

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Luciana dos Santos Lima

**SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO COMO MEIO
DE EVASÃO TRIBUTÁRIA**

Taubaté -SP
2019

LUCIANA DOS SANTOS LIMA

**SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO COMO MEIO
DE EVASÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté, como exigência para a obtenção do diploma de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Daniel Gomes de Freitas.

Taubaté -SP
2019

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

L732s Lima, Luciana dos Santos
 Sociedade em conta de participação como meio de evasão tributária /
 Luciana dos Santos Lima -- 2019.
 62 f.

 Monografia (graduação) – Universidade de Taubaté, Departamento
 de Ciências Jurídicas, 2019.

 Orientação: Prof. Daniel Gomes de Freitas, Departamento de
 Ciências Jurídicas.

 1. Sociedades em conta de participação - Brasil. 2. Sonegação fiscal
 - Brasil. 3. Planejamento tributário. I. Universidade de Taubaté. II. Título.

CDU 347.722(81)

Elaborada por Felipe Augusto Souza dos Santos Rio Branco - CRB-8/9104

LUCIANA DOS SANTOS LIMA

**SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO COMO MEIO DE
EVASÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté, como exigência para a obtenção do diploma de Bacharel em Direito.
Orientador: Prof. Daniel Gomes de Freitas.

Trabalho de Graduação definitivo e aprovado em ____/____/____ pela comissão julgadora:

Prof. Daniel Gomes de Freitas, Universidade de Taubaté.

Prof. _____, Universidade de Taubaté

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, que com a infinita sabedoria de seus ensinamentos me deu o equilíbrio necessário para trilhar o meu caminho; ao meu pai, por me ensinar o valor da honestidade e do trabalho, a minha mãe por me ensinar que a verdadeira realização da vida está em servir aos outros; e ao meu melhor amigo, companheiro, meu esposo, inspirador e grande profissional do direito, em quem eu me espelho para ser melhor a cada dia, minha gratidão por me incentivar em todas as minhas escolhas e pela compreensão das minhas ausências. Sem vocês, essa conquista não seria possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor Dr. Daniel Gomes de Freitas pela orientação e por ser parceiro e inspirador durante toda a construção desse trabalho, contribuindo com sua disposição e com grandes ensinamentos.

Ao meu esposo Dr. Paul Anderson de Lima, meu parceiro de vida, de amizade e de lutas, em quem me inspirarei sempre na minha nova profissão. Aquele que esteve junto comigo nos bastidores dessa minha escolha, me acolhendo e me incentivando sempre que precisei. A você deixo minha gratidão, amor e respeito, meu melhor amigo.

A minha sócia Elaine Bastos e a toda a minha equipe do Grupo Liderança Soluções Empresarias por participarem dos momentos mais intensos da minha vida, sempre comemorando comigo e compreendendo as minhas ausências.

Aos amigos Jônata, Andreza, Alexandre e Denise, por tornarem meus dias durante esses cinco anos mais leves e por me fazer entender o valor do aprendizado conjunto. Levo comigo um pouco da sabedoria de cada um de vocês.

“Tenho duas armas para lutar contra o desespero, a tristeza e até a morte: o riso a cavalo e o galope do sonho. É com isso que enfrento essa dura e fascinante tarefa de viver.”

Ariano Suassuna

RESUMO

A sociedade em conta de participação é uma sociedade enigmática e ainda pouco explorada. Alguns doutrinadores entendem ser muito mais um contrato de investimento do que uma sociedade propriamente dita. Esse tipo de sociedade possui características próprias, como não ser provida de personalidade jurídica, ter sócios específicos, de um lado o sócio ostensivo e de outro sócio participante, não responsabilidade perante terceiros e não obrigatoriedade de formalidades. Trata-se de um importante instrumento de fomento mercantil por ser uma forma simples de captação de recursos e de planejamento tributário. Observa-se que ao longo do tempo a sua utilização vem sendo mais explorada, porém talvez por desconhecimento mais profundo das suas peculiaridades surgem algumas discussões tanto em vias administrativas como em vias judiciais. Esses debates envolvem tanto matérias de ordem tributária como também de ordem civil. A Receita Federal do Brasil tem descaracterizado essas sociedades pela prática de evasão tributária em casos que os sócios participantes integralizaram sua contribuição no capital social com prestação de serviços e praticaram a distribuição de lucros em proporção ao seu esforço e dedicação. Os Tribunais também têm se posicionado quanto a prática de simulação em negócios envolvendo as sociedades em conta de participação, com o objetivo de mascarar operações de compra e venda de imóveis. O tema tem sido objeto de grande debate, tendo em vista a dificuldade em se conhecer os limites do planejamento tributário e também por aquecer as discussões quanto aos limites da intervenção do Estado nas relações negociais. O que se busca no presente trabalho é demonstrar aspectos históricos, conceituais, tributários e societários, bem como as discussões jurídicas que permeiam essa sociedade.

Palavras chave: Sociedade em conta de participação; Evasão Tributária; Simulação; Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The participation society is an enigmatic society and still little explored. Some indoctrinators see it as much more of an investment contract than a society itself. This type of company has its own characteristics, such as not having legal personality, having specific partners, on the one hand the ostensible partner and on the other participating partner, no liability towards third parties and no obligation of formalities. It is an important instrument for market promotion because it is a simple way to fundraise and tax planning. It has been observed that its use has been more explored over time, but perhaps due to a deeper ignorance of its peculiarities, some discussions arise in both administrative and judicial ways. These debates involve both tax and civil matters. The IRS has misread these companies by tax evasion in cases in which the participating partners paid their contribution to the capital stock with the provision of services and practiced the distribution of profits in proportion to their effort and dedication. The Courts have also positioned themselves regarding the practice of business simulation involving holding companies, with the purpose of masking real estate purchase and sale transactions. The subject has been the subject of great debate, given the difficulty in knowing the limits of tax planning and also by heating the discussions about the limits of state intervention in business relations. The aim of this paper is to demonstrate historical, conceptual, tax and corporate aspects, as well as the legal discussions that permeate this society.

Keywords: Participation account society; Tax evasion; Simulation; Tax Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – ASPECTOS GERAIS	11
1.1 Origem e Evolução Histórica	11
1.2 Codificação no Direito Brasileiro	14
1.3 Conceitos e Características	15
2 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – ASPECTOS SOCIETÁRIOS	19
2.1 A Natureza Jurídica Enigmática das SCPs	19
2.2 A Despersonalização das SCPs e Suas Consequências	20
2.3 Constituição e Composição Societária	23
2.4 Objeto Social e Prazo de Duração	27
2.5 Relações Societárias Externas e Internas na SCPs	28
2.6 Patrimônio Especial	30
2.7 Participação nos Resultados	31
2.8 Término das SCPs	32
3 FORMAS DE UTILIZAÇÃO DAS SCPs	35
3.1 A SCP Como Forma de Captação de Recursos de Investimentos e Planejamento Tributário	35
3.2 Estruturação dos Negócios Imobiliários por Meio de SCPs: Empreendimentos Imobiliários e Pool Hoteleiro	37
3.3 SCPs Como Espécie de <i>Joint Venture</i>	39
3.4 A Utilização das SCPs na Prestação de Serviços Médicos	40
4 EVASÃO TRIBUTÁRIA NAS SCPs	42
4.1 Elisão e Evasão Tributária	42
4.2 A Descaracterização da SCP por Simulação do Negócio Jurídico Para Fins de Evasão Tributária nas Relações do Sócio Participante	43
4.3 A Descaracterização da SCP Por Simulação do Negócio Jurídico Para Fins de Evasão Tributária Pela Configuração de Contrato de Compra e Venda	49
CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	59

INTRODUÇÃO

Este trabalho limitar-se-á em colher informações sobre a Sociedade em conta de Participação e analisar as formas de sua utilização no mundo negocial com foco no planejamento tributário, tendo como referência as relações societárias no Brasil. Para isso serão tratados conceitos, evolução histórica, características, contradições e demais questões pertinentes.

O trabalho baseia-se nas diversas formas de uso da sociedade em conta de participação, levando em consideração as discussões com relação a sua utilização como meio de evasão tributária.

A sociedade em conta de participação é uma sociedade formalizada através de um contrato particular entre sócios, de um lado o sócio ostensivo e de outro o sócio participante, onde constará todas as regras acordadas na relação societária. A sua principal característica é a não personalização, cujo objeto social é exercido única e exclusivamente pelo sócio ostensivo, o qual responderá perante terceiros.

No Brasil, o diploma legal precursor da positivação da Sociedade em conta de Participação foi o Código Comercial de 1850, especificamente dos artigos 325 a 328, revogados (BRASIL, 1850).

O Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) disciplinou a Sociedade em conta de Participação no Título II, denominado “Da Sociedade”, em subtítulo específico denominado de “Da sociedade não personificada”, e expandiu seu regramento para 7 artigos, dos artigos 991 ao 996.

Devido as diferenciações nas características das demais sociedades, alguns doutrinadores não a tratam como uma espécie de sociedade, mas sim como um tipo de contrato.

Com o aumento do empreendedorismo no Brasil, a Sociedade em conta de Participação vem sendo utilizada nas mais diversas atividades, com a finalidade de captação de recursos através de investidores para viabilizar os negócios e também como forma de planejamento tributário.

Destaca-se, portanto, que como planejamento tributário, a Sociedade em Conta de Participação tem sido utilizada de forma ilícita, com finalidade de evasão tributária por meio da simulação.

O planejamento tributário contribui para a eliminação ou redução de carga tributária. O que se permite é a licitude dos meios empregados para o alcance da elisão tributária, sob pena de estar mediante fraude ou sonegação fiscal.

Nesse contexto, visando afastar a evasão tributária, os legisladores através do parágrafo único do artigo 116 do código Tributário Nacional, investiu o fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes. Esse artigo é motivo de diversas discussões jurídicas no que tange aos limites de atuação da administração pública.

A Constituição Federal do Brasil (BRASIL, 1988), ao disciplinar o capítulo referente ao sistema tributário, nos artigos 145 e seguintes, limita, restringe e condiciona o exercício do poder de tributar à observância de princípios e regras pré-estabelecidas. O objetivo dessas limitações é a proteção dos cidadãos face às possíveis arbitrariedades do Estado, em seu insaciável desespero de arrecadação.

Nessa esteira, é salutar distinguir a diferença de elisão e evasão tributária. Enquanto a primeira trata-se de uma conduta lícita, a segunda se dá através de atos ilícitos.

Embora, nesse trabalho, não será tratado o tema sobre crimes tributários, não nos convém fechar os olhos ao fato de que evasão também possui seus reflexos na esfera penal. Quando se pratica a sonegação, estamos diante de uma conduta evasiva, transgressora, e tipificada como crime contra a ordem tributária.

Com base na abordagem sobre sociedade em conta de participação, elisão e evasão tributária, planejamento tributário, dentre outros assuntos relacionados, esse trabalho buscará distinguir conceitos, bem como voltar a atenção para os limites do planejamento tributário, discutindo se os meios utilizados consistem em situações fraudulentas ou apenas atos lícitos em busca de economia tributária.

Além disso, provocará uma reflexão sobre os princípios que estruturam e protegem as relações negociais, sobre os limites da intervenção estatal nessas relações, e sobre a preservação da liberdade econômica e da segurança jurídica.

1 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – ASPECTOS GERAIS

1.1 Origem e Evolução Histórica

As narrativas históricas demonstram que as sociedades em conta de participação surgiram na Idade Média e estão correlacionadas aos contratos de comenda.

Galizzi¹ (2008) destaca que embora alguns autores reconheçam que as sociedades em conta de participação originaram-se na Idade Antiga Clássica não há registros idôneos para essa comprovação. Portanto, entende como mais fidedigna a corrente que correlaciona esse tipo de sociedade aos contratos de comenda.

O estímulo à atividade mercantil, necessidade constante no cenário econômico e também na Idade Média, fez com que disseminasse o uso dos contratos de comandita de forma abrangente na Itália.

Nesse sentido, segundo Galizzi (2008, p. 21) “Os contratos de comandita remontam ao final da Idade Média, tendo alcançado a universalidade de seu uso na Itália, a partir das criações das corporações de ofício e do fomento da atividade comercial.”

A doutrina relata que a expansão da atividade comercial à época por toda a Europa iniciou-se por vias marítimas estendendo-se às vias terrestres. Ambas foram marcadas pela utilização dos contratos de comenda, sempre mantendo as mesmas características das partes do contrato. De um lado o gestor, que tomava a frente do desenvolvimento da atividade comercial, e de outro aquele que apenas financiava o negócio.

Nesse sentido, cabe destacar as palavras de Galizzi:

os comendadores, pessoas abastadas que se incumbiam do aporte de capital na forma de dinheiro e mercadorias, participando, ao final, dos resultados obtidos; e os tratadores, capitães dos navios, responsáveis pela gestão e efetivação do empreendimento. (GALIZZI, 2008, p. 21-22).

¹ Gustavo Oliva Galizzi é advogado em São Paulo e Minas Gerais, tendo obtido o título de Mestre em Direito Comercial pela Universidade Federal de Minas Gerais e o de Master of Laws (LL.M) pela University of Texas School of Law.

