



Solução de Consulta nº 59 - Cosit

Data 27 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. EQUIPARAÇÃO. REMISSÃO SEM RESSALVAS A CONCEITO CIVIL. VEDAÇÃO A TIPO SOCIETÁRIO PARA EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ESPECÍFICA. EQUIPARAÇÃO NÃO CONFIGURADA. IMPOSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DA ISENÇÃO PRETENDIDA.

Os diplomas legais que versam sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR adotam a sistemática da equiparação para atribuir, a um ente específico, uma das modalidades de apuração do imposto, independentemente de sua classificação sob a égide da lei civil.

O Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, equiparou, para os efeitos da legislação do IR, as Sociedades em Conta de Participação - SCP, entes despersonalizados definidos na lei civil, às pessoas jurídicas, embora o conceito específico de SCP deva ser extraído da lei civil, uma vez que a lei fiscal não lhe emprestou roupagem própria.

As sociedades exercentes de atividade de advocacia, por força do disposto no art. 15 da Lei 8.906, de 4.07.1994, estão restritas aos seguintes tipos: simples de prestação de serviços e sociedade unipessoal.

Em conformidade com o art. 983, parágrafo único do Código Civil, as disposições de lei especial relativas aos tipos societários permitidos a determinadas atividades sobrepõem-se à faculdade genérica de opção entre os tipos societários listados nesse Código, implicando que a equiparação pretendida pela consultante tem por pressuposto a existência de sociedade não admitida pelo ordenamento, qual seja, SCP de atividade advocatícia.

No que tange à atividade advocatícia, não há que se falar em distribuição de lucros de sócio ostensivo a sócio participante, para efeito de gozo da isenção estabelecida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 109; Decreto-Lei nº 2.303, de 1986; Lei nº 8.906, de 1994, art. 15; Lei nº 9.429, de 1995, art. 10; Lei nº 10.406, de 2002, art. 983, parágrafo único.

Relatório

Devidamente qualificada e representada, a consulente interpôs consulta relativa às normas gerais de direito tributário.

2. Informa ser sociedade de advogados, regida pela Lei nº 8.906, de 4 de setembro de 1994.
3. Afirma ter constituído, com outros advogados e outras sociedades de advogados, Sociedades em Conta de Participação – SCP.
4. Refere o disciplinamento do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, especialmente os arts. 991 a 993 e 996, pelos quais foram delineadas as principais características da SCP.
5. Aduz que a comunhão de sócio ostensivo com sócio participante e o exercício, pelo primeiro, da atividade da sociedade, são os elementos caracterizadores de uma SCP, independentemente de sua formalização.
6. Relata que o sócio ostensivo das SCP em questão teria sempre elaborado a escrituração, emitido as notas fiscais pertinentes, bem como oferecido as receitas à incidência de tributos federais e procedido o correspondente recolhimento.
7. Declara que a consulente e os demais advogados supostamente participantes da SCP entendem que o lucro distribuído pela SCP goza de isenção, independentemente de ter havido formalização do registro perante a RFB. Nessa linha, transcreve o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e menciona o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, para afirmar que tal isenção abrange tanto o sócio ostensivo quanto o participante.
8. Argumenta sobre a impossibilidade de se compreender a relação entre a consulente e os outros advogados e sociedades de advogados sob outra forma que não seja a de SCP.
9. Alega ter solicitado dos sócios com os quais teria constituído SCP declarações afirmando a existência dessa sociedade.
10. Ao final, requer:

[...] a confirmação do acerto da sua interpretação, de que continua a ser aplicada plenamente a isenção tributária do art. 10 da Lei nº 9.249/95, na distribuição de lucros efetuados pelo sócio ostensivo ao outro sócio participante, decorrentes das SCP que por ela foram estabelecidas, mesmo sem formalização em contrato e registro perante a Receita Federal, bastando comprovar a SCP por qualquer meio de direito aceito, como uma Declaração do sócio participante; e que portanto a contabilização da sua movimentação e registros está plenamente regular.

11. É o relatório.

Fundamentos

12. Preliminarmente, observa-se que o questionamento preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, pelo que deve ser conhecido.

13. Ultrapassada a matéria da admissibilidade e eficácia da consulta, cabe explicitar os pontos que serão aqui abordados, no que toca à matéria sob exame.

14. A configuração da isenção tributária, cuja aplicabilidade à situação já relatada a consultante pretende ver afirmada pela Administração Fazendária Federal, implica a compreensão analítica do fenômeno da incidência tributária.

15. Isso se dá pelo fato de que a isenção está classificada pelo Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de agosto de 1966, entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário, conforme seu art. 175, inciso I.

16. Desse modo, o surgimento da obrigação tributária é pressuposto para a aplicação da norma isentiva, que tem, como visto, a função excluir a exigibilidade do crédito tributário (o qual pode ser definido como a formalização da obrigação tributária).

17. Se a obrigação tributária advém da ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, seu surgimento, por outro lado, não se apresenta, qual no direito privado obrigacional, necessariamente acompanhado do crédito. Diferentemente do binômio obrigação/credito do direito privado, o CTN estabelece o crédito tributário como fenômeno autônomo, dependente de ato específico.

18. Assim sendo, uma vez que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (que é a concretização fática de uma hipótese de incidência), estabelecendo vínculo entre os sujeitos ativo e passivo, ao passo que a constituição do crédito tributário representa apenas o momento de quantificação e de identificação formal do valor pecuniário da obrigação e do sujeito passivo, respectivamente, tem-se por imprescindível para o deslinde desta consulta entender os parâmetros traçados pelo legislador, ao instituir a hipótese de incidência específica.

19. Depreende-se, portanto, que a questão da consulta não se limita ao alcance de uma isenção, mas à identificação correta do sujeito passivo em função de uma determinada hipótese de incidência tributária.

SUJEITO PASSIVO, CONTRIBUINTE E EQUIPARAÇÃO

20. A pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária é, conforme reza o CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

21. Essa formulação aparentemente genérica apresenta, vale salientar, um norte interpretativo importante, uma vez que implica ser a condição de sujeito passivo oriunda de determinação legal, não sendo, portanto, passível de alteração pela vontade privada, exceto se declarada expressamente pelo legislador.

22. Sabendo-se que o sujeito passivo pode revestir a condição de contribuinte ou de responsável, o contexto da presente consulta afasta a última posição, pelo que a análise deve concentrar-se na identificação do contribuinte, cuja obrigação tributária, alega a consulente, atrai a aplicação de norma isentiva.
23. Declara o art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, que o contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador. Em termos gerais, o contribuinte é individualizado, segundo as regras de direito aplicáveis, enquanto produtor do fato representado na hipótese de incidência legal.
23. Noutra vertente, o processo de individualização do contribuinte segue as regras traçadas pela lei tributária instituidora de cada tributo, naturalmente perpassadas por outras, oriundas dos demais ramos do direito e que lhe sejam convergentes. **Sob esse aspecto, a identificação do contribuinte é também jurídico-formal.**
24. Desse modo, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, apresenta como contribuintes, de forma genérica, pessoas físicas ou jurídicas que realizem o fato imponible definido em lei, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.
25. É também sabido que as normas legais instituidoras do IR tanto distinguem a forma de tributação das pessoas físicas daquela direcionada às pessoas jurídicas, quanto subdividem os contribuintes em classes, relativamente a sistemáticas de ajuste e de apuração do tributo, considerados em suas particularidades (ex.: pessoas físicas residentes e não-residentes; pessoas jurídicas autorizadas ou não à apuração do Lucro Presumido).
26. A esta altura, convém abordar o sentido correto do art. 126 do CTN, que trata da capacidade tributária passiva.
27. No inciso III do dispositivo em comento, lê-se que a capacidade passiva independe do fato de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, sendo suficiente que assuma a condição de unidade econômica ou profissional.
28. A leitura da referida norma geral deve ser realizada em conjunto com o disposto no art. 109, que o complementa, segundo o qual os princípios gerais de direito privado têm aplicação apenas quanto à definição, conteúdo e alcance de seus próprios institutos, não sendo tais princípios capazes de estabelecer efeitos tributários.
29. Nesse sentido, as condições de existência ou inexistência de pessoas naturais ou jurídicas extraídas do direito privado não podem ser oponíveis à identificação formal do contribuinte extraída da lei instituidora de cada tributo.
30. Portanto, as regras de qualquer tributo relacionadas à equiparação de contribuintes possuem uma dimensão que transcende as aparentes inconsistências com as definições próprias ao âmbito do direito civil.
31. É por esse motivo que o legislador do IR, sem ignorar a definição civil de pessoa jurídica, confere a pessoas naturais e até a sociedades que não podem sequer, sob a égide da lei civil, ser qualificadas como pessoas, igual tratamento tributário outorgado às pessoas jurídicas.

