reduzir a tributação incidente sobre os resultados da sócia ostensiva. Com a criação das três novas sociedades, as receitas da sócia ostensiva foram segregadas, já que a SCP é, do ponto de vista tributário, uma unidade econômica autônoma, distinta dos sócios, o que, no caso ora narrado, acabou viabilizando a indevida opção pelo lucro presumido por cada uma delas, quando o correto seria tributar a totalidade das receitas de acordo com a sistemática do lucro real.⁸³⁷

6.2.5 Devolução de bens e direitos relativos à SCP

Não obstante a SCP seja desprovida de capital social, em decorrência da equiparação, aplica-se à referida sociedade e a seus sócios o disposto no art. 22 da Lei n.

⁸³⁶ Sobre o conceito de *simulação relativa* e sobre a prova indiciária da simulação, *vide* considerações feitas no tópico anterior.

⁸³⁷ Também no sentido de que é indevida a constituição de SCP com o propósito de segregar atividades e receitas e, com isso, permitir a indevida opção pelo lucro presumido, mas em situações de fato distintas da examinada nesse tópico, *vide*: CARF. **Acórdão n. 1401-001846, de 10 abr. 2017**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2017; e CC. **Acórdão n. 108-09496, de 09 nov. 2007**. Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2007.

9249, de 26.12.1995^{838,839}, segundo o qual os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica que forem entregues a seus sócios a título de devolução de sua participação no capital social⁸⁴⁰ poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. Se a devolução se realizar pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos será considerada ganho de capital, passível de tributação pelo IRPJ e pela CSL na pessoa jurídica que devolver bens e direitos a seus sócios. Já se a devolução ocorrer pelo valor contábil, é dizer, pelo custo histórico do bem ou direito entregue, a operação será neutra fiscalmente.

Assim, na devolução de bens e direitos ao sócio participante, que integrem o patrimônio do sócio ostensivo destinado ao desenvolvimento da atividade da SCP, devem ser observadas as normas do art. 22 da Lei n. 9249/95. Essas normas aplicam-se, inclusive, por ocasião da liquidação da SCP, efetuada mediante prestação de contas, na forma do art. 996 do Código Civil.

6.2.6 Os rendimentos vinculados à SCP distribuídos aos sócios

6.2.6.1 Lucros

Os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios, isto é, são pagos ou creditados em favor do sócio participante e retidos em favor do sócio ostensivo, sob a forma de lucros (item 8 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987)⁸⁴¹, os quais são isentos do imposto de renda e da CSL, nos

⁸³⁸ Nesse sentido, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019); e HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

⁸³⁹ Após verificar manipulação contábil voltada a entregar recursos a sócios de SCP com amparo no art. 22 da Lei n. 9249/95, o acórdão n. 1401-003276, de 20.03.2019, deixou de aplicar a referida norma, determinando a tributação da operação pelo IRPF, de acordo com a tabela progressiva de sua incidência (CARF. **Acórdão n. 1401-003276, de 20 mar. 2019**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2019).

⁸⁴⁰ Sobre a possibilidade de entrega aos sócios participantes de SCP dedicada a atividades imobiliárias de lucros do empreendimento, ou de ativos (unidades imobiliárias), *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 561-565.

⁸⁴¹ Os valores que cabem ao sócio ostensivo também possuem a natureza de lucro, não se confundindo com remuneração por serviço prestado (nesse sentido, *vide*: CC. **Acórdão n. 108-06207, de 17 ago. 2000**. Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2000).

termos do art. 10 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, e do art. 2º, parágrafo 1º, “c”, 4 e 5, da Lei n. 7689, de 15.12.1988.⁸⁴²

6.2.6.2 Pagamento ou crédito de JCP aos sócios da SCP

Nos termos do art. 9º da Lei n. 9249, de 26.12.1995, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de JCP, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo. O parágrafo 1º do mesmo dispositivo estabelece que o efetivo pagamento ou crédito dos JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes de sua dedução, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os JCP a serem pagos ou creditados.

Há grande celeuma em torno da natureza jurídica do JCP. Conquanto a doutrina, de um modo geral, reconheça que o JCP constitui espécie de remuneração do sócio ou acionista, alguns defendem que sua natureza é de dividendo ou de lucro distribuível, enquanto outros sustentam que se trata de juro. Há ainda quem defenda que sua natureza é híbrida ou então quem sustente que o JCP constitui instituto próprio do Direito Tributário.

Geralmente, os defensores da natureza de dividendo (ou de lucro distribuível) do JCP escoram-se, dentre outros fundamentos, nos parágrafos 1º e 7º do art. 9º da Lei n. 9249/95⁸⁴³, para dizer que, se o pagamento do JCP pressupõe a existência de lucro e se ele pode ser imputado ao dividendo mínimo obrigatório, sua natureza só pode ser de dividendo, e não de juro. Outro fundamento que alicerça a tese de que o JCP seria dividendo, ou uma porção do lucro passível de distribuição, é o de que os juros decorrem de uma relação de crédito, a exemplo do mútuo, mas o JCP, diferentemente, apenas remunera a contribuição do sócio ou acionista para a formação do capital social, não existindo uma relação creditícia entre eles e a sociedade. Sustenta-se também que, sendo a deliberação de pagamento ou crédito do JCP facultativa e eventual – dependente que é da existência de lucros –, tal instituto não se compagina à definição de juros, pois estes tornam-se obrigatórios uma vez satisfeitas as condições previstas na contratação.

⁸⁴² Sobre o tema, *vide* considerações adicionais no item 6.4.1 deste capítulo.

⁸⁴³ O parágrafo 1º condiciona o pagamento do JCP à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Por sua vez, o parágrafo 7º autoriza que o JCP seja imputado ao valor dos dividendos obrigatórios.

Dentre os defensores da linha de pensamento de que o JCP seria dividendo, ou lucro distribuível, cabe citar Rubens Requião⁸⁴⁴, Alberto Xavier⁸⁴⁵, Luciano Amaro⁸⁴⁶, Humberto Ávila⁸⁴⁷, Paulo Ayres Barreto⁸⁴⁸, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸⁴⁹, Modesto Carvalhosa⁸⁵⁰ e Nelson Eizirik⁸⁵¹. A CVM também expressou esse entendimento na Deliberação CVM n. 207, de 13.12.1996⁸⁵², ao determinar que o JCP seja contabilizado diretamente à conta de lucros acumulados, sem afetar o resultado do exercício, justificando sua conclusão tanto na disposição do parágrafo 7º do art. 9º da Lei n. 9249/95 como no conceito de *lucro* da lei societária, para afirmar que a remuneração do capital próprio paga ou creditada aos acionistas da pessoa jurídica configura distribuição de resultado, e não de despesa.

Mas a classificação do JCP como dividendo, conforme dito acima, não é acompanhada por toda a doutrina. De fato, parte da doutrina entende que o JCP possui natureza de juro, não tendo os parágrafos 1º e 7º do art. 9º da Lei n. 9249/95 o condão de modificar tal linha de pensamento.

Fábio Ulhoa Coelho, por exemplo, defendendo a natureza de juro do JCP, afirmou que o parágrafo 7º do art. 9º da Lei n. 9249/95, ao *autorizar* que o JCP seja imputado ao valor dos dividendos obrigatórios, confirmou a distinção entre o JCP e os dividendos. Para o autor, se os JCP fossem dividendos, não haveria necessidade do dispositivo em questão, pois já estariam, por definição, incluídos entre os dividendos obrigatórios, sendo certo, também de acordo com o autor, que somente se pode imputar a determinada categoria

⁸⁴⁴ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. v. 2. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265.

⁸⁴⁵ XAVIER, Alberto. Natureza jurídico-tributária dos 'juros sobre capital próprio' face à lei interna e aos tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 21, 1997, p. 7-8.

⁸⁴⁶ AMARO, Luciano. PIS/COFINS e Juros sobre o Capital Próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 239, 2015, p. 99-100.

⁸⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e enquadramento legal. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Org.). **Tributação Brasileira em Evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015, p. 992.

⁸⁴⁸ BARRETO, Paulo Ayres. Juros sobre o capital próprio: não incidência de PIS e COFINS. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 100, 2008, p. 133-134.

⁸⁴⁹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; CÔELHO, Eduardo Junqueira. PIS/Cofins: não incidência sobre valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007, p. 404.

⁸⁵⁰ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas – Artigos 1º a 74**. v. 1, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 137.

⁸⁵¹ EIZIRIK, Nelson. **A lei das S/A comentada: Artigos 189 a 300**. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 106-108.

⁸⁵² A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683, de 30.08.2012, a qual manteve a orientação de que o JCP constitui espécie de lucro distribuível, assemelhada ao dividendo, razão pela qual seu tratamento contábil deve, segundo aquele órgão regulador, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório.

contábil o que é estranho a ela.⁸⁵³ Ainda a respeito da distinção entre um e outro, o autor esclarece que os juros remuneram o investidor pela indisponibilidade do dinheiro investido na sociedade, enquanto os dividendos o remuneram pelo particular sucesso do empreendimento social.⁸⁵⁴

Ricardo Mariz de Oliveira vai além ao afirmar que, mais do que remunerar o sócio ou acionista pela indisponibilidade do capital, o JCP o remunera também pela indisponibilidade dos lucros acumulados e das reservas de lucros contabilizados no patrimônio líquido da pessoa jurídica, justificando-se, sob o ponto de vista econômico: (i) porque a sociedade deixa de tomar empréstimos perante terceiros; e (ii) porque os juros substituem os dividendos que os sócios ou acionistas receberiam caso não tivesse havido a retenção de lucros pela sociedade. Por isso, explica-se a razão de os JCP serem calculados sobre a totalidade do patrimônio líquido da sociedade, e não apenas sobre o valor do capital social.⁸⁵⁵

Por outro lado, há quem sustente que o legislador tributário, ao dispor sobre o JCP no art. 9º da Lei n. 9249/95, não idealizou ou cogitou de qualquer instituto de Direito Privado já qualificado ou existente, constituindo o JCP conceito próprio do Direito Tributário, motivo pelo qual descaberiam as discussões havidas sobre sua natureza de juros ou de dividendos. Esta é a opinião de Luís Eduardo Schoueri⁸⁵⁶, para quem se estaria diante de hipótese de independência do Direito Tributário, examinada no Capítulo 4.

Por fim, há uma quarta linha de pensamento, a qual foi encampada pela 2ª Seção do STJ, responsável por dirimir controvérsias de Direito Privado. Quando do julgamento do Recurso Especial n. 1373438-RS, de 11.06.2014⁸⁵⁷, a 2ª Seção do STJ assentou que o JCP constitui remuneração do sócio ou acionista de natureza híbrida, ou *sui generis*, porque, do ponto de vista tributário, possui caráter de juros⁸⁵⁸, enquanto do ponto de vista

⁸⁵³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 343.

⁸⁵⁴ *Ibid.*, p. 344.

⁸⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros de remuneração do capital próprio. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 15, 1998, p. 114.

⁸⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da 'nova contabilidade'. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. v. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 181-182.

⁸⁵⁷ STJ. **Recurso Especial n. 1373438-RS**. 2ª Seção, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Brasília, j. 11 jun. 2014.

⁸⁵⁸ Roberto Quiroga Mosquera entende que, do ponto de vista tributário, o embate doutrinário sobre a natureza jurídica do JCP (se dividendo, lucro distribuível ou juro) não é relevante, porque o legislador tributário fez uma opção ao atribuir-lhe o tratamento fiscal de juro, distanciando-o do regime tributário próprio dos dividendos. Nesse sentido, *vide*: MOSQUERA, Roberto Quiroga. O regime jurídico-tributário das participações societárias – ganho de capital, juros sobre o capital próprio e dividendos. In:

societário, possuir caráter de lucro a ser distribuído. Ontologicamente, de acordo com a 2ª Seção, o JCP constitui parcela do lucro distribuível, tendo a legislação tributária criado uma espécie de ficção jurídica ao tratá-lo como juro.⁸⁵⁹

Como se nota do breve relato feito acima, há grandes debates em torno da natureza jurídica do JCP.

Para nós, o JCP remunera o sócio ou acionista pela indisponibilidade do capital aportado na sociedade e/ou pela indisponibilidade dos lucros. Trata-se, pois, de fruto decorrente da condição de sócio ou acionista, cuja natureza é de juro, e não de dividendo, ou lucro distribuível. Veja-se: é justamente aquela indisponibilidade que justifica o pagamento de juros (e não de lucros) aos sócios e acionistas cujos bens ou recursos aportados na formação do capital social ou na formação da reserva de capital, e/ou cujos lucros estão retidos na sociedade.

Na SCP, os sócios podem ser remunerados mediante pagamento ou crédito de JCP.

Fábio Piovesan Bozza endossa a afirmação feita no parágrafo anterior pelos seguintes motivos: (a) para fins tributários, a SCP é equiparada à pessoa jurídica (na forma do art. 7º do Decreto-lei n. 2303; (b) o fundo social da SCP – afetado aos seus propósitos – é equivalente a um patrimônio líquido, com contas de capital, de reservas, de lucros ou prejuízos acumulados e de resultado do exercício; (c) os sócios não possuem disponibilidade direta e integral sobre o patrimônio afetado, tendo em vista que os rendimentos produzidos em decorrência de sua utilização devem, primeiro, transitar pelas contas de resultado da SCP; e (d) os JCP são, histórica e politicamente, substitutivos da correção monetária do balanço, a qual foi extinta com a Lei n. 9249, em decorrência da implantação do Plano Real, quando se buscava eliminar a cultura inflacionária reinante no Brasil.⁸⁶⁰

MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 419-420.

⁸⁵⁹ A 1ª Seção do STJ, responsável pela uniformização dos temas afetos ao Direito Público, assentou, por maioria de votos, no Recurso Especial n. 1200492-RS, julgado em 14.10.2015, a natureza de receita financeira do JCP para a pessoa jurídica beneficiária, de modo a afastar o pleito do contribuinte de não oferecer o JCP à tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS, como ocorre com os lucros e dividendos por expressa disposição legal neste sentido (art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003) (STJ. **Recurso Especial n. 1200492-RS**. 1ª Seção, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, j. 14 out. 2015).

⁸⁶⁰ BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 45.

É bem verdade que a SCP não possui capital social⁸⁶¹, conforme analisado no Capítulo 3. Ainda assim, os sócios da SCP podem ser remunerados por JCP, porque, como dito, mais do que remunerar a indisponibilidade do capital aportado na sociedade, o JCP remunera também a indisponibilidade dos lucros. Tanto é assim que sua distribuição é sujeita a duas condicionantes: lucros e patrimônio líquido.

A primeira dessas condicionantes diz respeito à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, parágrafo 1º, da Lei n. 9249/95).

A segunda condicionante é o patrimônio líquido. Tal como formatado, o JCP é apurado a partir das contas de patrimônio líquido da pessoa jurídica (capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados), exceto a relativa aos ajustes de avaliação patrimonial (art. 9º, parágrafo 8º, da Lei n. 9249), limitando-se à variação *pro rata die* da TJLP. Ou seja, o JCP não é calculado somente sobre a conta relativa ao capital social.⁸⁶²

Portanto, considerando que o JCP remunera não somente o capital investido, mas também a indisponibilidade dos lucros, e considerando que o pagamento ou crédito do JCP pressupõe a existência de lucros e patrimônio líquido, tudo o que existe e é compatível com a SCP, em virtude de sua equiparação à pessoa jurídica, por força da qual o sócio ostensivo deve elaborar balanço da sociedade, indicando, dentre outras grandezas, seu resultado e seu

⁸⁶¹ Também pela ausência de capital social na SCP, *vide*: ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972, p. 49; ASCARELLI, Tullio. Sociedade em conta de participação e imposto de selo. **Ensaio e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 360-361; EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 747; e COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513. Em sentido oposto, mas partindo da concepção – bastante difundida à época – de que o capital social equivaleria à soma das contribuições dos sócios, devendo-se, assim, atribuir ao capital social da SCP o valor equivalente aos aportes dos sócios, *vide*: ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 88-89.

⁸⁶² O art. 20, inciso XII, da Lei n. 4506, de 30.11.1964, e o art. 24, parágrafo 3º, da Lei n. 5764, de 16.12.1971, autorizam que as sociedades cooperativas paguem juros aos cooperados até o máximo de 12% ao ano, incidentes sobre a parte integralizada do capital social, autorizando, também, sua dedução como despesa operacional. O referido limite foi alterado em relação às cooperativas de crédito, quando da edição da Lei Complementar n. 130, de 17.4.2009, a qual, ao dispor sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo, autorizou a remuneração do capital até o limite do valor da taxa Selic, nos termos de seu art. 7º. A autorização para pagamento de juro também está prevista no art. 1094, inciso VII, do Código Civil de 2002, o qual alude à atribuição de “juro fixo ao capital realizado” aos cooperados. Quer dizer, nas sociedades cooperativas, o JCP constitui exclusivamente remuneração do capital social já integralizado, em contraposição ao JCP das demais sociedades, que constitui remuneração de capital, de lucros apurados e/ou de lucros retidos ou reservados, nos termos do art. 9º da Lei n. 9249. Sobre o tema, *vide*: TOFFANELLO, Rafael Dias. Dedutibilidade do IRPJ e CSLL dos juros ao capital pagos por sociedade cooperativa aos seus cooperados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 221, 2014, p. 117-128.

patrimônio líquido (itens 6.1 e 7 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987); logo, admite-se a distribuição de JCP aos sócios ostensivo e participante da SCP. Os correspondentes valores são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSL, no caso de SCP sujeita ao lucro real, observados os limites fixados no art. 9º da Lei n. 9249.

Os critérios de pagamento ou crédito de JCP podem ser livremente pactuados entre os sócios da SCP, dada a maleabilidade deste tipo societário, inclusive em matéria de repartição do resultado entre as partes. O Código Civil não forneceu nenhum critério que deva nortear as partes na divisão e distribuição dos lucros relativos ao empreendimento. Logo, vigorando no direito privado a autonomia da vontade, as partes possuem liberdade para pactuar o funcionamento da SCP, no que se inclui, também, a forma de repartição dos resultados, o que se confirma a partir da interpretação conjunta dos art. 996, 997, inciso VII, e 1007 do Código Civil, conforme examinado no Capítulo 3.

Assim, em resumo, independentemente do valor do capital social atribuído à SCP para efeito de atendimento do disposto no item 6.1 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987, as partes possuem ampla liberdade contratual para definição dos critérios de pagamento e crédito do JCP aos sócios.

6.2.7 Qualificação da SCP ou de seus sócios como parte ligada ou vinculada

Como referido anteriormente, quando tratamos dos regimes de tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza, a legislação tributária contém normas especiais antiabuso, que buscam fechar os espaços (lacunas, imperfeições ou brechas) para a prática de atividades elisivas.⁸⁶³

Dentre essas normas, destacam-se, de forma exemplificativa, as regras de controle de preços de transferência (art. 18 a 24-B da Lei n. 9430, de 27.12.1996), regras de subcapitalização (art. 24 e 25 da Lei n. 12249, de 11.06.2010)⁸⁶⁴ e as regras de distribuição disfarçada de lucros (art. 60 a 62 do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977)⁸⁶⁵. Para a aplicação dessas regras, é relevante identificar, em algumas operações, a ligação ou a vinculação entre as partes que entabulam o negócio jurídico. Constatado que o ajuste foi

⁸⁶³ Sobre o tema das cláusulas especiais antiabuso, *vide*: GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 223-232.

⁸⁶⁴ Sobre as normas brasileiras de controle de preços de transferência e de subcapitalização, *vide*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

⁸⁶⁵ Sobre as normas de distribuição disfarçada de lucros, *vide*: id. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

celebrado entre partes vinculadas ou ligadas, a princípio, o contribuinte deverá realizar os ajustes determinados pela legislação tributária.

No acórdão n. 103-19079, de 09.12.1997, a 3ª Câmara do 1º CC entendeu que o sócio participante é considerado pessoa vinculada à SCP que recebe doação, patrocínio ou investimento, uma vez que a última, por força do art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, é equiparada à pessoa jurídica.⁸⁶⁶ Por decorrência, concluiu-se na ocasião que incentivos fiscais aplicáveis a operações de natureza cultural não se estendem a investimento feito por sócio participante em SCP, dada a vedação do art. 9º da Lei n. 7505, de 02.07.1986, segundo o qual a doação, o patrocínio e o investimento não podem ser feitos pelo contribuinte a pessoa a ele vinculada, considerando-se vinculada, dentre outros, a pessoa jurídica da qual o contribuinte (doador, patrocinador ou investidor) seja titular, administrador, acionista ou sócio à data da operação ou nos doze meses anteriores.

6.3 Contribuição ao PIS e COFINS

No Capítulo 5, foi dito que o art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 equiparou a SCP à pessoa jurídica para fins do imposto de renda. A equiparação alcança também a contribuição ao PIS e a COFINS devidas no regime cumulativo. No entanto, a RFB afirma que a equiparação é extensível, também, às contribuições sociais devidas no regime não cumulativo. Explica-se.

O art. 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970, que instituiu a contribuição ao PIS⁸⁶⁷, e o art. 1º da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, que instituiu a COFINS, estabeleceram que o contribuinte dessas contribuições é a pessoa jurídica, conforme definido pela legislação do imposto de renda, isto é, considerando-se, inclusive, as equiparações previstas na legislação do referido imposto. Logo, não há dúvida de que, na vigência das referidas leis complementares, a SCP era equiparada à pessoa jurídica para fins de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, a Lei n. 9715, de 25.11.1998, dispo sobre a contribuição ao PIS, e fazendo remissão à Lei Complementar n. 7/70, confirmou que o referido tributo tinha como um de seus contribuintes a pessoa jurídica de direito privado e a que lhe fosse equiparada pela legislação do imposto de renda (art. 2º, inciso I).

⁸⁶⁶ CC. **Acórdão n. 103-19079, de 09 dez. 1997**. Brasília: CC, 3ª Câmara do 1º CC, 1997.

⁸⁶⁷ O item 5.3 da Instrução Normativa SRF n. 179/87 dispõe que a equiparação da SCP à pessoa jurídica é aplicável à contribuição ao PIS.

Com a edição da Lei 9718, de 27.11.1998, estabeleceu-se que a contribuição ao PIS e a COFINS têm como contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado (art. 2º). Em que pese a Lei n. 9718/98 não tenha feito alusão expressa à equiparação de pessoas ou entes à pessoa jurídica determinada pela legislação do imposto de renda, seu art. 2º requer que se observe a “legislação vigente”. Apesar de o art. 2º não explicitar a legislação a que se refere, é possível afirmar que a Lei Complementar n. 7/70, a Lei Complementar n. 70/91 e Lei n. 9715/98 devem ser observadas pelo contribuinte das citadas contribuições sociais. Esta afirmação é confirmada pelo art. 1º da Lei n. 9718, que faz remissão expressa à Lei Complementar n. 70/91 e ao art. 239 da Constituição Federal – o qual, por sua vez, ao tratar da contribuição ao PIS, faz referência expressa à Lei Complementar n. 7/70.⁸⁶⁸

A interpretação sistemática dessas normas, bem como a análise das remissões normativas acima referidas, evidenciam que a SCP é equiparada à pessoa jurídica para fins de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS no regime cumulativo, tendo em vista o disposto nos art. 1º e 2º da Lei n. 9718/98, art. 2º, inciso I, da Lei n. 9715/98, art. 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar n. 7/70, e art. 1º da Lei Complementar n. 70/91, os quais estabelecem que a ficção jurídica de equiparar a SCP à pessoa jurídica existente na legislação do imposto de renda é extensível àquelas contribuições sociais.

O mesmo não pode ser dito em relação à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime não cumulativo de sua incidência. Isso porque as Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003, que dispõem, respectivamente, sobre a contribuição ao PIS e a COFINS não cumulativas, instituíram regramento inteiramente novo a respeito da incidência dessas contribuições sociais, tratando de **todos os aspectos de sua hipótese de incidência tributária**, sendo certo que, ao cuidar do aspecto pessoal do fato gerador dos referidos tributos, o art. 1º de ambas as leis estabeleceu que o contribuinte é a pessoa jurídica que auferir receitas, sem remissão a qualquer outro dispositivo legal e sem referência à adoção do conceito de *contribuinte* da legislação do IRPJ. Corroborando essa afirmação, o art. 4º da Lei n. 10637 e o art. 5º da Lei n. 10833 dispõem, respectivamente, que o contribuinte da contribuição ao PIS e da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º das mesmas leis.

⁸⁶⁸ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3º deste artigo”.

Diferentemente do que ocorre no regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo de sua incidência, não há norma determinando que a definição de pessoa jurídica (contribuinte das contribuições sociais) seja colhida na legislação do imposto de renda.

Também não há no regime não cumulativo referência aos dispositivos contidos na legislação pretérita, especialmente no que se refere à Lei Complementar 7/70 e à Lei Complementar n. 70/91. Na verdade, as únicas normas que determinam, de forma expressa, a observância da legislação vigente são os art. 8º da Lei n. 10637 e 10 da Lei n. 10833. Contudo, esses dispositivos o fazem, não para que tal legislação seja aplicável às contribuições sociais não cumulativas, mas, sim, para determinar que certas pessoas ou receitas fiquem sujeitas à legislação anterior, isto é, à legislação de regência da contribuição ao PIS e a COFINS cumulativos, a qual não é extensível à disciplina das contribuições sociais regidas pelas Leis n. 10637 e 10833.

Quer dizer, as Leis n. 10637 e 10833, ao instituírem a não cumulatividade, não fizeram remissão ao regramento contido em outras leis a propósito do regime cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. As Leis n. 10637 e 10833 inauguraram regime novo, regulando por inteiro as contribuições sociais devidas na sistemática não cumulativa (base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, momento da ocorrência do fato gerador e prazo de vencimento), razão pela qual as disposições anteriores são inaplicáveis para esses tributos, embora permaneçam em vigor, em conformidade com o disposto no art. 2º, parágrafo 2º, da LINDB.

Nos termos do citado dispositivo, a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não tem o condão de revogar ou de modificar a lei anterior. Trata-se do que Sampaio Dória chamou de “coexistência harmônica” de leis sucessivas que, cuidando genérica ou especificamente da mesma matéria, não se entrecrocaram em suas regulamentações.⁸⁶⁹

As leis que disciplinam o regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS convivem harmonicamente com as leis que regulam a sistemática não cumulativa de sua incidência. Cuida-se, no entanto, de regimes distintos, com sistemáticas distintas de apuração e recolhimento das contribuições, bem assim com contribuintes igualmente distintos.

⁸⁶⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 47.

A despeito das considerações precedentes, a RFB tem estendido a equiparação da SCP à pessoa jurídica às contribuições sociais devidas no regime não cumulativo.⁸⁷⁰ Para a RFB, a equiparação tem assento no art. 1º, parágrafo 2º, da Lei Complementar n. 7/70, no art. 2º, inciso I, da Lei n. 9715/98, e no art. 1º da Lei Complementar n. 70/91 (art. 6º, parágrafo 2º, inciso III, da Instrução Normativa RFB n. 1911, de 11.10.2019). A aplicação da norma de equiparação à contribuição ao PIS devida no regime não cumulativo também consta dos art. 59 e 81 do Decreto n. 4524, de 17.12.2002, que consolidou a legislação das contribuições sociais existente até a data de sua edição. O acórdão n. 1201-001676, de 16.05.2017⁸⁷¹, da 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da 1ª Seção do CARF, em igual sentido, não acolheu pleito de contribuinte no sentido de que a equiparação não seria extensível à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime não cumulativo.

Assim, em que pesem as colocações anteriores acerca da inaplicabilidade da equiparação à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime não cumulativo, a equiparação da SCP à pessoa jurídica é aplicada pela RFB tanto às contribuições sociais devidas na sistemática cumulativa, como às apuradas no regime não cumulativo.

A equiparação, conforme explicado no Capítulo 5, tanto quanto ocorre com o IRPJ e a CSL, constitui critério de quantificação das contribuições. A consequência desse critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS – o que não aconteceria se, inexistindo equiparação, o sócio ostensivo fosse pessoa física, por exemplo. Tal tributação deve ocorrer em separado, não se misturando com os demais resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Receitas, créditos e débitos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com receitas, créditos e débitos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP.

Com efeito, as SCP são, para efeito de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS – senão no regime não cumulativo, certamente no regime cumulativo –, consideradas como unidades econômicas segregadas dos seus sócios ostensivos, com capacidade tributária independente e autônoma, o que traz consequências semelhantes

⁸⁷⁰ No mesmo sentido parece ser a opinião de João Luiz Coelho da Rocha, quem, já na vigência do regime não cumulativo da COFINS, afirma que contribuinte da contribuição social é a pessoa jurídica equiparada segundo a legislação do imposto de renda, por força do disposto no art. 1º da Lei Complementar n. 70/91 (ROCHA, João Luiz Coelho da. *Cofins, contribuintes, cumulatividade* – Elisão Lícita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 88, p. 46-51, 2003).

⁸⁷¹ CARF. **Acórdão n. 1201-001676, de 16 maio 2017**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

àquelas vistas no tópicos antecedentes deste Capítulo quando se examinou o IRPJ e a CSL, a saber:

– As receitas decorrentes do desenvolvimento da atividade da SCP devem ser oferecidas à tributação pelo sócio ostensivo no regime aplicável às pessoas jurídicas, mesmo que ele seja pessoa física⁸⁷²; se o sócio ostensivo for pessoa jurídica, a tributação daquelas receitas deve ocorrer em separado, não se somando às demais receitas por ele auferidas em outros negócios, distintos da SCP.

– Os débitos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como as retenções dessas contribuições, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já se os débitos e retenções estiverem vinculados a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e compensação somente poderão ser realizadas com tributos do próprio sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.⁸⁷³

– Os créditos apurados no regime não cumulativo sobre despesas, custos e encargos de depreciação e amortização (art. 3º das Leis n. 10637/02 e 10833/03), quando relacionados à consecução do objeto social da SCP, não podem ser aproveitados pelo sócio ostensivo na apuração de suas contribuições sociais devidas no regime não cumulativo, mas somente para apuração da contribuição ao PIS e da COFINS relativos à SCP; pela mesma razão, os créditos apurados pelo sócio ostensivo em suas atividades, não se comunicam com as contribuições sociais relacionadas às atividades da SCP.⁸⁷⁴

– A completa segregação dos resultados da SCP e dos resultados individuais de seus sócios, decorrente da equiparação ora estudada, também acarreta a possibilidade de a

⁸⁷² Como decorrência, o sócio ostensivo deve adotar e escriturar a EFD-Contribuições em relação às operações da SCP, ainda que não esteja obrigado a cumprir essas obrigações em relação às suas operações próprias (cf. SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n. 80, de 16 abr. 2012**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=80&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=80&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019).

⁸⁷³ Nesse sentido, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 202, de 18 jul. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101992>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

⁸⁷⁴ A segregação relativa aos créditos do regime não cumulativo só se justifica se for endossada a posição da RFB de que há equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de apuração e recolhimento das contribuições sociais não cumulativas.

SCP ser tributada por regimes alternativos de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS, como o RET.^{875,876}

– Na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, o sócio ostensivo não pode excluir ou deduzir os valores devidos ao sócio participante (art. 81 do Decreto n. 4524, de 17.12.2002, e art. 117 da Instrução Normativa RFB n. 1911, de 11.10.2019).⁸⁷⁷

– E os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos sob a forma de lucros (item 8 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987), os quais são isentos da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n. 9718, de 27.11.1998, e dos art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003.⁸⁷⁸

Registre-se que, para nós, não havendo equiparação da SCP à pessoa jurídica no regime não cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, o correto é considerar que as receitas auferidas em decorrência da consecução do objeto social da referida sociedade devem ser tributadas pelo sócio ostensivo – se pessoa jurídica – sem necessidade de sua segregação em relação às demais receitas auferidas fora da SCP, obedecendo-se, assim, ao regime de incidência dessas contribuições aplicável ao sócio ostensivo. Se o sócio ostensivo estiver submetido ao regime não cumulativo, os créditos apurados na forma dos art. 3º das Leis n. 10637 e 10833 poderão ser por ele aproveitados também sem qualquer segregação em relação aos demais créditos apurados fora da SCP. Já se o sócio ostensivo não estiver sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, por exemplo, por ser pessoa física, não deverá haver qualquer recolhimento das referidas contribuições sociais.

⁸⁷⁵ Nesse sentido, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁸⁷⁶ Sobre as vedações à adoção Simples Nacional, *vide* as considerações feitas no tópico 6.2.4 deste Capítulo.

⁸⁷⁷ SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, 2008, p. 90.

⁸⁷⁸ Sobre o tema, *vide* considerações adicionais no item 6.4.1 deste Capítulo.

6.4 Normas aplicáveis ao imposto de renda, à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS

6.4.1 A partilha de resultados na SCP: a isenção do imposto de renda, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os lucros ou dividendos distribuídos aos sócios

Foi visto anteriormente que os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios sob a forma de lucros ou dividendos (item 8 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987). Dada a equiparação prevista no art. 7º do Decreto-lei n. 2303, os sócios recebem o resultado líquido, já tributado e deduzido dos custos e despesas relativos ao empreendimento comum, que para fins tributários é tratado como lucro ou dividendo⁸⁷⁹, na forma do item 8 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987, sendo isento do imposto de renda, bem como da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, no caso de sócio pessoa jurídica, nos termos do art. 10 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, do art. 2º, parágrafo 1º, “c”, 4 e 5, da Lei n. 7689, de 15.12.1988, do art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n. 9718, de 27.11.1998, e dos art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003.⁸⁸⁰

Cumprе esclarecer que a isenção alcança a contribuição ao PIS e a COFINS apuradas no regime não cumulativo, não obstante para elas, a nosso ver, não haja norma de equiparação da SCP à pessoa jurídica, como visto no tópico anterior. Isso porque, em que pese a ausência de equiparação, os resultados positivos entregues aos sócios da SCP têm, sempre, natureza de lucro, dado que a SCP, conforme analisado no Capítulo 2, constitui verdadeiro contrato de sociedade. Enquanto lucros, os correspondentes valores são isentos das referidas contribuições.

A isenção, em qualquer caso, fica condicionada à demonstração de que os lucros foram apurados e demonstrados destacadamente dos resultados apurados pelo sócio ostensivo.⁸⁸¹

⁸⁷⁹ Cf. BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, 2007, p. 42.

⁸⁸⁰ Os valores pagos pelo sócio ostensivo ao sócio participante na forma pactuada no contrato de SCP não se qualifica como mútuo e, portanto, não se submete ao IOF (cf. CARF. **Acórdão n. 3201-004189, de 29 ago. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção do CARF, 2018).

⁸⁸¹ SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 11, de 15 jan. 2009**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71673>>. Acesso em: 08 jul. 2019.

Nas SCP, o lucro obtido pelo sócio ostensivo pode ser repartido em conformidade com os critérios de rateio livremente pactuados entre os sócios. É que o Código Civil não forneceu nenhum critério que deva nortear as partes na divisão e distribuição dos lucros relativos ao empreendimento. Logo, vigorando no direito privado a autonomia da vontade, as partes possuem liberdade para pactuar o funcionamento da SCP, no que se inclui, também, a forma de repartição dos resultados.

A afirmação de que as partes são livres para definir a partilha dos resultados provenientes da atividade empreendida pelo sócio ostensivo é confirmada a partir da interpretação conjunta dos art. 996, 997, inciso VII, e 1007 do Código Civil, conforme analisado no Capítulo 3.⁸⁸² A partilha pode se dar na proporção das contribuições em recursos ou bens para a sociedade feita por cada sócio⁸⁸³, ou segundo qualquer outro critério sobre o qual os sócios acordem.

Há, como se nota, liberdade para as partes estabelecerem os critérios que lhes aprouverem de repartição dos lucros. Qualquer que seja o critério, os lucros auferidos pelos sócios serão isentos do imposto de renda, bem como isentos, no caso de sócio pessoa jurídica, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do art. 10 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, do art. 2º, parágrafo 1º, “c”, 4 e 5, da Lei n. 7689, de 15.12.1988, do art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n. 9718, de 27.11.1998, e dos art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003.

É mister, em qualquer caso, que os sócios partilhem não só os ganhos, como também as perdas, sob pena de desvirtuamento da sociedade.^{884,885,886} Não fosse assim, o

⁸⁸² Nesse sentido, analisando especificamente a SCP, *vide*: RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019. No mesmo sentido, embora não se referindo à SCP, *vide*: SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n. 46, de 24 maio 2010**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65310>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁸⁸³ Nesse sentido, *vide*: RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 149; e RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019).

⁸⁸⁴ WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil**. v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 101.

⁸⁸⁵ Consoante notícia Arnoldo Wald, na Alemanha é admitida a exclusão do sócio ostensivo dos prejuízos do empreendimento, embora não seja autorizado o impedimento à percepção de lucros (*ibid.*, p. 102). A exclusão do sócio participante das perdas também pode ocorrer em Portugal, como destaca José Gabriel Assis de Almeida (ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 126).

⁸⁸⁶ Na omissão do contrato, a participação nas perdas deve ser calculada na mesma proporção de cada sócio nos lucros da SCP (cf. ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, 1972,

negócio jurídico entre sócios ostensivo e participante poderia ser qualificado como mera prestação de serviço, por exemplo.⁸⁸⁷ A qualificação do referido negócio jurídico como prestação de serviço também pode ocorrer se as partes não obedecerem aos critérios de repartição dos lucros convencionados no contrato.⁸⁸⁸ O mesmo pode acontecer se houver distribuição de lucros inexistentes ou fictícios, não escriturados⁸⁸⁹ ou oriundos de manobras contábeis.

Em todas as hipóteses aventadas no parágrafo anterior, os valores pagos aos sócios estarão sujeitos à tributação, conforme o caso, e a depender do regime de tributação a que se submeterem, pelo imposto de renda, pela CSL, pela contribuição ao PIS e pela COFINS.⁸⁹⁰

Sobre a distribuição de lucros inexistentes ou fictícios, o art. 1009 do Código Civil, cuidando das sociedades simples, estabelece que a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

Coerentemente com o art. 1009, o art. 201 da Lei n. 6404/76, na disciplina das sociedades anônimas, esclarece que os dividendos devem ser pagos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros.⁸⁹¹ O mesmo dispositivo ainda acrescenta que a distribuição de dividendos com inobservância dessas regras implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.⁸⁹² Os acionistas

p. 58; e WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; JUNQUEIRA NETO, Ruy de Mello. **Direito Societário aplicado**: baseado nos precedentes das câmaras reservadas de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 229).

⁸⁸⁷ Sobre o tema e seus reflexos tributários, *vide*: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário**: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397; e MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação**: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências. 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015, p. 70-75.

⁸⁸⁸ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019.

⁸⁸⁹ Após verificar o pagamento de lucros a sócios de SCP em montante superior ao existente, o acórdão n. 1401-003276, de 20.03.2019, determinou a tributação da operação pelo IRPF, de acordo com a tabela progressiva de sua incidência (CARF. **Acórdão n. 1401-003276, de 20 mar. 2019**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2019).

⁸⁹⁰ Sem prejuízo da incidência de contribuição previdenciária, em se tratando de sócio pessoa física, e de CIDE e PIS/COFINS-Importação, na hipótese de sócio pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior.

⁸⁹¹ No caso de ações preferenciais de sociedade anônima, os dividendos também podem ser imputados à conta de reserva de capital, nos termos do art. 201, *caput*, da Lei n. 6404.

⁸⁹² Nas sociedades anônimas, há crime punível de fraude e abuso na fundação ou administração de sociedade por ações, quando o diretor ou o gerente, na falta de balanço, em desacordo com este, ou mediante

não ficam obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido; mas é presumida a má-fé quando os dividendos tiverem sido distribuídos sem o levantamento de balanço ou em desacordo com os resultados deste.

As normas que disciplinam a distribuição de lucros fictícios ou inexistentes são aplicáveis, também, no que couber, às SCP. Explica-se.

É comum falar-se que a norma expressa nos art. 1009 do Código Civil e 201 da Lei n. 6404/76, ao vedar a distribuição de dividendos inexistentes ou fictícios, busca preservar o princípio da integridade do capital social, garantindo que os bens e direitos integrantes do patrimônio da pessoa jurídica superem o total das dívidas e obrigações que o gravam, em quantia ao menos igual à que é expressa pelo capital.⁸⁹³ Esse princípio, a rigor, não se aplica às SCP, ao menos não em toda sua extensão, quer porque elas não possuem capital social em sentido próprio, quer porque a responsabilidade perante credores, neste caso, é atribuída apenas ao sócio ostensivo, e não à sociedade – que é destituída de personalidade jurídica –, tampouco ao sócio participante, que não se obriga junto a terceiros, conforme analisado no Capítulo 3.

Ainda assim, a determinação de que os lucros não sejam distribuídos em excesso aplica-se, também, às SCP, porque o sócio ostensivo não pode pagar lucros inexistentes ou fictícios ao sócio participante. Se o fizer, o sócio ostensivo poderá comprometer seu patrimônio, em detrimento do direito de seus credores pessoais e sociais e das obrigações assumidas perante eles. O lucro pago indevidamente deverá ser devolvido pelo sócio participante, se o tiver recebido sabendo, ou tendo condições de saber, da irregularidade.

Se, no plano societário, a distribuição de lucros em excesso pode acarretar o dever dos sócios de devolverem a parcela excedente ou excessiva dos lucros, no plano tributário, a consequência desse ato é a tributação do excesso, conforme o caso, pelo imposto de renda, pela CSL, pela contribuição ao PIS e pela COFINS.⁸⁹⁴

A Instrução Normativa RFB n. 1700, de 14.03.2017, em seu art. 238, parágrafo 3º, tratando da norma de isenção do art. 10 da Lei n. 9249/95, determina que os lucros distribuídos em montante superior ao lucro do exercício sejam imputados aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, não sendo tributados pelo

balanço falso, distribui lucros ou dividendos fictícios, nos termos do art. 177, parágrafo 1º, inciso VI, do Código Penal.

⁸⁹³ Cf. BULGARELLI, Waldirio. **Manual das sociedades anônimas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 99.

⁸⁹⁴ Sem prejuízo da incidência de contribuição previdenciária, em se tratando de sócio pessoa física, e de CIDE e PIS/COFINS-Importação, na hipótese de sócio pessoa jurídica residente ou domiciliado no exterior.

imposto de renda.⁸⁹⁵ Se não houver lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação, podendo sujeitar-se ao IRRF à alíquota de 35%, se não for identificada a causa de seu pagamento (art. 238, parágrafo 4º).⁸⁹⁶

Cumpra esclarecer que não é considerada excedente a distribuição de lucro ocorrida antes do encerramento do exercício social, quando feita com lastro em balanços intercalares (lucros ou dividendos intercalares, distribuídos com base em balanço não aprovado em assembleia), ou quando a distribuição seja imputada à conta de lucros acumulados (lucros ou dividendos intermediários, distribuídos com base em balanço do exercício anterior, aprovado em assembleia).