Os relatos históricos traduzem que a expansão da atividade mercantil nas vias terrestres manteve o apoio na captação de recursos nos contratos de comenda. Isso causou uma modificação no papel do gestor, que passou a desenvolver e aportar recursos para o desenvolvimento dos negócios, enquanto que o financiador manteve o seu papel restrito a efetuar tão somente o investimento de capital.

Segundo a melhor doutrina, essa modificação no papel do gestor fortaleceu essa forma de associativismo. Criou-se um verdadeiro sentido de sociedade a esse tipo de negócio, mantendo-se uma característica marcante de ocultabilidade. A permanência dessa característica ocorreu por causa das regras eclesiásticas contra apego ao lucro exagerado e por causa da cultura da época que impedia os nobres na participação das atividades mercantis.

Outro destaque trazido pela doutrina é a bifurcação na evolução desse tipo societário por causa da exigência do registro nas corporações de ofício. As corporações que efetivaram o devido registro deram origem as sociedades em comandita² e as que se mantiveram na obscuridade por interesse próprio originaram as sociedades em conta de participação.

Nesse sentido, Affonso complementa:

Nesse contexto, muitos historiadores e juristas entendem que o contrato de *commenda* se bipartiu em contrato bilateral e contrato unilateral. O contrato bilateral foi caracterizado por vínculos estreitos entre o capitalista e o gestor, assumindo este último o papel ostensivo e preponderante de dono do negócio, *dominus negotii*, sendo certo que neste tipo de contrato de *commenda* o gestor se concentrava na função subordinada laboral, sendo uma espécie de sociedade unilateral de trabalho. Já o contrato unilateral foi caracterizado como aquele que em que a entrada do tractador consistia em sua indústria apenas, e era o tipo mais simples e primitivo do instituto, sendo uma espécie de sociedade unilateral de capital, em que o investidor empresta seu capital ao sócio que exerce o trabalho. (AFFONSO, 2014, p. 33).

Na opinião de estudiosos, a evolução mercantil por toda a Europa fez com que os nobres fossem inseridos na prática comercial, aumentando assim o uso das sociedades em conta de participação e conseqüentemente ampliando sua codificação, o que inspirou o legislador Brasileiro em 1850.

² Hoje nomeada como Sociedade em Comandita Simples, prevista entre os artigos 1045 a 1051 do Código Civil de 2002. Segundo Fabio Ulhoa (2011, p.177) “É o tipo societário em que um ou alguns dos sócios, denominados “comanditados”, têm responsabilidade ilimitada pelas obrigações sociais, e outros, os sócios “comanditários”, respondem limitadamente por essas obrigações.”

Nessa esteira, o modelo português e espanhol³ é indicado por Gallizzi (2008) como inspiração da codificação brasileira de 1850.

No Brasil, segundo a maioria dos doutrinadores, o berço das sociedades em conta de participação é o movimento paulista do bandeirismo vinculado a mão de obra escrava de índios.⁴ Para Galizzi (2008) o século XVII é o período de maior intensificação do movimento.

De acordo com os estudiosos sobre o tema, a decadência da cultura canavieira em São Paulo e a presença dos holandeses em terras nordestinas fez com que a mão de obra escrava se tornasse escassa na capital. Isso fez com que alavancasse o tráfico de índios com o objetivo de buscar mais lucratividade e inconscientemente fez surgir a prática de atividade de empresa pelas bandeiras. Essa prática se desenvolveu com as mesmas características da prática mercantil marítima europeia, originando assim as sociedades em conta de participação.

Nesse diapasão, Gallizzi afirma:

Substituindo-se o navio pela universalidade de interesses, representada pela bandeira em marcha, é possível vislumbrar nessa organização, a exemplo daquelas, as figuras de dois tipos de sócio: o ostensivo, capitão da bandeira, que dirigia, orientava e organizava a empresa; e os ocultos, financiadores do empreendimento, que para ele concorriam com armas, pólvora, escravos, víveres ou dinheiro, participando dos lucros e das perdas do negócio, o que consistia em seu maior interesse. (GALIZZI, 2008, p. 24).

Para a doutrina a mesma característica de ocultabilidade se fez presente no Brasil e pelos mesmos motivos. A interferência da igreja proibindo o lucro excessivo e a cultura da época que não aceitava a participação da nobreza nas práticas mercantis, mantinham a participação sigilosa principalmente de autoridades da época, que tinham muito interesse na grande lucratividade do negócio. O sigilo também se justificava pela atividade expressamente proibida, o apresamento do índio.

É salutar realçar que a prática desse tipo de associativismo da época era tão somente norteadas pelas necessidades de junção de esforços para atingir um resultado

³ "GALIZZI, Gustavo Oliva. **Sociedade me conta de participação**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008. p. 23.

⁴ O primeiro e mais conhecido tipo de bandeirantismo era conhecido como "bandeira de apresamento". Nesse tipo de expedição, a busca por índios tinha como objetivo estabelecer comércio com os proprietários de terra interessados em explorar a força de trabalho deste tipo de "peça" que, em geral, custava vinte por cento do valor pago por um escravo proveniente da África. Os índios capturados das missões jesuíticas eram mais caros por estarem acostumados a uma rotina diária de serviço. (<https://brasilecola.uol.com.br/historiab/bandeirantismo.htm>).

comum. Não se tinha a consciência de vínculo social e muito menos a preocupação em atender os elementos destes.

De acordo com Galizzi (2008), independentemente da inconsciência das partes envolvidas nessa prática, é coerente considerar o movimento das bandeiras como fonte originária das sociedades em conta de participação no Brasil por causa das conexões com a prática oculta de mercantilismo marítimo na Europa.

1.2 Codificação no Direito Brasileiro

Como já dito anteriormente a codificação brasileira foi inspirada nos fundamentos lusitanos⁵ e espanhóis.

Positivada originalmente pelo Código Comercial de 1850 (BRASIL, 1850), mais precisamente no capítulo das sociedades comerciais, as sociedades em conta de participação se resumiram a expressão de tão somente quatro artigos, cuja escassez segundo Galizzi (2008) gerou insegurança jurídica no seu desenvolvimento.

O Código Comercial de 1850 (BRASIL, 1850) destacava as sociedades em conta de participação no capítulo das sociedades comerciais, mais precisamente do artigo 325 ao artigo 328.

Segundo Affonso (2014), as formalidades exigidas às demais sociedades são diferentes das exigidas às sociedades em conta de participação.

No Código Comercial brasileiro de 1850 (BRASIL, 1850), a sociedade em conta de participação foi definida no artigo 325 como sendo a sociedade em que “duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social”.

Nesse sentido, é pertinente destacar o previsto no artigo 3º § 4º do antigo decreto 916 de 24 de outubro de 1890, “a sociedade em conta de participação não poderá ter firma que indicie a existência de sociedade”.

⁵ Relativo a Portugal.

O código Civil publicado em 2002 (BRASIL, 2002) preencheu alguns detalhes e delineou de maneira mais exata as sociedades em conta de participação classificando-as no grupo das sociedades não personificadas, reguladas do artigo 991 ao artigo 996, e no artigo 1.162.

Não obstante o número ínfimo de sete artigos não há como negar que o atual Código Civil ampliou a codificação das sociedades em conta de participação prevista no Código Comercial de 1850 (BRASIL, 1850), que se limitava ao número de quatro artigos.

À luz das ideias de Affonso (2014), “O Código Civil de 2002 expandiu o regramento das sociedades em conta de participação uma vez que a disciplinou em 7 (sete) artigos (nos artigos 991 ao 996 e no artigo 1.162)”.

Nos dispositivos legais do Código Civil que tratam as Sociedades em Conta de Participação são destacadas as suas características como a constituição, o vínculo societário, o fundo social e a dissolução.

Quanto a esses dispositivos algumas colocações são feitas por Galizzi:

São esses, pois, hoje em dia, os dispositivos legais que fixam as diretrizes gerais sobre a sociedade em conta de participação em nosso ordenamento, elucidado seu traço característico (art.991) e trazendo regras sobre sua constituição (art. 992), relações entre os sócios (art. 993 e 995), formação do fundo social (art. 994) e dissolução (art. 996). (GALIZZI, 2008, p. 26).

Segundo Galizzi (2008), o novo ordenamento estipula as orientações gerais das sociedades em conta de participação devendo-se aplicar subsidiariamente e compativelmente as normas para as sociedades simples.

1.3 Conceitos e Características

O Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) incluiu as sociedades em conta de participação no capítulo II, subtítulo I, do título II, conceituando-a como sociedade, mais precisamente sociedade não personificada.

Segundo Andrade (2008, p. 54) a sociedade em conta de participação é “a sociedade na qual duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, reúnem esforços -

capitais e/ou serviços-, para realização imediata de negócios e conquistas de oportunidades”.

Alguns doutrinadores defendem que se trata de uma sociedade firmada através de um contrato interno, entre duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma dela pessoa jurídica.

Para Souza, esse contrato não aparece perante terceiros:

A SCP é conceituada como uma sociedade formada pela união de duas ou mais pessoas, sendo, ao menos uma delas pessoa jurídica. Esse tipo de sociedade é definido como um contrato para uso interno entre os sócios, existindo somente entre eles e não aparecendo perante terceiros. (SOUZA, 2014, p.134).

Dentre as características da sociedade em conta de participação a que mais se destaca é a não personificação.

Nos dizeres de, Araújo; Rocha Junior e Souza (2015),

A sua principal característica é de ser uma sociedade não personificada, na qual atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob a sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes. (ARAÚJO; ROCHA JUNIOR; SOUZA, 2015, p. 13).

A ocultabilidade é apresentada como outra característica bem marcante. A sociedade em conta de participação diferentemente das demais sociedades, não precisa ser levada a conhecimento de terceiros, já que opera em nome do sócio ostensivo.

Nessa esteira, Araújo, Rocha Junior e Souza, (2015, p.14) destacam que “é uma sociedade oculta, pois atua por intermédio de seu sócio ostensivo em nome individual ou como sociedade mercantil.”

Ainda no rol de características específicas das sociedades em conta de participação, a doutrina destaca algumas como por exemplo a desobrigação perante terceiros, a não titularidade de direito, a não denominação social, não ter patrimônio próprio, a impossibilidade de ser sujeito ativo ou passivo em ação judicial, não possuir sede ou domicílio especial, não estar sujeita a formalidades legais, não poder ser declarada sua falência e ainda sua liquidação se dar por prestação de contas.

Quanto a desobrigação perante terceiros e a não titularidade de direitos, Affonso (2014, p. 53) atribui ao fato de a sociedade em conta de participação não ter personalidade jurídica. Assim sendo não poderá assumir obrigações e obter direitos em nome próprio e sim em nome do sócio ostensivo.

Para a doutrina não há a necessidade de denominação ou firma social porque a sociedade em conta de participação não exerce atividade em seu nome. Não há vedação de utilização de elementos que as identifiquem, principalmente nos casos em que há muitas sociedades em conta de participação operando através do mesmo sócio ostensivo.

Segundo Affonso (2014),

Nessa hipótese, a atribuição de caractere identificador pode facilitar o controle de diversos patrimônios especiais, no caso de sócios ostensivos, e também pode facilitar a contabilização e declaração das participações societárias, nos casos dos sócios ostensivos e dos sócios participantes. (AFFONSO, 2014, p. 55).

Outra característica que os doutrinadores apontem como consequência da não personificação é o fato dessas sociedades não terem patrimônio próprio. Os aportes ou contribuições de ambos os sócios ocorrem em conta do sócio ostensivo, o qual é titular de direito nesse tipo societário e são denominados como fundos sociais.

Nas palavras de, Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 14), “não possui capital nem patrimônio social definidos, o que não impede os sócios (ostensivo e participantes – ocultos) de constituírem fundos sociais.”

Na mesma linha de ideias, Affonso (2014, p. 54) ressalta que se não há personalidade jurídica também não há possibilidade de ter patrimônio próprio, já que não há capacidade para titularidade de direitos.

Nesse raciocínio, as contribuições dos sócios participantes por não compor um patrimônio próprio, nas palavras de Affonso (2014, p. 55) devem ser “aportadas em um patrimônio especial alocado na esfera patrimonial do sócio ostensivo”.

Outra característica que se origina do fato de a sociedade em conta de participação não ter personalidade jurídica é a impossibilidade de ser sujeito ativo ou passivo em ação judicial. O sócio ostensivo assumirá a responsabilidade e deveres da sociedade em conta de participação em seu nome.

Nesse pensamento, para Affonso:

Além disto, também cabe ao sócio ostensivo a prerrogativa de demandar e de pleitear determinados direitos em juízo. Portanto, a sociedade em conta de participação não possui legitimidade *ad causam*⁶ e *ad processum*⁷, ativa ou passiva. (AFFONSO, 2014, p. 54).

Cabe ressaltar que obrigações e deveres entre sócio participante e sócio ostensivo são geradas. Segundo Affonso (2014, p. 54) para solucionar esse tipo de conflito é cabível ação judicial.

Mais uma característica das sociedades em conta de participação é o fato de não possuir sede especial. No entanto, na doutrina de Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 14) mencionam que os sócios não estão proibidos de convencionarem um local para desenvolver as atividades e também de elegerem um foro de eleição para essas sociedades.

A ausência de formalidades legais, também é pertinente às sociedades em conta de participação. Para Affonso (2014, p. 57) isso não quer dizer que não estão sujeitas aos requisitos exigidos aos negócios jurídicos bem como aos requisitos específicos dos contratos plurilaterais.

O artigo 992 do Código Civil de 2002 (BRASIL, 2002) menciona que as sociedades em conta de participação não estão sujeitas aos requisitos de formalidade e trata também sobre os meios de prova de existência dessas sociedades. Segundo o referido artigo, prova-se a existência desses tipos de sociedade por todos os meios permitidos em direito.

A maioria da doutrina destaca também que as sociedades em conta de participação não se sujeitam a falência e sua liquidação se dá por prestação de contas.

Nessa linha, Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 15), explica que a declaração de falência seria aplicada ao sócio ostensivo e não a sociedade em conta de participação, e a liquidação dessas sociedades se dá através da prestação de contas.

⁶ Capacidade de ser parte (autor ou réu)

⁷ Capacidade de estar em juízo (praticar atos processuais)

2 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – ASPECTOS SOCIETÁRIOS

2.1 A Natureza Jurídica Enigmática das SCPs

A sociedade em conta de participação é de difícil compreensão e por vezes, segundo a doutrina, é confundida e utilizada na prática com as operações de mútuo, de contrato de trabalho, de consórcio, dentre outras.

O fato é que essa confusão ocorre por causa de uma natureza jurídica controvertida.

Nas palavras de Galizzi (2008), há duas correntes que analisam o assunto. A primeira corrente classifica a sociedade em conta de participação como uma sociedade e a outra corrente como um contrato de investimento. No Brasil a corrente majoritária entende que as SCPs têm caráter societário.

Galizzi (2008) defende a ideia de sociedade porque há a presença de três elementos fundamentais para essa caracterização,

- a) a obrigação dos sócios de contribuir, com bens e serviços, para o exercício da atividade comum;
- b) a participação dos resultados positivos (lucros) e negativos (perdas) decorrentes do negócio, e;
- c) a *affectio societatis*, isto é, a vontade de colaboração recíproca entre os sócios para a consecução do objeto social. (GALIZZI, 2008, p. 28).

De outro modo a corrente minoritária, que entende ser um contrato de investimento, se baseia no fato de que não há requisitos essenciais de uma sociedade, como por exemplo a personalidade jurídica distinta do sócio e por isso não deve ser classificada dessa maneira.

Nessa esteira, esclarece Galizzi (2008),

Os autores que advogam opinião contrária argumentam, por sua vez, que a falta de requisitos eventualmente essenciais a todo e qualquer tipo societário, como o surgimento de uma pessoa jurídica distinta da pessoa dos sócios, impediria o enquadramento da sociedade em conta de participação como tal, malgrado sua denominação. (GALIZZI, 2008, p. 28).

Adepto da corrente majoritária, Galizzi (2008) defende que basta que duas ou mais pessoas se associem para que haja uma sociedade. Não há a necessidade da existência de uma pessoa jurídica conforme pode se observar no tratamento das sociedades comuns dado pela lei civil.

Houveram algumas inovações no Código Civil de 2002 quanto a classificação das Sociedades em conta de participação.

Nesse sentido, Affonso faz algumas colocações,

Dentre as inovações, é importante destacar uma de caráter estrutural, a inserção da disciplina da sociedade em conta de participação em subtítulo próprio das “sociedades não personificadas”.

A estrutura do Código Civil de 2002 permite, portanto, corroborarmos três importantes características desse tipo societário: a caracterização como “sociedade” “regular” “não personificada” (AFFONSO, 2014, p. 38).

No pensamento de Affonso (2014, p. 39), não obstante as sociedades em conta de participação sejam classificadas pela lei civil como sociedade há muitos debates sobre o tema. Esses debates ocorrem no sentido de que não seria propriamente uma sociedade e sim um contrato de investimento, já que não há a constituição de um novo sujeito autônomo de direitos e obrigações, ou seja, uma nova personalidade jurídica.

Nessa mesma linha de ideias, Fabio Ulhoa Coelho (2014, p. 513) entende que “a conta de participação, a rigor, não passa de um contrato de investimento comum, que o legislador, impropriamente, denominou sociedade”.

Cabe ressaltar que embora haja muitos debates quanto a natureza jurídica das Sociedades em conta de participação, o fato é que a doutrina majoritária e o Código Civil (BRASIL, 2002) nos artigos 991 a 996 a classifica como sociedade regular. Portanto, sendo desnecessário a existência de personalidade jurídica.

2.2 A Despersonalização das SCPs e Suas Consequências

Prevista no subtítulo I “da sociedade não personificada” do título II “da sociedade” do Código Civil (BRASIL, 2002) a sociedade em conta de participação, pela sua própria classificação no direito brasileiro, destaca-se pela excepcionalidade dessa sua característica, a despersonalização jurídica.

Segundo Sarhan Junior (2019, p.138), a natureza jurídica das sociedades em conta de participação é melhor explicada pela Teoria da Realidade Técnica recepcionada pelo Código Civil. Para ele “a existência dessa pessoa é real, mas sua personalidade é conferida pelo direito”

A aquisição da personalidade jurídica se dá no momento do registro dos atos constitutivos no registro próprio. Para Sarhan Junior (2019, p. 138) é também o que traduz o artigo 45 do Código Civil (BRASIL, 2002).

Esclarecido o que é personalidade jurídica resta observar que essa construção jurídica atribui capacidade à pessoa jurídica de contrair direitos e obrigações de forma distinta de seus sócios.

Como prescrevem Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p.22) “confere-se a personalidade jurídica à sociedade, reunindo-se em si a capacidade negocial e patrimonial”.

Em contrapondo ao exposto, a Sociedade em Conta de Participação não possui inscrição no registro próprio e nem capacidade para contrair direitos e obrigações pelo fato de não ser revestida de personalidade jurídica. Portanto é o sócio ostensivo que deve contraí-los em seu lugar.

Segundo Sarhan Junior (2019, p. 179), “não permite a lei seu registro porque, em regra, trata-se de uma sociedade transitória, que nasce para acabar num curto ou médio espaço de tempo”.

Nas observações de Souza (2014, p. 138) além da despersonalização jurídica a Sociedade em conta de participação também tem características de sociedade secreta. A justificativa é que esse tipo de sociedade não assume direitos e obrigações perante terceiros, o que é característica principal da personalidade jurídica, devendo esses direitos e obrigações serem assumidos pelo sócio ostensivo.

Nessa mesma esteira Galizzi (2008, p. 48) observa que a despersonalização jurídica das SCPs está ligada ao fato dessas sociedades não se exteriorizarem, o que é requisito essencial da pessoa jurídica.

O fato de as Sociedades em Conta de Participação não possuírem personalidade jurídica geram consequências específicas que para Galizzi (2008, p.

49) ocorrem por não haver incidência de efeitos próprios de uma pessoa jurídica como a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial.

Quanto a titularidade obrigacional, como já dito, a consequência da despersonalização é que o sócio ostensivo assume essa titularidade autando diretamente com terceiros.

Nesse sentido Galizzi evidencia que,

é ele quem trata com fornecedores e consumidores, celebra financiamentos, participa de licitações e concorrências, contrata empregados e emite títulos de crédito, sob sua própria insígnia e sua exclusiva responsabilidade. Os resultados da conta de metade devem ser apurados por ele, que também é responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento de tributos e contribuições devidos pela sociedade (GALIZZI, 2008, p. 49).

Como a titularidade processual nas sociedades em conta de participação é do sócio ostensivo, além de ser ele quem demandará contra terceiros também será ele quem sofrerá ações desses terceiros.

Nessa esteira cabe destacar o acórdão do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial Nº 474.704 - PR (2002/0136550-3), cujo relator Exmo. Ministro Carlos Alberto Menezes entendeu que a sociedade em conta de participação não deveria ser citada por falta de personalidade jurídica e existência perante terceiros.

Destaca-se a ementa do referido acórdão,

Sociedade em conta de participação. Embargos de declaração. Dissolução. Nomeação de liquidante. Citação da sociedade constituída. Indenização. 1. Não há violação aos artigos 458, II, e 535 do Código de Processo Civil quando o Acórdão recorrido está amplamente fundamentado, alcançando a demanda tal e qual posta pelo autor, então apelante. **2. Não há falar em citação da sociedade em conta de participação, que não tem personalidade jurídica, nem existência perante terceiros.** 3. Afastando as instâncias ordinárias a indenização por falta de prova, não tem consistência o pedido de extinção do processo ao argumento de que teria a sentença considerado o pedido inepto. 4. Justifica-se a nomeação, desde logo, do liquidante, diante da realidade dos autos, que demonstram a animosidade existente, embora no caso de sociedade em conta de participação, seja discutível tanto a dissolução judicial quanto a existência de liquidação e partilha, aspectos que não podem ser examinados, porque ausente recurso da parte interessada. 5. Recurso especial não conhecido. (BRASIL, 2002).

Affonso (2014, p. 53) complementa que “ao contrair as obrigações em seu próprio nome, o sócio ostensivo assume os deveres e responsabilidade daí

decorrentes, o que faz com que eventuais demandas devam ser ajuizadas em seu nome”.

A maioria da doutrina destaca que essa consequência não se confunde com a possibilidade de os sócios da sociedade em conta de participação demandarem entre si questões relacionadas a relação societária.

E por fim, outra consequência destacada por Galizzi (2008, p. 54-55) gerada pela despersonalização jurídica e já tratada anteriormente é o fato de que não há uma autonomia patrimonial nesse tipo de sociedade. O patrimônio é incorporado no sócio ostensivo e destacado dentro deste como patrimônio especial.

2.3 Constituição e Composição Societária

Conforme o Código Civil (BRASIL, 2002), as sociedades em conta de participação são constituídas independente de qualquer formalização.

Essa sociedade é definida através de um contrato. Não há necessidade de atender os requisitos legais como as demais sociedades.

Contudo, Sarhan Junior (2019, p. 179) ressalta que a sociedade em conta de participação é considerada regular mesmo sem o registro pois assim a lei determina.

A doutrina critica a ausência de formalidades desse tipo societário pois pode dificultar identificar quando o negócio se trata ou não de uma sociedade em conta de participação e também quais negócios podem ser estabelecidos nesse tipo societário, gerando confusão.

Segundo Galizzi (2008)

Essa falta de exigência formal para constituição, muitas vezes, dificulta identificar um determinado negócio jurídico como sendo, de fato, uma sociedade em conta de participação. Negócios podem ser entabulados sob sua denominação sem corresponderem efetivamente às suas características. De outro lado, um instrumento pode levar a alcunha formal de sociedade em conta de participação e regular substancialmente um vínculo contratual de natureza distinta (GALIZZI, 2008, p. 55).

Quanto à segurança jurídica na constituição desse tipo societário, para Souza (2014, p. 138), o próprio contrato já supri essa necessidade já que é um acordo de vontades estabelecido entre as partes.

Ademais, o contrato define direitos e deveres da relação, e se assinado por duas testemunhas trata-se de um título executivo.

Para tanto, a doutrina indica a necessidade de estar presente no contrato os requisitos de validade do negócio jurídico, definidos no artigo 104 do Código Civil (BRASIL, 2002), quais sejam agente capaz, objeto lícito e forma.

É pertinente destacar a composição do quadro societário das sociedades em conta de participação.

Os sócios que figuram nesse tipo societário são classificados como sócio ostensivo e sócio participante. Ambos contribuem para a formação da sociedade, sendo que o primeiro opera o negócio perante terceiros se responsabilizando para com eles e também para com o sócio participante, e o segundo não participa da gestão do negócio e se responsabiliza perante ao sócio ostensivo.

Sarhan Junior (2019) os define como,

Sócio ostensivo: Aquele que pratica em nome próprio a atividade e aparece perante terceiros. Esse sócio geralmente é um empresário ou outra sociedade empresária. É quem irá aparecer perante terceiros e se responsabilizará totalmente perante estes.

Sócio participante: Também conhecido como oculto. Trata-se daquele que não aparece perante terceiros, tampouco pratica relações negociais com eles respondendo tão somente perante o ostensivo no exato limite pactuado entre ambos. (SARHAN JUNIOR, 2019, p. 180).

Ainda nesse sentido, o artigo 991 do Código Civil (BRASIL, 2002) define que a sociedade em conta de participação deve ser constituída por dois ou mais sócios, sendo que pelo menos um será classificado como sócio ostensivo já que a atividade destacada no objeto social deve ser exercida por ele.

Segundo Affonso (2014, p. 103) não é possível a constituição da sociedade em conta de participação somente com sócio ostensivo como também tão somente com sócio participante. Isso ocorre porque a função desse tipo societário é exatamente atender as características decorrentes da junção dessas espécies de sócios.

Com relação a responsabilização do sócio participante perante terceiros, em regra, a doutrina entende que não há responsabilidade. Alerta apenas para situações excepcionais quando há a interferência desses sócios nas relações com terceiros, o que se aplicaria no caso a responsabilidade solidária.

Segundo Galizzi (2008, p. 123), “se ele procede como ostensivo fosse, deve suportar as consequências de sua atividade positiva”.

O quadro societário das Sociedades em Conta de Participação, poderá ser composto por sócios estrangeiros.

Pelo entendimento de Affonso (2014, p. 105) há a possibilidade e a viabilidade de pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras participarem na sociedade em conta de participação como sócia ostensiva ou participante. Contudo, quanto a sócia participante deve ser observado o registro do capital estrangeiro no sistema do Banco Central do Brasil – Sisbacen, conforme define a Lei nº 4.131 de 1962, que realiza os aportes para participação como investimento direto.

Existe um obstáculo apontado por esse mesmo autor, Affonso (2014 p. 105, p.106), quando se trata de investimento estrangeiro em sociedade em conta de participação pois o Banco Central não permite o registro do aporte como investimento direto por causa da ausência de personalidade jurídica.

Sendo assim, não entenderá como investimento no patrimônio especial do sócio ostensivo e sim em seu patrimônio geral.

Não obstante a viabilidade seja discutível em vias judiciais, a fim de que o direito prevaleça, na prática prepondera a abertura de uma pessoa jurídica pelo investidor no Brasil para que esta exerça o papel de sócio participante e assim proporcione a realização do investimento.

No que tange a participação de sócio ostensivo estrangeiro, acrescenta Affonso (2014, p. 107) que muito embora entenda permitido convém alertar para o fato de que sendo o recurso enviado para o exterior estará sujeito a Declaração de Capitais Brasileiros no exterior (DCBE) perante ao Banco Central do Brasil. E ainda essa relação jurídica estará sujeita ao direito estrangeiro e portando poderá não existir sociedades em conta de participação.

Merece destaque também as regras de admissão de novos sócios nesse tipo societário. O Código Civil (BRASIL, 2002) em seu artigo 995 destaca que a regra geral é que somente se admita novos sócios participantes com o consentimento prévio e expresso dos demais sócios, admitindo-se previsão em contrário de forma expressa.

Affonso (2014, p. 109) entende que é uma “forma acertada, a disciplina de admissão de sócios em sociedade em conta de participação”.

A maioria da doutrina classifica a sociedade em conta de participação como uma sociedade *intuito personae*, uma sociedade de pessoas. Portanto está presente o *affectio societatis*, em razão do qual faz sentido o consentimento dos sócios atuais na admissão de um novo sócio.

Segundo Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 36), “Vale lembrar, que essa autorização se dá de forma expressa em cada reunião ou deliberação social verificada para inclusão de sócio”.

No contexto de questões societárias cabe destacar também sobre a saída dos sócios dessa relação.

Segundo Affonso (2014, p. 110) existem várias formas de saída de sócios, quais sejam, a alienação de participação societária, a exclusão de sócios, a dissolução parcial, o falecimento, a falência do sócio ostensivo e a falência do sócio participante. Em todas as formas de saída de sócios da relação societária os haveres devem ser calculados conforme disposto no instrumento de constituição ou alteração posterior que disciplinou o assunto.

Pela doutrina, no caso de omissão sobre a disposição dos haveres, o cálculo deverá realizado pelo valor econômico ou patrimonial, o que for mais real, apurado no balanço patrimonial ou balancete específico para esse fim.

Nesses casos é importante destacar que não há possibilidade de aplicação nas sociedades em Conta de Participação do previsto no artigo 1033 do Código Civil (BRASIL, 2002), ou seja, em caso de permanência de apenas uma das partes não cabe a aplicação de sociedade unipessoal por tempo determinado

Nesse sentido, Affonso (2014, p. 110) ressalta:

Assim, caso o sócio que tem o seu vínculo social dissolvido seja o único da categoria (dos ostensivos ou dos participantes), tal fato acarretará a

dissolução total da sociedade, tendo em vista a falta de preenchimento de uma das categorias de sócio. (AFFONSO, 2014, p. 110)

2.4 Objeto Social e Prazo de Duração

A Sociedade em Conta de participação pode exercer qualquer atividade que seguirá as mesmas características da atividade exercida pelo sócio ostensivo.

Pelas palavras de Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 44):

Cabe ressaltar que a Sociedade em conta de Participação poderá exercer qualquer atividade lícita, empresária, ou não empresária. A caracterização de uma sociedade em conta de participação como empresária ou não empresária será determinada pela característica das atividades exercidas pelo sócio ostensivo, nas quais as atividades envolvidas pela sociedade em conta de participação devem estar previstas dentre as atividades de seu objeto social. (ARAÚJO, ROCHA JUNIOR; SOUZA, 2015, p. 44).

O objeto social da sociedade em Conta de Participação além de lícito, é necessário que seja possível, determinado ou determinável, como tratado em qualquer outra sociedade e disposto no artigo 104, inciso II do Código Civil (BRASIL, 2002).

Segundo Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 44), quanto ao “objeto determinado ou determinável - durante a celebração de um negócio, deve ser determinado o objeto sobre o qual será versado, devendo ser discriminados o gênero e a quantidade”

Para Galizzi (2008, p. 60) o assunto não merece tantas considerações, apenas destaca a nulidade da sociedade em conta de participação que contrarie os requisitos gerais de validade do negócio jurídico, dentre eles o que se discute nesse tópico, o objeto;

A informalidade, o caráter eventualmente oculto e a falta de fiscalização na constituição dessas sociedades, segundo Galizzi (2008, p. 60), propiciam a exploração de objeto ilícito dessas sociedades. O autor narra um exemplo onde quatro empresas que decidem se unir na forma de sociedade em conta de participação para dominar um segmento do mercado dificultando assim a identificação da atividade ilícita, vedada pela lei antitruste.

Para ele casos como esse de atividade ilícita com infração de ordem econômica, repercutem na nulidade do negócio jurídico.

Em seus ensinamentos Galizzi (2008, p. 61), acrescenta que “o caráter eventualmente oculto que possa ser preservado pelos sócios em relação ao vínculo societário não deve servir nunca de subterfúgio para encobrir condutas que vão de encontro à prescrição legal”.

2.5 Relações Societárias Externas e Internas na SCPs

O modo como as sociedades em conta de participação se relaciona externamente, ou seja, com os terceiros alheios a sociedade, é bem distinto do modo das sociedades em geral.

Segundo Galizzi (2008, p. 109) essas o fazem “por intermédio de pessoas naturais, que exercem sua função mediante indicação deliberativa dos sócios”, enquanto que aquelas o fazem por intermédio único e exclusivo do sócio ostensivo e sob sua responsabilidade.

Os doutrinadores observam que o que é relevante são as relações jurídicas entre os sócios participantes e os sócios ostensivos. Os que relacionam com este último desconhecem a existência da SCP pois os laços internos não se exteriorizam.

Também, nesse sentido, é o que nos traz o artigo 991 do Código Civil (BRASIL, 2002), que retrata a responsabilidade direta, exclusiva e ilimitada do sócio ostensivo.

A responsabilidade é direta porque é o patrimônio geral do sócio ostensivo que responde pelas dívidas contraídas.

Para Galizzi (2008, p. 111) mesmo havendo um patrimônio especial a responsabilidade é exclusiva e ilimitada porque é o sócio ostensivo que se obriga com terceiro, ou seja, o único responsável em cumpri-las.

É o sócio ostensivo quem administra a sociedade em conta de participação, sendo assim Affonso destaca,

Caso o sócio ostensivo seja uma pessoa física, a administração caberá a pessoa natural do sócio. Já nas hipóteses em o sócio ostensivo for uma pessoa jurídica caberá ao representante legal da pessoa jurídica atuar na

qualidade de administrador da sociedade de forma a representar o sócio ostensivo. (AFFONSO, 2014, p.126-127).

O Superior Tribunal de Justiça reforçou a responsabilidade do sócio ostensivo perante terceiros ao julgar o Recurso especial nº 192.603 - SP (1998/0078139-0), de 15/04/2004, de relatoria do Exmo. Ministro Barros Monteiro. Segundo o relator,

[...] os sócios ditos ocultos/participantes acham-se obrigados apenas com relação ao sócio ostensivo “por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato”. Assim, a duplicata sacada contra o proprietário da unidade autônoma, em seu nome pessoal, é inexigível, pois quem responde diretamente para com a embargada é a sócia ostensiva da sociedade em conta de participação. (BRASIL, 2004).

Destaca-se a ementa do voto,

DUPLICATA. EMISSÃO POR FORNECEDORA DE MOBILIÁRIO CONTRA O PROPRIETÁRIO DE UNIDADE AUTÔNOMA DE EDIFÍCIO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PERANTE TERCEIROS. SÓCIO OSTENSIVO.

"Na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é quem se obriga para com terceiros pelos resultados das transações e das obrigações sociais, realizadas ou empreendidas em decorrência da sociedade, nunca o sócio participante ou oculto que nem é conhecido dos terceiros nem com estes nada trata." (REsp nº 168.028-SP).

Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (BRASIL, 2004).

Quanto a responsabilidade tributária das sociedades em conta de participação é de grande importância pontuar que muito embora os tributos sejam apurados e recolhidos pelo sócio ostensivo, o Direito equipara essas sociedades à pessoa jurídica.

Nas palavras de Galizzi (2008, p. 113) “devendo, assim, todos os seus resultados ser apurados e levados a tributação”.

Já nas relações internas da sociedade em conta de participação a doutrina destaca quanto a responsabilidade a autonomia da vontade que deve ser tratada por do contrato social.

Quanto a autonomia da vontade Galizzi esclarece,

A autonomia da vontade é, assim, o principal princípio informador das relações obrigacionais que se formam nos limites do vínculo social da conta de participação. Aos integrantes é reconhecida pela lei plena amplitude de contratação. Podem as partes convencionar entre elas, basicamente, aquilo

que lhes aprouver, preponderando, acima de tudo, a liberdade individual. (GALIZZI, 2008, p. 139).

Galizzi (2008, p. 141) entende que o sócio participante e sócio ostensivo podem convencionar tudo que não contrariar a lei, devendo estabelecer os limites e os reflexos das responsabilidades assumidas na relação interna nas cláusulas do contrato social.

Entende-se aqui a importância de frisar que o parágrafo único do artigo 993 do Código Civil (2002) traz a possibilidade da responsabilidade solidária do sócio participante quando toma parte nas relações dos sócios ostensivos com terceiros, o que não se confunde com o direito que o sócio participante tem de fiscalizar a gestão dos negócios.

2.6 Patrimônio Especial

O conceito dado por Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 45) “Patrimônio especial é aquele que se destaca do patrimônio geral para satisfazer um fim específico”.

O atual diploma legal, no artigo 994 do Código Civil (BRASIL, 2002), informa que o Patrimônio especial é formado pelas contribuições do sócio ostensivo e do sócio participante e só produz efeitos entre os sócios, ou seja, nas relações internas.

Nesse sentido Araújo, Rocha Junior e Souza, (2015, p. 46) complementam que são bens tangíveis e intangíveis em posse ou propriedade do sócio ostensivo que cumprirão a necessidade do desenvolvimento do objeto social.

É importante destacar que o fato de não existir a personalidade jurídica nas sociedades em conta de participação faz com que ela não possua patrimônio próprio.

O § 1º do artigo 994 do Código Civil (BRASIL, 2002) subscreve que “A especialização patrimonial só produz efeitos em relação aos sócios”.

Affonso faz uma colocação com relação a esse efeito interno da especialização patrimonial,

Entendemos que essa disposição legal esvazia a finalidade e a construção jurídica do patrimônio especial, já que a segregação do patrimônio

simplesmente não pode ser oposta perante autoridades fiscais, previdenciárias e trabalhistas e faz com que os empresários busquem outros mecanismos para alcançar a finalidade que poderia ser conferida pela afetação patrimonial ou, ainda, faz com que a economia popular fique desprotegida (AFFONSO, 2014, p. 84).

2.7 Participação nos Resultados

Os sócios da sociedade em conta de participação têm o direito de participar dos resultados positivos, os lucros, como também tem o dever de suportar os resultados negativos, as perdas, da atividade objeto da sociedade.

Nesse sentido, o artigo 1008 do Código Civil (BRASIL, 2002) impõe que é nula qualquer estipulação em contrato que exclua os sócios dos lucros ou perdas.

Segundo Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 47) cabe destacar o artigo 996 do Código Civil quanto a prestação de contas entre os sócios ostensivo e participante “tendo em vista o negócio empreendido e a parte dos lucros e prejuízos que toca a um e a outros”.

Com relação as perdas, nas palavras de Galizzi (2008, p. 152), nada impede os sócios de convencionarem participação distintas da proporção na formação do fundo social, e sendo assim, “a nulidade existe na exclusão de sócios nas perdas da sociedade, mas não na participação desproporcionada”.

É oportuno observar ainda na questão das perdas o previsto no artigo 1007 do Código Civil (BRASIL, 2002), a proporção das quotas como base para os sócios suportarem suas perdas.

De outro modo, observa-se que para tratar os resultados positivos existe a possibilidade da distribuição do lucro em desproporcionalidade a participação de capital desde que expresso em contrato.

Quanto a exclusão de sócios na participação dos resultados, Galizzi destaca a fábula da cláusula leonina:

A expressão figurativa é uma alusão à célebre fábula de Fedro, na qual o leão, após se associar à vaca, à cabra e à ovelha para caçarem juntos, apropria-se sozinho dos despojos da caça. A cláusula leonina, quando inserida no contrato é nula (art. 1008 do CC/2002); nula a cláusula, mas não a sociedade. (GALIZZI, 2008, p. 154).

2.8 Término das SCPs

Para a maioria da doutrina existem três fases distintas que envolve o procedimento de término das sociedades em conta de participação, quais sejam a dissolução, liquidação e extinção.

A dissolução pode se dar de forma extrajudicial ou judicial e por diversas causas. Segundo Galizzi (2008) podem ocorrer pelo decurso do prazo determinado de duração, pela ocorrência da unipessoalidade, por não realizar o objeto social, por vontade dos sócios e por falência do sócio ostensivo ou do sócio participante.

Quanto ao decurso do prazo Galizzi (2008, p. 172) observa que a sociedade em conta de participação pode ter prazo certo ou projetos determinados.

Decorridos ou encerrados esses prazos considera-se dissolvida a sociedade, e em caso de continuidade mesmo após o prazo ocorre a prorrogação tácita do contrato.

A unipessoalidade é outra forma de dissolução, porém segundo Galizzi (2008, p. 172) não se aplica às sociedades em conta de participação.

Vale reforçar o disposto no artigo 1033, IV, do Código Civil (BRASIL, 2002), que permite a continuidade de sociedade com um único sócio por cento e oitenta dias, que para a maioria dos doutrinadores não se aplica as SCPs.

Observa-se que há a possibilidade do ingresso do herdeiro na sociedade no caso de falecimento um dos sócios, se for essa a disposição em contrato, não ocorrendo assim a dissolução.

A não realização do objeto social, outra hipótese de dissolução da sociedade em conta de participação pelas colocações de Galizzi (2008, p. 173) pode ocorrer por falta de fundo social.

A falta de fundo social ocorre quando há a falta de recursos para a realização do empreendimento ou atividade, por impossibilidade de mercado ou pela impossibilidade de prosperidade do negócio que se pretende desenvolver.

Ocorre a dissolução também pela vontade dos sócios. Nesse caso, segundo Galizzi (2008, p. 174) é necessário observar o que dispõe o contrato social. O contrato

social deverá dispor situações e o quórum específico para a dissolução do vínculo social.

Para os casos em que há omissão no contrato Galizzi esclarece duas possibilidades de acordo com o prazo da sociedade em conta de participação, se determinado ou indeterminado,

Na omissão do contrato social, a dissolução da sociedade em conta de participação contratada por tempo determinado de duração depende, necessariamente, do consentimento unânime de seus membros (art. 1033, II, do CC/2002). A força obrigacional de uma estipulação de contrato por prazo determinado explica a condição. Já na conta de metade sem prazo determinado, é suficiente a maioria absoluta para aprovar o ato dissolutório (art. 1033, III, do CC/2002). (GALIZZI, 2008, p. 175).

E por fim, uma outra hipótese de dissolução da sociedade é a falência do sócio ostensivo ou participante.

Nessa hipótese deve ser observado o artigo 994, parágrafo 3º do Código Civil (BRASIL, 2002) que determina que a falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade em conta de participação.

Pelas observações de Galizzi (2008, p. 176) para os casos em que há mais de um sócio ostensivo que se obrigue com terceiros, em caso de falência de um deles apenas permanece a obrigação de sua parte na sociedade. Nesse caso não há o que se falar em dissolução.

Na dissolução motivada pela falência do sócio participante para Galizzi (2008, p. 177) “o contrato social fica sujeito as normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido”.

O administrador judicial poderá optar em manter o contrato social da sociedade em conta de participação e disponibilizar os lucros que pertenceria ao sócio participante falido para o pagamento das dívidas habilitadas no processo, ou ainda optar pela resolução do contrato, sendo que nesse caso haveria a prestação de contas do sócio ostensivo ao sócio participante.

Outra fase de procedimento de término da sociedade em conta de participação, conforme já mencionado anteriormente é a liquidação.

Segundo Galizzi (2008) ela ocorre após a dissolução da sociedade, através da prestação de contas que corre a cargo do sócio ostensivo, já que é ele que está em poder do fundo social e quem o aplica no exercício do objeto social.

Galizzi (2008, p. 179) destaca que “as contas finais da liquidação devem conter todos os elementos que sirvam para determinar a situação recíproca dos sócios”.

Não havendo a liquidação de forma natural restará fazê-la em vias judiciais, devendo ocorrer a prestação de contas com a apuração de crédito e após a sentença constitutiva.

A última fase do procedimento de término das sociedades em conta de participação é a extinção.

A extinção ocorrerá após a dissolução e a liquidação. Para Galizzi (2008, p. 181) “uma vez dissolvida e liquidada a conta de participação, extingue-se a sociedade, desaparecendo o vínculo social”.

3 FORMAS DE UTILIZAÇÃO DAS SCPs

3.1 A SCP Como Forma de Captação de Recursos de Investimentos e Planejamento Tributário

Com o aumento do empreendedorismo no Brasil, a Sociedade em conta de Participação vem sendo utilizada nas mais diversas atividades.

A finalidade do uso das sociedades em conta de participação é a captação de recursos através de investidores para viabilizar os negócios e também o planejamento tributário.

Nesse sentido Viana destaca,

A Sociedade em Conta de Participação pode ser um instrumento eficaz na expansão de negócios e captação de recursos para viabilizar os mais diversos empreendimentos, devido a algumas características peculiares que a distingue dos demais tipos societários: a inexistência de personalidade jurídica própria, a não produção de quaisquer efeitos jurídicos perante terceiros, a informalidade para sua constituição, a liquidação por medida judicial de prestação de contas e a falência somente dos sócios.(VIANA, 2016, p. 49).

Segundo Viana (2016, p. 49-50) a Sociedade em Conta de Participação é uma forma de fomento mercantil porque une esforços e recursos sem formalidades para sua constituição.

Portanto, essa junção de esforços estabelece parcerias práticas para o crescimento dos negócios porque capta recurso de investimento de sócios sem gerar a corresponsabilidade perante terceiros e proporciona possíveis vantagens tributárias.

Nos mais diversos empreendimentos e atividades, que serão tratados nos tópicos seguintes, os investimentos realizados pelo sócio participante funcionam como combustível para alavancar os negócios.

Para os doutrinadores no campo tributário todo o planejamento a ser elaborado para se obter economia tributária deve observar o fato de que as sociedades em conta de participação são equiparadas à pessoa jurídica.

Os artigos 160 e 161 do Decreto 9580 de 22 de novembro de 2018 destacam que na apuração de resultados e na tributação dos lucros apurados e distribuídos serão aplicadas as normas sujeitas a pessoas jurídicas em geral, devendo inclusive ter registros de operações em livros próprios.

Segundo Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 112) a apuração tributária nas Sociedades em conta de Participação poderá ser realizada tanto no regime do lucro real, presumido ou arbitrado e deve atender as especificações de cada regime.

Não é o intuito desse trabalho aprofundar o assunto sobre cada regime tributário possível às pessoas jurídicas em geral e também às sociedades em conta de participação. O que nos importa é saber que a sociedade em conta de participação poderá adotar os mesmos regimes das demais pessoas jurídicas.

A responsabilidade tributária fica a cargo do sócio ostensivo. É ele quem deve apurar e recolher os tributos aos cofres públicos atendendo suas obrigações acessórias.

O planejamento tributário que utiliza as sociedades em conta de participação como instrumento, segundo Araújo, Rocha Junior e Souza (2015, p. 136) evita “a tributação em cascata, para os que exploram atividades em parceria, evitando-se a subcontratação”.

A vantagem tributária está no fato de o sócio participante explorar atividade em nome do sócio ostensivo e sobre ele recair a tributação.

Nessa esteira Araújo, Rocha Junior e Souza esclarecem,

A economia tributária se justifica na medida em que os sócios ocultos fazem aportes de recursos em favor da SCP, desenvolvendo suas atividades em nome dos sócios ostensivo, sobre o qual recairá a incidência dos tributos quais sejam IRPJ, CSL, Cofins e PIS/Pasep.

Assim, apurado o lucro na SCP, este será repassado proporcionalmente à parcela do lucro pactuada entre os contratantes, entre os quais os sócios ocultos. (ARAÚJO; ROCHA JUNIOR; SOUZA, 2015, p. 136).

Não resta dúvidas que para um bom planejamento tributário é fundamental analisar a especificidade de cada negócio e o detalhamento de sua tributação.

3.2 Estruturação dos Negócios Imobiliários por Meio de SCPs:

Empreendimentos Imobiliários e Pool Hoteleiro

É muito comum o uso da sociedade em conta de participação na estruturação de negócios imobiliários.

Para Affonso (2014, p. 142) deve ser analisado o perfil de cada sócio da SCP nos negócios de empreendimentos.

A construtora ocupa o papel de gestora da obra de construção civil, sendo assim é a sócia ostensiva. O proprietário do terreno é o interessado em investir e auferir o resultado do negócio, ocupando o papel do participante.

Esse tipo de estruturação traz muitas vantagens tanto para a sócia construtora como para o sócio investidor.

Nessa linha de ideias Affonso esclarece o motivo dessas vantagens,

Isto porque a construtora, na qualidade de sócia ostensiva, pode tornar o seu negócio viável com menos burocracia ao receber injeção de recursos sem que, para tanto, precise: (i) destinar parte das quotas representativas de seu capital social a um terceiro investidor e (ii) registrar documentos em órgãos de registro do comércio.

A estrutura facilitada das sociedades em conta de participação pode trazer vantagens e possibilitar negócios com investidores que desejam aportar recursos num determinado negócio, mas não desejam vincular-se, perante terceiros, com a construtora e/ou com terceiros. (AFFONSO, 2014, p. 142).

Uma outra vantagem no planejamento tributário apontada por Affonso (2014, p. 143) é a possibilidade de a opção tributária das sociedades em conta de participação ser diversa da opção tributária do sócio ostensivo

A possibilidade de cada obra constituída em forma de sociedade em conta de participação optar por um regime tributário específico em que eventualmente a sócia ostensiva pudesse estar impedida traz grandes vantagens.

Nesse caso, por exemplo, poderia ocorrer impedimento da sócia ostensiva em optar pelo regime do lucro presumido por excesso do limite de faturamento permitido, enquanto que se as obras estivessem estruturadas como SCPs a opção seria considerada em apartado.

Para Affonso (2014) outra vantagem para o sócio participante nesse tipo de estruturação está relacionada às obrigações civis da obra perante terceiros que correm por conta do sócio ostensivo, conforme já mencionado em tópicos anteriores.

Outro negócio dentro da área imobiliária que tem como pratica o uso das SCPs é o chamado *Pool* Hoteleiro. Nesse modelo o objetivo é construir *flats* ou *apart* hotéis.

O sócio ostensivo geralmente é uma empresa de administração hoteleira e contribui para o fundo social com a sua experiencia. O sócio participante contribui com a transferência de suas unidades a título de uso.

Affonso (2014) esclarece melhor esse tipo de estruturação,

A porção do fundo social que cabe aos sócios participantes é integralizada pela transferência, a título de uso, dos apartamentos de sua propriedade, os quais são locados para terceiros pela sócia ostensiva. A sócia ostensiva, por sua vez, contribui com sua *expertise* na administração de *flats* e *pool* hoteleiros, que envolve a aquisição de móveis e equipamentos, a contratação de funcionários, a exploração de serviços de condomínio, bem como a locação das unidades. (AFFONSO, 2014, p. 144).

Para Affonso as receitas das sociedades em conta de participação utilizadas no *Pool* Hoteleiro são formadas tanto pelos alugueis recebidos dos apartamentos como também pelos serviços prestados de alimentação, lavanderia, e outros prestados pelo *flat*.

A distribuição de lucros segue as mesmas regras para todas as sociedades em conta de participação, é estabelecida pelos sócios no contrato constitutivo.

Para esclarecer quanto as formalidades inerentes a atividade hoteleira, Affonso (2014, p. 145) ressalta a obrigatoriedade de um cadastramento junto ao Ministério do turismo que permite a exploração dessa atividade pelas sociedades em conta de participação.

As sociedades em conta de participação que desenvolverem atividades ligadas a hotelaria devem comprovar, através do cadastramento supramencionado, a adesão mínima em seu contrato de pelos menos 60% dos proprietários de dos flats, lofts e afins para a exploração hoteleira, conforme disposto artigo 24, inciso II, “b” da Lei nº 11.771 de setembro de 2008.

Assim como nos empreendimentos imobiliários, as vantagens de estruturar um negócio do *pool* hoteleiro através de SCPs estão ligadas a questões de responsabilidade perante terceiros e de planejamento tributário.

Para Affonso (2014, p. 146) a vantagem quanto a responsabilidade perante terceiros ocorre para o sócio participante porque é o sócio ostensivo quem irá gerir o negócio em seu nome e logo assumirá toda a responsabilidade, até mesmo perante os locatários e o Ministério do Turismo.

Como já esclarecido anteriormente, na questão tributária as SCPs se equiparam as normas legais aplicáveis as demais pessoas jurídicas, sendo que na exploração de atividade hoteleira não é diferente. As vantagens são as mesmas já citadas na estruturação de empreendimentos imobiliários.

Por fim, cabe citar duas colocações feitas por Affonso (2014, p. 147), uma relacionada a base de cálculo dos tributos federais e a outra com relação a eventual incidência do imposto sobre serviços na exploração dessas atividades.

Com relação a primeira colocação, a base de cálculo dos tributos federais deve ser composta pelas receitas e resultados próprios da SCP, como por exemplo, as diárias, semanadas ou alugueis dos apartamentos, áreas de restaurante, salões, dentre outros.

Ainda comporá a base de cálculo dos tributos federais o preço dos serviços prestados, impostos, taxas, encargos, danos aos apartamentos cobrados pela administradora.

3.3 SCPs Como Espécie de *Joint Venture*

O termo *joint venture* não é originário da legislação nacional e é utilizado para indicar associações com finalidade lucrativa.

Desse modo Affonso pontua que “A *joint venture* não é uma criação dos legisladores nacionais, pois nasce do interesse prático, sendo uma mescla da criação civilista e do interesse prático e consuetudinário da common law” (AFFONSO, 2014, p. 151).

Para Galizzi (2008) a definição de *joint venture* deve ser mais flexível porque é originário do direito pautado em costumes e jurisprudências de outro país.

Quanto a *joint venture* como sociedade em conta de participação Galizzi (2008) evidencia a *unicorporated joint venture*., que são as associações das quais não se originam uma nova pessoa jurídica.

Nesse contexto Galizzi (2008, p. 39) ressalta algumas características própria dessa estruturação, cuja quais já forma destacadas nesse trabalho, como a responsabilidade de apenas uma das partes perante terceiros, a formação do patrimônio especial e a possibilidade de prazo indeterminado.

Para Affonso (2014, p. 151) a sociedade em conta de participação é uma categoria de *joint venture* e defende o seu uso explorar parcerias internacionais.

3.4 A Utilização das SCPs na Prestação de Serviços Médicos

Outra utilização recorrente das sociedades em conta de participação, apontada por Galizzi (2008), é na área médica. Os hospitais atuando como sócio ostensivo conjugam esforços e recursos juntamente com os médicos que se posicionam na relação contratual como sócios participantes.

A discussão nesse tipo de utilização, segundo o autor, está relacionada ao aporte do sócio participante com prestação de serviços médicos e conseqüentemente retiradas de lucro para obter vantagem tributária.

Para Galizzi (2008) a contribuição em serviços, tanto do sócio ostensivo como do sócio participante, é perfeitamente possível. Segundo seus ensinamentos aplica-se às sociedades em conta de participação a contribuição em forma de indústria prevista para as sociedades simples no artigo 1006 do Código Civil Brasileiro.

Esclarece ainda que o contrato deve constar de maneira detalhada de a forma e o tipo de trabalho que o sócio indústria irá contribuir para a sociedade em conta de participação. Desse modo procura-se evitar a participação com serviços alheios ao objeto social e conseqüentemente a privação ou exclusão participação de um ou alguns dos sócios nos lucros apurados.

Uma questão de grande relevância exposta por Galizzi (2008) é sobre os limites da atuação dos sócios participantes nas atividades da sociedade em conta de participação.

O autor, em contraponto a muitos entendimentos, defende a possibilidade de atuação do sócio participante desde que não seja responsável perante terceiros pelas atividades desenvolvidas por ele.

Ainda pelas colocações do autor é relevante analisar o objetivo dessa associação, sócio ostensivo e sócio participante.

O objetivo jamais deve traduzir ilicitude, como por exemplo simular um negócio jurídico para maquiar um vínculo empregatício entre os hospitais e os médicos com a finalidade de reduzir a carga tributária de forma fraudulenta.

4 EVASÃO TRIBUTÁRIA NAS SCPs

4.1 Elisão e Evasão Tributária

Como já elucidado, as SCPs são muito utilizadas como forma de planejamento tributário. Por óbvio, é de grande relevância que se busque alternativas através do planejamento tributário.

Segundo Borges (2002, p. 64) a necessidade de buscar alternativas se dá por dois motivos, a elevada carga tributária e a complexidade da legislação.

Não obstante a importância do planejamento tributário, observa-se decisões dos tribunais caracterizando, em alguns casos, o uso das Sociedades em Conta de Participação na prática de fraude tributária, ou seja, para fins ilícitos.

Nesse sentido, para esclarecer o uso das SCPs para fins lícitos e para fins ilícitos é pertinente destacar a diferença entre elisão e evasão tributária.

A doutrina predominante conceitua elisão fiscal ou tributária como a prática de atos lícitos antes da ocorrência do fato gerador com o objetivo de reduzir o pagamento de tributos nas operações de atividades empresariais ou profissionais.

Roque Carrazza, define elisão da seguinte forma:

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato imponible (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a importação de um produto, via Zona Franca de Manaus. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo (CARRAZZA, 2011, p. 349).

A evasão tributária, segundo a doutrina, em contraponto com a elisão tributária, trata-se da prática de atos ilícitos com a finalidade do não pagamento de tributos.

Sabbag (2013, p. 2.022), destaca que a evasão tributária ocorre durante ou posterior a incidência tributária, diferentemente da elisão tributária que se concretiza antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo.

Esclarecidas as diferenças entre elisão e evasão tributária é relevante observar o conceito de fato gerador da obrigação principal.

Segundo o artigo 114 do Código Tributário Nacional, fato gerador da obrigação principal é uma situação definida em lei que quando ocorrida torna-se suficiente para caracterizá-lo.

Para Harada (2017, p. 157) são fatos econômicos, definidos de forma abstrata em lei, que quando ocorridos no mundo fenomênico darão origem a obrigação tributária.

O autor destaca que somente fato com aspecto econômico pode ser fato gerador de obrigação tributária, sob pena de inconstitucionalidade por caracterizar efeito confiscatório.

O artigo 116 do Código Tributário Nacional estabelece o momento da ocorrência do fato gerador. O referido artigo separa duas situações, quais sejam, a situação de fato e a situação jurídica.

A situação de fato ocorre no momento em que se observa as circunstâncias materiais, ou seja, um acontecimento necessário para a produção de efeitos jurídicos.

A situação jurídica, diferentemente da situação de fato, ocorre desde o momento em que é definida em lei, ou seja, desde o momento que uma situação é ajustada pelo Direito.

Nas palavras de Harada (2017, p. 163), situação de fato “é no sentido de fato juridicizado, isto é, fato jurídico ou fato jurígeno que se contrapõe ao ato ou negócio jurídico”, e situação jurídica “o Código se refere não ao fato jurídico, mas ao ato ou negócio jurídico já categorizado por outro ramo do direito”.

4.2 A Descaracterização da SCP por Simulação do Negócio Jurídico Para Fins de Evasão Tributária nas Relações do Sócio Participante

A doutrina pontua como forma de atos ilícitos para a caracterização de evasão tributária, a simulação, fraude ou sonegação que tenham por objetivo o não pagamento de tributo.

Destaca-se que os dois primeiros atos ilícitos, simulação e fraude, são institutos do direito civil.

Segundo Venosa (2010, p. 515) simular significa “fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade”. Para o autor trata-se de criar um negócio jurídico que não retrata a realidade e nem a verdadeira intenção dos envolvidos. Quem simula tem a intenção de realizar um negócio que não é externado como tal, ou seja, que produza outra aparência, que não a real vontade das partes.

Venosa (2010, p. 515) trata a simulação como “declaração enganosa de vontade”.

A fraude, segundo Venosa (2010) é uma atitude maliciosa para violar o Direito e lesar terceiros. Diferentemente da simulação, na fraude o negócio jurídico retrata a realidade, há a expressão da verdadeira vontade das partes, porém é realizado com o objetivo de causar prejuízo a terceiros e infringir a lei.

Nas palavras de Venosa (2010, p. 445) “A fraude é um vício de muitas faces. Está presente em sem-número de situações na vida social e no Direito”.

O legislador, visando afastar a prática da evasão tributária, através do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional investiu o fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes.

Para Harada (2017, p. 164) esse parágrafo gerou uma confusão de ideias pois embaralhou categorias jurídicas que são distintas, a saber, norma antielesiva geral e despersonalização da pessoa jurídica.

Pelo autor a norma antielesiva geral possibilita ao fisco a desconsideração de negócios por dolo, fraude ou simulação, já despersonalização da pessoa jurídica é objeto tão somente de apreciação do Poder Judiciário.

Esclarecidos os conceitos que norteiam o cerne da questão da prática da evasão tributária nas Sociedades em conta de participação, adentraremos nas ocorrências que levam a sua caracterização.

A primeira ocorrência, segundo estudiosos do direito, está relacionada às responsabilidades insurgidas da atuação do sócio participante na sociedade em conta de participação.

O artigo 991 do Código Civil preconiza que a atividade do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo.

Nesse sentido, muitos doutrinadores entendem que a atuação do sócio participante somente trará responsabilidade solidária se essa ocorrer diretamente na execução do objeto social da SCP e ainda que se a partir disso decorra um conflito com terceiros.

O artigo 993 do Código Civil, bem preconiza essa responsabilidade e traz efeitos de ordem de direito privado.

Com efeito, a atuação do sócio participante no objeto da SCP traz outras consequências tendo com destaque a de ordem tributária.

Merece atenção algumas questões trazidas pelo Código Tributário Nacional que enriquecem a discussão.

À luz do artigo 109 do CTN os princípios gerais de direito privado não podem ser utilizados para definir respectivos efeitos tributários.

Sob o enfoque de Harada (2017, p. 148) esse artigo traz discussões quanto a autonomia do direito tributário. Segundo ele, alguns defendem a não autonomia do direito tributário por ser regido pelo direito público.

E, portanto o direito tributário não deve se servir de conceitos do direito privado, pois se assim o fosse iria de encontro com o princípio da estrita legalidade.

Outros, entendem que os conceitos do direito privado são aplicáveis ao direito tributário bem como aos demais ramos do direito, em defesa da unicidade do direito.

Não obstante haja correntes diversas, Harada (2017, p. 150) defende a autonomia do direito tributário para se relacionar com o direito privado. Segundo o autor, além de inexistir norma expressa no sentido contrário a lei tributária causa efeitos sob o direito privado.

Harada (2017, p. 150) pontua que o uso das formas de direito privado na ânsia de reduzir os encargos tributários pode gerar alguns abusos pelos contribuintes.

Outra atenção a ser dada é quanto ao conceito de fato gerador que deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos, da natureza do seu objeto ou

dos efeitos desses atos e dos fatos efetivamente ocorridos, conforme dispõe ao artigo 118 do CTN.

O artigo supramencionado divide opiniões entre os doutrinadores quanto a sua relevância. Uns acreditam que esse artigo não atinge a sua finalidade, já outros entendem que deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 116 do CTN. Há outros ainda, em contraponto, já destacam a sua incompatibilidade com o artigo 116 do CTN.

Nessa seara, Harada (2017, p. 169) se posiciona no sentido de que é necessária uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional. O autor não vê contradição entre esses dois artigos, 116 e 118, por tratar de assuntos distintos, ou seja, um destaca o plano de existência ou validade da norma e o outro trata do plano de eficácia ou aplicação da norma.

Pontuada as atenções pertinentes ao tema, nos resta efetivamente aprofundar sobre a liberdade do exercício da atividade das partes dos negócios jurídicos, que segundo a maioria dos doutrinadores existe e deve corresponder a realidade sem conter abusos com o intuito de infringir a ordem tributária.

Nas simulações da natureza jurídica dos negócios das Sociedades em conta de participação há muitas discussões de casos concretos envolvendo decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Essas discussões tratam de situações em que reconheceram a existência de negócio jurídico simulado em razão do exercício do sócio participante na atividade do objeto social para maquiar a relação de prestação de serviços e reduzir a tributação, já que as retiradas dos sócios participantes são isentas de imposto de renda.

Nesse sentido, confirmando o entendimento do CARF, os Tribunais vêm desconsiderando o tipo societário por entender haver uma prestação de serviços de pessoa física em favor da sócia ostensiva, caracterizando assim um descompasso com a natureza jurídica das SCPs. Vejamos o teor da decisão:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS à EXECUÇÃO FISCAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. NÃO CONFIGURADA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. PAGAMENTO DE SERVIÇOS MÉDICOS COMO DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

1. Não configura cerceamento de defesa o julgamento antecipado da lide quando as matérias discutidas nos autos podem ser conhecidas independentemente de dilação probatória. 2. Hipótese que se tratando de

débito relativo às competências de janeiro a setembro de 2006, assim o fato gerador se perfectibilizou em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário e a notificação do lançamento se deu em 17/10/2011, não havendo falar em decadência. 3. Reconhecida como simulada a constituição da AMEMD SAÚDE HDM - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÕES, em virtude da apuração de que os pagamentos à guisa de lucro pela AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA. constituíam propriamente pagamento de serviços médicos prestados por pessoas físicas e jurídicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e à declaração como renda pelos efetivos beneficiários. 4. Sentença mantida. (BRASIL, 2015).

Na decisão destacada foi considerado que o objetivo final era a prestação de serviços dos médicos que fizeram o uso da Sociedade em conta de participação para afastar o caráter remuneratório dos pagamentos mensais a fim de eliminar o regime ordinário de tributação da pessoa física sujeito a incidência do imposto de renda, conforme prevê o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (BRASIL. 1966).

Ressalta-se que o Regulamento do Imposto de renda, decreto 9.580/2018, em seu artigo 160 e 161 equipara as sociedades em conta de participação às demais pessoas jurídicas, inclusive para efeitos de tributação quanto a apuração de resultado e distribuição de lucros.

No caso em tela, o relator menciona a impossibilidade de aplicação do inciso V do artigo 997 do Código Civil que traduz a contribuição do sócio em serviços. O argumento é de que no caso da Sociedade em conta de participação o exercício do objeto social é único e exclusivo do sócio ostensivo por tratar-se de sociedade de investimento, onde há a entrega de recursos pelo sócio participante ao sócio ostensivo para que ele exerça a atividade em seu nome.

A questão discutível é se a atividade do sócio participante nas sociedades em conta de participação ensejaria a descaracterização desse tipo de sociedade ou se tão somente seria motivo de responsabilização solidária.

O fato é que a própria administração pública é controversa nesse assunto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), ao julgar o acórdão nº 1401-002.823, referente ao processo número 14041.720037/2017-3, publicado em 17/09/2018, se posicionou de forma diferente da Receita Federal entendendo ser lícita as Sociedades em conta de Participação em que o sócio participante exerça atividade do objeto social, repercutindo essa participação somente para efeitos de responsabilidade solidária e não para desconsiderar a sociedade.

Segue ementa do acórdão supramencionado:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2012, 2013, 2014 SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnatura a sociedade por conta de participação. Como se observa § único do art. 993 do CC, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe, é uma consequência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier. (BRASIL, 2018).

Outra questão, que envolveu o julgamento da apelação citada anteriormente é a correlação da contribuição do socio participante e o retorno, como lucro, dessa contribuição. Segundo o relator é fundamental que o retorno seja proporcional ao valor investido.

Cabe destacar, nesse caso, o previsto no artigo 996 do Código Civil que pontua a aplicação subsidiária para as Sociedades em Conta de participação do disposto para as sociedades simples.

Nesse sentido, dentre as disposições gerais que regem as sociedades em conta de participação e desconstruindo a proporcionalidade necessária referida pelo relator, observa-se que não há proibição pelo acordo entre os sócios da distribuição desproporcional nos resultados.

Ademais, a participação não se limita ao valor investido e ainda há a possibilidade trazida pelo artigo 981 do Código Civil que permite a contribuição dos sócios com bens e serviços e a partilha entre si dos resultados.

O relator, ainda no caso aqui discutido, afastou a caracterização da sociedade em conta de participação essencialmente pela ausência do *affectio societatis*, com fundamento na remuneração individual dos médicos em proporção ao trabalho prestado.

O conceito de *Affectio societatis* é bem traduzido por Sarhan Junior:

A *affectio societatis*, portanto, é a vontade subjetiva dos sócios de se unirem uns com os outros, aceitando as qualidades pessoais de cada um, com o escopo de constituírem uma sociedade de finalidade lucrativa. Trata-se de afeição que um sócio possui com o outro para atingirem suas metas. (SARHAN JUNIOR, 2019, p. 169).

São muitas as discussões a serem esplanadas quanto a esse tipo de simulação.

Não obstante, como a sociedade em conta de participação é um instrumento que pode ser utilizado para vários modelos de negócios, também há muitas outras situações de dissimulação para obtenção de vantagens, como por exemplo a distribuição de resultado com bem para maquiar um contrato de compra e venda, que passaremos a tratar a seguir.

4.3 A Descaracterização da SCP Por Simulação do Negócio Jurídico Para Fins de Evasão Tributária Pela Configuração de Contrato de Compra e Venda

Na doutrina, como já dito, se destaca que é característica da sociedade em conta de participação o *affectio societatis* e a participação dos sócios no resultado, seja ele negativo ou positivo.

De outra banda, o contrato de compra e venda não se confunde com a sociedade em conta de participação.

Conceituado no artigo 481 do Código Civil. O contrato de compra e venda é um negócio jurídico bilateral, ou seja, o vendedor entrega a coisa transferindo seu domínio e o comprador entrega o preço em dinheiro.

Segundo Sarhan Junior (2017, p.473-474) no contrato de compra e venda estão presentes três elementos: consentimento, coisa e preço.

Já quanto aos elementos que configuram a sociedade em conta de participação, Carvalhaes destaca:

Pela análise dos dispositivos legais, a conta de participação possui os três elementos configuradores de uma sociedade, quais sejam: a) A obrigação dos sócios em contribuir, com bens ou serviços, para o exercício da atividade comum, também denominado de fundo social; b) A participação nos resultados positivos (lucros) e negativos (perdas) decorrentes do negócio; c) A *affectio societatis*, isto é, a vontade de colaboração recíproca entre os sócios para a consecução do objeto social, a vontade de associarem. (CARVALHAES, 2018, p.138).

Aclarada a diferença entre os dois institutos, cabe tratar novamente o artigo 981 do Código Civil Brasileiro que indica a contribuição recíproca e a divisão dos resultados das sociedades em conta de participação.

O que bem é colocado, como exemplo, por Carvalhaes (2018, p. 20) nas Sociedades em conta de participação na atividade imobiliária é quanto ao risco no desenvolvimento da atividade empresarial que importará em obter lucro ou perdas, ou seja, não há garantia na participação de que ao final será recebido um imóvel. Isso, à sua interpretação seria nitidamente um contrato de compra e venda.

Sobre o tema, a jurisprudência assim já se manifestou:

Ementa: APELAÇÃO. AÇÃO DE RESCISÃO CONTRATUAL C.C DEVOLUÇÃO DE VALORES PAGOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO 1. Não ocorre cerceamento de defesa quando a produção da prova requerida revela-se desnecessária para o desate do litígio. 2. O contrato de sociedade em conta de participação firmado entre as partes, tem finalidade de formar um fundo social cujo objetivo é a construção de um imóvel. 3. O intuito dos contratantes não era o desenvolvimento de atividade empresarial. Pretendiam pura e simplesmente, a aquisição de um imóvel. Natureza jurídica de promessa de compra e venda sujeita a legislação consumerista. Sentença reformada. Recurso provido para julgar procedente o pedido. (SÃO PAULO, 2011b).

Em outras duas decisões não restaram dúvidas a simulação a fim de disfarçar o compromisso de compra e venda:

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - Contrato que na verdade disfarça compromisso de venda e compra, tendo a aderente como compradora - Distrato acertado consensualmente - Restituição dos valores pagos não realizada - Inadimplemento contratual da ré configurado - Caso em que se justifica a devolução integral e imediata dos valores despendidos - Recurso desprovido. (SÃO PAULO, 2011a).

RESCISÃO CONTRATUAL E PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – O apelante assinou contrato de constituição de sociedade em conta de participação, sendo a ré sócia ostensiva, para aquisição da casa própria e quer a restituição das quantias pagas em razão de problemas de gerenciamento da sócia ostensiva que sequer comprou o lote de terreno – Não obstante o instrumento

firmado pelas partes receba a denominação – de ‘Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de participação’, patente que a relação subjacente representa uma verdadeira promessa de venda de imóvel mediante oferta pública e recebimento antecipado de dividendos para entrega futura de bem imóvel – Ausência de *affectio societatis* – O contrato realmente é nulo, destinado a fraudar o art. 53 do Código de Defesa do Consumidor e a jurisprudência desta Corte – As quantias pagas deverão ser devolvidas de uma só vez. (SÃO PAULO, 2009).

Ressalta-se a consequência tributária das decisões supramencionadas, já que a natureza jurídica desses negócios é distinta, e como tal também a sua tributação.

Como já dito anteriormente, segundo o artigo 994 do Código Civil, a contribuição do sócio participante juntamente com a do sócio ostensivo constitui o patrimônio especial. Sendo assim, o destaque trazido pelos doutrinadores é de que esses aportes não são fato geradores de tributo.

Em contraponto, se considerado contrato de compra e venda de imóvel, essas entradas comporiam a receita bruta do sócio ostensivo e conseqüentemente ocorreria o fato gerador de tributo.

O conceito de receita bruta para fins tributários é destacado no artigo 12 do Decreto Lei 1598/77, dentre ele as “receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica”.

Por óbvio, que considerando a situação de simulação do negócio jurídico supramencionada, a vantagem tributária que se busca na sociedade em conta de participação é justamente a postergação do fato gerador do tributo que seria efetivado tão somente ao final quando da entrega do imóvel. Nesse caso, como já mencionado, segundo o artigo 116, inciso I e II, é o momento que se verifique a situação de fato e a situação jurídica.

Nos casos em que a intenção do sócio participante for de efetivar contrato de compra e venda, e ao contrario for firmado contrato de SCP, poderá ser caracterizado simulação de negócio jurídico, e, portanto, nulo, com amparo no artigo 167, § 1º do Código Civil. Sendo assim, não resta dúvidas que haveriam reflexos tributários para ambas as partes.

O que é pertinente discutir, é quanto a desconsideração do negócio jurídico pela administração pública, como é o caso da desconsideração da sociedade em conta de participação por caracterização como contrato de compra e venda, o que

nos levaria a retornar a discussão do parágrafo único do artigo 116 do Código tributário Nacional.

Como já explanado, segundo Harada (2017, p. 164), há uma confusão entre "norma antielesiva geral e despersonalização da pessoa jurídica". Para o autor, entre o campo da incidência e da não incidência de tributos há situações obscuras e isso pode fazer com que o legislador trace alternativas que gerem lacunas. Sendo, nesse caso, licito que o contribuinte opte por trilhar as lacunas menos onerosas, não cabendo ao fisco impedi-lo. Se para o fisco é licito alcançar o tributo pela aplicação da lei, também é licito para o contribuinte diminuir a tributação pelo planejamento tributário.

Pela sabedoria de Harada,

Assim sendo, a norma antielesiva geral, que permite ao fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, para evitar que sejam alcançados pela norma jurídica de tributação, implica grave violação dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e de reserva legal absoluta da lei formal, gerando situações de total insegurança e arbítrio, incompatíveis com a ordem jurídica vigente. (HARADA, 2017, p. 165).

Ainda nesse sentido, alguns princípios são relevantes para a discussão da intervenção estatal nas relações privadas, como é o caso do Princípio da autonomia privada, função social dos contratos, boa-fé objetiva e da relatividade dos efeitos contratuais.

O Princípio da autonomia Privada, segundo Flavio Tartuce (2015, p. 566-568), nasce da liberdade de contratar e da liberdade contratual. São liberdades que a pessoa tem de regular seus próprios interesses estando fundamentadas constitucionalmente pelos Princípios da liberdade e da dignidade humana.

Segundo o autor, esse Princípio sofre limitações, como por exemplo a eficácia social, o que diminui o seu alcance, mas não o elimina e também as limitações em normas de ordem pública.

Interessante destacar a observação feita por Tartuce quanto a intervenção estatal:

O contrato de hoje é constituído por uma soma de fatores, e não por uma vontade pura dos contratantes, delineando-se o significado do princípio da autonomia privada, pois outros elementos de cunho particular irão influenciar o conteúdo do negócio jurídico patrimonial. Na formação do contrato, muitas vezes, percebe-se a imposição de cláusulas pela lei ou

pelo Estado, o que nos leva ao caminho sem volta da intervenção estatal nos contratos ou o dirigismo contratual. TARTUCE, 2015, p. 569).

A função social dos contratos, para Tartuce (2015, p. 571) remete a uma visão mais ampla da finalidade do contrato, “o contrato não pode ser mais visto como uma bolha, que isola as partes do meio social”.

A boa-fé objetiva, introduzida pela codificação de 2002, é de suma importância para as relações negociais. Para Tartuce (2015, p. 580), a boa-fé objetiva está relacionada a conduta dos negociantes, devendo se preservar o tratamento dado conforme o Código de Defesa do Consumidor, Lei 8.078/1990.

A conduta dos negociantes guarda relação, segundo Tartuce, com deveres anexos como:

Dever de cuidado em relação a outra parte negocial, dever de respeito, dever de informar a outra parte sobre o conteúdo do negócio, dever de agir conforme a confiança depositada, dever de lealdade e probidade, dever de colaboração ou cooperação, dever de agir com honestidade, dever de agir conforma a razoabilidade, a equidade e a boa razão. (TARTUCE, 2015, p. 581).

A boa-fé objetiva, aos olhos de Tartuce (2015, p. 581-582), apresenta funções importantes como a função de interpretação, de controle e de integração.

O Princípio da relatividade dos efeitos contratuais, para a maioria da doutrina significa que os efeitos dos contratos não atingem terceiros, ou seja, aqueles que não fazem parte da relação contratual, e, portanto, se obrigam a relação contratual somente as partes.

Segundo Tartuce (2015, p. 597-599) os efeitos, em regra, são gerados *inter partes*, e destaca algumas exceções, a estipulação em favor de terceiros, quando ele é beneficiado por seus efeitos, a promessa de fato de terceiro, o contrato com pessoa a declarar e a tutela externa de crédito.

Ainda é salutar destacar dois assuntos que envolvem a discussão desse trabalho, a liberdade econômica e a segurança jurídica em matéria tributária.

A liberdade econômica é guiada pelos princípios gerais da atividade econômica previsto no artigo 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que destaca em seu caput que “a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa”. Ademais o mesmo artigo enfatiza a finalidade

da ordem econômica que é de “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

A liberdade no desenvolvimento de qualquer atividade econômica é bem aclarada pelo parágrafo único do artigo supramencionado, que assegura o seu livre exercício “independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em leis”.

A maioria dos doutrinadores entendem que esse parágrafo trata de uma norma de eficácia plena, onde há a possibilidade da intervenção prévia do Estado, nos casos definidos em lei, para assegurar o interesse público.

Nesse sentido, segundo Luiz Roberto Barroso (2014), existem três formas de intervenção estatal no domínio econômico, através de edição de leis, regulamentos e exercício do poder de polícia; pelo fomento, ‘quando apoia a iniciativa privada e estimula determinados comportamentos’ e por fim pela atuação direta, ou seja, pela prestação de serviços públicos e pela exploração da atividade econômica.

Para Barroso (2014), o princípio da livre iniciativa é mais que um princípio de ordem econômica, é um fundamento do Estado de Direito, e expressa a liberdade.

O Estado, ao seu ver, não pode determinar as escolhas dos indivíduos “onde um indivíduo vai morar, qual profissão vai seguir, o que vai fazer com o seu dinheiro ou a quem vai ajudar ou deixar de ajudar”.

Nas palavras de Barroso:

Ainda não nos libertamos inteiramente de disfunções como o patrimonialismo e o oficialismo. A intervenção excessiva do Estado na economia e a persistente desconfiança em relação à iniciativa privada são herdeiras dessa cultura. Assim como o capitalismo viciado em financiamento público. (BARROSO, 2014)

E por fim, para garantir o direito ao planejamento tributário a fim de buscar economia do pagamento de tributos, sem a presença do Estado intervencionista, resta-nos tratar da segurança jurídica.

Para Leandro Paulsen (2019, p. 81) “segurança é qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção”.

Para Paulsen (2019, p. 81), o Estado de Direito, por si só, já é a própria segurança e deve proteger as pessoas do arbítrio, isso se revela no plano do princípio da segurança jurídica, que ao mesmo tempo é um subprincípio e um sobreprincípio.

O primeiro porque se extrai do Princípio do Estado de Direito e o segundo porque é derivado de outros valores.

A doutrina entende que o Princípio da segurança jurídica se estende para a matéria tributária.

Nesse sentido, Paulsen (2019, p. 82-83) trata o conteúdo da segurança jurídica em matéria tributária como sendo o conteúdo de certeza do direito, de intangibilidade das posições jurídicas, de estabilidade das situações jurídicas, de proteção a confiança, de devido processo legal.

Para Heleno Taveira Torres (2012), o objetivo de dar segurança jurídica aos contribuintes diante do exercício do poder de tributar, provém de um sistema tributário nacional que vai muito além do que tratar de tributos, mas sim de concretizar garantias e princípios constitucionais a fim de proteger direitos fundamentais no exercício das competências tributárias para instituir e arrecadar tributos.

Há uma realidade muito distante dos princípios na aplicação do direito tributário, que segundo Heleno demonstra um “estado de insegurança permanente” que leva a necessidade de uma segurança jurídica fora do campo da formalidade, “mas segundo parâmetros materiais de efetivação de princípios tributários, proteção da confiança e estabilidade sistêmica”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade em conta de participação originou-se de um contexto histórico que pouco lhe favoreceu em razão do uso em negócios obscuros e ilícitos.

Não obstante todo seu aperfeiçoamento ao longo do tempo em decorrência da positivação do direito e também da sua evolução histórica, por vezes esse estigma marcado pela obscuridade e ilicitude parece ainda estar presente até os dias atuais.

Enigmática e repleta de peculiaridade, como a despersonalização, a especificidade de sócios, ostensivo e participante, a informalidade e a não responsabilidade perante terceiros, faz dessa sociedade um importante tema para aprofundamento por estudiosos do direito.

Importante instrumento de fomento mercantil e de planejamento tributário, a sociedade em conta de participação vem sendo melhor explorada por muitas empresas com o objetivo de vencer a fragilidade econômica e a alta carga tributária do nosso país.

Vantagens mercantis como a captação de recursos de forma simples para investir na atividade empresarial e também a possibilidade de investimento em negócios que poderão gerar bons resultados e com economia tributária, faz desse tipo societário um modelo viável para qualquer negócio.

Embora atualmente esse modelo tenha sido mais utilizado, ainda há pouco conhecimento de seus usuários e muita confusão na sua aplicação.

Se por um lado, a sociedade em conta de participação pode ser uma boa forma de planejamento tributário, por outro lado pode ensejar a intenção de alguns para usá-la com objetivos ilícitos na prática de evasão tributária.

Nessa seara, abre-se grande discussão em torno dos limites de atuação da administração pública, que vem descaracterizando esse tipo societário por entender, em alguns casos, a ocorrência de evasão tributária.

Essa descaracterização está sendo motivada pelo entendimento de que não é possível a integralização do capital em serviços, bem como a distribuição de lucros de forma desproporcional medida pelo esforço de cada sócio, o que remete a simulação na prestação de serviços.

O Direito Privado não proíbe essa forma de integralização e de distribuição de lucro, o que torna pertinente a discussão jurídica sobre o assunto.

Nesse quesito, observa-se julgados contraditórios entre as turmas do próprio CARF e também discussões em torno da inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que põe em prova a possibilidade dessa descaracterização em vias administrativas.

Outras questões discutidas na utilização das SCPs são as simulações de negócio jurídico para maquiar a compra e venda de imóveis.

Nesse caso, vale destacar práticas de mercado em que incorporadoras vendem unidades imobiliárias formalizando-as através de contrato de sociedade em conta de participação, sem considerar a verdadeira intenção dos compradores.

O que se objetiva nesse caso é afastar o fator gerador de tributos no momento da entrada dos recursos levando-o para momento posterior, ao final, quando da entrega do imóvel.

Vale destacar que nesses casos o sócio participante, assume riscos pertinentes a uma sociedade. Numa sociedade não existe garantia em receber um imóvel ao final e sim uma participação no resultado.

Sendo sua verdadeira intenção a compra de imóveis, nesse caso estamos diante de um caso de simulação e fraude tributária.

Por outro lado, muitas sociedades em conta de participação estão sendo penalizadas por uma análise rasa, tanto pela administração pública quanto pelo poder judiciário.

Nesse sentido, o que nos convém refletir é quanto a não observação a princípios constitucionais como da autonomia privada, da boa-fé objetiva e da relatividade dos efeitos contratuais.

Infelizmente assistimos a um intervencionismo estatal nas relações privadas que vai além da preservação do interesse coletivo e das exigências do bem comum.

O que se espera é uma aplicação prática do direito à luz dos princípios constitucionais, a fim de que não haja uma intervenção estatal injustificada que afete a liberdade econômica e gere insegurança jurídica.

REFERÊNCIAS

AFFONSO, Ana Carolina Barbuio. **A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO**. Dissertação de Mestrado. (Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-08122014-155006/pt-br.php>>. Acesso em: 11 jul. 2019.

ANDRADE, Fábio Martins. Da Sociedade em Conta de Participação. **Revista de Direito Privado**, Brasília, p. 54, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Estado e livre iniciativa na experiência constitucional brasileira**. 2014. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI199284,71043-Estado+e+livre+iniciativa+na+experiencia+constitucional+brasileira>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Recurso Voluntário nº 1401-002.823. Relator: Claudio de Andrade Cameriano. Data do Julgamento: 14/09/2018. Data da Publicação: 17/09/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7430135>>. Acesso em: 11 maio 2019.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 set. 2018.

_____. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. **Coleção das Leis do Império do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0556-1850.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Decreto nº 916, de 24 de outubro de 1890. Crêa o registro de firmas ou razões commerciaes. Rio de Janeiro, **Coleção das Leis do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D00916.html>. Acesso em: 20 jul. 2019.

_____. Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962. Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 set. 1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 12 set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**. Brasília, 23 nov. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 14 set. 2018.

_____. Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 18 set. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11771.htm>. Acesso em: 11 jul. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 192.603 SP**. Relator: Ministro Barros Monteiro. Data de Julgamento: 15/04/2004, Data de Publicação: 01/07/2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19546512/recurso-especial-esp-192603-sp-1998-0078139-0/inteiro-teor-19546513?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 474.704 PR**. Relator: Ministro Carlos Alberto Menezes Direito. Data de Julgamento: 17/12/2002, Data de Publicação: 10/03/2003. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7499241/recurso-especial-esp-474704-pr-2002-0136550-3-stj/relatorio-e-voto-13124665>>. Acesso em: 11 abr. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª Região. **Apelação Cível nº 5045185-13.2013.4.04.7100 RS**. Relatora: Carla Evelise Justino Hendges, Data do Julgamento: 05/05/2015, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7359487>. Acesso em: 20 jul. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHAES, Martelene. **Manual de legislação e tributação da construção Civil**. 4º Seminário Nacional Legislação e Tributação na Construção Civil, 2018.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**, volume 1: direito de empresa. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código Tributário Nacional Comentado**. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019.

ROCHA JUNIOR, Arlindo Luiz; ARAUJO, Elaine Cristina de; SOUZA, Katia Luiza Nobre de. **Sociedade em Contas de Participação**. São Paulo: Iob Sage, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual De Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Cível 0109431-96.2005.8.26.0000**. Relator: Galdino Toledo Júnior; Data do Julgamento: 29/03/2011a; Data de Registro: 11/04/2011. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5052077&cdForo=0>>. Acesso em: 11 jun. 2019.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação nº 9197595-15.2004.8.26.0000**. Relator: Carlos Alberto Garbi. Data do Julgamento: 13/09/2011b, Data da Publicação: 15/09/2011, Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=5397871&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_76431eaeec6c4065992e3ae5939bbdd5&g-recaptcha-response=03AOLTBLQIuv98XkiWN2w0gRJ8pxdUGguAd1RN0uNYI7poWX-zLPG4KliccJWoq-tc_FuLANTsuVSuFL_VovRoRqIPNWjrO2QPq3fwc9dOts9KaJCvNs0iWS0dL96zXuczDbjh7jy97upEK5CqJJHVDCb2p-Lt9BtracdxyzLtbpheYgQelieQ5S4ax06vodLT9ywcQlXk8ZqtzAF57rMQw7dF8NVL_DrOE7x1Fq-c-TKGfhkg1RmRWYR9aCWagQg0zOI2QcbPaXC2MBAi->

JdsMNU7OQgA_iZhPt8EpTuPfdh3CG9-
dSxYsTSRudirQhgdXL6yrS8s3MybU1tZOEDht39R1ecn8n9K30DPBA0K9fHUaiip_C
WFrhOets84TYyBwY0X2ShD24XxzPPEE_e5jifOpiYJwXt4bFt_GkpDnWOoG8oSTs0
gzkTfeDvVX56TPGimD2QOKUBVs4n7dD1YzdG4OCZrK10hVbjQbiT7sidSQSjli8Nu
h8J-L25AH0WbM1XuM4aLTC1f>. Acesso em: 11 maio 2019.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação nº 253.891.4/0-00**. Relator:
Des. Riberio da Silva. Data do Julgamento: 11/03/2009. Disponível em:
<<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3515528&cdForo=0>>. Acesso
em: 11 jun. 2019.

SARHAN JUNIOR, Suhel. **Curso de Direito Empresarial**. 2. ed (revista atualizada e
ampliada). Rio de Janeiro: Processo, 2019.

SOUZA, Martelene Carvalhares Pereira e. **Patrimônio de Afetação, SPE, SCP e
consórcio**: estruturação de negócios imobiliários e de construção civil: teoria e
prática. São Paulo: Pini, 2014.

TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 5. ed. revista,
atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. **A segurança jurídica do sistema de tributação**. 2012.
Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-
seguranca-juridica-sistema-tributacao](https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao)>. Acesso em: 17 maio 2019.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIANA, Cláudia Meireles Ferreira. **A Sociedade Em Conta de Participação
Comoinstrumento de Fomento Mercantil e planejamento Tributário**. 2016.
Disponível em:
<<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/10513/1/20978186.pdf>>. Acesso
em: 11 abr. 2019.