32. Consequentemente, a regra de equiparação das SCP às pessoas jurídicas pode, por um lado, ser vista sob a ótica do próprio conceito da lei civil, quando se quer investigar se algum fenômeno se adequa àquela definição legal, ao passo que, por outro, a produção dos efeitos tributários, inequivocadamente, somente pode ser extraída da lei fiscal.

33. À vista disso, e inexistindo dúvidas a respeito dos efeitos tributários conferidos às SCP pela normas legais reguladoras do IR, cabe investigar se a consulente pode qualificar-se como SCP, à luz da legislação em vigor.

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO E ATIVIDADE ADVOCATÍCIA

34. De acordo com o art. 45 do Código Civil, a existência legal da pessoa jurídica começa com o registro de seu respectivo ato constitutivo.

35. O mesmo Digesto, em título pertinente às sociedades, apresenta abaixo do subtítulo “Da Sociedade Não Personificada” a sociedade em comum e a SCP como sendo as espécies de tal gênero.

36. Observa-se, pela leitura do art. 993 do diploma legal sob análise, a impossibilidade de ser atribuída personalidade jurídica à SCP, ainda que tenha havido a inscrição, em que registro for, de seu contrato social.

37. Convergem aqui duas primeiras conclusões, relativas à exigência de inscrição de SCP no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ. Tal inscrição, de um lado, não é vedada pela lei civil, que reconhece expressamente sua possibilidade, e cuja ocorrência não modifica sua natureza de sociedade despersonalizada; por outro lado, essa inscrição é decorrente de obrigação acessória instituída em norma própria, dizendo respeito unicamente à competência normativa tributária exercida em conformidade com o art. 113, § 2º, do CTN, sendo impertinentes quaisquer ressalvas a essa exigência.

38. Assim, sabendo-se que a obrigatoriedade de inscrição das SCP no CNPJ não lhes retira a característica própria de sociedade despersonalizada, é unicamente por força da determinação da lei tributária que tal sociedade vem a ser equiparada a pessoa jurídica, para fins de tributação do IR.

39. Equiparação é equivalência, e não identidade, pelo que somente a existência de norma tributária específica pode determinar que uma espécie de sociedade que não é pessoa jurídica venha a receber o tratamento tributário próprio às pessoas jurídicas.

40. Daí decorre que as definições e limitações oriundas da lei civil, no que tange à pessoa jurídica e às espécies de sociedade, são de especial relevo para a presente solução.

41. Nessa linha, cabe transcrever o disposto no art. 983, p. único, do Código Civil Brasileiro:

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

Parágrafo único. Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo.

(grifei)

42. Nota-se, nesse dispositivo, a relevância das disposições constantes de leis relativas ao exercício de determinadas atividades, no que tange às formas admitidas pelo ordenamento jurídico para a organização societária.