A Lei n. 6404, nesse particular, afirma, em seu art. 204, que a pessoa jurídica que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizado pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço ou à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral. O mesmo dispositivo ainda autoriza que a pessoa jurídica levante balanço e distribua dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital.

Os dividendos distribuídos antes do término do exercício social, sejam intercalares (apurados em balanço levantado no decorrer do exercício, mas antes de aprovação assemblear) ou intermediários (apurados em balanço do exercício anterior, aprovado em assembleia), não constituem antecipação, sendo, pelo contrário, definitivos e irrevogáveis, não se sujeitando a confirmação no balanço anual⁸⁹⁷, nem se submetendo à

⁸⁹⁵ O acórdão n. 2101-002318, de 15.10.2013, da 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, chegou à mesma conclusão, cancelando autuação fiscal, porque demonstrado que os lucros distribuídos por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido eram passíveis de imputação a lucros acumulados (CARF. **Acórdão n. 2101-002318, de 15 out. 2013**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2013).

⁸⁹⁶ Somente poderá ser haver incidência do imposto à alíquota de 35% em situações excepcionais. O acórdão n. 2201-002443, de 16.7.2014, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, validou autuação fiscal que lançou IRRF à alíquota de 35%, exigindo-o da sociedade que teria feito pagamentos a seus sócios mesmo não havendo lucros no exercício ou lucros acumulados passíveis de distribuição. Mas, no caso, uma das razões que motivou a qualificação do fato como pagamento sem causa foi a demonstração de que os beneficiários dos pagamentos sequer poderiam ter recebido lucros, já que havia usufruto vitalício das quotas da sociedade em favor de terceira pessoa, a quem deveriam ser atribuídos os direitos econômicos das referidas quotas (id. **Acórdão n. 2201-002443, de 16 jul. 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2014).

⁸⁹⁷ Cf. EIZIRIK, Nelson. **A lei das S/A comentada**: Artigos 189 a 300. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 120.

devolução caso, no encerramento do exercício, seja apurado prejuízo contábil.^{898,899} Isso porque a distribuição é feita, nestes casos, com base nas demonstrações financeiras, portanto, à conta de balanço, que reflete os lucros existentes e, pois, passíveis de distribuição, constituindo crédito líquido do acionista, a partir de decisão regular quanto à sua distribuição.⁹⁰⁰

Assim, o sócio ostensivo deve calcular e escriturar o lucro por ele auferido no desempenho da atividade compreendida no objeto social da SCP, podendo distribuir ao sócio participante somente o lucro existente, *apurado* em escrituração regular e *pago* em consonância com os parâmetros de rateio de lucros, estabelecidos no respectivo acordo.

A distribuição de resultados da SCP, conforme aponta Nelson Eizirik, quando feita com base na metodologia acordada entre as partes, não pode ser qualificada como entrega de lucros fictícios ou inexistentes. Se a metodologia estabelecida entre as partes para efeito de atribuir determinado resultado ao sócio participante diferir dos preceitos contábeis aplicáveis às demais sociedades, isso não acarretará, segundo o autor, automaticamente, a distribuição de lucros fictícios, tampouco responsabilidade de administradores do sócio ostensivo, dada a liberdade que as partes têm de livremente pactuarem as bases de seu negócio.⁹⁰¹

A nosso ver, havendo lucro a distribuir apurado de acordo com a legislação societária e as normas contábeis e ocorrendo a distribuição em conformidade com o ajuste estabelecido entre os sócios da SCP, qualquer que seja esse ajuste, dada a liberdade das partes na pactuação relativa à partilha de resultados da sociedade, os valores pagos ao

⁸⁹⁸ Cf. CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas** – Artigos 138 a 205. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 717.

⁸⁹⁹ No mesmo sentido, citem-se: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 1251; LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969, p. 49; e TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. v. 2. São Paulo: Jose Bushatsky, 1979, p. 602-603. Em sentido oposto, mencione-se o acórdão n. 2202-001862, de 20.06.2012, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, o qual considerou antecipada, e não definitiva, a distribuição de lucros ocorrida antes do término do exercício social. De fato, analisando a tributação de lucros distribuídos a sócio (pessoa física) de sociedade tributada pelo lucro presumido, o acórdão declarou que a pessoa jurídica pode distribuir lucros antecipadamente, devendo ser verificado o excesso no encerramento do ano civil. A despeito disso, essas considerações do acórdão devem ser vistas com ressalvas, uma vez que, no caso concreto, foi comprovada a existência de lucros passíveis de distribuição antes do encerramento do ano civil (CARF. **Acórdão n. 2202-001862, de 20 jun. 2012**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2012). Em sentido oposto, mencione-se também o Parecer CVM/SJU n. 062/83, para o qual o dividendo pago semestralmente ou em menor periodicidade constitui adiantamento, estando sujeito à restituição na hipótese de apuração de prejuízo.

⁹⁰⁰ CARVALHOSA, Modesto, op. cit., p. 717.

⁹⁰¹ EIZIRIK, Nelson. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 756-757.

sócio participante, assim como os valores que o sócio ostensivo retiver para si, estarão isentos do imposto de renda, assim como estarão isentos, no caso de sócio pessoa jurídica, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS.

O regime tributário descrito no parágrafo anterior deverá ser alterado se a SCP for desqualificada, enquadrando-se a contribuição do sócio participante como prestação de serviços, como examinaremos a seguir a partir da análise de casos apreciados pelo CARF e pela RFB.⁹⁰²

6.4.1.1 Análise de caso: a desqualificação da SCP e a tributação dos lucros como contraprestação de serviços (acórdão n. 1103-001052, de 07.05.2014)

No acórdão n. 1103-001052, de 07.05.2014, a 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF manteve autos de infração de IRPJ, CSL, PIS e COFINS lançados pelo fisco sob a alegação de que, mediante o uso de SCP simulada, o contribuinte teria omitido receitas de prestação de serviços, qualificando-as como lucros não tributáveis por aqueles tributos, nos termos do art. 10 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, e art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n. 9718, de 27.11.1998, oriundos de sua participação na SCP como

⁹⁰² Os casos descritos nos próximos tópicos deste capítulo são exemplificativos. Há outras situações de desqualificação da SCP e seu enquadramento como prestação de serviço apreciadas pelo fisco e pela jurisprudência administrativa. Dentre elas, cite-se o acórdão n. 2102-002135, de 20.06.2012, da 1ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 2ª Seção do CARF, o qual, escorado na premissa de que os sócios participantes não podem executar o objeto social da SCP, decidiu que há simulação se as partes dizem constituir SCP para prestar serviços médicos, quando os sócios participantes – médicos ou pessoas jurídicas formadas por médicos – é que prestavam aqueles serviços, obrigando-se, a um só tempo, com o sócio ostensivo e junto a terceiros. Nesta SCP, a sócia ostensiva celebrava contratos para a prestação de serviços médicos com instituições que administravam planos de saúde, recebendo, em contrapartida, remuneração pelos serviços prestados pelos sócios participantes, que atendiam os clientes/conveniados dos planos de saúde, angariados pela sócia ostensiva. Na ocasião, manteve-se a exigência de multa de ofício e juros lançados isoladamente pela falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre os pagamentos feitos aos médicos ou sociedades médicas (CARF. **Acórdão n. 2102-002135, de 20 jun. 2012.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2012). Há outros acórdãos no mesmo sentido, analisando a mesma situação, ora mantendo a cobrança de multa de ofício e juros lançados isoladamente pela falta de retenção e recolhimento do IRRF, ora mantendo a exigência de IRPF sobre a remuneração auferida pelos médicos (cf. id. **Acórdão n. 2302-003091, de 19 mar. 2014.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2014; id. **Acórdão n. 2802-003065, de 13 ago. 2014.** Brasília: CARF, 2ª Turma Especial, 2ª Seção do CARF, 2014; e id. **Acórdão n. 2202-003134, de 29 jan. 2016.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2016). No sentido de que as referidas operações seriam irregulares, *vide*: TESSARI, Cláudio. Análise de caso real de autuação fiscal – sociedade em conta de participação (SCP) constituída com a finalidade de reduzir a carga tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 210, p. 19-31, 2013. Na defesa da regularidade da SCP constituída naqueles moldes, *vide*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços – desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 231, 2014, p. 145-164.

sócia participante.⁹⁰³ Especificamente em relação ao IRPJ e à CSL, a fiscalização arbitrou o lucro auferido pela contribuinte, sob a acusação de que, para o período autuado, o Livro Diário não possuía lançamentos contábeis, além de não ter sido apresentado Livro Razão.

A SCP analisada na ocasião era formada pelo contribuinte autuado, na qualidade de sócio participante, e por consórcio de empresas, constituído na forma dos art. 278 e 279 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, na condição de sócio ostensivo. O objeto social da SCP consistia na exploração de serviços de gestão comercial de sistema de abastecimento e distribuição de água do município de Balneário Camboriú, conforme atestado em instrumento de constituição da SCP, colacionado aos autos.

De acordo com as informações contidas no acórdão, o consórcio firmou contrato com a Prefeitura de Balneário Camboriú⁹⁰⁴, sendo, pois, dela credora pelas atividades de esgotamento sanitário, abastecimento e distribuição da água fornecidas à municipalidade. No entanto, por força do contrato de SCP, o sócio participante (contribuinte autuado) era responsável pela execução das citadas atividades, bem assim pelo fornecimento e disponibilização de produtos de informática que compunham a infraestrutura básica necessária à consecução de tais serviços. O sócio participante também era responsável por prestar serviços de atendimento ao público, suporte técnico e treinamento referentes aos sistemas de informática, inclusive para usuários da Prefeitura.⁹⁰⁵

Como o contrato com a Prefeitura foi firmado pelo consórcio, a remuneração dele proveniente era paga integralmente às empresas consorciadas, e não ao contribuinte autuado, não obstante o último desempenhasse algumas atividades diretamente à Prefeitura. Em razão disso, o consórcio, por meio de suas consorciadas, obrigou-se, no

⁹⁰³ CARF. **Acórdão n. 1103-001052, de 07 maio 2014**. Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

⁹⁰⁴ Muito embora não detenham personalidade jurídica, os consórcios possuem capacidade negocial, podendo figurar como partes contratantes. Como destacou Modesto Carvalhosa, o consórcio detém personalidade jurídico-processual e contractual (CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas** – Artigos 243 a 300. t. 2, v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 340). Na mesma direção, seguiu também Nelson Eizirik, quem acrescentou que, sempre que o consórcio contrair obrigações ou direitos em seu nome, sob o ponto de vista jurídico, as próprias consorciadas é que serão as partes contratantes, sendo a responsabilidade de cada uma estabelecida no contrato (EIZIRIK, Nelson. **A lei das S/A comentada**: Artigos 189 a 300. v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 559-560). Assim, dizer que o contrato foi celebrado com o consórcio é o mesmo que dizer que o contrato foi celebrado com as consorciadas, uma vez que elas, unidas em consórcio, é que executam as atividades objeto do contrato que deliberaram celebrar consorcialmente (cf. BARRETO, Aires Fernandino. **ISS – consórcio para obras de construção civil – solidariedade passiva das empresas consorciadas**. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, 1999, p. 179).

⁹⁰⁵ Sobre o uso da SCP para regular interesses privados em contratações públicas, bem como sobre os limites e condições para que isto aconteça, *vide*: SOUZA, Mariana Campos de. **Uso da sociedade em conta de participação para organizar interesses privados em contratações públicas**. 2017. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito dos Negócios). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, 2017.

contrato de constituição da SCP, a repassar parte da remuneração do mencionado contrato ao contribuinte autuado, o que fazia a título de distribuição de lucros sem tributação pelo IRPJ, pela CSL, pelo PIS e pela COFINS.

O CARF, endossando as afirmações da fiscalização, concluiu que a SCP seria simulada.⁹⁰⁶ Tratar-se-ia, nos termos da decisão, de simulação relativa. Para o acórdão, os termos do arranjo celebrado entre o consórcio (sócio ostensivo) e o contribuinte autuado (sócio participante) revelavam “insinceridade da causa da SCP” dada a incompatibilidade entre a causa intentada pelas partes (fim concreto) e a causa típica da SCP – consistente, na definição dada pelo acórdão, no fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo, com investimentos feitos pelo sócio participante, e a repartição dos resultados entre ambos os sócios.

Conforme os relatos extraídos do acórdão, restou configurada simulação relativa⁹⁰⁷, uma vez que o contribuinte autuado era quem prestava os serviços à Prefeitura, enquanto o consórcio funcionava como mero intermediário, repassando parte dos recursos pagos pela municipalidade ao contribuinte autuado. Esses seriam os fatos efetivamente realizados pelas partes, mas escamoteados mediante a SCP.

O acórdão também anotou que o caso não era albergado pela norma do art. 993, parágrafo único, do Código Civil, porquanto o sócio participante, mais do que tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, verdadeiramente executou o empreendimento junto a terceiros. Quer dizer, do ponto de vista da substância dos fatos praticados, o contribuinte autuado teria agido como sócio ostensivo do empreendimento, e não como sócio participante, ao contrário do que declaravam os documentos apresentados no processo.

A desconsideração da SCP, como dito, acarretou a tributação dos valores repassados ao contribuinte autuado pelo IRPJ, pela CSL, pelo PIS e pela COFINS, em decorrência de sua qualificação como remuneração pela prestação de serviço, e não como lucro.

⁹⁰⁶ Há debate doutrinário sobre a possibilidade de simulação na constituição de sociedade, ou somente em cláusulas de seu estatuto ou contrato social, ou em atos subsequentes à sua constituição, como subscrição e integralização de quotas ou ações. Esse debate aparece, geralmente, nas sociedades personificadas. Pela existência de simulação na constituição da sociedade, *vide*: ASCARELLI, Tullio. Natureza do contrato de sociedade – A simulação nas sociedades por quotas. **Ensaio e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 167-175. Pela impossibilidade de caracterização da simulação na constituição da sociedade, *vide*: ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 204-214; e SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 30, 2014, p. 272-273.

⁹⁰⁷ Sobre o conceito de *simulação relativa*, *vide* considerações no tópico 6.2.4.1. deste capítulo.

Tem razão o acórdão quando afirma que a SCP constituída pelas partes não atendia ao disposto no art. 993, parágrafo único, do Código Civil. Não é característico dessa modalidade associativa que o sócio participante se obrigue junto a terceiro, conforme analisado no Capítulo 3. Sua obrigação, seu vínculo, é com o sócio ostensivo. O não engajamento do sócio participante com terceiros constitui um dos elementos representativos da causa jurídica da SCP. Logo, para atender à causa do referido contrato, ou tal engajamento acontece em caráter excepcional, gerando, em função dessa excepcionalidade, a solidariedade do sócio participante com o sócio ostensivo pelas obrigações em que intervier, ou o sócio participante figura, perante terceiros, como subordinado ou mandatário do sócio ostensivo, que é o verdadeiro titular da empresa, contrata e pode acionar terceiros ou ser por eles acionado em juízo.⁹⁰⁸

Os fatos narrados pelo acórdão ora analisado demonstram que o envolvimento do sócio participante com o mercado não era excepcional, assim como demonstram que o sócio participante não atuava na condição de subordinado ou mandatário do sócio ostensivo⁹⁰⁹, a revelar que as partes não contrataram SCP, tendo, na verdade, buscado esconder os fatos efetivamente praticados (dissimulados) mediante a constituição da referida sociedade.

Além disso, a partir da descrição do acórdão, o sócio participante não se alternava, eventualmente, naquela posição e na de sócio ostensivo, como é permitido que ocorra, na forma examinada no Capítulo 3. Aparentemente, o sócio chamado de participante era ostensivo, na medida em que integrava a relação comercial estabelecida com a Prefeitura.

O contrato, como se nota, não era plurilateral, como era necessário que fosse, nos termos vistos no Capítulo 2, mas, sim, bilateral, porque, de acordo com os relatos extraídos do acórdão, o consórcio (sócio ostensivo) e o contribuinte autuado (sócio participante) contrataram com a Prefeitura, convencionando remuneração pelos serviços entregues à última, conquanto formalmente os instrumentos não descrevessem nem qualificassem os fatos dessa maneira.

⁹⁰⁸ LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 105.

⁹⁰⁹ Em sentido oposto, embora examinando situação diversa, mencione-se o acórdão n. 1401-002823, de 14.08.2018, no qual o CARF validou a constituição de SCP em que professores (sócios participantes) contribuam com seus serviços e expertise, interagindo com terceiros (alunos), ao ministrarem aulas e resolverem dúvidas em cursos *on-line*, oferecidos pelo sócio ostensivo. Constatou-se, na ocasião, que os professores participavam, também, dos prejuízos – o que, como visto acima, é essencial para que o negócio seja qualificado sociedade (CARF. **Acórdão n. 1401-002823, de 14 ago. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018).

6.4.1.2 Análise de caso: uso da SCP para segregar resultados, viabilizar a distribuição de lucros isentos e impedir a aplicação do adicional de IRPJ de 10% (Solução de Consulta COSIT n. 142, de 19.09.2018)

Na Solução de Consulta COSIT n. 142, de 19.09.2018⁹¹⁰, relata-se que uma sociedade de advogados constituiu com outra sociedade de advogados três SCP. Nas três SCP, a primeira sociedade de advogados figurava como sócia participante, enquanto a outra sociedade de advogados figurava como sócia ostensiva. O objeto das três SCP era similar, consistindo na prestação de serviços advocatícios pelo sócio ostensivo, que responderia ilimitadamente pelos danos causados ao cliente, cabendo ao sócio participante atuar de forma subsidiária ao sócio ostensivo em processo administrativo em trâmite no CARF, auxiliando-o no acompanhamento e na elaboração de estratégias processuais e, eventualmente, na elaboração de peças processuais e pareceres jurídicos e em sustentação oral. Cada SCP tinha por objeto um processo administrativo. Essa era a distinção de seus objetos.

O contribuinte consulente (sociedade de advogados qualificada como sócia participante das SCP) indagou ao fisco se seria possível a formação de SCP em que o sócio participante contribui com serviços, bem como indagou se os valores que receberia em decorrência da partilha de resultados da SCP seriam isentos do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ao analisar a consulta que lhe foi dirigida, a RFB entendeu que os contratos de SCP não se conformavam à disciplina jurídica do instituto, notadamente porque não observavam o disposto no art. 991 do Código Civil de 2002.

De acordo com a RFB, os contratos de SCP teriam sido firmados pela sócia ostensiva e pela sócia participante com o cliente cuja defesa seria feita na esfera administrativa. O cliente teria sido qualificado em tais contratos como interveniente anuente. Para a RFB, como os contratos celebrados entre as partes teriam determinado a colaboração recíproca pelas sócias ostensiva e participante perante o cliente, tal ajuste não atenderia ao art. 991 do Código Civil de 2002, uma vez que tanto a sócia ostensiva como a sócia participante obrigavam-se perante o cliente, quando o correto seria o exercício da atividade em nome e sob exclusiva responsabilidade do sócio ostensivo.

⁹¹⁰ RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 142, 19 set. 2018**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95201>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

Segundo a RFB, teria ocorrido utilização indevida da SCP, uma vez que o objeto social foi exercido com personalidade pela sócia participante, que teve relação direta e pessoal com o cliente, o que seria incompatível com o art. 991 do Código Civil de 2002. Para a RFB, a natureza jurídica da relação estabelecida entre as partes seria de prestação de serviços, e não de SCP, recebendo a sócia participante, em contrapartida de sua atividade, remuneração sujeita à incidência de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, e não lucros isentos desses tributos.

A RFB ainda sustentou que a constituição de três SCP acarretaria outra economia tributária consistente na inaplicabilidade da alíquota adicional de IRPJ de 10%. A alíquota do IRPJ, como explicado na ocasião, é de 15%, mas a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência de adicional de IRPJ à alíquota de 10%, nos termos do art. 3º da Lei n. 9249, de 26.12.1995. No caso analisado pela RFB, se a sócia participante apurasse lucro real, presumido ou arbitrado em valor superior ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, computando os valores relativos à sua participação nos negócios descritos na consulta como receitas oriundas da prestação de serviços advocatícios, e não como lucros de SCP, o adicional de IRPJ de 10% incidiria sobre a totalidade da base de cálculo resultante da mencionada participação, e não somente sobre o montante que excedesse o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração.

A RFB concluiu haver abuso de formas com a finalidade de dissimular ou desfigurar os elementos constitutivos da obrigação tributária, qualificando como distribuição de lucros o que, em realidade, constitui remuneração por serviços prestados. Haveria, segundo a RFB, divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, tendo em vista a falta de equivalência entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial.

São controvertidas a aceção e a adoção, no Brasil, do abuso de forma.⁹¹¹ Seja como for, em que pese tenha sustentado a existência de abuso de forma, a RFB parece ter

⁹¹¹ Sobre o tema, *vide*: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 239-246; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 199-207; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 765-772; e OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. v. 13. São Paulo: Coedição Centro de Extensão Universitária - CEU e Resenha Tributária, 1988, p. 155. Pela neutralização dos efeitos tributários de estruturas praticadas com abuso de forma, a despeito de este vício não ser enquadrado como ato ilícito pelo ordenamento pátrio, *vide*: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 215.

entrevisto, no caso, simulação relativa (dissimulação)⁹¹², reputando terem as partes firmado contrato de prestação de serviços, nomeando-o, no entanto, indevidamente, como SCP. Constatada a presença desse vício, a RFB efetuou um processo de qualificação da realidade, realizado mediante adequada interpretação e aplicação da legislação de regência da matéria.⁹¹³ Com isso, a RFB empreendeu a requalificação do negócio simulado pelas partes (SCP), reconduzindo-o à disciplina do negócio jurídico dissimulado, é dizer, daquele verdadeiramente celebrado entre elas (contrato de prestação de serviços).

Para nós, a conclusão da RFB foi correta, na medida em que não é característico da SCP que o sócio participante se obrigue junto a terceiro. Sua obrigação, seu vínculo, é com o sócio ostensivo, como demonstrado no Capítulo 3, bem assim na análise de caso efetuada no tópico anterior. O não engajamento do sócio participante com terceiros constitui um dos elementos representativos da causa jurídica da SCP.

Na hipótese de existir engajamento do sócio participante, em seu nome, junto a terceiro em caráter habitual, e não excepcional⁹¹⁴, desnaturada estará a SCP, como nos parece, a partir dos relatos descritos acima, terem restado desnaturadas as SCP analisadas na Solução de Consulta COSIT n. 142/18, tendo em vista que a sócia participante se obrigou em conjunto com a sócia ostensiva perante o cliente contratante de serviços advocatícios.

O contrato, como se nota, não era plurilateral, como era necessário que fosse, consoante analisado no Capítulo 2, mas bilateral, porque, segundo os relatos extraídos da solução de consulta, a sócia ostensiva e a sócia participante contrataram, em conjunto, com o cliente, obrigando-se à prestação de serviços advocatícios em contrapartida de remuneração.

Tendo o cliente contratado também com a sócia participante, eventual cláusula contratual atribuindo responsabilidade exclusiva à sócia ostensiva, na forma determinada pelo art. 991 do Código Civil de 2002, seria vedada, seja porque o art. 993, parágrafo único, do Código Civil de 2002 estabelece que o sócio participante responde solidariamente com o sócio ostensivo nas relações com terceiros em que intervier, seja

⁹¹² Sobre o conceito de *simulação relativa*, vide considerações no tópico 6.2.4.1 deste capítulo.

⁹¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 612.

⁹¹⁴ Em sentido oposto, embora examinando situação diversa, mencione-se o acórdão n. 1401-002823, de 14.08.2018, no qual o CARF validou a constituição de SCP em que professores (sócios participantes) contribuíssem com seus serviços e expertise, interagindo com terceiros (alunos), ao ministrarem aulas e resolverem dúvidas em cursos online, oferecidos pelo sócio ostensivo. Constatou-se, na ocasião, que os professores participavam, também, dos prejuízos - o que, como visto acima, é essencial para que o negócio seja qualificado sociedade (CARF. **Acórdão n. 1401-002823, de 14 ago. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018).

porque o art. 17 da Lei n. 8906, de 04.07.1994 (Estatuto da Advocacia), estabelece que a sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia.⁹¹⁵ O fato de haver responsabilidade – subsidiária e/ou solidária – do sócio participante, nos termos dos dispositivos ora referidos, constitui mais uma demonstração de que o contrato celebrado entre as partes era de prestação de serviços, e não SCP.

6.4.2 ADI SRF n. 14, de 04.05.2004: pool hoteleiro

Consoante relata Rogério Ramires, a exploração comercial dos segmentos de *pool* hoteleiro, *flat*, *apart-hotel*, *condo-hotel*, *shopping center* e locação de salas comerciais ocorre, comumente, por meio de SCP, pois, com isso, os proprietários das unidades imobiliárias (sócios participantes) não se obrigam perante terceiros, isto é, perante aqueles que usufruem dos respectivos empreendimentos (hóspedes, lojistas, moradores, profissionais liberais, proprietários de escritórios e consultórios etc.).⁹¹⁶

Além da adequação do tipo societário ao aludido empreendimento, segundo Rogério Ramires, a regulamentação aplicável àquele setor também motivou o aumento do uso da SCP. Conforme destaca o autor, com a edição da Deliberação Normativa EMBRATUR n. 433/02, a qual determinou que os empreendimentos ou estabelecimentos que explorem ou administrem a prestação de serviços de hospedagem e outros serviços oferecidos a hóspedes devem efetuar cadastro e ser administrados por empresas hoteleiras que adotem “procedimentos operacionais e jurídicos que não prejudiquem as isenções fiscais, tributárias, de serviços públicos e de posturas legais entre todos os meios de hospedagem” (art. 4º), a exploração do segmento de meios de hospedagem passou a ocorrer prioritariamente por meio de SCP. Como decorrência disto, a RFB editou norma tratando da tributação da SCP no segmento hoteleiro. Trata-se do ADI SRF n. 14/04.⁹¹⁷

⁹¹⁵ Na Solução de Consulta RFB n. 59, de 27.02.2019, a RFB entendeu não ser possível desempenhar atividade advocatícia por meio de SCP, em razão de o art. 15, *caput*, da Lei n. 8906/94 estabelecer que os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, não aludindo à figura da SCP. Por esse motivo, a RFB concluiu que os lucros distribuídos aos sócios participantes não seriam isentos do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS (RFB. **Solução de Consulta COSIT n. 59, de 27 fev. 2019**. Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99170>>. Acesso em: 02 maio 2019).

⁹¹⁶ RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013, p. 130.

⁹¹⁷ *Ibid.*, loc. cit.

Nos termos do ADI SRF n. 14/04, no sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias, conhecido como *pool* hoteleiro, constitui-se, independentemente de qualquer formalidade, SCP com o objetivo de lucro comum, figurando a administradora (empresa hoteleira) como sócia ostensiva e os proprietários das unidades imobiliárias como sócios participantes (artigo único, *caput*).⁹¹⁸

Como decorrência do entendimento manifestado no ADI e tendo em vista o disposto no art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86, os resultados oriundos de *pool* hoteleiro, segundo o mesmo ADI, devem ser tributados sob o regime aplicável às pessoas jurídicas, para efeito de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS (artigo único, parágrafo 1º).

O ADI SRF n. 14/04 esclarece que devem ser considerados, exemplificativamente, como receitas ou resultados próprios da SCP: as diárias, semanadas ou aluguéis, relativos às unidades integrantes do *pool* hoteleiro, inclusive de áreas de restaurantes, salão de convenções, lojas, etc., também integrantes do sistema de locação conjunta; os preços dos serviços prestados, os impostos e taxas incidentes sobre os imóveis, e os demais encargos locatícios, se cobrados, pela administradora, destacadamente das diárias, semanadas ou aluguéis; as indenizações recebidas por extravios e danos causados às unidades; as multas e juros de mora; e o resultado das aplicações dos saldos financeiros da sociedade (artigo único, parágrafo 3º).

Por fim, o ADI determina que a administradora (empresa hoteleira), na qualidade de sócia ostensiva, é responsável pelo recolhimento dos tributos devidos pela SCP, sem prejuízo do recolhimento do imposto e das contribuições incidentes sobre suas próprias receitas ou resultados (artigo único, parágrafo 4º).

De acordo com a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 30, de 09.02.2012⁹¹⁹, quando caracterizada a SCP, a relação jurídica entre os proprietários das unidades imobiliárias e a empresa hoteleira não é a de mandato. Também não há intermediação, como ocorre na administração convencional de imóveis. Cuida-se de sociedade, que confere aos sócios o direito à participação nos resultados comuns, isto é, nos lucros e nas perdas comuns. Para a 8ª Região Fiscal, se o contrato celebrado entre as partes, ainda que

⁹¹⁸ Sobre o ADI SRF n. 14/04, *vide*: FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 566-567.

⁹¹⁹ SRF. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 8, de 09 fev. 2012**. Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84655>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

denominado de *pool*, estabelecer como remuneração o pagamento de um valor fixo mensal acrescido de participação variável calculada sobre o resultado líquido positivo mensal da exploração de todas as unidades que compõem o empreendimento, não haverá SCP. O fisco tem razão, pois, como visto nos Capítulos 2 e 3, é da essência do contrato de sociedade, compondo sua causa jurídica, a partilha entre os sócios não só de lucros, como também das perdas, o que não se verificou, segundo relatado, no caso descrito pela citada solução de consulta.

6.4.2.1 Análise de caso: a qualificação de contrato de prestação de serviços como SCP em decorrência do ADI SRF n. 14/04 (acórdão n. 1202-001011, de 07.08.2013)

Sobre a validade da interpretação manifestada pelo fisco federal no ADI SRF n. 14/04, registre-se o acórdão n. 1202-001011, de 7.8.2013, a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF⁹²⁰.

No referido acórdão, acolheu-se a acusação do fisco de que a empresa recorrente – do ramo hoteleiro – teria se engajado em SCP com proprietários de unidades imobiliárias integrantes de um *pool* hoteleiro, conquanto o contrato celebrado entre as partes não aludisse àquela figura societária, mas, sim, à prestação de serviços de administração de bens.

Não obstante ainda não estivesse em vigor à época dos fatos, o fisco aplicou ao caso analisado o disposto no ADI SRF n. 14.

O fisco sustentou que, ao não atribuir ao aludido empreendimento a natureza de SCP, mas, sim, de prestação de serviço de administração de bens, a empresa recorrente acabou reduzindo a carga tributária (IRPJ e CSL) incidente sobre a operação, uma vez que os valores por ela remetidos aos proprietários das unidades imobiliárias – pessoas físicas – ou não eram tributados, por estarem enquadrados na faixa de isenção do imposto de renda, ou eram tributados a alíquotas variáveis entre 15% e 27,5%, podendo ser inferiores às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas – às quais a SCP é equiparada para fins de IRPJ e CSL – de 25% de IRPJ (15% e adicional de 10%, se cabível) e de 9% de CSL.

O agente fiscal constatou, em seu procedimento de fiscalização, que sobre a maior parte dos valores pagos aos proprietários das unidades imobiliárias não houve incidência do imposto de renda, dado seu enquadramento na faixa de isenção.

⁹²⁰ CARF. Acórdão n. 1202-001011, de 07 ago. 2013. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2013.

Após avaliar o instrumento contratual celebrado entre as partes, o CARF verificou que, enquanto os proprietários recebiam o resultado decorrente da locação das unidades imobiliárias e da exploração de outros serviços prestados, descontados os custos e despesas relativos à atividade, a administradora era responsável pela gestão e conseguinte locação dos imóveis objeto do *pool* e pela apuração dos resultados compartilhados entre as partes.

Com base nesses fatos e considerando que a SCP independe de qualquer formalidade, podendo provar-se por todos os meios de direito, na forma do art. 992 do Código Civil, o CARF concluiu que a relação jurídica estabelecida entre a empresa administradora do *pool* hoteleiro e os proprietários das unidades imobiliárias corresponderia à definição de SCP, não obstante a forma de contratação celebrada entre as partes tenha sido diversa. A administradora, para o CARF, era a sócia ostensiva, responsável pelo exercício do objeto social junto a terceiros, enquanto os proprietários eram os sócios participantes, recebendo os resultados que lhe competiam.

Assim, o CARF manteve a autuação fiscal, afirmando, em adição às demais considerações, que o ADI SRF n. 14/04 tem caráter interpretativo, podendo ser aplicado retroativamente, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Note-se que, no caso ora narrado, as partes não contrataram SCP no instrumento contratual que formalizaram entre si. Contrataram, na verdade, serviço de administração de bens, o que, segundo a fiscalização, não atendia à efetiva substância do negócio jurídico praticado, tendo em vista a presença, no seu entender, dos requisitos necessários à configuração de uma SCP. Assim, por entrever que a qualificação do contrato seria indevida e, mais, que dela teria resultado a redução de tributo, o fisco lavrou auto de infração, para exigir o IRPJ da administradora (sócia ostensiva da SCP).

Não houve qualquer acusação de simulação, de abuso, ou de outra irregularidade. Houve, na verdade, mera requalificação dos fatos. Por esse procedimento, como explicou Alberto Xavier, determina-se “se as notas ou características de um certo ato ou negócio jurídico concreto se enquadram no conceito de ato ou negócio jurídico consagrado no tipo legal tributário”⁹²¹. O fisco, segundo o autor português, está vinculado aos efetivos efeitos jurídicos dos atos ou negócios praticados pelos particulares, embora não esteja vinculado à qualificação ou ao *nomen iuris* atribuído pelos mesmos particulares aos seus atos. Logo, o fisco tem o poder-dever de requalificar os atos dos particulares, em conformidade com o

⁹²¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 36.

que o autor chamou de “verdade material jurídica”, abandonando a nomenclatura ou caracterização dada pelas partes quando isso se mostrar necessário.⁹²²

A requalificação em hipóteses como aquela analisada no acórdão n. 1202-001011 não constitui correção ou eliminação de simulação. Em situações dessa natureza, há mero erro de denominação ou de qualificação, e não vontade das partes de escamotear, ou enganar – característica da simulação, como referido anteriormente. O erro, nesses casos, deve ser corrigido pela regra de hermenêutica segundo a qual, na interpretação dos negócios jurídicos, deve atender-se à vontade das partes, e não às palavras ou expressões empregadas nos respectivos instrumentos.⁹²³

A despeito dessas observações, parece-nos que a requalificação empreendida pelo fisco no caso objeto do acórdão n. 1202-001011 não tinha lugar. É que, embora a administração do “*pool* hoteleiro” possa ser operacionalizada pelas partes mediante a constituição de uma SCP, tal atividade pode igualmente ser compatível com o contrato de prestação de serviços escolhido e celebrado pelas partes, ou até mesmo com o contrato de locação, a depender das condições de cada ajuste.

A qualificação é a recondução de um contrato a um tipo contratual, por meio da constatação da presença de todos os elementos essenciais do tipo, disso fazendo emergir, como efeito jurídico, a disciplina contratual completa relativa àquele tipo.⁹²⁴ Na qualificação, exerce-se “um juízo predicativo que tem como objeto um contrato concretamente celebrado e que tem como conteúdo a correspondência de um contrato a um ou mais tipos, bem como o grau e o modo de ser dessa correspondência”⁹²⁵.

Presentes todos os elementos essenciais do tipo e atendida sua causa jurídica, os interessados podem adotá-lo, em detrimento de outro tipo contratual cujos elementos essenciais e cuja causa jurídica também seriam observados, caso os interessados tivessem optado por sua adoção. Isso ocorre na medida em que os ajustes das partes podem se amoldar a mais de um tipo contratual, até porque o juízo predicativo de qualificação não requer correspondência exata e total entre o caso e o tipo, mas, sim, “um juízo graduável e ponderado de maior ou menor correspondência”⁹²⁶.

No caso objeto do acórdão n. 1202-001011, não há elementos suficientes para afirmar ter havido erro de denominação que justificasse a requalificação empreendida pelo

⁹²² XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 37.

⁹²³ Ibid., p. 37-38.

⁹²⁴ VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 166.

⁹²⁵ Ibid., loc. cit.

⁹²⁶ Ibid., p. 172-173.

fisco. O negócio celebrado, possivelmente, amoldava-se a mais de um tipo contratual, tendo as partes escolhido um deles (contrato de prestação de serviços), atendendo ao seu regime jurídico e à sua causa jurídica (entrega de serviço mediante retribuição).

Segundo Ricardo Lacaz Martins, o entendimento da RFB materializado no ADI SRF n. 14/04 não encontra suporte na manifestação de vontade dos proprietários que, ao firmarem contratos de administração conjunta, não têm a intenção de associar-se sob a forma de SCP, pelo que, acrescenta o autor, o mais correto seria reconhecer a natureza jurídica da receita como locação.⁹²⁷

O Conselheiro Rafael Correia Fuso, no mesmo sentido, apresentou declaração de voto no acórdão n. 1202-001011 discordando da conclusão da Turma para afirmar que o ADI seria ilegal, uma vez que se faz necessário avaliar o *animus societatis*, o que significa dizer que ninguém é obrigado a se associar mediante algum tipo societário, sendo esta “uma faculdade do contribuinte, e não uma condição ou obrigação imposta pela legislação fiscal”.

Ricardo Mariz de Oliveira, pronunciando-se sobre a legalidade do ADI SRF n. 14, e não sobre o acórdão ora referido, afirmou que a manifestação do fisco federal não é, a princípio, ilegal, quando considera haver SCP mesmo sem a existência de instrumento formal, uma vez que (i) os contratos dessa natureza são válidos independentemente da sua redução a instrumentos escritos, tanto que o art. 992 do Código Civil dispõe que a SCP independe de qualquer formalidade, podendo ser provada por qualquer meio de direito; (ii) na essência, os procedimentos adotados em *pools* hoteleiros constituem SCP; e (iii) a não qualificação desse empreendimento econômico como SCP pode resultar em sua caracterização como sociedade em comum). A despeito dessas considerações sobre o ADI SRF n. 14, o próprio autor afirmou que cada caso deve ser avaliado à luz de suas características e circunstâncias, de modo a permitir o correto enquadramento do negócio empreendido pelas partes.⁹²⁸

Para nós, a qualificação dada pelo ADI SRF n. 14/04 só deve ser adotada se as partes, realmente, tiverem contratado SCP. Deve, portanto, prevalecer o tipo contratual eleito pelas partes, desde que o empreendimento por elas executado seja compatível com o regime jurídico e com a causa jurídica do tipo escolhido. Em se tratando de negócio atípico, sua qualificação como SCP ou sociedade em comum somente estará autorizada se

⁹²⁷ MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 250-251.

⁹²⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento IV.5. v. 2. São Paulo: IOB, 2014.

identificado que as partes, de fato, desejaram unir-se em sociedade para o atingimento de um fim comum.

Para arrematar, cumpre destacar que o argumento da fiscalização, descrito no acórdão n. 1202-001011, de que teria havido redução de tributo é questionável, uma vez que, se as partes tivessem contratado SCP e se, de conseguinte, o sócio ostensivo tivesse submetido os resultados correspondentes à tributação segundo o lucro presumido, como admite a Instrução Normativa SRF n. 31, possivelmente não teria havido a redução de tributo aventada pelo fisco. Este tema foi submetido à apreciação do CARF na ocasião, mas acabou rechaçado sob o equivocado argumento de que o lucro presumido é uma faculdade colocada à disposição do contribuinte, não tendo havido opção da administradora do *pool* por essa sistemática.

A opção referida acima certamente não ocorreu, na medida em que, como dito, a empresa não qualificou os seus negócios como SCP, o que a impedia – segundo a qualificação jurídica que julgou correta – de tributá-los separadamente e em conformidade com o lucro presumido. Não havendo constituição de SCP, a receita da administradora do *pool* – pessoa jurídica – tem natureza de receita de administração, e não de lucro isento do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, e os rendimentos dos proprietários de imóveis – pessoas físicas – têm natureza de rendimentos de exploração de imóveis, e não de lucro isento do imposto de renda⁹²⁹, o que coloca em dúvida a afirmação do fisco de que, no caso analisado pelo acórdão n. 1202-001011, as partes teriam buscado economizar tributos.

6.5 Considerações finais

Neste capítulo, viu-se que a equiparação da SCP à pessoa jurídica constitui critério de apuração do IRPJ, CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, cuja consequência é que os resultados da sociedade devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda e da receita aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas,

⁹²⁹ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP. Isso significa dizer, em resumo, que:

– As receitas e a renda oriundas do desenvolvimento da atividade da SCP devem ser oferecidas à tributação pelo sócio ostensivo no regime aplicável às pessoas jurídicas, mesmo que ele seja pessoa física; se o sócio ostensivo for pessoa jurídica, a tributação daquelas receitas deve ocorrer em separado, não se somando aos demais rendimentos, renda, ganhos e receitas por ele auferidas em outros negócios, distintos da SCP.

– Os indébitos tributários do IRPJ, da CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas no regime cumulativo, bem como as retenções desses tributos, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já se os indébitos e retenções estiverem vinculados a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e compensação somente poderão ser realizadas com tributos do próprio sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.

– E a completa segregação dos resultados da SCP e dos resultados individuais de seus sócios, decorrente da equiparação, também acarreta a possibilidade de a SCP ser tributada por regimes alternativos de tributação do IRPJ e da CSL e da contribuição ao PIS e da COFINS devidas na sistemática cumulativa, como o RET.

7 CONCLUSÃO

Neste trabalho, demonstramos que a SCP constitui modalidade associativa, destituída de personalidade jurídica, que se perfaz mediante contrato, celebrado entre seus sócios, os quais conjugam aptidões, recursos e esforços, de tal sorte a viabilizar que o sócio ostensivo, externamente, e sob seu nome individual, obrigue-se junto a terceiros, desempenhando a atividade constitutiva do objeto social da sociedade.

No Capítulo 2, viu-se haver controvérsia, no Brasil e no exterior, sobre a natureza jurídica da SCP. Demonstramos que, embora haja quem lhe atribua a natureza de contrato de investimento ou de participação, refutando seu caráter societário, para nós, entre seus sócios, isto é, internamente, a SCP é contrato de sociedade, como declarado pelo Código Civil de 2002 e pelo Código Comercial de 1850.

A SCP constitui contrato de sociedade, na medida em que une pessoas dedicadas e dirigidas a um fim comum, para o que elas estabelecem direitos e deveres recíprocos, mediante conjugação de esforços, recursos e aptidões, tudo de modo a que, afinal, partilhem os lucros e prejuízos da atividade.

Ser contrato de sociedade significa dizer, por decorrência, que a SCP é contrato plurilateral, associativo, de cooperação e colaboração.

O contrato de SCP é acordo de caráter plurilateral, porque as partes se associam, cooperando entre si mediante união de esforços, aptidões, bens e recursos em busca de um objetivo comum, consistente na realização do empreendimento, em nome e sob a exclusiva responsabilidade do sócio ostensivo. Há, pois, direitos e obrigações recíprocos de todos e entre todos os sócios, que convergem em torno do escopo comum.

A SCP é também um contrato associativo ou de organização. Essa categorização, como se demonstrou neste trabalho, aparece em substituição à divisão dos contratos em plurilaterais e bilaterais (teoria contratualista), pois tal divisão, de acordo com os defensores do contrato associativo, seria meramente formal, mostrando-se insuficiente para a compreensão e regulação do fenômeno societário, o qual não se resolveria pela identificação de um escopo comum ou pela aplicação de princípios e conceitos próprios da teoria geral dos contratos. Mesmo que se refute a qualificação da sociedade como um contrato plurilateral, para situá-la entre os contratos associativos ou de organização, a SCP enquadra-se como tal, e não como contrato de escambo ou de troca. De fato, a SCP insere-se dentre os contratos associativos, porque nela identifica-se uma organização interna –

nunca externa – formada entre os sócios, que coordenam seus atos com vistas a uma mesma direção final.

A SCP é, ainda, um contrato de cooperação e colaboração. É que os sócios da SCP nutrem um pensamento de cooperação econômica, reunindo-se e congregando trabalho, bens, serviços, recursos ou expertise em busca de um escopo comum, qual seja, a consecução do empreendimento, que é realizada, externamente, em nome do sócio ostensivo.

A causa jurídica das SCP é a persecução do fim comum almejado pelas partes, o qual consiste no desenvolvimento de um ou mais negócios, mediante esforços empreendidos pelo sócio ostensivo junto ao mercado, com vistas à obtenção de lucro para sua posterior partilha com o sócio participante. Quer dizer, nas SCP, os sócios perseguem um fim comum, sob a condição de que um deles (sócio participante) não se obrigue perante terceiros, participando, contudo, dos lucros apurados pela outra parte (sócio ostensivo) e partilhando eventuais perdas, ambos – lucros e perdas – decorrentes do exercício da atividade econômica objeto da sociedade, sem a criação de um novo ente dotado de personalidade jurídica e de personalidade patrimonial.

Após analisarmos, no Capítulo 2, a natureza e a causa jurídica da SCP, no Capítulo 3, examinamos o regime jurídico a que se submete a referida sociedade, demonstrando suas características essenciais, expondo a função dos sócios ostensivo e participante, a forma de partilha de resultados, a ausência de capital social, de nome empresarial, de sede ou de endereço e de autonomia patrimonial da sociedade, bem como a relação dos sócios com terceiros.

Esclareceu-se que, por força da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS, poder-se-ia imaginar que algumas dessas características essenciais deixaram de ser observadas pela RFB quando da regulamentação da norma de equiparação. Demonstrou-se nos Capítulos 3 e 5, no entanto, que as normas editadas pela RFB preservam a natureza, a causa jurídica e as características essenciais da SCP.

No Capítulo 3, foi visto que, tanto no regime do Código Comercial de 1850, como no do Código Civil de 2002, o sócio ostensivo é quem pratica atos perante terceiros e quem aparece perante eles, dirigindo-se contra ele eventuais direitos, pretensões, ações e exceções. Por sua vez, o sócio participante não se relaciona externamente. Seu vínculo é interno e exclusivamente com o sócio ostensivo, o que impede, por consequência, que o sócio participante seja responsabilizado pelos negócios desenvolvidos pelo sócio ostensivo

com terceiros, salvo se com eles interagir e contratar, hipótese em que sua responsabilidade se torna solidária (art. 993, parágrafo único, do Código Civil de 2002).

Demonstrou-se, no que diz respeito à sua contribuição, que os sócios da SCP podem prover em prol da conta de participação dinheiro, bens ou somente trabalho. Tipicamente, o sócio participante provê recursos financeiros ou bens ao sócio ostensivo para viabilizar a consecução do empreendimento. No entanto, permite-se que ele contribua com serviços. Mas, se o fizer, o sócio participante não poderá se obrigar junto a terceiros, sob pena de responder solidariamente com o sócio ostensivo (art. 993, parágrafo único, do Código Civil). Além disso, eventual engajamento desse figurante com terceiros, em qualquer caso, somente poderá ocorrer em caráter excepcional, porque a abstenção do sócio participante constitui um dos elementos da causa jurídica da SCP.

Também no Capítulo 3, foi demonstrado que há liberdade para as partes estabelecerem os critérios de repartição dos lucros que lhes aprouverem, sendo mister, em qualquer caso, que os sócios partilhem não só os ganhos, como também as perdas, sob pena de desvirtuamento da sociedade. É que, não fosse assim, o negócio jurídico entre sócios ostensivo e participante poderia ser qualificado como mera prestação de serviço ou como um contrato de trabalho, por exemplo, se a contribuição do sócio participante consistisse em serviços, modificando o regime tributário dos rendimentos auferidos pelo aludido sócio na SCP, conforme esclarecido no Capítulo 6.

A SCP não detém nome empresarial. O nome empresarial, a denominação ou mesmo a mera designação, são próprios de entes dotados de publicidade, é dizer, entes para os quais a lei impõe registro e, pois, publicidade, sejam eles providos ou não de personalidade jurídica. A SCP não se sujeita a tal obrigação por ser interna e ineficaz perante terceiros e, pois, por não ter a publicidade como um de seus elementos característicos.

A despeito disso, em decorrência da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins tributários, a RFB determina a indicação *nome empresarial* ou *nome fantasia* quando da inscrição da SCP no CNPJ. A norma da RFB não impõe à SCP, ou a seus sócios, a atribuição de nome empresarial ou nome fantasia à sociedade. Basta que seja declarada a existência da SCP, qualquer que seja a designação que se lhe atribua para fins cadastrais, de forma a permitir à RFB identificar a sociedade, viabilizando, afinal, que os resultados da SCP sejam retratados separadamente daqueles próprios do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Se o tiver, o sócio ostensivo – que exerce externamente a atividade da SCP – pode indicar seu nome empresarial para efeito de cadastramento da

SCP no CNPJ, podendo ainda mencionar, no campo relativo ao nome fantasia, a existência da SCP.

Como mencionado no Capítulo 3, a ausência de nome empresarial não impede que os sócios adotem uma designação para a SCP – a qual será interna do ponto de vista de sua eficácia. Isto, aliás, já acontecia – antes mesmo da determinação de inscrição da SCP no CNPJ – para atender a exigências da RFB relativas à escrituração comercial. De fato, em decorrência da determinação da RFB de que haja escrituração destacada ou separada das operações e resultados da SCP, essa sociedade já dispunha de designação interna, voltada a permitir que a apuração dos tributos referentes à SCP fosse feita separadamente, isto é, independentemente da tributação do sócio ostensivo, ainda que em nome dele.

O uso de designação interna na escrituração do sócio ostensivo, determinada pela RFB, não acarreta, *de per se*, sua exteriorização, tampouco seu desvirtuamento. Pelo contrário. Independentemente da obrigação de índole tributária, a adoção de designação na escrituração comercial, que individualize a SCP e seus sócios, sempre foi recomendada com vistas a evitar sua confusão com a sociedade em comum.

A SCP também não tem sede ou endereço. A sede ou o endereço definem o domicílio onde se podem exercitar e cumprir os direitos e obrigações deles resultantes (art. 78 do Código Civil). Trata-se de atributos característicos de entes que podem contratar ou ser contratados, demandar ou ser demandados, ainda que não detenham personalidade jurídica, isto é, atributos de entes que ostentam capacidade negocial e processual, o que não acontece na SCP. Embora a RFB, para efeito de inscrição da SCP no CNPJ, determine a indicação de endereço, isso se dá sem qualquer transgressão ou desvirtuamento do tipo societário, pois, sendo a SCP desprovida de endereço, deve ser indicado o domicílio ou a sede do sócio ostensivo, afinal é ele quem pode contratar e ser contratado, demandar e ser demandado.

Como se viu no Capítulo 3, não há formalidades necessárias à constituição da SCP. Tanto no regime do Código Comercial de 1850, como naquele do Código Civil de 2002, a simplicidade sempre foi nota característica da SCP. Por decorrência dessa informalidade, a prova do pacto firmado entre as partes pode ser feita por qualquer meio lícito. Não se exigindo forma especial para sua celebração, admite-se, até mesmo, que a SCP seja constituída verbalmente. A despeito disto, a legislação tributária obriga que o sócio ostensivo apresente à RFB documento comprobatório da existência da SCP. Este fato, se não obsta sua constituição verbal, ao menos impõe maior formalidade à SCP, diminuindo sua simplicidade, sendo insuficiente, contudo, para atribuir-lhe complexidade.

No tocante à sua relação com terceiros, demonstrou-se no Capítulo 3 que a SCP é ineficaz. De fato, se internamente a SCP constitui um contrato de sociedade de caráter plurilateral, associativo, de cooperação ou colaboração, externamente ela é ineficaz. No plano externo, quem se apresenta é o sócio ostensivo, de tal sorte que a natureza das relações por ele travadas com terceiras dependerá das características do respectivo negócio jurídico, podendo, assim, a título ilustrativo, ser um contrato bilateral de compra e venda, ou um contrato unilateral de doação.

No entanto, o fato de a SCP não integrar, juridicamente, relações com terceiros não significa que ela – ou que os resultados dela provenientes – seja oculta do ponto de vista tributário. Não obstante a SCP não se relacione com terceiros, os resultados do empreendimento estão submetidos à tributação, devendo, de conseguinte, ser informados às autoridades fiscais – o que já acontecia antes de sua equiparação à pessoa jurídica, promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86.

No Capítulo 3, esclareceu-se que não há capital social na SCP porque o patrimônio empregado pelo sócio ostensivo na consecução do objeto constitutivo do empreendimento não pertence à sociedade; porque a sociedade é interna, não operando efeitos externamente, pelo que, se lhe fosse atribuído capital, a estipulação teria validade somente entre os sócios, não servindo a correspondente cifra de garantia, ainda que indireta, a credores, dada a ineficácia desse tipo societário em relação a terceiros; e porque, sendo interna e funcionando somente entre seus sócios, a sociedade não emite quotas ou ações.

Não obstante a SCP não disponha de capital social, o item 6.1 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987, estabelece que os valores entregues pelos sócios constituem o capital da SCP, o qual deverá ser registrado em conta representativa do patrimônio líquido da SCP. A norma tributária decorre da equiparação da SCP à pessoa jurídica para efeito de apuração de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, não tendo o condão de desvirtuar o instituto.

Do ponto de vista tributário, a determinação de que seja indicado capital social deve ser entendida como medida de controle, que viabiliza a aplicação da legislação tributária e que igualmente viabiliza, quando necessário e quando couber, a avaliação de eventual investimento feito pelo sócio participante no empreendimento pelo MEP. Para atender à norma tributária, o capital social da SCP será o resultado da avaliação monetária das contribuições de cada sócio. Mas, se um ou mais sócios não aportarem bens ou recursos, e sim serviços ou expertise para a consecução no empreendimento, ter-se-á que

atribuir ao capital social um valor simbólico para fins de cumprimento da legislação tributária.

A norma tributária que cuida do capital social, como dito, não desvirtua a SCP. A maleabilidade do instituto e de seu regime jurídico permite, independentemente do que dispõe a norma tributária, que as partes convençionem o capital da sociedade e sua participação nesse capital, dividindo-o em quotas, se o desejarem.

Por fim, demonstramos no Capítulo 3 que os bens e direitos empregados pelos sócios para o desenvolvimento da atividade constitutiva do objeto social não pertencem à SCP. Na verdade, eles pertencem a um, a alguns ou a todos os sócios. Tanto é assim que o parágrafo 1º do art. 994 do Código Civil dispõe que a especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

Assim, os bens que compõem o patrimônio especial da SCP tanto podem pertencer exclusivamente ao sócio ostensivo, como pertencer conjuntamente a este e ao sócio participante, ou somente ao sócio participante, podendo este ceder somente a posse dos bens àquele, conforme disposto em contrato ou em lei. Para efeito de definição da titularidade dos bens empregados no desenvolvimento da SCP, deve-se analisar o quanto contratado entre os sócios, bem assim as normas que disciplinam a constituição ou a transferência da propriedade, da posse, do uso ou de outros direitos reais.

A constatação de que a SCP não dispõe de autonomia patrimonial contribui para a demonstração de que os resultados e operações da sociedade devem ser retratados, do ponto de vista da Ciência Contábil, na escrituração comercial do sócio ostensivo, e não de forma apartada e segregada, em escrituração própria da SCP. Apesar disso, a legislação tributária impõe que se faça tal separação, mantendo-se livros próprios da SCP, distintos dos livros do sócio ostensivo, de modo a contribuir para a fiscalização, conforme demonstrado no Capítulo 5.

Após analisarmos a natureza e causa jurídica da SCP, bem como suas características essenciais, apresentamos no Capítulo 4 as diversas formas de relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado, demonstrando que o legislador tributário pode promover: (1) remissão; (2) remissão com ajustes; (3) independência; e (4) interferência reversa.

Na hipótese de remissão, o Direito Tributário adota conceitos de Direito Privado sem deles divergir, nem do ponto de vista conceitual, nem quanto aos respectivos efeitos.

O legislador tributário também pode ser independente, o que se verifica quando a obrigação tributária dependa ou remeta a fato ou instituto não disciplinado no Direito Privado.

Ainda, o Direito Tributário pode exercer domínio sobre o Direito Privado. É que, ressalvadas as situações abrangidas pelo art. 110 do CTN, o legislador tributário tem autorização para criar conceitos próprios e inexistentes no Direito Privado, ocasionando a recepção de elementos tributários pelo Direito Privado, bem como tem autorização para, em alguns casos, alterar o Direito Privado.

Por fim, na remissão com ajustes, o legislador tributário remete a institutos de Direito Privado, atribuindo-lhes, no entanto, efeitos diversos, como autoriza o art. 109 do CTN.

De acordo com o art. 109 do CTN, o legislador tributário pode, em determinadas circunstâncias, atribuir efeitos próprios a institutos de Direito Privado, a demonstrar que o Direito Tributário não está sempre jungido, submetido ou vinculado aos ditames do Direito Privado. Mas, ao fazê-lo, o legislador tributário não tem permissão para invadir a seara do Direito Privado, revogando ou modificando os conceitos e regimes jurídicos de institutos disciplinados em tal ramo. Ao legislador é dado, apenas, atribuir efeitos tributários próprios a determinados institutos, distintos daqueles que ordinariamente adviriam da correspondente disciplina do Direito Privado, sem que isso implique desfiguração desses institutos.

O legislador optou pela remissão com ajustes ao tratar da SCP. De fato, o legislador tributário, na esfera federal, mais precisamente em matéria de IRPJ, CSL, contribuição ao PIS e COFINS, louvando-se da autorização dada pelo art. 109 do CTN, atribuiu efeitos tributários distintos a tais entidades, quando comparados à disciplina a elas conferida pelo Direito Privado, equiparando-as à pessoa jurídica. A validade e os efeitos dessa equiparação foram examinados no Capítulo 5.

No Capítulo 5, analisamos as normas tributárias que disciplinaram a SCP no âmbito do imposto de renda.

Demonstramos que o Decreto-lei n. 1134/70 instituiu incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, inclusive àqueles desenvolvidos mediante SCP. De acordo com o art. 1º do Decreto-lei n. 1134/70, a partir do exercício financeiro de 1971, as pessoas jurídicas poderiam descontar até 50% do valor do imposto de renda devido na declaração de rendimentos para a aplicação em empreendimentos florestais, cujos projetos tivessem sido aprovados pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal. O

parágrafo 1º do mesmo dispositivo acrescentava que as importâncias descontadas poderiam ser aplicadas em projetos de desenvolvimento florestal sob a forma de participação societária acionária ou de participação societária não acionária em projetos de “pluriparticipação”.

Na regulamentação do incentivo previsto no Decreto-lei n. 1134/70, o Decreto n. 68565, de 29.4.1971, previu em seu art. 16 que as chamadas sociedades não acionárias de pluriparticipação, referidas pelo art. 1º, parágrafo 1º, inciso II, do Decreto-lei n. 1134/70, eram equiparadas às SCP, regidas, à época, pelos art. 325 a 328 do Código Comercial. O sócio ostensivo seria responsável pelo empreendimento florestal, cabendo-lhe emitir “Certificado de Participação em Reflorestamento” correspondente à quantia investida pelos aplicadores dos incentivos fiscais (art. 16, parágrafo 2º, e art. 17). Os sócios participantes, por sua vez, eram os depositantes que aplicavam a dedução de seu imposto de renda em empreendimentos florestais constituídos sob a forma de SCP (art. 16, parágrafo 1º).

O uso crescente da SCP – desencadeado pela concessão de incentivos fiscais como aqueles concedidos em matéria florestal – contribuiu para que fossem editadas normas disciplinando os aspectos tributários relativos a esse tipo societário.

A primeira dessas normas foi o Parecer Normativo CST n. 345/71, que vigorou até 31.12.1986 e que dispunha sobre a forma de apuração e tributação dos rendimentos oriundos de SCP.

Ao tempo em que editado o Parecer Normativo CST n. 345/71, a SCP não era contribuinte do imposto de renda distinto de seus sócios (ostensivo e participante). A SCP não tinha seu próprio lucro tributável; os lucros ou rendimentos eram de cada sócio. Assim, os rendimentos oriundos da sociedade eram tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante.

Na vigência do Parecer Normativo CST n. 345/71, o tratamento tributário aplicável aos resultados da SCP era equivalente à disciplina que lhe foi atribuída pelo Direito Privado, na medida em que, tanto para o Direito Privado como para o Direito Tributário, a SCP era uma sociedade desprovida de personalidade jurídica, não equiparada à pessoa jurídica, não tendo a legislação tributária atribuído nenhum efeito distinto ao tipo societário, se comparado à sua disciplina e aos efeitos oriundos do Direito Privado, a despeito da autorização concedida pelo art. 109 do CTN.

Em matéria tributária, os sujeitos passivos do imposto de renda eram o sócio ostensivo e o sócio participante, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, os quais manifestavam capacidade contributiva, auferindo renda e

proventos oriundos do empreendimento constitutivo da SCP, sujeitos à tributação em conformidade com o regime tributário aplicável a cada um de tais sócios. Logo, os sócios – ostensivo e participante – pessoas físicas submetiam-se à legislação do IRPF, enquanto os sócios pessoas jurídicas ou os sócios pessoas físicas equiparados pela legislação do imposto de renda à pessoa jurídica – ostensivo e participante – sujeitavam-se à legislação do IRPJ.

Esse regime foi modificado com a edição do Decreto-lei n. 2303, de 21.11.1986, o qual equiparou a SCP, para fins de imposto de renda, à pessoa jurídica (art. 7º). Com isso, a partir de 1º.1.1987, os resultados da SCP passaram a ser tributados como se ela fosse uma pessoa jurídica, isto é, como se fosse uma sociedade personificada, sem sua junção com os demais resultados do sócio ostensivo, auferidos fora do empreendimento objeto da SCP, ou do sócio participante.

No que atine à sujeição passiva, a equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 não se distancia do regime anterior à sua edição, disciplinado pelo Parecer Normativo CST n. 345/71. A SCP não passou a ser contribuinte do imposto de renda distinto de seus sócios (ostensivo e participante), mesmo após a equiparação, como já não o era na vigência da legislação anterior, regulamentada pelo Parecer Normativo CST n. 345/71.

Mas, por força da equiparação, a tributação da totalidade dos resultados da SCP pelo imposto de renda deve ocorrer, em um primeiro momento, no nível da sociedade (ou do sócio ostensivo, porque ele empreende a atividade da SCP). Em um segundo momento, tributa-se a renda no nível do sócio participante, quando da distribuição dos lucros que lhe forem atribuíveis.

Diferencia-se – esse formato de tributação – do regime disciplinado pelo Parecer Normativo CST n. 345/71, porque, neste, os rendimentos oriundos da sociedade eram tributados em parte como rendimentos do sócio ostensivo, em parte como rendimentos do sócio participante.

A tributação da renda no nível da sociedade, ocorrida após a equiparação da SCP à pessoa jurídica, significa tributar o próprio sócio ostensivo, sendo sua a capacidade contributiva alcançada pelas normas tributárias, nos termos e para os efeitos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, o que é compatível com a lei civil, uma vez que a atividade constitutiva do objeto social da SCP, reveladora da capacidade contributiva e geradora de resultados passíveis de tributação, é exercida unicamente por ele (art. 991, *caput*, do Código Civil).

O sócio participante também é contribuinte, mas contribuinte do imposto de renda incidente sobre os rendimentos que lhe competem em função de sua participação na SCP, os quais lhe são distribuídos na forma lucro. Quer dizer, a capacidade contributiva do sócio participante manifesta-se nos limites dos lucros que lhe são distribuídos, não alcançando os resultados apurados diretamente pelo sócio ostensivo no desempenho da atividade da SCP. Quem auferes esses resultados é o sócio ostensivo, sendo sua a capacidade contributiva. Daí dizer-se que ele é o contribuinte do imposto de renda que incide sobre os resultados apurados no desenvolvimento do objeto social da SCP.

Veja-se que a lei tributária está em sintonia com a disciplina contida na lei civil, porquanto, tanto para uma como para outra, a responsabilidade é exclusiva do sócio ostensivo. É do sócio ostensivo a obrigação de apurar os resultados da SCP e recolher os tributos devidos sobre os mesmos resultados. O sócio participante não responde com o sócio ostensivo pelas obrigações tributárias incidentes sobre os resultados decorrentes do empreendimento da SCP.

As afirmações precedentes acerca da sujeição passiva de cada sócio da SCP permitem-nos concluir que não há, entre eles, solidariedade, o que já ocorria antes da equiparação. Diz-se não haver solidariedade, porque cada sócio manifesta capacidade contributiva nos limites da renda que lhe compete. Os sócios têm, nesses termos, relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do imposto de renda, o que os coloca, individual e separadamente, na condição de contribuintes do imposto, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, sem solidariedade, já que cada um responde pelo tributo calculado sobre a parcela do acréscimo patrimonial oriundo da SCP que lhe cabe na forma do contrato e da lei tributária.

Também não há solidariedade entre os sócios ostensivo e participante lastreada no art. 124, inciso I, do CTN. De acordo com o referido dispositivo, há solidariedade quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, a que se refere o art. 124, é de cunho jurídico, constatando-se quando duas ou mais pessoas ocupam a mesma posição da situação fática que dá lugar ao nascimento da obrigação tributária.

Os sócios ostensivo e participante não praticam atos ou negócios jurídicos conjuntamente. Isso não é característico da SCP. Os sócios ostensivo e participante, nesse contexto, não auferem renda ou receita em comum. Sendo assim, por não figurarem no mesmo polo da relação que dará azo ao nascimento da obrigação tributária, não há solidariedade entre eles por inexistir interesse comum.

Por outro lado, se houver mais de um sócio ostensivo em uma mesma SCP, buscando, todos eles, cumprir o mesmo objeto, por força da equiparação, e somente por força dela, eles serão solidários pelo adimplemento da obrigação tributária resultante dos negócios empreendidos mediante SCP, porque existirá, nessa situação, interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos e para os efeitos do art. 124, inciso I, do CTN. Com efeito, existirá, na hipótese, renda ou receita adquirida em comum, componente da mesma unidade econômica autônoma cujos resultados e operações são suscetíveis de tributação pelo imposto de renda.

A equiparação determinada pela legislação tributária encontra justificativa no interesse da arrecadação tributária. É que a informalidade característica da SCP trazia óbices à administração tributária no tocante à verificação do correto recolhimento de tributos. Com a equiparação determinada pelo Decreto-lei n. 2303, a informalidade da SCP não desapareceu, já que o arquivamento de ato constitutivo da sociedade perante o órgão de registro de empresas mercantis, ou perante qualquer outro registro público, continua prescindível. Mas, com a equiparação, a legislação tributária reforçou que a sociedade não pode ficar oculta aos olhos do fisco, embora o possa em relação aos demais.

A equiparação promovida pelo art. 7º do Decreto-lei n. 2303 encontra amparo no ordenamento jurídico, mais precisamente nos art. 109, 110, 116, inciso I, e 126 do CTN, tendo ocorrido para evitar que informações sobre empreendimentos objeto de SCP e sobre seus resultados fossem escamoteadas do fisco ou simplesmente não chegassem ao seu conhecimento. Não obstante a equiparação, a sociedade não se tornou sujeito passivo tributário. Trata-se de mero critério de quantificação, que aparta os resultados do empreendimento da SCP dos demais resultados obtidos pelo sócio ostensivo fora da referida sociedade. Sendo a equiparação um critério de quantificação de determinados tributos incidentes sobre o resultado do empreendimento desenvolvido por meio de SCP, é desinfluyente o debate em torno da natureza jurídica da SCP. A tributação da SCP, como se pessoa jurídica fosse, apenas obsta a que lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo se comuniquem com aqueles próprios da SCP.

No Capítulo 5, demonstrou-se que, na regulamentação art. 7º do Decreto-lei n. 2303, a legislação tributária não distorceu o instituto da SCP, comprometendo a definição, o alcance e os efeitos privados decorrentes das normas do Código Civil aplicáveis a tal tipo societário, ao criar dezenas de deveres instrumentais.

Um desses deveres é a inscrição da SCP no CNPJ. Trata-se de medida criada no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, nos termos do art. 113 do CTN, na

medida em que permite o aprimoramento dos controles do fisco sobre os resultados da SCP, sobre as obrigações tributárias que lhe devem ser impostas e sobre o cumprimento da legislação fiscal.

A inscrição da SCP no CNPJ não desvirtua o instituto, porquanto suas características essenciais, ditadas pelo Direito Privado, e que identificam sua causa jurídica, analisadas nos Capítulos 2 e 3, continuam preservadas.

O dever de inscrição no CNPJ, embora diminua a discricção e a informalidade da SCP, não desencoraja o uso do instituto, uma vez que a sociedade é visível, em caráter obrigatório, apenas aos olhos do fisco, podendo permanecer oculta em relação a terceiros, inclusive sem arquivamento de seus atos em registro que lhes confira ampla publicidade, caso os sócios assim desejem.

As normas editadas pela RFB não requerem a identificação do sócio participante no cadastro do CNPJ. A despeito de não haver informação acerca da identidade do sócio participante no comprovante de inscrição no CNPJ divulgado publicamente, a RFB tem conhecimento desse figurante porque recebe do sócio ostensivo documentos que identificam a sociedade e seus sócios, como condição necessária à inscrição da SCP no CNPJ, como também porque recebe informações do sócio ostensivo e do sócio participante – em declarações e escriturações – sobre a participação deste nos resultados do empreendimento. De fato, é dever do sócio ostensivo apontar, destacadamente, os resultados da SCP e a parte dos lucros ou perdas atribuíveis ao sócio participante, assim como é dever do último declarar os resultados provenientes da SCP que lhe caibam. Daí porque sua identidade é de conhecimento da RFB, não decorrendo da determinação de inscrição da sociedade no CNPJ.

O fato de a RFB ter conhecimento da identidade do sócio participante não significa dizer que terceiros, por decorrência, também o tenham. É que os documentos e as informações confiados à RFB não podem ser divulgados, estando protegidos por sigilo, nos termos do art. 198 do CTN.

A despeito de a inscrição no CNPJ não conflitar com a natureza, nem desencorajar o uso desse tipo societário, a rigor, ela carrega o inconveniente de aumentar os deveres instrumentais que o sócio ostensivo deve cumprir (escriturações e declarações) e, pois, de aumentar os chamados custos de conformidade a que ele se submete. Dentre esses deveres, mencione-se a obrigação de apresentar escrituração comercial e fiscal da SCP separada daquela do sócio ostensivo.

Sobre o tema da escrituração dos resultados e operações da SCP, demonstrou-se no Capítulo 5 que, do ponto de vista da Ciência Contábil, a SCP não constitui uma entidade, dado não possuir autonomia patrimonial. Disto resulta não haver obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial separada e apartada para a SCP, diversa dos assentamentos contábeis do sócio ostensivo. A falta de autonomia patrimonial da SCP, na verdade, impõe que seus resultados e operações sejam retratados na própria escrituração comercial do sócio ostensivo, atendendo, assim, ao objetivo da Ciência Contábil de exprimir, de forma útil e relevante, a situação patrimonial do sócio ostensivo.

Muito embora para a Contabilidade as operações praticadas em SCP devam ser registradas nas demonstrações contábeis do próprio sócio ostensivo, na medida em que compõem seu patrimônio, não podendo, pois, ser omitidas ou excluídas de sua escrituração comercial, sob pena de o retrato patrimonial do sócio ostensivo não ser fidedigno, por outro lado, em cumprimento à disposição contida no art. 269 do RIR/18 e às normas editadas pela RFB, o sócio ostensivo deve manter livros comerciais obrigatórios (Diário, Razão e seus auxiliares) que atestem, separadamente, as operações e os resultados decorrentes da SCP, o mesmo aplicando-se a livros e declarações fiscais.

A elaboração de livros próprios da SCP, referida no art. 269 do RIR/18, enquanto obrigação tributária acessória, deve ser cumprida paralelamente e sem prejuízo das normas contábeis a que se sujeita o sócio ostensivo. Em razão disso, para atender às normas contábeis, societárias e tributárias, é possível que o sócio ostensivo tenha que duplicar alguns de seus registros contábeis, retratando as operações da SCP em seus livros comerciais e também em livros comerciais da SCP. Essa duplicação, embora ocorra em benefício da administração tributária, pode ocasionar aumento dos custos operacionais e de conformidade a que muitas empresas se sujeitam.

A criação de diversos deveres instrumentais não pode ser excessiva, nem desnecessária, impondo-se sua adequação à finalidade a que se presta, além de dever obediência à equidade em cada situação concreta, sem prejuízo de ser coerente e congruente com as situações que alcançam, sob pena de ferir a proporcionalidade e a razoabilidade.

A criação de dezenas de deveres instrumentais a serem cumpridos pelo sócio ostensivo em nome da SCP pode encarecer e desestimular uso do instituto. Mais do que isso, tal exigência pode atentar contra a proporcionalidade e a razoabilidade se for detectado excesso, ou se for constatado que o fisco já tinha à sua disposição as informações que solicita por meio de outras declarações ou escriturações (exame da proporcionalidade),

ou se causar iniquidade, desencorajando o uso do instituto para contribuintes que estejam em situação equivalente, criando generalizações indevidas ou, ainda, estabelecendo incongruências e incoerências entre as medidas adotadas e a realidade negocial e as normas que a disciplinam (exame da razoabilidade).

A despeito do possível aumento dos custos de conformidade a que se submete o sócio ostensivo, não há ofensa à proporcionalidade e à razoabilidade, porque os deveres instrumentais impostos a ele viabilizam a fiscalização tributária, que era dificultada pelos lançamentos dos resultados da SCP em conta especial em sua própria escrituração comercial.

A despeito de indesejados, os elevados custos de conformidade a que muitos sujeitos passivos se sujeitam nem sempre são ilegítimos, pois podem encontrar justificção no ordenamento jurídico, atendendo ao interesse da arrecadação ou da fiscalização, na forma do art. 113, parágrafo 2º, do CTN, como nos parece ocorrer no caso das SCP.

Por fim, no Capítulo 5, analisamos se os sócios da SCP devem avaliar seu investimento por alguma das metodologias previstas na lei societária (Lei n. 6404/76).

Viu-se que, não obstante a equiparação da SCP à pessoa jurídica, disso não decorre que seus sócios estejam – sempre – obrigados a adotar metodologias de avaliação de investimento. É que as metodologias de avaliação de investimento estão normatizadas pela legislação societária e contábil, e não pela lei tributária. Quando o legislador tributário adota tais metodologias, ele o faz mediante remissão sem ajustes, analisada no Capítulo 4.

Do ponto de vista societário e contábil, o sócio ostensivo não está sujeito à avaliação de investimento, uma vez que ele se confunde com a própria SCP. O sócio participante, por sua vez, pode ou não estar sujeito a uma das metodologias de avaliação de investimento; estando sujeito a tal avaliação, a metodologia a que se submeterá dependerá das circunstâncias ou características de seu investimento (para o MEP, art. 248, inciso II, da Lei n. 6404/76 e CPC 18; para o método do custo, art. 183, inciso III, da Lei n. 6404/76); já se o negócio for considerado como uma operação em conjunto, o MEP não será aplicável, devendo o sócio participante contabilizar sua parcela sobre o ativo operado em conjunto e sua parcela sobre os passivos, devendo também reconhecer sua parcela da produção, receitas e despesas, em conformidade com os critérios firmados no acordo contratual, conforme item B.18 do CPC 19.

No Capítulo 6, demonstramos, em detalhes, os efeitos decorrentes da equiparação da SCP à pessoa jurídica. Esclareceu-se que a equiparação da SCP à pessoa jurídica, fiscalmente, significa que ela é autônoma em relação a seu sócio ostensivo.

O art. 7º do Decreto-lei n. 2303/86 equiparou a SCP à pessoa jurídica para fins do imposto de renda. A equiparação alcança também a CSL, porque a lei que a institui e disciplina define seu contribuinte como a pessoa jurídica e as pessoas a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda (art. 4º da Lei n. 7689, de 15.12.1988).

A equiparação, conforme explicado no Capítulo 5, constitui critério de quantificação do imposto e da contribuição. A consequência desse critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados separadamente por um dos possíveis regimes de tributação da renda aplicáveis às pessoas jurídicas, não se misturando com os resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com lucros, perdas, receitas, despesas, créditos e prejuízos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP.

Por decorrência da equiparação:

– A SCP, para efeito de apuração do IRPJ e da CSL, não se confunde com o sócio ostensivo, de modo que seus resultados não podem ser tributados diretamente neste.

– O resultado da SCP não pode compor o lucro do sócio ostensivo, nem para acrescê-lo, nem para diminuí-lo.

– Não se faz possível protelar a tributação dos resultados oriundos da SCP para o final da existência da sociedade, de tal sorte que, se suas atividades se projetarem por mais de um exercício, deverão ser realizadas tantas apurações de IRPJ e CSL quantas forem necessárias até o término de sua existência.

– O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL apurados pela SCP somente poderão ser compensados, respectivamente, com o lucro real e com o resultado ajustado positivo decorrente da mesma SCP, sendo vedada a compensação de prejuízo fiscal, base de cálculo negativa da CSL e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo (se uma mesma SCP for integrada por mais de um sócio ostensivo, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSL apurados na atividade desempenhada conjuntamente pelos sócios ostensivos poderão ser compensados, respectivamente, com o lucro real e o resultado ajustado da CSL da SCP, não devendo haver separação, para esses fins, entre os resultados – positivos e negativos – apurados por cada um dos sócios ostensivos).

– Indébitos de IRPJ e CSL da SCP não podem ser compensados com tributos administrados pela RFB devidos pelo sócio ostensivo fora do empreendimento objeto da SCP, e vice-versa; ainda, as retenções desses tributos, feitas em caráter de antecipação,

quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já em relação às retenções vinculadas a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e sua compensação somente podem ser realizadas com tributos do sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.

– Incentivo fiscal auferido por uma SCP não se estende ao sócio ostensivo, e vice-versa.

– O regime de apuração da renda e dos proventos de qualquer natureza a que se submete o sócio ostensivo, seja de aplicação obrigatória, seja optativo, não interfere no regime aplicável para a SCP, podendo a última ser tributada pelo lucro presumido e aquele pelo lucro real, e vice-versa, ou um deles ser tributado pelo lucro real anual e o outro pelo lucro real trimestral, por exemplo; com a equiparação, abre-se a possibilidade de utilização de qualquer regime de apuração do lucro aplicável às pessoas jurídicas para efeito de cálculo do IRPJ e da CSL devidos sobre os resultados da SCP. Exceção será feita somente se, por força das circunstâncias de cada caso concreto, a lei impuser a adoção de determinado regime de tributação, ou impedir a adoção de determinado regime optativo.

– Não obstante a SCP seja desprovida de capital social, em decorrência da equiparação, aplica-se à referida sociedade e a seus sócios o disposto no art. 22 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, segundo o qual os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica que forem entregues a seus sócios a título de devolução de sua participação no capital social poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. Se a devolução se realizar pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos será considerada ganho de capital, passível de tributação pelo IRPJ e pela CSL na pessoa jurídica que devolver bens e direitos a seus sócios. Já se a devolução ocorrer pelo valor contábil, é dizer, pelo custo histórico do bem ou direito entregue, a operação será neutra fiscalmente. Assim, na devolução de bens e direitos ao sócio participante, que integrem o patrimônio do sócio ostensivo destinado ao desenvolvimento da atividade da SCP, devem ser observadas as normas do art. 22 da Lei n. 9249/95. Essas normas aplicam-se, inclusive, por ocasião da liquidação da SCP, efetuada mediante prestação de contas, na forma do art. 996 do Código Civil.

– Os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios, isto é, são pagos ou creditados em favor do sócio participante e retidos em favor do sócio ostensivo, sob a forma de lucros (item 8 da Instrução Normativa SRF n. 179, de 30.12.1987), os quais são isentos do imposto de renda e da CSL, nos

termos do art. 10 da Lei n. 9249, de 26.12.1995, e do art. 2º, parágrafo 1º, “c”, 4 e 5, da Lei n. 7689, de 15.12.1988. Havendo lucro a distribuir, retratado na escrituração comercial, e ocorrendo sua distribuição em conformidade com o ajuste estabelecido entre os sócios da SCP, qualquer que seja esse ajuste, dada a liberdade das partes na pactuação relativa à partilha de resultados da sociedade, os valores pagos ao sócio participante, assim como os valores que o sócio ostensivo retiver para si, estarão isentos do imposto de renda, assim como estarão isentos, no caso de sócio pessoa jurídica, da CSL.

- Os sócios da SCP podem ser remunerados mediante pagamento ou crédito de JCP, dado que o JCP remunera não somente o capital investido, mas também a indisponibilidade dos lucros, bem como porque o pagamento ou crédito do JCP pressupõe a existência de lucros e patrimônio líquido, tudo o que existe e é compatível com a SCP, em virtude de sua equiparação à pessoa jurídica, por força da qual o sócio ostensivo deve elaborar balanço da sociedade, indicando, dentre outras grandezas, seu resultado e seu patrimônio líquido. Os correspondentes valores são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSL, no caso de SCP sujeita ao lucro real, observados os limites fixados no art. 9º da Lei n. 9249.

– E é necessário verificar se, em determinadas transações, os sócios da SCP ou a própria SCP enquadram-se no conceito de partes ligadas ou vinculadas para efeito de aplicação de normas especiais antiabuso, como as regras de controle de preços de transferência (art. 18 a 24-B da Lei n. 9430, de 27.12.1996), as regras de subcapitalização (art. 24 e 25 da Lei n. 12249, de 11.06.2010) e as regras de distribuição disfarçada de lucros (art. 60 a 62 do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977). Constatado que o ajuste foi celebrado entre partes vinculadas ou ligadas, a princípio o contribuinte deverá realizar os ajustes determinados pela legislação tributária.

No Capítulo 6, demonstrou-se também que a equiparação da SCP à pessoa jurídica é extensível à contribuição ao PIS (art. 1º, parágrafo 1º, da Lei Complementar 7/70) e à COFINS (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91) devidas no regime cumulativo, porque a legislação dessas contribuições sociais define seus contribuintes como a pessoa jurídica e as pessoas a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda.

O mesmo não pode ser dito em relação à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime não cumulativo de sua incidência. Isso porque as Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003, que dispõem, respectivamente, sobre a contribuição ao PIS e a COFINS não cumulativas, instituíram regramento inteiramente novo a respeito da incidência dessas contribuições sociais, tratando de todos os aspectos de sua hipótese de

incidência tributária, sendo certo que, ao cuidar do aspecto pessoal do fato gerador dos referidos tributos, o art. 1º de ambas as leis estabeleceu que o contribuinte é a pessoa jurídica que auferir receitas, sem remissão a qualquer outro dispositivo legal e sem referência à adoção do conceito de *contribuinte* da legislação do IRPJ. Corroborando essa afirmação, o art. 4º da Lei n. 10637 e o art. 5º da Lei n. 10833 dispõem, respectivamente, que o contribuinte da contribuição ao PIS e da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º das mesmas leis.

Diferentemente do que ocorre no regime cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo de sua incidência, não há norma determinando que a definição de pessoa jurídica (contribuinte das contribuições sociais) seja colhida na legislação do imposto de renda.

Também não há no regime não cumulativo referência aos dispositivos contidos na legislação pretérita, especialmente no que se refere à Lei Complementar 7/70 e à Lei Complementar n. 70/91. Na verdade, as únicas normas que determinam, de forma expressa, a observância da legislação vigente são os art. 8º da Lei n. 10637 e 10 da Lei n. 10833. Contudo, esses dispositivos o fazem, não para que tal legislação seja aplicável às contribuições sociais não cumulativas, mas, sim, para determinar que certas pessoas ou receitas fiquem sujeitas à legislação anterior, isto é, à legislação de regência da contribuição ao PIS e a COFINS cumulativas, a qual não é extensível à disciplina das contribuições sociais regidas pelas Leis n. 10637 e 10833.

Quer dizer, as Leis n. 10637 e 10833, ao instituírem a não cumulatividade, não fizeram remissão ao regramento contido em outras leis a propósito do regime cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. As Leis n. 10637 e 10833 inauguraram regime novo, regulando por inteiro as contribuições sociais devidas na sistemática não cumulativa (base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo, momento da ocorrência do fato gerador e prazo de vencimento), razão pela qual as disposições anteriores são inaplicáveis para esses tributos, embora permaneçam em vigor, em conformidade com o disposto no art. 2º, parágrafo 2º, da LINDB.

A equiparação da SCP à pessoa jurídica aplicável à contribuição ao PIS e à COFINS devidas no regime cumulativo, tanto quanto ocorre com o IRPJ e a CSL, constitui critério de quantificação das contribuições. A consequência desse critério de quantificação é que os resultados da SCP devem ser tributados pela contribuição ao PIS e pela COFINS – o que não aconteceria se, inexistindo equiparação, o sócio ostensivo fosse pessoa física, por exemplo. Tal tributação deve ocorrer em separado, não se misturando com os demais

resultados do sócio ostensivo, obtidos fora do empreendimento da SCP. Receitas, créditos e indébitos oriundos da SCP, portanto, não se misturam com receitas, créditos e indébitos do sócio ostensivo apurados em outros negócios, que não naqueles relacionados à SCP. Assim:

– As receitas decorrentes do desenvolvimento da atividade da SCP devem ser oferecidas à tributação pelo sócio ostensivo no regime aplicável às pessoas jurídicas, mesmo que ele seja pessoa física; se o sócio ostensivo for pessoa jurídica, a tributação daquelas receitas deve ocorrer em separado, não se somando às demais receitas por ele auferidas em outros negócios, distintos da SCP.

– Os indébitos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS, bem como as retenções dessas contribuições, feitas em caráter de antecipação, quando relacionados à SCP, somente podem ser objeto de dedução e compensação relativamente a tributos devidos pela SCP; já se os indébitos e retenções estiverem vinculados a operações próprias do sócio ostensivo, sua dedução e compensação somente poderão ser realizadas com tributos do próprio sócio ostensivo, apurados fora do empreendimento constitutivo da SCP.

– A completa segregação dos resultados da SCP e dos resultados individuais de seus sócios, decorrente da equiparação, também acarreta a possibilidade de a SCP ser tributada por regimes alternativos de tributação da contribuição ao PIS e da COFINS, como o RET.

– E na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, o sócio ostensivo não pode excluir ou deduzir os valores devidos ao sócio participante (art. 81 do Decreto n. 4524, de 17.12.2002, e art. 117 da Instrução Normativa RFB n. 1911, de 11.10.2019).

Por outro lado, não havendo equiparação da SCP à pessoa jurídica no regime não cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, as receitas auferidas em decorrência da consecução do objeto social da referida sociedade devem ser tributadas pelo sócio ostensivo – se pessoa jurídica – sem necessidade de sua segregação em relação às demais receitas auferidas fora da SCP, obedecendo-se, assim, ao regime de incidência dessas contribuições aplicável ao sócio ostensivo. Se o sócio ostensivo estiver submetido ao regime não cumulativo, os créditos apurados na forma dos art. 3º das Leis n. 10637 e 10833 poderão ser por ele aproveitados também sem qualquer segregação em relação aos demais créditos apurados fora da SCP. Já se o sócio ostensivo não estiver sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, por exemplo, por ser pessoa física, não deverá haver qualquer recolhimento das referidas contribuições sociais.

Por fim, quer no regime não cumulativo, quer no não cumulativo, os rendimentos vinculados ao empreendimento constitutivo da SCP são distribuídos aos sócios sob a forma de lucros, os quais são isentos da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, parágrafo 2º, inciso II, da Lei n. 9718, de 27.11.1998, e dos art. 1º, parágrafo 3º, inciso V, “b”, das Leis n. 10637, de 30.12.2002, e 10833, de 29.12.2003.

A análise pormenorizada do regime de apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre os resultados e as operações da SCP evidencia que a equiparação desse tipo societário à pessoa jurídica, conquanto atribua efeitos distintos à entidade se comparados àqueles disciplinados no Código Civil de 2002 e no Código Comercial de 1850, não tem o condão de desfigurar o instituto, tampouco de desencorajar o seu uso. Trata-se de mero critério de quantificação dos referidos tributos que preserva sua natureza e causa jurídica, bem como suas características essenciais.

Não obstante a aludida equiparação, a SCP segue sendo um tipo societário maleável, que se amolda a uma gama variadas de negócios. Em que pese a equiparação tenha diminuído sua simplicidade, a SCP, ainda assim, é um tipo societário menos formal relativamente aos demais, o que torna seu uso vantajoso. Outra vantagem é que, por meio da SCP, permite-se a preservação da identidade de seu sócio participante, se as partes o desejarem, embora tal ocultamento não componha a causa jurídica do instituto. O ocultamento apenas não é admitido em relação ao fisco, para quem os resultados da SCP, mesmo antes da equiparação, já se submetiam à tributação.

Logo, em que pese a equiparação acarrete o dever de obediência a uma série de obrigações tributárias acessórias, ela não desfigura a SCP, não sendo suficiente para retirar-lhe a simplicidade, a informalidade, a dinamicidade, a flexibilidade e a virtuosidade, decorrentes de seu regime jurídico ditado pelo Direito Privado, dado que, como dito, a despeito da equiparação, restam preservadas a natureza, a causa jurídica e as características essenciais do tipo societário, as quais asseguram sua maleabilidade e maior despojamento.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição de Alfredo Bosi; revisão da tradução por Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2018.
- ACETI JÚNIOR, Luiz Carlos; REIS, Maria Flávia Curtolo. Sociedade em conta de participação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 794, p. 727-745, 2001.
- AFFONSO, Ana Carolina Barbuio. **A sociedade em conta de participação no direito brasileiro**. 2014. 210 f. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- ALMEIDA, Carlos Guimarães de. A virtuosidade da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 8, p. 45-63, 1972.
- ALMEIDA, José Gabriel Assis de. **A sociedade em conta de participação**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- ALVES, José Carlos Moreira. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 1, p. 11-20, 2003.
- _____. **Direito Romano**. v. 1, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- _____. PIS/COFINS e Juros sobre o Capital Próprio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 239, p. 97-106, 2015.
- ANDRADE JÚNIOR, Luiz Carlos de. **A simulação no Direito Civil**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ANDRADE, Fábio Martins de. Da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Privado**. São Paulo, v. 9, n. 33, p. 39-56, 2008.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- ASCARELLI, Tullio. Imposto sobre a renda e sociedades comerciais. In: _____. **Ensaíos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1952. p. 289-302.
- _____. Natureza do contrato de sociedade – A simulação nas sociedades por quotas. **Ensaíos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, p. 176-181, 1952.
- _____. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. Campinas: Bookseller, 2001.
- _____. Sociedade em conta de participação e imposto de selo. **Ensaíos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, p. 360-364, 1952.

ATALIBA, Geraldo. ICM – Hipótese de incidência. Bens importados para uso próprio. In: _____. **Estudos e pareceres de Direito Tributário**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 120-138.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 63-79.

_____. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e enquadramento legal. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Org.). **Tributação Brasileira em Evolução**: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015. p. 980-993.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AZEVEDO, Antonio Carlos Junqueira de. Natureza jurídica do contrato de consórcio. Classificação dos atos jurídicos quanto ao número de partes e quanto aos efeitos. Os contratos relacionais. A boa-fé nos contratos relacionais. Contratos de duração. Alteração das circunstâncias e onerosidade excessiva. Sinalagma e resolução contratual. Resolução parcial do contrato. Função social do contrato. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 832, p. 115-137, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAPTISTA, Luiz Olavo. A “joint venture” – uma perspectiva comparatista. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 42, p. 40-59, 1981.

BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Código civil comentado**: doutrina e jurisprudência. Coordenação de Cezar Peluso. 3. ed. São Paulo: Manole, 2009.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. Tributação das reorganizações de fundos de investimento. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coord.). **Mercado financeiro e de capitais**: regulação e tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 1143-1163.

BARRETO FILHO, Oscar. **Regime jurídico das sociedades de investimento (“investment trust”)**. São Paulo: Max Limonad, 1956.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS – consórcio para obras de construção civil – solidariedade passiva das empresas consorciadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 43, p. 164-184, 1999.

_____. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. Juros sobre o capital próprio: não incidência de PIS e COFINS. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 100, p. 130-139, 2008.

_____. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BECHO, Renato Lopes. “Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 230, p. 149-158, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BECKER, Valter Carlos E. As sociedades em conta de participação em face do imposto de renda. Rio de Janeiro: **Revista Forense**, v. 174, p. 478-480, 1957.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 5-39.

BERTHOLINI, Artemio. **Contribuição ao estudo das implicações contábeis com as sociedades de propósito especial (SPE)**. 2004. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 174-184.

_____. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. **Direito Societário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BORGES, José Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BOSELLO, Furio. A formulação da norma tributária e as categorias jurídicas civilísticas. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 43-58.

BOTREL, Sérgio. Ato constitutivo das sociedades. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: introdução ao direito comercial e teoria geral das sociedades**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 327-358.

BOZZA, Fábio Piovesan. Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 145, p. 36-46, 2007.

BRAGA, Bruno César Maciel. Sociedade de propósito específico e sociedade em conta de participação: novas reflexões. **Revista de Direito Empresarial – RDEmp**, Belo Horizonte: Fórum, n. 2, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=81407>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Da conta de participação: inovações decorrentes do Projeto de Código Comercial e aplicação subsidiária das normas da sociedade limitada. In: COELHO, Fábio Ulhoa; LIMA, Tiago Asfor Rocha; NUNES, Marcelo Guedes (Coords.). **Reflexões sobre o Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 299-310.

_____. Sociedade em conta de participação. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima**, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 29-44.

BULGARELLI, Waldírio. **Manual das sociedades anônimas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Sociedades, empresa e estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

CAMARGO, Ruy Junqueira de Freitas. Sociedade em conta de participação. **Justitia**, São Paulo: Ministério Público do Estado de São Paulo, v. 69, p. 260-262, 1970.

CAMPINHO, Sérgio. **O Direito de Empresa à luz do Código Civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. **Revista Forense**, v. 267, p. 25-30, 1975.

CAROTA, José Carlos. A sociedade em conta de participação e o lucro presumido. **Revista Autônoma de Direito Privado**, Curitiba: Juruá, n. 5, p. 229-245, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. Sociedade em conta de participação e locação de serviços. In: REBELLO, Edgardo de Castro. **Pareceres: Sociedades**. v. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1934. p. 347-354.

_____. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 3, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1933.

_____. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. v. 4, livro II – Dos comerciantes e seus auxiliares – Parte III – Das sociedades comerciais. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1937.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. **Forma e substância no direito tributário: legalidade, capacidade contributiva e planejamento fiscal**. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Mário Tavernard Martins de. Fundos de investimento: aspectos polêmicos. In: FREITAS, Bernardo Vianna; VERSIANI, Fernanda Valle (Coords.). **Fundos de investimentos: aspectos jurídicos, regulamentares e tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15-33.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas ‘obrigações acessórias’. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 17, p. 381-386, 1971.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas – Artigos 1º a 74**. v. 1, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Comentários à lei de sociedades anônimas – Artigos 138 a 205**. v. 3. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Comentários à lei de sociedades anônimas – Artigos 243 a 300**. t. 2, v. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. A obrigatoriedade de inscrição das Sociedades em Conta de Participação (SCP) perante o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) e o sigilo das informações relativas ao sócio participante. **Checkpoint**, São Paulo: Thomson Reuters, 23 dez. 2014. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ocl/a-obrigatoriedade-de-inscricao-das-sociedades-em-conta-de-participacao-scp-perante-o-cadastro-nacional-das-pessoas-juridicas-cnpj-e-o-sigilo-das-informacoes-relativas-ao-socio-participante-pedro>>. Acesso em: 02 dez. 2019.

CATAPANI, Márcio Ferro. Os contratos associativos. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 87-103.

CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

COELHO, Antonio Carlos; MARTINS, Eliseu. Análise das demonstrações financeiras de bancos estatais brasileiros em face do postulado da entidade. **Revista de Economia e Administração**, São Paulo, v. 5, p. 61-81, jan./mar. 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Princípios do Direito Comercial: com anotações ao Projeto de Código Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; CÔELHO, Eduardo Junqueira. PIS/Cofins: não incidência sobre valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007. p. 397-417.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. Intributabilidade pelo IPTU dos portos cedidos a empresas delegatárias de serviços públicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 163, p. 147-160, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 23, p. 91-107, 1976.

_____; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORRÊA-LIMA, Sérgio Mourão; PIMENTA, Vinícius Rodrigues. Fundos de investimento. In: WALD, Arnoldo; GONÇALVES, Fernando; SOARES DE CASTRO, Moema Augusta (Coords.); FREITAS, Bernardo Vianna; CARVALHO, Mário Tavernard Martins de (Orgs.). **Sociedades anônimas e mercado de capitais – homenagem ao Prof. Osmar Brina Corrêa-Lima**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 653-678.

COSTA, Alcides Jorge. Direito Tributário e Direito Privado. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio de Freitas (Coords.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 87-101.

COSTA, José Maria da. **A sociedade em conta de participação no direito de empresa do código civil de 2002**. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

CUNHA GONÇALVES, Luís da. **Da conta em participação**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1923.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DINIZ, Rodrigo Pará. **Fundos de investimento no direito brasileiro: aspectos tributários e questões controversas em matéria fiscal**. São Paulo: Almedina, 2014.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

_____. Prefácio. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 9-10.

EIZIRIK, Nelson. **A lei das S/A comentada: Artigos 189 a 300.** v. 3. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. Notas sobre a sociedade em conta de participação. **Direito Societário – Estudos e Pareceres.** São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 735-758.

FAJERSZTAJN, Bruno et al. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Segurança jurídica em matéria tributária.** Pesquisas Tributárias. 4. ed. Porto Alegre: Coedição CEU, IICS e LexMagister, 2016. p. 327-382.

FARIA, Renato Vilela; SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos Santos. Regime tributário da SCP e análise de casos: (i) regime pool e (ii) dação em pagamento. In: FARIA, Renato Vilela; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (Coords.). **Operações imobiliárias: estruturação e tributação.** São Paulo: Saraiva, 2016. p. 545-567.

FATF/OECD. **FATF Guidance: transparency and beneficial Ownership.** Paris: FATF/OECD, 2014.

_____. **The FATF recommendations: international standards on combating money laundering and the financing of terrorism and proliferation.** Paris: FATF/OECD, 2018.

FÉRES, Marcelo Andrade. **Sociedade em comum: disciplina jurídica e institutos afins.** São Paulo: Saraiva, 2011.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil.** São Paulo: Trevisan, 2015.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos.** São Paulo: Saraiva, 1939.

FERREIRA, Waldemar. **Compêndio de sociedades mercantis.** v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1940.

_____. **Instituições de Direito Comercial: O estatuto do comerciante e da sociedade mercantil.** v. 1. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1944.

_____. **Tratado de Direito Comercial: o estatuto da sociedade de pessoas.** v. 3. São Paulo: Saraiva, 1961.

FERRO-LUZZI, Paolo. **I contratti associativi.** Milano: Giuffrè, 2001.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. A natureza jurídica dos fundos de investimento. Conflito de interesses apurado pela própria assembleia de cotista. Quórum qualificado para destituição de administrador de fundo. In: _____ (Coord.). **Temas de Direito Societário, Falimentar e Teoria da Empresa.** São Paulo: Malheiros, 2009. p. 185-215.

_____. **A sociedade em comum.** São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Sociedade simples. In: GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial.** v. 2. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 259-332.

_____; ADAMEK, Marcelo Vieira Von. *Affectio societatis*: um conceito jurídico superado no moderno Direito Societário. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coords.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 131-161.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FREITAS, Ricardo de Santos. **Natureza jurídica dos fundos de investimento**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. *Natureza jurídica dos fundos de investimento imobiliários e regimes de tributação*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 432-463.

GALHARDO, Luciana Rosanova; LOPES JUNIOR, Jorge Ney de Figueirêdo. *Tributação dos fundos de investimento pelo imposto sobre a renda*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 303-323.

GALIZZI, Gustavo Oliva. *A sociedade em conta de participação como subespécie do gênero joint venture*. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 135, p. 206-218, 2004.

_____. **Sociedade em Conta de Participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008.

GELCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GHIDINI, Mario. **L'associazione in partecipazione**. Milão: Giuffrè, 1959.

GODOI, Marciano Seabra de. *Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro*. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 194, p. 117-146, 2012.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Introdução ao Direito Civil**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Conteúdo do ato constitutivo*. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 169-202.

_____. **Direito de empresa**: comentários aos artigos 966 a 1195 do Código Civil. 9. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

_____. Noções gerais. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 89-113.

_____. O ato constitutivo e seus elementos essenciais. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 131-168.

_____. Sociedade em conta de participação. In: _____; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; CARVALHOSA, Modesto (Coords.). **Tratado de Direito Empresarial**. Empresa individual de responsabilidade limitada e sociedade de pessoas. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 247-262.

GONÇALVES, Alexandre T. Navarro Pereira. **Tributação das operações imobiliárias**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GUEDES, Vinícius Mancini. Sociedade e comunhão – os fundos de investimento. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 67-86.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Comentário de jurisprudência. São Paulo: **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, n. 54, p. 126-130, 1984.

GUSMÃO, João Manoel Carlos de. As operações em conta de participação assumem o carácter de verdadeira sociedade? Quaes os elementos característicos das operações em conta de participação? **O Direito**: revista mensal de legislação, doutrina e jurisprudência, Rio de Janeiro, n. 29, p. 333-340, 1882.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

_____. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 12. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. Atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/03/IR2017.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2019.

HILDEBRAND, Lucas Fajardo Nunes. Patrimônio, patrimônio separado ou especial, patrimônio autônomo. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário Contemporâneo I**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 263-279.

HÜBERT, Ivens Henrique. Capital Social. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: introdução ao Direito Comercial e teoria geral das sociedades**, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 382-411.

HUCK, Hermes Marcelo. Pactos societários leoninos. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 760, p. 64-73, 1999.

IFRS. **The Annotated IFRS Standards**. Part B: Standards issued at 1 January 2018 reflecting changes not yet required. London: IFRS, 2018.

LACERDA, Galeno. Sociedade em conta de participação. In: _____. **Direito Comercial: sociedades mercantis – casos selecionados**. v. 9. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 135-163.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 6. ed. Tradução de José Lamengo. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LE CONTE, Pierre. **Les associations en participation**. Paris: Imprimerie Levé, 1913.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969.

LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81.

LOPES, Mauro Brandão. **A sociedade em conta de participação**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. As liberdades econômica e profissional e os cadastros de contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 67, p. 73-80, 2001.

MACHADO, Brandão. Prefácio. In: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico**. Tradução, prefácio e notas de Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 5-27.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAEDA, Renata de Souza. **Sociedade em conta de participação: aspectos gerais e responsabilidades**. 2011. 48 f. Monografia (Especialização em Contratos e Responsabilidade Civil) – Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2011.

MALCHER FILHO, Clovis Cunha da Gama. Sociedades empresárias menores. In: COELHO, Fábio Ulhoa (Coord.). **Tratado de Direito Comercial: tipos societários, sociedade limitadas e sociedade anônima**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 13-28.

MARION, José Carlos. **Uma contribuição à contabilidade da sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais**. 1989. 220 f. Tese (Livre-docência do Departamento de Atuária da Faculdade de Economia e Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

_____.; BERTHOLINI, Artemio. A teoria contábil e as sociedades em conta de participação. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 62, p. 16-25, ago. 1990.

MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Atual. Carlos Henrique Abrão. 38. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas – Direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte: Fórum, n. 8, p. 143-161, 2004.

_____. Sociedade em conta de participação constituída nos exatos termos dos artigos 981, 991 a 996 e 997, inciso V, do Código Civil com bens e serviços – desconsideração da forma pela SRFB – maculação dos artigos 109 e 110 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 231, p. 145-164, 2014.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MARTINS, Simone; SEBEN, Vanessa. A sociedade em conta de participação e a joint venture como ferramentas de planejamento tributário. **Revista CEJ**, Brasília, n. 54, p. 81-87, 2011.

MÉLEGA, Luiz. As sociedades em conta de participação e o imposto sobre a renda. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 10, p. 55-60, 1988.

MELLO FRANCO, Vera Helena de. As sociedades de pessoas na atualidade: uma visão comparativa crítica. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 157, p. 93-111, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto de renda na fonte – Decretos-leis n. 1979 e 1980, de 22.12.82. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 22, p. 53-54, 1983.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 38. Campinas: Bookseller, 2005.

_____. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial**. t. 49, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

- _____. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral.** t. 1, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MORAES, Eduardo Peixoto Menna Barreto. **Sociedade em conta de participação: riscos de descaracterização do tipo societário e suas consequências.** 2015. 108 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.
- MORAES, Francisco Chagas de. A equiparação da sociedade em conta de participação à pessoa jurídica. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 65, p. 363-364, 1987.
- MORAIS, Antão de. Sociedade em conta de participação – ‘Investment trusts’ – Sociedades de crédito, financiamento ou investimentos. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 165, p. 70-73, 1956.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. O regime jurídico-tributário das participações societárias – ganho de capital, juros sobre o capital próprio e dividendos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O direito tributário e o mercado financeiro e de capitais.** São Paulo: Dialética, 2009. p. 415-431.
- _____. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional.** São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. **Tributação no mercado financeiro e de capitais.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- MOYSÉS, Mauricio Boudakian. As sociedades simples. In: FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito Societário contemporâneo I.** São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 525-550.
- MÜSSNICH, Francisco Antunes Maciel; PERES, Fábio Henrique. Notas acerca das quotas no Direito Brasileiro. In: AZEVEDO, Luís André N. de Mora; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro (Coords.). **Sociedade Limitada contemporânea.** São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 93-114.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal.** 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- NASCIMENTO, João Pedro Barroso do. Sociedade em conta de participação. **Jota**, Brasília, 06 nov. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sociedade-em-conta-de-participacao-06112019>. Acesso em: 13 nov. 2019.
- NETO, Luís Flávio. Entre o amor e a indiferença: vamos discutir a relação? O relacionamento do direito tributário com o direito privado e o caso da permuta de ações sem torna. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 38, p. 92-116, 2017.

NICACIO, Antonio. Imposto de renda – pessoa jurídica - sociedade em conta de participação – normas de tributação – IN n. 49/87. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 37, p. 211-213, 1987.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética e IBDT, n. 27, p. 561-579, 2012.

_____. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. v. 13. São Paulo: Coedição Centro de Extensão Universitária - CEU e Resenha Tributária, 1988. p. 147-192.

_____. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento IV.5. v. 2. São Paulo: IOB, 2014.

_____. **Guia IOB de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica comentado e atualizável**. Procedimento X.7. v. 2. São Paulo: IOB, 2014.

_____. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação como antigo proprietário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT, v. 6, p. 1431-1495, 1986.

_____. **Jurisprudência do imposto de renda comentada**. São Paulo: CTE, 1976.

_____. Juros de remuneração do capital próprio. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 15, p. 114-126, 1998.

_____. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional – CTN e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 90, p. 35-66, 2003.

_____. Solidariedade tributária passiva e responsabilidade tributária passiva – características e inexistência simultânea. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: CEU; LexMagister; IICS, 2015. p. 79-150.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEDÃO, Ana Cláudia; VALLE, João Carlos Mettlach Pinter Mateus Telles; CATALANO, Victoria Guidette. Embate entre duas lógicas diversas: o uso fraudulento da sociedade em conta de participação. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 161/162, p. 204-219, 2012.

PELLEGRINI, Luiz Fernando Gama. Sociedade em conta de participação – sócio oculto – imposto sobre a renda na fonte. **Suplemento Tributário da Revista LTr**, São Paulo, v. 14, p. 35-36, 1983.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. v. 1, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

PICCHI, Flavio Augusto. A sociedade em conta de participação e os contratos de investimento coletivo: paralelismo e assimetria. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 134, p. 193-205, 2004.

PIMENTA, Vinícius Rodrigues. Sociedade em conta de participação motivos para sua utilização. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 47, p. 341-353, 2005.

PORTUGAL, Bernardo Lopes. A sociedade em conta de participação no Novo Código Civil e seus aspectos tributários. In: RODRIGUES, Frederico Viana (Coord.). **Direito de empresa no novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 157-164.

RAMIRES, Rogério. **A sociedade em conta de participação no Direito Brasileiro**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013.

REQUIÃO, Rubens. Conta de participação, consórcio e parceria – Formas associativas não personalizadas. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 105, p. 37-42, 1997.

_____. **Curso de Direito Comercial**. v. 1. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de Direito Comercial**. v. 2. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz; ARAUJO, Elaine Cristina de; SOUZA, Katia Luiza Nobre de. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: IOB SAGE, 2015.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Cofins, contribuintes, cumulatividade – Elisão Lícita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 88, p. 46-51, 2003.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil - Dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**. v. 3, 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. **Tributação Brasileira em Evolução: Estudos em Homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa**, São Paulo: IASP, 2015. p. 675-698.

SALGADO, Paulo Cavalcanti. **Das sociedades em participação no Direito Comercial brasileiro**. Recife: Imprensa Industrial, 1913.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário: eficácia e sustentabilidade**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANTOS NETO, Correia dos. **Contrato de consórcio e de associação em participação**. Coimbra: Coimbra, 1986.

SANTOS, Ramon Tomazela. A avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial e os impactos tributários das novas regras contábeis. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 112, p. 269-293, 2013.

SARQUIS, Raquel Wille. **Eliminação do método de consolidação proporcional para reconhecimento dos investimentos em joint ventures: quais os impactos para as empresas do mercado brasileiro?** 2014. 310 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26032015-161923/en.php>>. Acesso em: 29 maio 2019.

SCAFF, Fernando Facury. Tributação de sociedades em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 157, p. 87-94, 2008.

SCALZILLI, João Pedro. **Confusão patrimonial no Direito Societário**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. **Mercado de capitais: ofertas hostis e técnicas de defesa**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____; SPINELLI, Luis Felipe. **Sociedade em conta de participação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da ‘nova contabilidade’. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. v. 3. São Paulo: Dialética, 2012. p. 169-193.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à beneficial ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. v. 5. São Paulo: Dialética, 2014. p. 200-221.

_____. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

_____; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 30, p. 251-273, 2014.

SIEIRO, Horacio D. Diaz. IFA Branch Report – Argentina. **Cahier de Droit Fiscal International**, Oslo, v. 67a, p. 71-91, 2002.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Consórcios de empresas: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____; COVIELLO FILHO, Paulo. Aplicação do Regime Especial de Tributação, instituído pela Lei n. 10931/2004, para receitas de venda de imóveis após a conclusão da

obra objeto da incorporação imobiliária. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, n. 86, p. 99-112, mar./abr. 2017.

SILVA, Oliveira e. **Tratado das sociedades comerciais**. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1942.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1955.

SOUZA, Mariana Campos de. **Uso da sociedade em conta de participação para organizar interesses privados em contratações públicas**. 2017. 125 f. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito dos Negócios). São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2017.

SZTAJN, Rachel. **Contrato de sociedade e formas societárias**. São Paulo: Saraiva, 1989.

SZTAJN, Rachel. Comentário aos Artigos 887 a 926 e 966 a 1195. In: _____; FONSECA, Priscila Maria Pereira Correa da. **Código Civil comentado: Direito de Empresa**. v. 11. Coordenação de Álvaro Villaça Azevedo. São Paulo: Atlas, 2008. passim.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. v. 2. São Paulo: Jose Bushatsky, 1979.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República**. v. 3, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TESSARI, Cláudio. Análise de caso real de autuação fiscal – sociedade em conta de participação (SCP) constituída com a finalidade de reduzir a carga tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 210, p. 19-31, 2013.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 11-68.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. v. 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TOFFANELLO, Rafael Dias. Dedutibilidade do IRPJ e CSLL dos juros ao capital pagos por sociedade cooperativa aos seus cooperados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 221, p. 117-128, 2014.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. v. 1, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Forma e conteúdo nas sociedades em conta de participação (SCP): análise dos efeitos jurídico-tributários. In: MOREIRA, André Mendes et al. **O Direito Tributário: entre a forma e o conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 377-397.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. IRPJ nas sociedades em conta de participação. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). **Direito Tributário: princípio da realização da renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 329-362.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. O princípio da proporcionalidade e as normas antielisivas no Código Tributário da Alemanha. **Revista Direito Tributário Atual**. v. 25. São Paulo: Dialética; IBDT, 2011. p. 121-131.

TRESSE, Vitor Schettino; MÜLLER, Juliana Martins de Sá. As peculiaridades da sociedade em conta de participação: por uma análise conforme seus fundamentos jurídicos. In: MACEI, Demetrius Nicheli; BENACCHIO, Marcelo; RIBEIRO, Maria de Fatima (Coords.). **Direito empresarial**. Florianópolis: CONPEDI, 2015. p. 143-170.

TUDISCO, Flávio. A causa dos negócios jurídicos, a prevalência da substância sobre a forma e o Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: IBDT; Dialética, v. 22, p. 207-218, 2008.

VALLES, Edgar. **Consórcio, ACE e outras figuras**. Coimbra: Almedina, 2007.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

VASCONCELOS, Paulo Alves de Sousa de. **O contrato de consórcio no âmbito dos contratos de cooperação entre empresas**. Coimbra: Coimbra, 1999.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc; SZTAJN, Rachel. Contrato de sociedade: completamente. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de**

direito empresarial: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 624-638.

VIEIRA, Marcelo Lima. Moeda funcional: conceitos e aspectos práticos nas demonstrações financeiras das entidades decorrentes da não adoção do CPC 02 para fins de IRPJ e CSLL – Lei n. 12973/14. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coords.). **Lei n. 12973 – novo marco tributário:** padrões internacionais de contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 239-261.

VIERLING-KOVAR, Emmanuelle. **Le contrat de société en participation.** 2013. 489 f. Tese (Doutorado em Direito Empresarial) – Université de Strasbourg, Strasbourg, 2013.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo.** São Paulo: Max Limonad, 1997.

VIVANTE, Cesar. **Tratado de Derecho Mercantil.** v. 2. Las sociedades mercantiles. Tradução da 5ª edição italiana feita por Ricardo Espejo de Hinojosa. Madri: Editorial Reus, 1932.

WALD, Arnoldo. **Comentários ao Código Civil.** v. 14, livro II, do Direito de Empresa. Coordenação de Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Curso de Direito Civil brasileiro:** obrigações e contratos. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

_____. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. **Revista de Direito Mercantil – Industrial, Econômico e Financeiro,** São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 80, p. 15-23, 1990.

_____. O Código Civil e o Projeto de Código Comercial. In: COELHO, Fábio Ulhoa; LIMA, Tiago Asfor Rocha; NUNES, Marcelo Guedes (Coords.). **Reflexões sobre o Projeto de Código Comercial.** São Paulo: Saraiva, 2013. p. 19-30.

WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge; JUNQUEIRA NETO, Ruy de Mello. **Direito Societário aplicado:** baseado nos precedentes das câmaras reservadas de Direito Empresarial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. São Paulo: Saraiva, 2014.

XAVIER, Alberto. Consórcio: natureza jurídica e regime tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo: Dialética, n. 64, p. 7-26, 2001.

_____. Natureza jurídico-tributária dos ‘juros sobre capital próprio’ face à lei interna e aos tratados internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, n. 21, p. 7-11, 1997.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Reflexos processuais da sociedade em conta de participação. **Revista Dialética de Direito Processual,** São Paulo: Dialética, n. 116, p. 30-43, 2012.

ZANINI, Carlos Klein. Notas sobre o projeto de Código Comercial. In: KUYVEN, Luiz Fernando Martins (Coord.). **Temas essenciais de direito empresarial**: estudos em homenagem a Modesto Carvalhosa. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 467-473.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. A tributação sobre o comércio eletrônico – o caso *Amazon*. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 26, p. 231-245, 2011.

ZIMMER, Frederik. General Report. **Cahier de Droit Fiscal International**, Oslo, v. 67a, p. 19-67, 2002.

ZORTÊA, Alberto João. Sociedade comercial em conta de participação. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 272, p. 380-387, 1980.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS E PRONUNCIAMENTOS ADMINISTRATIVOS

BRASIL. **Projeto de Lei n. 1572, de 2011**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011.

Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=888462&filename=PL+1572/2011>. Acesso em: 22 jul. 2018.

_____. **Projeto de Lei n. 487, de 2013**. Brasília: Senado Federal. Disponível em:

<<https://legis.senado.leg.br/sdleg->

[getter/documento?dm=4713964&ts=1571949092673&disposition=inline](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4713964&ts=1571949092673&disposition=inline)>. Acesso em: 26 out. 2019.

_____. **Relatório Parcial do Livro II**. Brasília: Comissão Especial da Câmara dos Deputados, destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, que “institui o Código Comercial”. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4F2281F963318E5C06CA88113F5A8C09.proposicoesWebExterno1?codteor=1339923&filename=Tramitacao-PL+1572/2011>. Acesso em: 26 out. 2019.

_____. **Relatório Parcial do Livro III**. Brasília: Comissão Especial da Câmara dos Deputados, destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 1572, de 2011, do Deputado Vicente Cândido, que “institui o Código Comercial”. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4F2281F963318E5C06CA88113F5A8C09.proposicoesWebExterno1?codteor=1351029&filename=Tramitacao-PL+1572/2011>. Acesso em: 26 out. 2019.

_____. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

CARF. **Acórdão n. 1103-001004, de 11 mar. 2014**. Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 1103-001052, de 07 maio 2014**. Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 1103-001206, de 25 mar. 2015**. Brasília: CARF, 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2015.

_____. **Acórdão n. 1201-001037, de 08 maio 2014**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 1201-001676, de 16 maio 2017**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

_____. **Acórdão n. 1201-002686, de 11 dez. 2018**. Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018.

_____. **Acórdão n. 1202-000649, de 22 nov. 2011**. Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2011.

_____. **Acórdão n. 1202-001011, de 07 ago. 2013.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2013.

_____. **Acórdão n. 1301-001789, de 04 mar. 2014.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 1301-002593, de 17 ago. 2017.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2017.

_____. **Acórdão n. 1302-000124, de 07 dez. 2009.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2009.

_____. **Acórdão n. 1302-002062, de 21 mar. 2017.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

_____. **Acórdão n. 1401-001846, de 10 abr. 2017.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2017.

_____. **Acórdão n. 1401-002823, de 14 ago. 2018.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2018.

_____. **Acórdão n. 1401-003276, de 20 mar. 2019.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2019.

_____. **Acórdão n. 1402-001625, de 13 mar. 2014.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 1402-002182, de 03 maio 2016.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2016.

_____. **Acórdão n. 1402-002208, de 08 jun. 2016.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção do CARF, 2016.

_____. **Acórdão n. 1402-002685, de 26 jul. 2017.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, 2017.

_____. **Acórdão n. 2101-002318, de 15 out. 2013.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2013.

_____. **Acórdão n. 2102-002135, de 20 jun. 2012.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2012.

_____. **Acórdão n. 2201-002443, de 16 jul. 2014.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 2202-001862, de 20 jun. 2012.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 2ª Seção do CARF, 2012.

_____. **Acórdão n. 2202-003134, de 29 jan. 2016.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2016.

_____. **Acórdão n. 2302-003091, de 19 mar. 2014.** Brasília: CARF, 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 2ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 2802-003065, de 13 ago. 2014.** Brasília: CARF, 2ª Turma Especial, 2ª Seção do CARF, 2014.

_____. **Acórdão n. 3201-004189, de 29 ago. 2018.** Brasília: CARF, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção do CARF, 2018.

CC. **Acórdão n. 103-19079, de 09 dez. 1997.** Brasília: CC, 3ª Câmara do 1º CC, 1997.

_____. **Acórdão n. 107-06374, de 22 ago. 2001.** Brasília: CC, 7ª Câmara do 1º CC, 2001.

_____. **Acórdão n. 108-05636, de 17 mar. 1999.** Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 1999.

_____. **Acórdão n. 108-06134, de 07 jun. 2000.** Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2000.

_____. **Acórdão n. 108-06207, de 17 ago. 2000.** Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2000.

_____. **Acórdão n. 108-09496, de 09 nov. 2007.** Brasília: CC, 8ª Câmara do 1º CC, 2007.

_____. **Acórdão n. CSRF/01-0061, de 7 mar. 1980.** In: **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Imposto de renda – Jurisprudência 1.2-5.** São Paulo: Resenha Tributária, jun. 1980. p. 1270-1278.

_____. **Acórdão n. CSRF/01-0512, de 19 abr. 1985.** **Revista de imposto de renda,** São Paulo: Centro de Estudos da Fiscalização do Imposto de Renda, n. 215, p. 38-45, jun. 1985.

CCRJ. Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro. **Acórdão n. 14800, de 11 dez. 2014.** Rio de Janeiro: CCRJ, 2014.

CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00.** Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 18.** Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_\(R2\)_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/263_CPC_18_(R2)_rev%2013.pdf)>. Acesso em: 17 nov. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 19.** Negócios em conjunto. Brasília: CPC. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/274_CPC_19_%20R2_rev%2013.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC PME.** Contabilidade para pequenas e médias empresas. Brasília: CPC. Disponível em: <static.cpc.aatb.com.br/Documentos/392_CPC_PMEeGlossario_R1_rev%2014.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2019.

III JORNADA DE DIREITO CIVIL DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL.

Enunciado 208. Arts. 983, 986 e 991: As normas do Código Civil para as sociedades em comum e em conta de participação são aplicáveis independentemente de a atividade dos sócios, ou do sócio ostensivo, ser ou não própria de empresário sujeito a registro (distinção feita pelo art. 982 do Código Civil entre sociedade simples e empresária). Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/CEJ-Coedi/jornadas-cej/III%20JORNADA%20DE%20DIREITO%20CIVIL%202013%20ENUNCIADOS%20APROVADOS%20DE%20NS.%20138%20A%20271.pdf/at_download/file>. Acesso em: 14 jan. 2019.

RFB. Manual de orientação do leiaute da escrituração contábil digital (ECD). Brasília: RFB, 2016. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/A8/2A167D61FEA613FD20E7E9BA101989F299E2F2/M anual_de_Orienta%C3%A7%C3%A3o_da_ECD_2016_Maio.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 121, de 27 maio 2014.** Brasília: RFB, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCo sit1212014.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 139, de 3 jun. 2015.** Brasília: RFB, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65065>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 142, 19 set. 2018.** Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95201>>. Acesso em: 20 nov. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 17, de 16 jan. 2017.** Brasília: RFB, 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79749>>. Acesso em: 02 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 202, de 18 jul. 2019.** Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101992>>. Acesso em: 09 jul. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 204, de 24 jun. 2019.** Brasília: RFB, 2019. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=101909>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 28, de 23 ago. 2018.** Brasília: RFB, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95374>>. Acesso em: 29 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 318, de 27 dez. 2018.** Brasília: RFB, 2018.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99084>>. Acesso em: 17 nov. 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 56, de 29 mar. 2019.** Brasília: RFB, 2019.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99645>>. Acesso em: 29 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 59, de 27 fev. 2019.** Brasília: RFB, 2019.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99170>>. Acesso em: 02 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta COSIT n. 655, de 27 dez. 2017.** Brasília: RFB, 2017.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89162>>. Acesso em: 29 maio 2019.

RFB. **Solução de Consulta Interna COSIT n. 12, de 15 maio 2013.** Brasília: RFB, 2013.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50784>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

_____. **Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10.12.2018.** Brasília: DOU, 12 dez. 2018, seção 1, p. 23.

SRF. **Acórdão n. 05-39940, de 05 fev. 2013.** Brasília: SRF, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, SP, 4ª Turma, 2013. Disponível em:

<[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=05-39940&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s2=&s3=05-39940&s4=&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Acórdão n. 06-27175, de 30 jun. 2010.** Brasília: SRF, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, PR, 1ª Turma, 2010. Disponível em:

<[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/\\$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=06-27175&s4=&s5=&s6=&s8=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ/$.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=06-27175&s4=&s5=&s6=&s8=>)>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF01 n. 51, de 05 set. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 1ª Região Fiscal, 2000. Disponível em:

<[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=SRRF/1%AA+RF+OU+Disit+01+OU+Diana+01&s3=51&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=SRRF/1%AA+RF+OU+Disit+01+OU+Diana+01&s3=51&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 13, de 11 jan. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em:

<[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=30&f=G&l=20](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=30&f=G&l=20)>

&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=13&s4=&s5=&s8=&s7=>. Acesso em: 04 set. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 197, de 04 set. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=24&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=197&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=24&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s3=197&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF08 n. 199, de 5 set. 2000.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2000. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63463>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF09 n. 03, de 01 jan. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=22&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019.

_____. **Decisão DISIT/SRRF10 n. 89, de 05 jun. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=21&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=scp+e+lucro&s8=&s7=>)>. Acesso em: 04 set. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n. 8, de 27 fev. 2012.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 3ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59388>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 63, de 31 ago. 2006.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 4ª Região Fiscal, 2006. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=12&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=63&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=12&f=G&l=20&s1=SRRF/4%AA+RF+OU+Disit+04+OU+Diana+04&s6=SC+OU+DE&s3=63&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n. 46, de 24 maio 2010.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65310>>. Acesso em: 29 maio 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 11, de 15 jan. 2009.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=71673>>. Acesso em: 08 jul. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 47, de 19 fev. 2009.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2009. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=13&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=47&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=13&f=G&l=20&s1=SRRF/8%AA+RF+OU+Disit+08+OU+Diana+08&s6=SC+OU+DE&s3=47&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n. 8, de 09 fev. 2012.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84655>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n. 80, de 16 abr. 2012.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 9ª Região Fiscal, 2012. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=80&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=2&f=G&l=20&s1=SRRF/9%AA+RF+OU+Disit+09+OU+Diana+09&s6=SC+OU+DE&s3=80&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019.

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n. 89, de 05 jun. 2001.** Brasília: SRF, Superintendência da Secretaria da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, 2001. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=23&f=G&l=20&s1=SRRF/10%AA+RF+OU+Disit+10+OU+Diana+10&s6=SC+OU+DE&s3=89&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=23&f=G&l=20&s1=SRRF/10%AA+RF+OU+Disit+10+OU+Diana+10&s6=SC+OU+DE&s3=89&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 09 jul. 2019.

STJ. Recurso Especial n. 1200492-RS. 1ª Seção, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Brasília, j. 14 out. 2015.

_____. **Recurso Especial n. 1230981-RJ.** 3ª Turma, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Brasília, j. 16 dez. 2014.

_____. **Recurso Especial n. 1373438-RS.** 2ª Seção, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Brasília, j. 11 jun. 2014.

_____. **Recurso Especial n. 168028-SP.** 4ª Turma, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Brasília, j. 07 ago. 2001.

_____. **Recurso Especial n. 193690-PR.** 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, Brasília, j. 04 jun. 2002.

_____. **Recurso Especial n. 474704-PR.** 3ª Turma, Relator Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Brasília, j. 17 dez. 2002.

_____. **Recurso Especial n. 884845-SC.** 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, j. 05 fev. 2009.

_____. **Recurso Extraordinário n. 651703-PR.** Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Fux, Brasília, j. 29 set. 2016.

TRF1. Mandado de Segurança n. 1001501-64.2015.4.01.3400. 2ª Vara da Seção
Judiciária do Distrito Federal, Juiz Federal Charles Renaud Frazão de Moraes, Brasília, j.
06 abr. 2015.