



Solução de Consulta nº 202 - Cosit

Data 18 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DEDUÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS.

Os tributos incidentes nas operações próprias do sócio ostensivo devem ser apurados separadamente dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação (SCP).

Os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP.

No caso de o sócio ostensivo ter saldos a compensar de valores retidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas suas operações próprias, eles podem ser objeto de restituição ou compensação na forma estabelecida no art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 7, de 1970, art. 1º, § 1º; Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 7.689, de 1988, art. 4º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 12; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 991 e 993; Decreto nº 9.580, de 2018 (RIR/2018), arts. 160 e 161; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 3º e 81; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 6º; Instrução Normativa RFB nº 1.717, art. 24.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta acerca da possibilidade de compensar valores da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) retidos em suas operações

próprias com as contribuições devidas nas operações relativas à sociedade em conta de participação (SCP) da qual é sócia ostensiva, além de outras questões correlatas.

2. Informa a consulente que é sócia ostensiva de uma SCP e que “sempre nos recebimentos das notas fiscais os tomadores dos serviços fazem as retenções do PIS e da COFINS, IR e CSL as notas fiscais emitidas pela sócia ostensiva, as compensações são feitas na ostensiva e as notas fiscais emitidas para recebimentos dos serviços efetuados pela sócia SCP, as compensações são feitas na SCP”, mas que “atualmente devido o faturamento maior está na SCP, a OSTENSIVA está com um saldo a compensar de PIS e de COFINS e que não está tendo débito para fazer as compensações, pois os serviços atuais estão sendo prestada todos pela sócia SCP e este saldo está sem movimentar”.

3. Após citar a legislação que entende pertinente à matéria, formula os seguintes questionamentos:

1) Os saldos a compensar futuramente de PIS e da COFINS, da sócia ostensiva podem ser aproveitados pela sócia SCP? Se sim em quais blocos da EFD CONTRIBUIÇÕES, terá que ser declarado para a baixa do saldo da ostensiva? E em quais blocos da EFD da sócia SCP teremos que declarar o recebimento deste saldo?

2) Não encontramos na legislação fundamentação legal para a SCP fazer as compensações dos impostos retidos na fonte da sócia Ostensiva, como a sócia ostensiva tem saldo a compensar de PIS e de COFINS, e que não tem previsão de possuir débitos como aproveitar esse crédito?

3) Podem ser compensados as retenções do PIS/COFINS/CSLL E IRPJ na SCP uma vez que a mesma não emitiu notas fiscais com seu próprio CNPJ?

Fundamentos

4. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pelo interessado na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer informações, interpretações ou ações do consulente; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

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

CAPÍTULO II

Da Sociedade em Conta de Participação

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

.....

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

6. Considerando-se os arts. 991 e 993 do CC/2002, deve-se observar que o sócio participante não deve atuar diretamente na execução das atividades do objeto social da SCP, pois isso descaracterizaria a sociedade como sendo em conta de participação. Nesse sentido, pode-se citar a Solução de Consulta Cosit nº 142, de 19 de setembro de 2018, cuja ementa transcreve-se abaixo (negritos no original, sublinhas acrescidas):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. CARACTERÍSTICAS. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE CONSTITUTIVA DO OBJETO SOCIAL PELO SÓCIO PARTICIPANTE. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS.

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

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

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

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

7. Assim, quando a consulente refere-se que “os serviços atuais estão sendo prestadas todos pela sócia SCP”, considerar-se-á que os serviços estão sendo exercidos unicamente pelo sócio ostensivo, mas como operações a serem atribuídas à SCP.

8. Feitas essas considerações iniciais, observe-se que embora as SCP não possuam personalidade jurídica (art. 993 do Código Civil), elas são equiparadas às pessoas jurídicas pela legislação do Imposto sobre a Renda (art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, e art. 160 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018), sendo igualmente contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; art. 3º do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002).

9. É do sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos tributos devidos pela SCP, conforme se pode observar no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, e no art. 81 do Decreto nº 4.542, de 17 de dezembro de 2002 (destacou-se):

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

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

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

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

Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002

Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral.

Art. 81. O sócio ostensivo da sociedade em conta de participação (SCP) deve efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos (Decreto-lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º).

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

Sociedades em conta de participação

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

11. As pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a escrituração **fiscal** digital devem apresentar separadamente a escrituração da SCP de que faça parte (a escrituração

contábil digital da SCP pode ser apresentada em livros próprios ou auxiliares do sócio ostensivo), conforme prescreve a legislação pertinente (destacou-se):

Instrução Normativa RFB n.º 1.252, de 1 de março de 2012

Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições).

Art. 4º Ficam obrigadas a adotar e escriturar a EFD-Contribuições, nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e do art. 2º do Decreto n.º 6.022, de 2007:

[...]

§ 4º Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014, no caso de a pessoa jurídica ser sócia ostensiva de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a EFD-Contribuições deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da EFD-Contribuições da sócia ostensiva. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1387, de 21 de agosto de 2013)

Instrução Normativa RFB n.º 1.422, de 19 de dezembro de 2013

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

[...]

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

§ 1º No caso de pessoas jurídicas que foram sócias ostensivas de Sociedades em Conta de Participação (SCP), a ECF deverá ser transmitida separadamente, para cada SCP, além da transmissão da ECF da sócia ostensiva.

Instrução Normativa RFB n.º 1.774, de 22 de dezembro de 2017

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).

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

[...]

§ 4º A Sociedade em Conta de Participação (SCP) enquadrada nas hipóteses de obrigatoriedade de apresentação da ECD deve apresentá-la como livro próprio. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1894, de 16 de maio de 2019)

12. Observe-se que a Instrução Normativa SRF n.º 179, de 30 de dezembro de 1987, em seu item 4, estabelecia que não seria exigida a inscrição da SCP no Cadastro

Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Tal dispositivo, no entanto, foi revogado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.470, de 30 de maio de 2014. Atualmente, a Instrução Normativa RFB n.º 1.863, de 27 de dezembro de 2018, estabelece, expressamente, em seu art. 4º, que também são obrigadas a se inscrever no CNPJ as “Sociedades em Conta de Participação (SCPs) vinculadas aos sócios ostensivos” (art. 4º, inciso XVII).

13. Traçado esse panorama legislativo, verifica-se que as apurações dos tributos das operações próprias do sócio ostensivo e aquelas relativas à SCP devem ser feitas de forma apartada, ainda que os documentos fiscais sejam todos emitidos pelo sócio ostensivo. Importante frisar que a documentação fiscal deve identificar as operações que são relativas à SCP (art. 160, 269 e 586 do Decreto n.º 9.580, de 2018).

14. Note-se, inclusive, que o sócio ostensivo e a SCP podem apurar o IRPJ e a CSLL em regimes de tributação diferentes, conforme prescreve o art. 246 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 2017 (destacou-se):

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

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

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

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

15. Assim, os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP.

16. Observe-se que o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, veda a compensação com créditos de terceiros (destacou-se):

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

17. No caso de o sócio ostensivo, como relatado pela consulente, ter saldo a compensar de valores retidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas suas operações próprias, nestas não incluídas as operações da SCP, eles podem ser objeto de restituição ou compensação na forma estabelecida no art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017 (destacou-se):

Seção V

Da Restituição e da Compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Retidas na Fonte

Art. 24. Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB.

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeitos da determinação do excesso de que trata o § 1º, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados nesse mês.

§ 3º A restituição poderá ser requerida e a compensação poderá ser declarada a partir do mês subsequente àquele em que ficar caracterizada a impossibilidade de dedução de que trata o caput.

§ 4º A restituição poderá ser requerida por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, e a compensação poderá ser declarada por meio do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

Conclusão

18. Diante do exposto, conclui-se que:

a) os tributos incidentes nas operações próprias do sócio ostensivo devem ser apurados separadamente dos tributos devidos pela sociedade em conta de participação (SCP);

b) os valores dos tributos retidos nas operações próprias do sócio ostensivo só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pelo sócio ostensivo. De igual forma, os valores dos tributos retidos nas operações referentes à SCP só podem ser objeto de dedução ou compensação relativamente aos tributos devidos pela SCP;

c) no caso de o sócio ostensivo ter saldos a compensar de valores retidos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas suas operações próprias, eles podem ser objeto de restituição ou compensação na forma estabelecida no art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

Encaminhe-se ao revisor.

[assinado digitalmente]
CELSO TOYODA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit