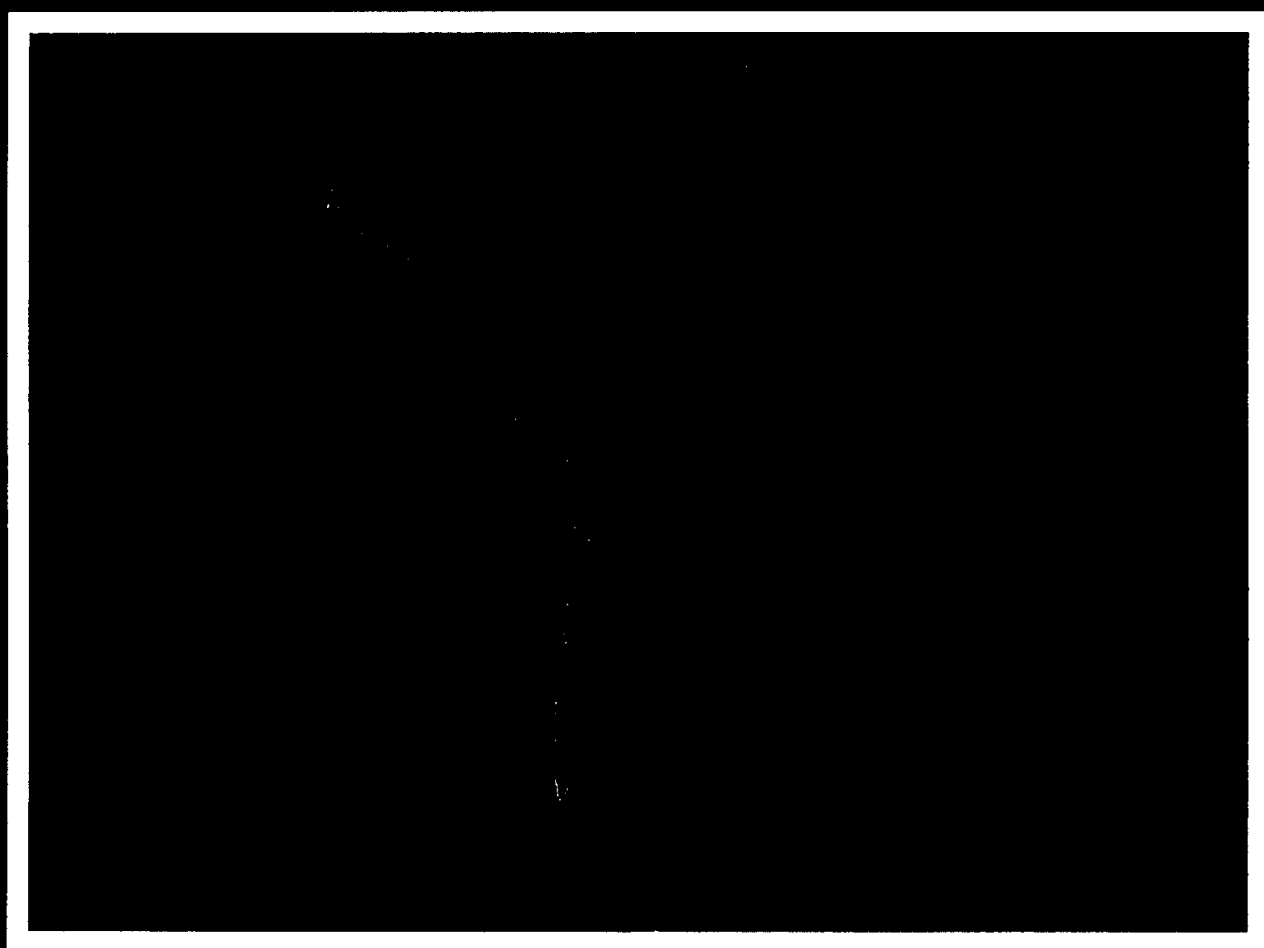


ISSN 1413-7097

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



210

# Análise de Caso Real de Autuação Fiscal - Sociedade em Conta de Participação (SCP) Constituída com a Finalidade de reduzir a Carga Tributária

Cláudio Tessari

## 1. Introdução

Pretende-se demonstrar por meio desse artigo a forma correta de utilização da Sociedade em Conta de Participação - SCP, para fins de gestão e planejamento tributário estratégico, através da análise de caso real de autuação fiscal.

Demonstrar-se-á também que, ao fiscalizar planejamento tributário que utilizou a constituição de Sociedade em Conta de Participação - SCP para redução da carga tributária, de forma errônea, a Receita Federal do Brasil exarou Auto de Infração de Imposto de Renda, com multa de 150% cumulada com representação para fins penais, e proferiu decisão, em sede de impugnação administrativa, desconstituindo a referida sociedade e, assim, adotando interpretação com prevalência de determinadas regras previstas no Código Civil Brasileiro, o que o Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira denomina de *decisões com prevalência de regras sobre princípios*<sup>1</sup>.

Há relatos da utilização desse tipo societário na Roma antiga, num arrendamento de salinas, e também na Idade Média, quando teria se desenvolvido a partir das antigas sociedades em comandita, em que o *comendador* ficava oculto, pois as negociações eram sempre realizadas sob a responsabilidade do *tractator*, já que não era bem visto o envolvimento da nobreza no exercício de atividades de comércio. Assim, podia-se ganhar dinheiro sem se conhecer o beneficiário<sup>2</sup>.

A simplicidade para a constituição de uma SCP permite aos sócios que operem com rapidez ímpar, especialmente quando se compara a outros tipos societários, sujeitos a diversos requisitos e formalidades.



Cláudio Tessari  
é Advogado em  
Porto Alegre/RS.

<sup>1</sup> CALIENDO, Paulo. "Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no Direito Tributário". *Revista de Direito Tributário* v. 95. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 124-151.

<sup>2</sup> Cf. José Maria da Costa. *A Sociedade em Conta de Participação no Direito de Empresa do Código Civil de 2002*. Dissertação de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006, p. 124.

Contudo, é preciso bastante atenção e cautela no que se refere à constituição e à utilização dessa espécie societária *sui generis*, sobretudo no desenvolvimento das operações para as quais foi criada, e em seu objeto social.

## 2. A Evolução Legislativa da Sociedade em Conta de Participação (SCP)

Até seu advento no Novo Código Civil Brasileiro, pela Lei n. 10.406/2002, a SCP era regulada pelo Código Comercial, código este expressamente revogado, em tal parte, com fulcro nas disposições constantes do art. 2.045 do CCB.

No Código Comercial revogado, a SCP era regulada em seção específica pelos arts. 325<sup>3</sup> a 328, que integravam o Título XV, referente às companhias e sociedades comerciais, que, por sua vez, compunham a regulação da Parte Primeira, relacionada ao comércio em geral.

Com a unificação do direito das obrigações civis e comerciais no mesmo diploma legal, a SCP passou a ser regulamentada pelos arts. 991 a 996 e 1.162 do Novo Código Civil Brasileiro, promulgado pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, inserida no Subtítulo I, referente à sociedade não personificada. Está, também, referida no Título II, que diz respeito à sociedade e que, por sua vez, compõe o Livro II (Do Direito da Empresa).

Não obstante o novo Código Civil Brasileiro ser omissivo no que concerne à definição de SCP, acabou conservando a mesma natureza jurídica e disposições gerais do Código Comercial de 1850, trazendo as seguintes inovações em relação a esse tipo societário: (a) conferiu à SCP uma posição definida no rol de sociedades existentes no Brasil; (b) adotou nomenclaturas que afastam qualquer conotação pejorativa ou de clandestinidade a seus sócios, pois substituiu a figura do sócio oculto por sócio participante ou investidor; (c) determinou a aplicação subsidiária da legislação relativa às sociedades simples; e (d) extinguiu algumas dúvidas e controvérsias no que concerne aos efeitos do registro do contrato social, aos reflexos da intervenção do sócio participante nos negócios sociais com terceiros, ao prazo de duração da sociedade, à natureza das contribuições dos sócios ao patrimônio da sociedade e às consequências na eventual quebra de um dos sócios<sup>4</sup>.

## 3. Conceito e Características Importantes da SCP

Sociedade em Conta de Participação - SCP é a associação de dois ou mais participantes (empresários ou não, pessoas físicas ou jurídicas) por relação contratual em sociedade regular de tipo *sui generis* (sem personalidade jurídica) para explorar uma ou mais oportunidades de negócio ou atividades econômicas. Nesse contrato, o sócio ostensivo é quem se apresenta à frente do negócio, atua em seu próprio nome e sob sua inteira responsabilidade, pratica as operações que constituem o objeto da

<sup>3</sup> “Art. 325. Quando 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, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, accidental, momentânea ou anônima; esta sociedade não está sujeita às formalidades prescritas para a formação de outras sociedades, e pode provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais (art. 122).”

<sup>4</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. “Sociedade em conta de participação: natureza, regime jurídico e tributação pelo Imposto de Renda”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145. São Paulo: Dialética, 2007, p. 37.

SCP, obriga-se perante terceiros e responde ilimitadamente pela gestão. O sócio oculto participa dos resultados (ganhos e perdas) do negócio e tem responsabilidade limitada ao sócio ostensivo, nos termos do contrato firmado entre si.

Segundo o doutrinador Sérgio Caminho<sup>5</sup>:

“Pode, a partir das notas essenciais de sua caracterização, a sociedade em conta de participação ser conceituada como um contrato associativo ou de participação, pelo qual duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, se obrigam a explorar uma ou mais atividades econômicas, em proveito comum, visando à partilha de seus resultados, mas sob o nome e responsabilidade individual daquele que praticar as operações, obrigando-se perante terceiros para a realização do objeto do contrato. (...) É a oportunidade momentaneamente vislumbrada do bom negócio que inspira os contratantes. Dado a tal característica foi que o Código Comercial a nominou, em seu art. 325, de sociedade acidental ou momentânea, o que vem dizer, entretanto, que ela não possa existir em caráter permanente, como vem admitindo certa parcela da doutrina. Mas, o comum, o seu traço peculiar, como até mesmo admitem aqueles que sustentam a plausibilidade de sua existência permanente, é que se organize para determinada ou determinadas operações.”

No mesmo sentido, são as disposições constantes do art. 991 do Código Civil Brasileiro<sup>6</sup>.

Assim, em geral, a SCP é conceituada como uma sociedade meramente contratual, sem personalidade jurídica, sem firma ou denominação social, sem autonomia patrimonial, formada por duas ou mais pessoas com desígnios semelhantes, que reúnem esforços para atingir um objetivo comum, sendo que uma das características mais importantes desse tipo societário é a ausência de personalidade jurídica.

Cabe demonstrar que os conceitos de sociedade e de personalidade jurídica não se confundem, sendo plenamente possível existir sociedade despersonalizada, situação que ocorre, basicamente, por dois motivos, a saber: (a) a definição de sociedade prevista no art. 981 do CCB é satisfeita com a presença de duas ou mais pessoas; a obrigação recíproca de combinarem seus esforços ou recursos, o que, usualmente, manifesta-se pela formação de fundos; e a finalidade comum no sentido de que da combinação desses esforços deverá haver partilha, entre si, dos resultados; e (b) o arranjo do Código Civil Brasileiro (Título II - Da Sociedade, do Livro II - Do Direito de Empresa) já aponta para a existência de sociedades não personificadas (sociedade em comum e sociedade em conta de participação) e de sociedades personificadas (sociedade simples, sociedade em nome coletivo, sociedade em comanda simples, sociedade limitada, sociedade anônima, sociedade em comanda por ações e sociedade cooperativa)<sup>7</sup>.

A SCP não tem existência distinta da dos seus criadores, tratando-se de uma sociedade interna, com implicações somente para os sócios que dela participem,

<sup>5</sup> CAMINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 84-85.

<sup>6</sup> “Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto 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.”

<sup>7</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. *Op. cit.*, p. 38.

sem reflexos legais para terceiros, ou seja, a SCP não tem capacidade de contrair direitos nem de assumir obrigações em nome próprio e de autônomo, embora possa existir previsão para criação e manutenção de fundo social.

O objeto social dessa sociedade poderá ser qualquer um, inerente à atividade própria de empresário, de sociedade empresária, ou de sociedade simples conforme for o sócio ostensivo. Cabe ressaltar que não se exige que o objeto coincida ou tenha relação com a atividade do sócio ostensivo, mantendo-se, todavia, a exigência de tratar-se de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços.

A Lei não exige qualquer formalidade (art. 166 do CCB) para a constituição da SCP, não obstante referir a existência de um contrato social, que, supostamente, estipula os direitos e as obrigações dos sócios, e não requerer a reunião de cláusulas de instrumento único e usual. Por isso, o contrato pode se dar por ajustes verbais, cabendo aos contratantes resguardarem-se na segurança de prová-lo com algo escrito<sup>8</sup>.

A existência do contrato pode provar-se por todos os meios de direito (art. 212 do CCB), como também pelos direitos e obrigações nele contidos. Isso é possível na medida em que o pactuado produz efeito somente entre os sócios, sendo o sócio ostensivo o que exerce atividade econômica organizada e que manterá registros confiáveis de suas operações, entre as quais aquela atividade constitutiva do objeto social<sup>9</sup>.

A Lei não veda o registro do contrato social, se instrumentalizado. Por outro lado, não confere personalidade jurídica à sociedade, caso ocorra o registro, em qualquer que seja o órgão<sup>10</sup>.

Assim, dentre os efeitos do registro - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia jurídica - somente a autenticidade é alcançada plenamente, porquanto não poderá nenhum dos sócios dela não ter conhecimento. Também a eficácia jurídica se sobressai, todavia parcialmente, eis que alcança tão somente os componentes da sociedade.

Essa proibição, entretanto, não se estende às manifestações do referido sócio participante que contribuam para o sucesso dos negócios sociais, no sentido de informação e convencimento em relação ao terceiro. Do mesmo modo, não é vedado ao sócio participante, se não agir como tal, receber mandato do sócio ostensivo para a prática de atos relacionados aos negócios sociais ou de negócios estranhos a eles. Nesse sentido, é de se entender que a relação do sócio participante da sociedade em conta de participação iguala-se à do sócio comanditário na sociedade em comandita simples<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> “Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.”

<sup>9</sup> “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.”

<sup>10</sup> COZZA, Mário. *Novo Código Civil do Direito de Empresa (arts. 966 a 1.195)*. Porto Alegre: Síntese, 2002, p. 44.

<sup>11</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 46.

As contribuições dos sócios passam a constituir o patrimônio da sociedade em conta de participação, que é determinado como especial, visto que, enquanto perdurar a sociedade, e em razão das recíprocas obrigações, esse patrimônio tem a especial finalidade de dar sustentação econômica aos negócios sociais.

Essas contribuições podem se constituir em qualquer espécie de bens, os quais, ao menos, sejam úteis aos negócios sociais, direta ou indiretamente. Constituído o patrimônio especializado da SCP, dele decorrem efeitos somente em relação aos sócios, ou seja, terceiros não são obrigados a respeitar a especialização do patrimônio, podendo considerá-lo como parte do patrimônio do sócio ostensivo e, em razão dele, requererem judicialmente os direitos que lhe forem próprios<sup>12</sup>.

De acordo com o parágrafo 2º do art. 994 do CCB<sup>13</sup>, falido o sócio ostensivo, desfaz-se a sociedade, e, se for o caso, passa o sócio participante a ser credor do falido. Para tanto, deve ser liquidada a respectiva conta de participação, considerando-se o saldo como crédito quirografário (Lei n. 7.661/1945, art. 102, parágrafo 4º)<sup>14</sup>.

De outra ponta, ocorrendo a falência do sócio participante na vigência da sociedade em conta de participação, o contrato social ficará sujeito às normas que regulam os efeitos da falência no que respeita aos contratos bilaterais (Decreto-lei n. 7.661/1945, art. 43), cabendo ao síndico decidir sobre a continuação do contrato em relação ao falido, conforme o parágrafo 3º do referido artigo<sup>15</sup>.

Na hipótese de existirem outros sócios participantes, a sociedade tem continuidade em relação a eles (art. 1.030, parágrafo único, do CCB); não havendo, a sociedade se desfaz (art. 1.033, IV, do CCB), se não achar o síndico de conveniência para a massa.

A SCP não deixa de ser uma sociedade porque organizada sob a égide do *affectio societatis*, ou seja, o sentimento de vinculação experimentado pelos sócios que passa pela confiança mútua e pelo propósito de associação com vista à obtenção de um resultado comum, razão pela qual nenhum dos sócios pode ceder sua parte ou admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais, salvo disposição em contrário prevista no art. 995 do CCB<sup>16</sup>.

É ver-se, pois, que seria temerário deixar ao arbítrio do sócio ostensivo o ingresso de novos sócios, pois alteraria, talvez substancialmente, a distribuição dos resultados, além de trazer outras consequências, que poderiam gerar conflito entre as partes, em vista de que cada uma delas teria suas expectativas modificadas em relação ao andamento e ao resultado do empreendimento.

<sup>12</sup> “Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.”

<sup>13</sup> “§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.”

<sup>14</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 47.

<sup>15</sup> “§ 3º Falido o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.”

<sup>16</sup> “Art. 995. Salvo disposição em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.”

Dependendo da natureza do empreendimento constitutivo do objeto social, se for conveniente, o contrato da sociedade em conta de participação pode assumir o modo de contrato de adesão (arts. 423 e 424 do CCB), o qual deve regular, minuciosamente, o ingresso de sócios, as suas obrigações e os direitos perante a sociedade<sup>17</sup>.

Afora as regras constantes dos arts. 991 a 996 do CCB<sup>18</sup>, que são prevaletentes, a SCP é regida pelo que dispõe o Código Civil quanto à sociedade simples. Os seguintes dispositivos do CCB se aplicam, subsidiariamente, à SCP: (a) art. 1.001, início das obrigações dos sócios; (b) art. 1.004, obrigatoriedade de os sócios prestarem as contribuições que assumiram; (c) art. 1.008, não exclusão de sócio de participar dos lucros e das perdas; e (d) art. 1.033, dissolução da sociedade<sup>19</sup>.

Cabe ressaltar que a liquidação litigiosa deve obedecer às normas relativas à ação de prestação de contas, conforme previsto na lei processual (Código de Processo Civil, art. 914)<sup>20</sup>.

No caso de haver mais de um sócio ostensivo na SCP, deve o contrato especificar a quem cabe o exercício da atividade constitutiva do objeto social e de que modo isso ocorre, no que respeita às relações entre os sócios participantes e os ostensivos e destes com terceiros.

Havendo pluralidade de sócios ostensivos, a liquidação litigiosa da sociedade SCP deve ocorrer em um único processo de ação de prestação de contas, e, caso não haja solidariedade entre os sócios ostensivos, se a ação for proposta por apenas um deles, necessariamente, deverá denunciar à lide os demais (CPC, art. 70), sendo que, se ação couber aos sócios participantes, esta deve ser proposta contra todos os sócios ostensivos<sup>21</sup>.

#### 4. A Tributação das SCPs

Até 31 de dezembro de 1986, em conformidade com o Parecer Normativo CST n. 345/1971, competia ao sócio ostensivo contabilizar as operações relativas ao empreendimento comum na SCP, em lançamentos destacados dos de sua atividade normal, bem como realizar a divisão do resultado entre os sócios. Cada sócio, inclusive o ostensivo, estava obrigado a reconhecer a parcela do lucro líquido na SCP que lhe competia como receita operacional e tributá-la em sua declaração de rendimentos. Os resultados da SCP, dessa forma, eram tributados nas declarações de imposto de renda dos sócios da SCP, respeitado o quinhão de cada um.

A partir de 1º de janeiro de 1987, o regime de tributação da SCP foi alterado, uma vez que esta passou a ser equiparada, para fins de imposto de renda, à pessoa

<sup>17</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 48.

<sup>18</sup> “Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.”

<sup>19</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 48.

<sup>20</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 49.

<sup>21</sup> COZZA, Mário. *Op. cit.*, p. 49.

jurídica, com fulcro nas disposições constantes do art. 7º do Decreto-lei n. 2.303, de 21 de novembro de 1986<sup>22</sup>, fazendo com que os resultados da SCP deixassem de ser tributados separadamente, nas declarações de imposto de renda dos respectivos sócios, e passassem a ser onerados respectivamente, como uma unidade econômica autônoma<sup>23</sup>.

No mesmo sentido são as disposições constantes dos arts. 148 e 149 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, baixado pelo Decreto-lei n. 3.000, de 26 de março de 1999<sup>24</sup>.

Além do imposto de renda, a equiparação também vem sendo aplicada para outros tributos, a exemplo da CSLL (art. 4º da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988), da contribuição ao PIS e da Cofins (art. 3º do Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002)<sup>25</sup>.

## **5. O Entendimento do Fisco constante nos Autos de Infração Lavrados contra os Sócios Participantes das SCPs**

No decorrer do ano de 2006, objetivando diminuir a carga tributária, principalmente com base nas disposições da Instrução Normativa da SRF n. 179/1987, referidas nos dois últimos itens (letras “o” e “p”), hospitais do Estado do Rio Grande do Sul resolveram pôr fim ao vínculo que possuíam com seus médicos (antes funcionários ou prestadores de serviços na condição de autônomos), praticamente obrigando-os a constituir Sociedades em Conta de Participação para que estes pudessem continuar a lhes prestar serviços.

Constituídas as SCPs para prestação de serviços médicos, os médicos passaram a receber seus vencimentos mensais não mais dos hospitais, mas sim das SCPs, na condição de sócios participantes e a título de distribuição de lucros, o que é qualificado como “rendimento isento e não tributável” para fins de Imposto de Renda Pessoa Física.

Em decorrência de tal realidade fática, os médicos (sócios participantes das SCPs) passaram a apresentar suas declarações de ajuste anual de Imposto de Renda lançando os valores que receberam das SCPs no campo “Rendimentos Isentos e não Tributáveis”, a título de distribuição de lucros.

Contudo, as Delegacias da Receita Federal do Brasil no Estado do Rio Grande do Sul, no final do ano de 2011, começaram a lavrar autos de infração de imposto

<sup>22</sup> “Art. 7º Equiparam-se a pessoas jurídicas, para os efeitos da legislação do imposto de renda, as sociedades em conta de participação.

Parágrafo único. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.”

<sup>23</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. Op. cit., p. 40.

<sup>24</sup> “Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n. 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei n. 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei n. 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).”

<sup>25</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. Op. cit., p. 41.



de renda pessoa física contra médicos sócios participantes das SCPs, no bojo dos quais lhes imputou a prática das seguintes irregularidades:

a) Da incorreta classificação ou omissão dos rendimentos recebidos: (a.1) restou, assim, caracterizada a existência de uma simulação com finalidade de ilidir o pagamento de tributo, através da qual os sócios participantes receberam os valores da sócia ostensiva disfarçados de distribuição de lucros de SCP criada pelas partes, lucros esses não sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda Pessoa Física - IRRF e considerados como rendimentos isentos na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, quando, na verdade, o fiscalizado recebeu valores em contrapartida a serviços prestados para sócia ostensiva, valores que são tributáveis pelo imposto de renda<sup>26</sup>.

b) Da multa qualificada: (b.1) entende esta fiscalização que o não oferecimento à tributação do imposto de renda de rendimentos recebidos em contrapartida à prestação de serviços, prática efetivada por meio de uma simulação, através da qual o pagamento desses rendimentos foi disfarçado de distribuição de lucros provenientes de uma sociedade em conta de participação, à qual o contribuinte aderiu como sócio participante, configura a situação prevista no artigo 71 da Lei n. 4.502/1964, o que justifica a qualificação da multa<sup>27</sup>.

Confira-se os precisos termos em que lavrado o referido auto de infração de imposto de renda contra os sócios participantes (médicos) da SCP:

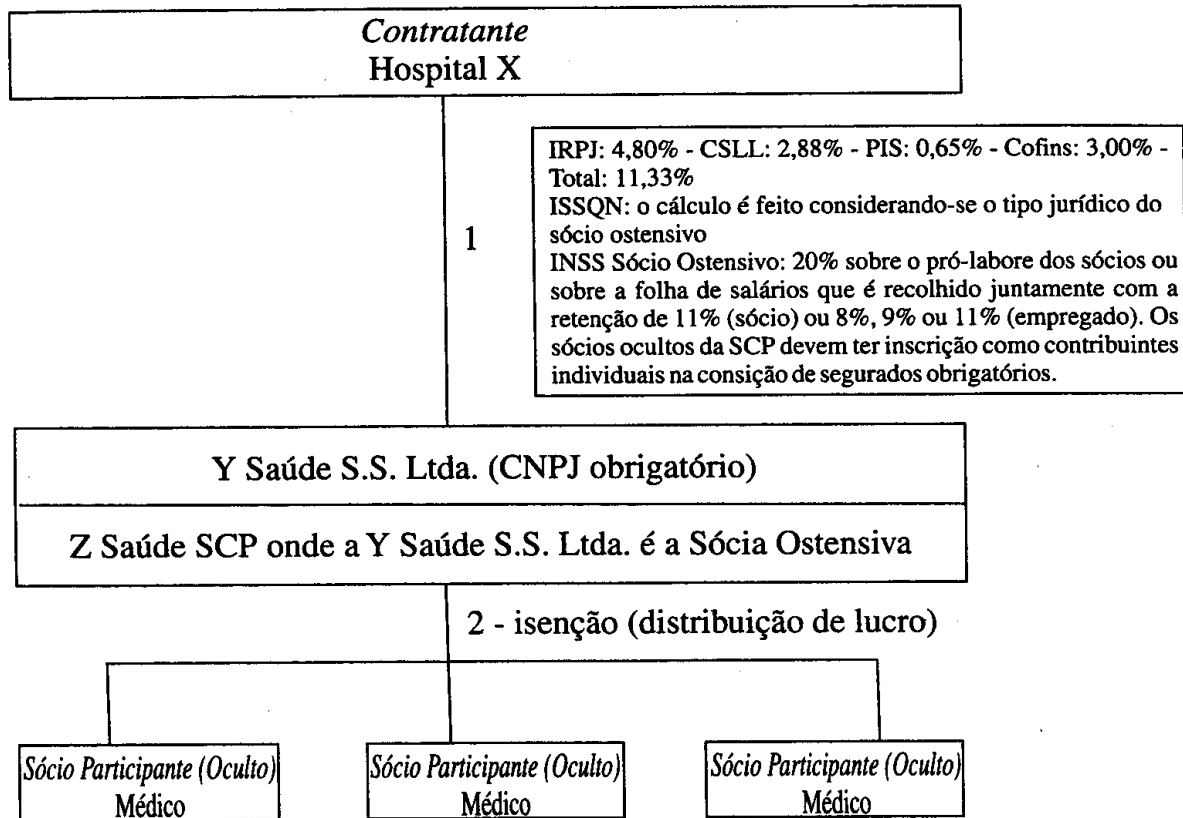
“Ora, se o sócio ostensivo é o responsável exclusivo pela gestão do negócio, e o sócio participante presta serviço aos clientes dos planos de saúde, em razão de contratos celebrados pela sócia ostensiva, e recebe dela valores em contrapartida ao serviço prestado, a única conclusão possível é que o sócio participante não atua como mero investidor na SCP, e sim presta serviço remunerado para a sócia ostensiva, o que desvela uma completa discrepância entre o previsto na legislação que rege o instituto e os atos efetivamente praticados pelas partes.

Restou, assim, caracterizada a existência de uma simulação com finalidade de ilidir o pagamento de tributo, através da qual os sócios participantes receberam valores da sócia ostensiva ‘disfarçados’ de distribuição de lucros de SCP criada pelas partes, lucros esses não sujeitos à retenção na fonte do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, e considerados como rendimentos isentos na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física, quando, na verdade, receberam valores em contrapartida a serviços prestados para a sócia ostensiva, valores esses que são tributáveis pelo imposto de renda.”

O quadro abaixo ilustra o entendimento exarado pela Receita Federal no auto de infração de imposto renda, na medida em que no seu entender os médicos participantes (sócios ocultos), prestavam serviços para à sócia ostensiva, exercendo o objeto social da SCP, sem nenhum tipo de investimento, ou seja, apenas com a prestação de serviços.

<sup>26</sup> Auto de Infração de Imposto de Renda que deu origem ao Processo Administrativo de Impugnação n. 11080.732.752/2011-78, p. 3.

<sup>27</sup> Auto de Infração, cit., p. 5.

*Incorreta Constituição e Utilização de uma Sociedade do Tipo Jurídico SCP***6. Argumentos de Defesa Utilizados em Favor dos Sócios Participantes das SCPs**

A tempo e modo, a banca de advocacia da qual sou sócio de capital, em defesa do médico (sócio participante da SCP), apresentou procedimento administrativo de impugnação ao referido auto de infração de imposto de renda, com fulcro nas disposições constantes dos arts. 5º, 15 e 16, do *Decreto n. 70.235*, de 6 de março de 1972 c/c os arts. 9º, 56 e 57, do *Decreto n. 7.574*, de 29 de setembro de 2011; e 151, III, do *Código Tributário Nacional*, no bojo do qual defendeu:

**“1. Do Direito**

1.a) A (...) Saúde Sociedade Simples Ltda., na condição de sócia ostensiva da (...) Saúde (...) SCP e de substituta tributária do imposto de renda dos demais sócios participantes da sociedade em conta de participação, que receberam valores a título de distribuição de lucro, deve responder, sim, pelo pagamento do IRPF constante no Auto de Infração que deu origem ao procedimento administrativo n. (...), com fulcro nas disposições constantes dos arts. 45, parágrafo único, e 121, II, do CTN; e dos arts. 717 e 722 § único, do Decreto n. 3.000/99 (RIR).

1.b) O ora Impugnante declarou os valores recebidos da (...) Saúde Sociedade Simples Ltda., a título de distribuição de lucros, nas suas declarações de rendimentos dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, como ‘Rendimentos Isentos e não-Tributáveis’, mas não sonegou, nem cometeu fraude ou conluio, o que vem a afastar, *in casu*, a aplicação da multa 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96, com fulcro nas disposições constantes do art. 5º, XXII c/c art. 150, II, da CF/88.”

**7. O Acórdão Proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, em 11 de Janeiro de 2012, que reduziu a Multa de Ofício de 150% para 75% (número 10-36.503), caracteriza Decisão com Prevalência de Regras sobre Princípios**

A Colenda 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, por unanimidade de votos, entendeu por bem “considerar Procedente em Parte a impugnação”, em decisão que restou assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF. Exercício: 2008, 2009 e 2010.*

*Sociedade em Conta de Participação. Natureza Jurídica dos Rendimentos Pagos aos Sócios. Verdade Material.*

Sendo que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes da conta de participação prestavam serviços ao sócio ostensivo, os valores pagos por este em decorrência desses contratos devem ser classificados segundo sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem à verdade material dos fatos, e não a lucros isentos do Imposto de Renda.

*Imposto de Renda Pessoa Física - Contribuinte*

O contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, tal como definido no Código Tributário Nacional, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

*Imposto de Renda na Fonte - Falta de Retenção*

Inexistindo lei que assegure isenção aos rendimentos recebidos, não se eximem os contribuintes da obrigação de tributá-los na declaração, uma vez que a falta de retenção na fonte não gera direito a isenção não prevista na legislação tributária.

*Multa Qualificada*

*Não comprovado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude do contribuinte e sua materialidade, com o fim de redução do montante do imposto devido na tributação da pessoa física, aplica-se a multa de ofício de 75%.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.” (Destacou-se)*

Ao decidir da forma como fez, ou seja, julgando procedente em parte a impugnação para, apenas e tão somente, reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, manteve na íntegra o Auto de Infração de Imposto de Renda na parte em que atribuiu ao fiscalizado a prática dos seguintes atos, *verbis*:

*“a) os fatos apurados pela fiscalização, juntamente com a análise do instrumento que constitui a A (...) Saúde (...) SCP, permitem verificar que as partes contratantes distorceram as regras e princípios que norteiam o instituto jurídico, com a clara intenção de ilidir a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos pelos sócios participantes;*

*b) conforme a legislação que rege a SCP, somente o sócio ostensivo pode executar o empreendimento objeto do contrato celebrado entre as partes. Entretanto, o instrumento mencionado (folhas 81 a 106), em diversas de suas cláusulas, estabelece a atuação e a remuneração dos sócios participantes na sociedade em conta de participação;*

c) se o sócio ostensivo é o responsável exclusivo pela gestão do negócio, e o sócio participante presta serviço aos clientes dos planos de saúde, em razão de contratos celebrados pela sócia ostensiva, e recebe dela valores em contrapartida ao serviço prestado, a única conclusão possível é que o sócio participante não atua como mero investidor na SCP, e sim presta serviço remunerado para a sócia ostensiva, o que desvela uma completa discrepância entre o previsto na legislação que rege o instituto e os atos efetivamente praticados pelas partes.”

Nota-se, pois, que o entendimento exarado pela Receita Federal fundamenta-se na aplicação literal das regras constantes dos arts. 991 e 993, parágrafo único, do CCB<sup>28</sup>.

No Brasil, a Constituição Federal, ao dispor sobre a exploração das atividades econômicas, fundamenta a ordem econômica na valorização do trabalho humano e nos princípios da livre-iniciativa e da livre concorrência (arts. 5º, XVII, 170, da CF/1988)<sup>29</sup>. Assim, vigora no País o regime econômico neoliberal, pelo qual a intervenção do Estado no desenvolvimento das atividades econômicas deve ser mínima, justificando-se apenas nas hipóteses previstas em lei e quando as condutas dos agentes econômicos causarem, ou forem suscetíveis de causar, lesões à ordem pública, inclusive a tributária.

Como bem define o ilustre doutrinador Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira<sup>30</sup>:

“As normas jurídicas, igualmente, devem ser entendidas como um fenômeno comunicacional que transmite expectativas em *séries intertemporais*, ou seja, elas são um fenômeno que trata sobre *expectativas intersubjetivas no tempo*. Dessa forma, elas foram criadas em algum momento para regular condutas presentes ou futuras. Elas moldam programações sobre comportamentos que devem ocorrer e vinculam duas espécies de programações: (i) *imediatas* e (ii) *de longo prazo ou finalísticas*.

No primeiro caso encontramos as regras e, no segundo caso, os princípios. As regras são comandos sobre condutas que devem ser realizadas, ou seja, programações sobre o cumprimento imediato de determinada expectativa. Por outro lado, os princípios funcionam como programações que generalizam expectativas ‘*sobre estados de coisas*’ a serem alcançados.”

O conflito entre princípio e regras tem recebido tradicionalmente duas soluções: ou prevalência dos princípios sobre as regras ou prevalência das regras sobre

<sup>28</sup> “Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

(...)

Art. 993. (...). 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.”

<sup>29</sup> “Art. 5º (...): XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar.

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

<sup>30</sup> CALIENDO, Paulo. “Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário* v. 95. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 125.

os princípios. Conclui, então, o Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira<sup>31</sup>:

*“2.2. Da prevalência das regras*

A defesa da prevalência das regras sobre os princípios decorre do fato de que as regras podem ser consideradas como normas que também conduzem valores; contudo, estas normas por possuírem uma previsão imediata da conduta requerida se traduzem como normas em que os valores estão densificados ou mais protegidos.

Dessa forma, o ordenamento jurídico no caso concreto determinou qual o meio exato a ser utilizado para alcançar os valores previstos no ordenamento jurídico. Dentre os diversos argumentos que podem ser listados em favor da prevalência das regras sobre os princípios, poderíamos citar:

*(a) Argumento normativo*

Segundo o argumento normativo, o legislador, ao consagrar as regras com uma eficácia que os princípios não possuem. É justamente porque o legislador dotou as regras de uma eficácia. Para Humberto Ávila: ‘descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio’. O descumprimento seria mais grave em virtude do fato de que as regras trazem uma pretensão de antecipação da decisão pelo judiciário, ou seja, atualizam um resultado que pode estar na base de um conflito normativo. Os princípios, por sua vez, trariam apenas razões ou fundamentos para decidir que deveriam estar sopesados com outros fundamentos e razões.”

É ver-se, pois, que, no caso em tela, ocorreu prevalência das regras do Código Civil Brasileiro, no que concerne à Sociedade em Conta de Participação - SCP, sobre os princípios constitucionais da livre iniciativa e concorrência, na medida em que “as referidas regras determinam qual o meio exato a ser utilizado para alcançar os valores previstos no ordenamento jurídico”, ou seja, para que a SCP possa ser utilizada como meio eficaz de gestão e planejamento tributário estratégico, o sócio participante jamais poderá executar o empreendimento objeto do contrato entre as partes, e seu investimento na sociedade não poderá ser substituído pela prestação de serviços pessoais.

## 8. Conclusões

A falta de formalidade na constituição da Sociedade em Conta de Participação e a simplicidade no desempenho de suas atividades sociais conferem a esse tipo societário agilidade ímpar e algumas vantagens evidentes, se comparada a outras espécies societárias.

As SCPs devem ser tributadas como quaisquer outras sociedades, considerando-se os sócios, participantes e ostensivos, como membros na divisão dos lucros e no rateio dos prejuízos. A responsabilidade fiscal é integral do sócio ostensivo, que responde perante o ente tributante com o patrimônio que afetou o empreendimento e, subsidiariamente, com o patrimônio pessoal.

Não há tributação no repasse de valores entre a SCP e seus sócios, participantes e ostensivos, pois o que se rateia, *in casu*, é lucro, isento de IRPJ, PIS e Cofins.

Contudo, para evitar a lavratura de autos de infração, seja contra os sócios participantes, seja contra os sócios ostensivos, com a descaracterização da personalida-

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo. *Op. cit.*, p. 129.

de jurídica da SCP, a imputação de multa de até 150% e, ainda, responsabilização para fins penais, é importantíssimo que, na constituição e utilização da SCP, fique previsto, de forma clara e inequívoca, que: (a) somente o sócio ostensivo execute o empreendimento objeto do contrato entre as partes; (b) que o sócio participante, apenas e tão somente, faça investimento na sociedade participando dos resultados do empreendimento, investimento que, no entendimento do Fisco, não poderá ser substituído pela prestação de serviços pessoais; (c) o objeto da SCP deve possuir um termo inicial e final, não prazo indeterminado, ou seja, deve ser constituída para operações de prazo determinado ou eventos isolados: “às vezes o Estado abre concorrência pública e industriais e construtores formam SCPs para, tendo vitória, que a operação seja de todos”<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo XLIX, 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 333.