43. O caso sob análise refere expressamente o exercício da atividade de advocacia, cujo regramento é exposto na Lei nº 8.906, de 1994.

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

§ 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

(...)

§ 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

44. De acordo com o Código Civil em vigor, as sociedades personificadas são classificadas em empresárias e simples.

45. Verifica-se que os tipos societários admitidos em lei para o exercício de advocacia, simples e unipessoal, são espécies de sociedades personificadas, tendo o Estatuto da OAB fixado o procedimento necessário para que tais sociedades adquiram personalidade jurídica, qual seja, o registro de seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB da respectiva sede.

46. Constata-se, por outro lado, que a sociedade em conta de participação, além de não ter personalidade jurídica, nunca poderá vir a tê-la, por força de disposição expressa do já mencionado art. 993 do Código Civil. Vale dizer, fica afastada qualquer suposta similaridade entre a SCP e as sociedades que podem atuar no exercício da atividade advocatícia, por definição legal.

47. Saliente-se ainda que o fato de a SCP não ter personalidade jurídica nada tem a ver com sua juridicidade, isto é, ainda que não personificada, sua constituição deve obedecer aos critérios legais estabelecidos em normas específicas, para que possa ser reconhecida como tal.

48. Tem-se, portanto, que a proposta de solução oferecida pela consulente deve ser rejeitada, uma vez que a aplicação, ao caso em tela, das regras de isenção relativas às

peças jurídicas é inadmissível, pelo fato de que o pressuposto de equiparação a pessoa jurídica, estabelecido em norma legal tributária, qual seja, a existência de sociedade em conta de participação, simplesmente não se configura para a atividade profissional declarada na consulta, em respeito às normas legais pertinentes a tal espécie societária.

Conclusão

49. Soluciono a Consulta afirmando que:
- 49.1 Os diplomas legais que versam sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR estabelecem distintas formas de apuração do crédito tributário da obrigação principal relativamente à personalidade civil do sujeito passivo. Fala-se, portanto, em IR das Pessoas Físicas (naturais) e IR das Pessoas Jurídicas. Por outro lado, a lei tributária também adota a sistemática da equiparação para atribuir, a um ente específico, uma das sobreditas modalidades de apuração do imposto, independentemente de sua classificação sob a égide da lei civil. Isso ocorre porque a atribuição de efeitos tributários a determinado fato não se submete aos princípios estabelecidos no direito privado.
- 49.2 O Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, equiparou, para os efeitos da legislação do IR, as Sociedades em Conta de Participação - SCP, entes despersonalizados definidos na lei civil, às pessoas jurídicas. Nada obstante os efeitos tributários resultantes dessa equiparação sejam derivados dos limites traçados pela lei tributária, o conceito específico de SCP deve ser extraído da lei civil, uma vez que a lei fiscal não lhe emprestou roupagem própria.
- 49.3 As sociedades exercentes de atividade de advocacia, por força do disposto no art. 15 da Lei 8.906, de 4 de setembro de 1974, estão restritas aos seguintes tipos: simples de prestação de serviços, por um lado, e sociedade unipessoal, por outro.
- 49.4 Considerando que as disposições de lei especial relativas aos tipos societários permitidos a determinadas atividades sobrepõem-se à faculdade genérica de opção entre os tipos societários listados no Código Civil, também em conformidade com o art. 983, parágrafo único, deste último, verifica-se que a equiparação pretendida pela consulente tem por pressuposto a existência de sociedade não admitida pelo ordenamento, qual seja, SCP de atividade advocatícia.
- 49.5 Dessarte, no que tange à atividade advocatícia, não há que se falar em distribuição de lucros de sócio ostensivo a sócio participante, para efeito de gozo da isenção estabelecida no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

(datado e assinado digitalmente)
RICARDO ROCHA DE HOLANDA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(datado e assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

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

(datado e assinado digitalmente)
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

(datado e assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit