

CURSO ONLINE  ABDF

# REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS E TRIBUTAÇÃO

TRIBUTAÇÃO DE FUNDOS, CONDOMÍNIOS E ENTIDADES  
DESPERSONALIZADAS – PERSPECTIVAS ATUAIS E FUTURAS

ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA

## ENTIDADES DESPERSONALIZADAS

## DEFINIÇÃO:

- A **Entidade Personalizada** é aquela que dispõe de personalidade jurídica própria, distinta das dos seus sócios (sociedades por quotas de responsabilidade limitada, sociedades anônimas).
- A **Entidade Despersonalizada** não tem personalidade jurídica própria, não tendo atos constitutivos arquivados em registro público (Junta Comercial ou RCPJ).



## DEFINIÇÃO:

- Entidades despersonalizadas mais identificadas:
  - i. Sociedade em Conta de Participação (SCP);**
  - ii. Consórcio;**
  - iii. Sociedade em Comum - Sociedade de Fato.**

# SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP)

## CARACTERÍSTICAS:

- A **Sociedade em Conta de Participação (SCP)** é constituída através de um contrato entre as partes (natureza contratual) e consiste em um acordo de investimento comum entre os sócios.
- Sua constituição independe de qualquer formalidade, podendo ser provada por todos os meios em direito admitidos (vide art. 992 do Código Civil).
- Não possui registro perante a **Junta Comercial ou RCPI**, produzindo efeitos, apenas, entre as partes. (vide art. 993 do Código Civil).
- As **SCPs** são obrigadas a inscrever-se no **CNPJ (Instrução Normativa RFB no. 1470/2014)**.
- Para efetuar o cadastro no RCPI, exige-se a apresentação à Receita Federal do contrato de constituição da **SCP**.



## SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

- Na **SCP**, o objeto social é exercido unicamente por um dos sócios, que se denomina **sócio ostensivo**, atuando a sociedade em seu nome individual e sob a sua própria e exclusiva responsabilidade.
- Apesar dessa atuação exclusiva apenas do **sócio ostensivo** perante terceiros, os demais sócios, designados participantes ou **ocultos**, participam igualmente dos lucros da **SCP**.
- Uma vez concluído o objeto a que se destina, **têm-se por cumpridas as obrigações contratualmente estabelecidas entre os sócios ostensivo e oculto e a sociedade se dá por encerrada**.



## RESPONSABILIDADE DAS PARTES:

- **Sócio Ostensivo**: responsável pela gestão da sociedade, representando-a perante terceiros.
- **Características**:
  - i. “Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social” (art. 991 do Código Civil);
  - ii. Apenas o sócio ostensivo pode diligenciar, visando o cumprimento das obrigações decorrentes do acordo que originou a **SCP**; e
  - iii. Exerce a atividade constituída como objeto social.

## RESPONSABILIDADE DAS PARTES:

- **Sócio Oculto:** aquele que contribui com os recursos e meios necessários para a exploração do negócio que constitui o objeto da **SCP**.
- **Características:**
  - i. Responsabilidade tão somente perante o sócio ostensivo, limitando a sua exposição aos riscos do negócio;
  - ii. Não atua na gestão, mas pode fiscalizar os atos do **sócio ostensivo** que não interfiram nas relações com terceiros;
  - iii. Importância na captação de recursos para a **SCP**; e
  - iv. Os direitos e deveres entre as partes são regulados no contrato social da **SCP**.

## ASPECTOS CONTÁBEIS:

- Os resultados e o lucro real da **SCP** deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do **sócio ostensivo**, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros.
- Os valores entregues ou aplicados na **SCP**, pelos sócios pessoas jurídicas, deverão ser por estes escriturados na conta do **Ativo Permanente – Investimentos**.
- Os recursos recebidos serão registrados como **PL**.
- No plano de contas, deve criar-se um subgrupo especial de despesas e receitas, para melhor apuração do resultado da **SCP**.



## ASPECTOS TRIBUTÁRIOS:



- Aplica-se o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas.
- O **sócio ostensivo** deve efetuar o pagamento dos tributos incidentes sobre a totalidade da receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos, bem como dos tributos devidos pela própria **SCP**.
- A **SCP** pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, independente da opção do **sócio ostensivo**.
- O prejuízo fiscal só pode ser compensado com o lucro real da mesma **SCP**, sendo vedada a compensação com o lucro real de outra **SCP** ou do próprio sócio ostensivo.
- Os lucros distribuídos estão isentos.

## ENCERRAMENTO:

- Lucros auferidos pela **SCP** deverão ser distribuídos aos seus sócios ao encerramento do objeto da sociedade, beneficiando-se da isenção do imposto de renda, diante da equiparação **SCP** às demais pessoas jurídicas, para fins fiscais.
- Os prejuízos fiscais apurados pela **SCP** serão controlados separadamente, para compensação com os lucros da mesma **SCP**, não podendo ser compensados com o lucro real do **sócio ostensivo** ou de outras **SCP**.

## EXEMPLOS DE SCP:

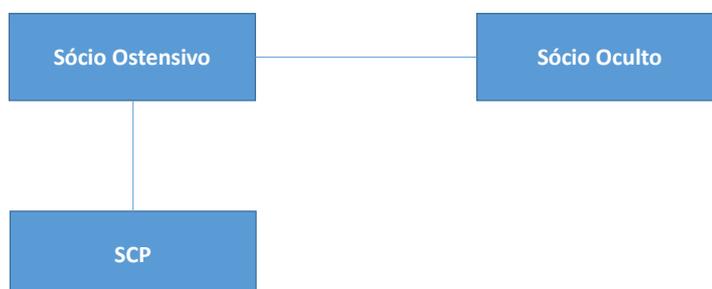
- Start-Up
- Construção Civil



## CASO CONCRETO (CARF):

ACORDÃO Nº 3201-004.189

*"O sócio oculto é aquele que contribui com os recursos e meios necessários para a exploração do negócio que constitui o objeto da sociedade"*



## CASO CONCRETO (CARF):

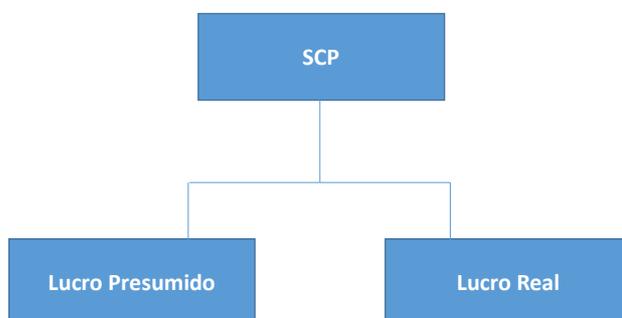
ACORDÃO Nº 3201-004.189

”  
OPERAÇÕES DE CRÉDITO. PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADE DE CONTA DE PARTICIPAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. *Não há incidência do IOF/Crédito sobre o fluxo financeiro decorrente da participação em Sociedade de Conta de Participação (SCP) da Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais ("CODEMIG") em sociedade em conta de participação ("SCP"). A Lei 9.779/1999, em seu artigo 13, definiu como fato gerador do IOF a operação em que figure como fornecedora do crédito pessoa jurídica não financeira, mas desde que essa operação corresponda a mútuo de recursos financeiros. No caso dos autos, os valores relativos ao fluxo financeiro estabelecido e contabilizados nas contas auditadas não podem ser considerados como mútuo a teor do que prescreve o art. 586 do Código Civil, não se sujeitando, portanto à incidência do IOF.” (CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma, Acórdão nº 3201-004.189, Processo nº 10972.720009/2013-20, julgado em 29.08.2018)*

## CASO CONCRETO (CARF):

ACORDÃO Nº 1301-001.790

*"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." (Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017)*



## CASO CONCRETO (CARF):

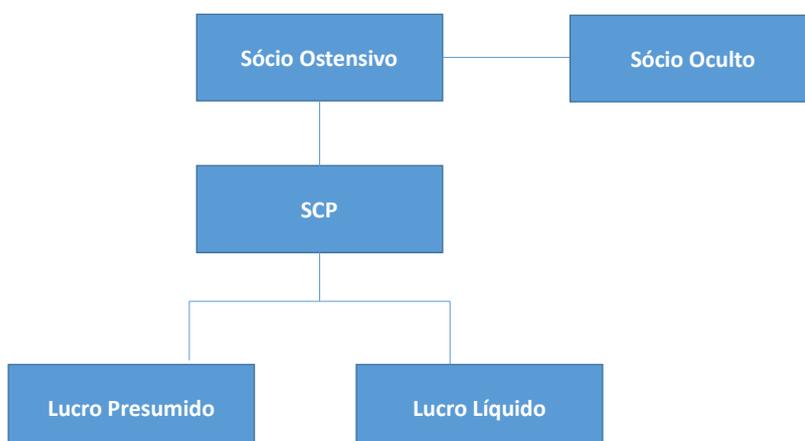
ACORDÃO Nº 1301-001.790

*“(…) A Sociedade em Conta de Participação é uma sociedade não personificada, equiparadas às pessoas jurídicas para fins de tributação (Decreto-lei nº 2.303/86). Como o Sócio Ostensivo (ou Sócio Administrador) é o único que exerce objeto social, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, e somente ele se obriga perante terceiros (art. 991 do Código Civil), cabe a ele apurar os resultados da SPC, sendo também responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento dos tributos e contribuições por ela devidos. O art. 7º do Decreto-lei nº 2.303/87, que, para fins da legislação do imposto de renda, equiparou as sociedades em conta de participação às pessoas jurídicas, foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 179/87, mais tarde complementada pela Instrução Normativa SRF 31/2001, que admitiu às SCP a opção pelo lucro presumido. (…)” (CARF, 3ª Câmara, 1ª Turma, Acórdão nº 1301-001.790, Processo nº 10972.720009/2013-20, julgado em 04.03.2015)*

## CASO CONCRETO (CARF):

ACORDÃO Nº 1401-002.085

*“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.”*



## CASO CONCRETO (CARF):

ACORDÃO Nº 1401-002.085

*“(...) 117. Até 2001, a opção pela SCP não trazia nenhum benefício em termos de planejamento tributário, pois a apuração de seus resultados tributáveis tinha como base o mesmo tratamento dado aos demais resultados do sócio ostensivo. A partir de 01.01.01, o art. 14 da Lei nº 9.718/98, combinado com o art. 1º da IN SRF nº 31, de 29.03.01, permitiu que o resultado tributável da SCP seja apurado independentemente da tributação do sócio ostensivo, o que se traduz num planejamento tributário denominado de Planejamento Tributário Optativo onde elege-se a melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador, como, por exemplo, a tributação do IRPJ pelo lucro real ou presumido. No caso em questão a Impugnante é tributada sob o regime do Lucro Real e nas SCP a tributação é pelo Lucro Presumido.” (CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma, Acórdão nº 1401-002.085, Processo nº 10640.720275/2014-95, julgado em 20.09.2017)*



**CONSÓRCIO**

## DEFINIÇÃO:

- O **Consórcio** consiste em contrato entre sociedades para a execução de empreendimento determinado, no qual se estabelecem as obrigações e encargos de cada uma das partes.
- O empreendimento deve ter tempo de duração definido (prazo indefinido não é permitido).
- É necessário o registro do ato constitutivo na Junta Comercial e inscrição no **CNPJ**.
- Não se confunde com grupo de sociedades.



## RESPONSABILIDADE DAS PARTES:



- O contrato prevê as obrigações de cada parte, não havendo, entre os consorciados, presunção de solidariedade.
- As empresas consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias que o **consórcio** assumir.
- As empresas participantes não perdem a sua personalidade jurídica própria.

## CLASSIFICAÇÕES DO CONSÓRCIO:

- **Consórcio operacional** - tem como objetivo reunir aptidões e recursos das consorciadas para a realização de um empreendimento empresarial comum.
- O **consórcio instrumental** é aquele formado por duas ou mais sociedades e que tem por objetivo a contratação com terceiros a execução de determinado serviço, concessão ou obra.
- Nos contratos com a Administração Pública é comum a exigência de que as sociedades consorciadas atribuam a uma delas a condição de **Líder**.
- **Empresa Líder:**
  - (i) A empresa "líder" é responsável pela guarda dos livros e documentos comprobatórios das operações do **consórcio**;
  - (ii) A empresa líder é responsável pela gestão e representação do **consórcio** perante a sociedade e o mercado e legitimidade para ingressar em juízo.



## ASPECTOS CONTÁBEIS:

- Os resultados decorrentes das atividades dos **consórcios** devem ser apurados pela empresa-líder do consórcio.
- No entanto, cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.
- Na liquidação do **consórcio**, os ativos e passivos remanescentes serão transferidos, liquidados ou baixados, conforme disposto em contrato.

## ASPECTOS TRIBUTÁRIOS:

- Os consórcios estão obrigados a inscrever-se no CNPJ (Instrução Normativa RFB nº 1.863/2018).
- A apropriação de receitas, custos e despesas por cada pessoa jurídica do **consórcio** deve ser proporcional à sua participação, observando-se o regime tributário a que cada consorciada está sujeita (art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.199/11).
- Essa apropriação determina a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo utilizada, inclusive, para apurar os créditos das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.
- O **consórcio** que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.
- Quando a empresa líder contratar e realizar o pagamento em nome do **consórcio**, a retenção de tributos e o cumprimento das obrigações acessórias serão de responsabilidade desta empresa, sendo aplicadas as normas de retenção a que a líder está sujeita.

## ASPECTOS TRIBUTÁRIOS:

- O valor retido na fonte sobre rendimentos dos **consórcios** será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação contratada.
- As consorciadas são responsáveis solidariamente pelas dívidas tributárias do **consórcio**, mas somente quanto aos tributos devidos sobre operações em nome dele praticadas.
- Caso o **consórcio** mantenha inscrição estadual/municipal, o recolhimento de ICMS/ISS ficará sob a sua responsabilidade, em observância à legislação competente.

## APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS:

- Os créditos de PIS e COFINS não cumulativos, relativos aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas das operações do consórcio, serão computados nas pessoas jurídicas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento (art. 5º da IN RFB 1.199/2011).
- Os créditos referentes às aquisições de matérias primas, de produtos intermediários e de material de embalagem e os débitos referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) serão computados e escriturados, por estabelecimento da pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento industrial, conforme documento arquivado no órgão de registro (art. 8º, caput da IN RFB 1.199/2011).
- O **consórcio** deverá figurar no documento fiscal de aquisição (art. 8º, §§ 1º e 2º da IN RFB 1.199/2011).
- Não será admitida a comunicação de créditos e débitos (art. 9º da IN RFB 1.199/2011):
  - (i) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins entre pessoas jurídicas consorciadas; e
  - (ii) do IPI entre pessoas jurídicas consorciadas ou entre os estabelecimentos destas.

## APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS:

- Na hipótese da existência de crédito de ICMS e ISS, **quando a legislação aplicável autorizar ou se inexistente norma específica regulando a matéria**, este poderá ser transferido para as consorciadas na proporção de sua participação no **consórcio**.
- Para a transferência dos referidos créditos, poderão ser emitidas notas fiscais separadamente, que expressem a fração a que tem direito cada consorciada, na proporção de sua participação no **consórcio** (Instrução Normativa nº 1.199/2011, art. 4º).





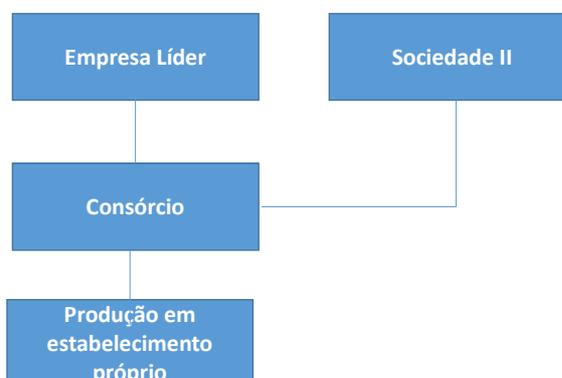

## EXEMPLOS DE CONSÓRCIOS:

- Consórcio para a execução de **grandes obras de engenharia**
- Consórcio para a **prestação de serviços**
- Consórcio para a participação em **licitações públicas**

## CASO CONCRETO (CARF):

ACÓRDÃO Nº 1301-004.831

*É de responsabilidade de uma das consorciadas, definida como líder, a elaboração da contabilidade do consórcio, obrigando-se todas a reconhecer contabilmente suas receitas, custos e despesas de conformidade com o percentual de participação de cada uma no empreendimento e computá-los no resultado do respectivo período de apuração, não cabendo às consorciadas utilizar critério de reconhecimento das receitas diverso daquele empregado pelo consórcio.*



## CASO CONCRETO (CARF):

ACÓRDÃO Nº 1301-004.831

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) (...) INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.*

*A inexatidão quanto ao período de escrituração de receita ou de reconhecimento de lucro constitui fundamento para lançamento de imposto quando dela resulta redução indevida do lucro real ou postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em que seria devido.*

**CONSÓRCIO PARA A EXECUÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS.**

*Consoante regras fixadas em contrato, é de responsabilidade de uma das consorciadas, definida como líder, a elaboração da contabilidade do consórcio, obrigando-se todas a reconhecer contabilmente suas receitas, custos e despesas de conformidade com o percentual de participação de cada uma no empreendimento e computá-los no resultado do respectivo período de apuração, não cabendo às consorciadas utilizar critério de reconhecimento das receitas diverso daquele empregado pelo consórcio.*

**AJUSTE DO PREJUÍZO FISCAL DECLARADO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.**

*Os prejuízos fiscais declarados pela pessoa jurídica devem ser ajustados pelos valores tributáveis apurados em ação fiscal, cabendo ainda a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores, no limite legal de 30% do lucro real ajustado.*

(CARF, 3ª Câmara, 1ª Turma, Acórdão nº 1301-004.831, Processo nº 10580.730619/2011-83, julgado em 11.11.2020).



**SOCIEDADE EM COMUM (DE FATO)**

## ASPECTOS GERAIS:

- **Sociedades de fato** são aquelas que revelam a natureza de sociedade, porque nelas se identificam o *affectio societatis*, mas não constituem pessoas jurídicas, na medida em que não adquirem personalidade jurídica própria e tampouco registro no CNPJ.
- As **sociedades de fato** não dispõem de patrimônio próprio e podem ser provadas através de recibos, instrumentos contratuais, correspondências enviadas ou recebidas, e outras provas em direito admitidas.

## EXEMPLOS DE SOCIEDADES DE FATO

- Interposição Fraudulenta; e
- Oferecimento de garantia a empresa com incapacidade patrimonial para a obtenção de financiamento.



## CASO CONCRETO (CARF)

ACÓRDÃO Nº 9101-002.954

*“SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101002.954, Processo nº 19515.001263/200919, com data de 03.07.2017).*

TABELA COMPARATIVA

	Sociedade em Conta de Participação	Consórcio
<b>Aspectos Societários</b>	Natureza contratual. Não depende, todavia, de registro na Junta Comercial ou RCPJ. Por isso, o contrato só surte efeitos entre as partes. Existe a figura do Sócio Ostensivo (aquele que atua perante terceiros) e Sócio Oculto (não adquire direitos ou obrigações perante terceiros).	Contrato entre sociedades para a execução de empreendimento determinado, no qual se estabelecem as obrigações e encargos de cada uma das partes. Deve-se observar que o empreendimento deve ser uma atividade com tempo de duração definido, não sendo possível um consórcio de duração indefinida. É necessário o registro e inscrição no CNPJ.
<b>Responsabilidade e das partes</b>	O sócio ostensivo assume a responsabilidade pelos negócios da sociedade, estando o sócio oculto isento de qualquer responsabilidade perante terceiros. Os direitos e deveres entre as partes são regulados no contrato de constituição da SCP.	Como o contrato prevê as obrigações de cada parte, não há, entre os consorciados, nem mesmo presunção de solidariedade. (Art. 278, §1º, da Lei das S.A). Entretanto, as empresas consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias que o consórcio assumir (Lei nº 12.402/2011).

	Sociedade em Conta de Participação	Consórcio
<b>Aspectos Contábeis</b>	Os resultados e o lucro real correspondentes à SCP deverão ser apurados e demonstrados destacadamente daqueles do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros. Os valores entregues ou aplicados na SCP pelos sócios pessoas jurídicas deverão ser por esses escriturados na conta do Ativo Permanente – Investimentos. Já na SCP, os recursos recebidos serão registrados como PL.	As receitas decorrentes das atividades dos consórcios devem ser computadas pela empresa-líder do consórcio. No entanto, cada pessoa jurídica consorciada deverá efetuar a escrituração segregada das operações relativas à sua participação no consórcio em seus próprios livros contábeis, fiscais e auxiliares.
<b>Aspectos Tributários</b>	Aplica-se o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas. O sócio ostensivo deve efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a totalidade da receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios ocultos. A SCP pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, sem que implique opção simultânea do sócio ostensivo. O prejuízo fiscal só pode ser compensado com o lucro da mesma SCP, e não de outra SCP ou do próprio sócio ostensivo. Os lucros distribuídos estão isentos do imposto de renda.	Aplica-se o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas. O valor retido na fonte sobre rendimentos auferidos pelos consórcios será compensado na declaração de rendimentos das pessoas jurídicas consorciadas, no exercício financeiro competente, proporcionalmente à participação. O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis. A consorciada deverá calcular e recolher os tributos devidos na respectiva proporção de sua participação no empreendimento.



**OBRIGADO**

## Siga a ABDF nas mídias sociais

-  @abdfifabril
-  @abdf\_ifabril
-  @abdfifabril
-  ABDF Direito Financeiro
-  [www.abdf.com.br](http://www.abdf.com.br)

