

PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE).
POSSIBILIDADE DE FRUIÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS POR SOCIEDADE EM CONTA DE
PARTICIPAÇÃO CONSTITUÍDA APÓS A PUBLICAÇÃO DA LEI Nº 14.148/21
DESDE QUE O SÓCIO OSTENSIVO JÁ EXISTISSE PREVIAMENTE A 18/03/2022

*EVENTS SECTOR EMERGENCY PROGRAM (PERSE).
POSSIBILITY OF A CONTRACTUAL JOINT VENTURE - PARTNERSHIP (SCP) BE ELIGIBLE
AND ENTITLED TO THE TAX INCENTIVES SET FORTH BY LAW 14.148/21 PROVIDED THE
OSTENSIBLE PARTNER ALREADY EXISTED BEFORE MARCH 18TH, 2022*

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre (*summa cum laude*) em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) in Taxation pela Georgetown University Law Center, EUA (Graduate Tax Scholarship, Dean's Certificate Award e Student Ambassador). Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributários (IBDT). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito (PUC-Rio) e em Ciências Contábeis (FIECAFI/USP). Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP). Ex-conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT/SP). Professor e Advogado em São Paulo.

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) estar apta e elegível a usufruir do benefício fiscal instituído pelo Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), por meio da Lei Nº 14.148/21, mesmo que constituída após a publicação da referida lei, desde que o sócio ostensivo existisse como pessoa jurídica devidamente cadastrada junto ao CADASTUR antes de 18/03/2022, nos termos dos parágrafo 4º e 5º do Artigo 4º da Lei Nº 14.592/23, os quais passaram a vigorar em 31/05/2023, alterando a redação do Artigo 4º da Lei Nº 14.148/21 instituidora do referido benefício fiscal, contanto que suas atividades e objeto social fossem aqueles listados expressamente pela legislação de regência.

Abstract: The scope of this article is to examine the legal possibility of a Contractual Joint Venture -Partnership (SCP) be eligible and entitled to the tax incentives set forth under the Events Sector Emergency Program (PERSE) by Law 14.148/21 even if it was incorporated after the publication of such law, provided the ostensible partner already existed and was enrolled at CADASTUR before March 18th, 2022, in accordance with section 4, paragraphs 4 and 5 of Law 14.592/23, which became in full force and effect on May 31st, 2023, amending the wording of section 4 of Law 14.148/21 which created such tax incentive, as long as its activities and corporate object were the ones expressly listed in the applicable legislation.

Palavras-chaves: PERSE; benefício; fiscal; sociedade; participação.

Keywords: PERSE; benefit; tax; entity; partnership.

Sumário: 1. Dos fatos, premissas e escopo - 2. Do benefício fiscal instituído pela Lei Nº 14.148/21 – PERSE - 3. Da Sociedade em Conta de Participação – SCP - 4. Dos argumentos jurídicos para as receitas e resultados de uma SCP constituída após a Lei do PERSE, mas cujo sócio ostensivo já existia antes da Lei do PERSE, usufruir dos benefícios fiscais veiculados pela Lei Nº 14.148/21 - 5. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Importante questionamento surgiu sobre o marco temporal para fruição dos benefícios fiscais concedidos por meio da Lei Nº 14.148/21 – Lei do PERSE – que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), gerando dúvida jurídica para os contribuintes que compõem os setores abarcados pelo referido programa.

A SOCIEDADE PRÉVIA é pessoa jurídica que se dedica ao serviço de hotéis (código CNAE 55.10-8.-01) como atividade econômica principal, desenvolvendo também diversas atividades econômicas secundárias correlatas, tais como: apart-hotéis (código CNAE 55.10-8.-01), restaurantes e similares (código CNAE 56.11-2-01), entre outros.

Na consecução de suas atividades econômicas e exercício de seu objeto social, a SOCIEDADE PRÉVIA, atendendo aos requisitos legais impostos pela Lei Nº 14.148/21, que institui o PERSE, faz jus a tais benefícios, concedidos pelo Governo Federal com o objetivo de criar condições para que o setor de eventos e equiparados possam mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública decorrentes das medidas de isolamento determinadas para o enfrentamento da pandemia da Covid-19.

Entretanto, apesar de a SOCIEDADE PRÉVIA ser elegível para usufruir do benefício fiscal do PERSE, por ser uma pessoa jurídica constituída antes da publicação da referida lei, com atividade econômica descrita na Lei Nº 14.148/21 e em sua posterior regulamentação, bem como já habilitada no CADASTUR previamente à edição da lei em questão, há a intenção de a referida empresa explorar as atividades hoteleiras e similares (descritas em seu cartão CNPJ) por meio de modalidade associativa decorrente da celebração de contrato de Sociedade em Conta de Participação (SCP), com outras pessoas jurídicas fora do grupo econômico da SOCIEDADE PRÉVIA. Esta associação por meio de SCP para explorar as atividades de hotéis e similares, terá como sócio ostensivo a SOCIEDADE PRÉVIA, sendo que os sócios participantes (ou ocultos) seriam terceiros, que realizariam investimentos financeiros ao empreendimento.

Diante deste cenário, dúvida surge com relação a *SOCIEDADE PRÉVIA* especificamente sobre a os riscos tributários e a possibilidade jurídica de, perante as autoridades fiscais federais, a SCP constituída após a publicação da Lei Nº 14.148/21 instituidora do PERSE, deixar de usufruir dos benefícios fiscais em questão, por ser a SCP eventualmente considerada como não apta ser beneficiária do PERSE. Esse cenário é posto devido à vedação expressa que traz a lei quanto a pessoas jurídicas constituídas após a sua promulgação, em 03/05/2021.

Diante desse cenário, a *SOCIEDADE PRÉVIA* explica o quanto segue, para fins dos fatos e premissas deste estudo:

a) O HOTEL está assumindo uma operação hoteleira em determinado Município, em um empreendimento em que atualmente já funciona uma SCP (Administradora é a Sócia Ostensiva, investidores são os Sócios Participantes);

b) A atual operação hoteleira desse empreendimento conta com o benefício fiscal do PERSE;

c) Com a troca da Administradora, a atual SCP será encerrada e, sequencialmente, será formada uma nova SCP, tendo a HOTEL como Sócia Ostensiva e os investidores como Sócios Participantes;

d) Nesse cenário, a HOTEL pretende utilizar uma de suas empresas (ADMINISTRADORA HOTELEIRA), cujo CNPJ atualmente já é elegível para usufruir do PERSE (pois está em atividade anteriormente à Lei do PERSE, assim como detém CADASTUR regular antes da publicação da Lei do PERSE).

A partir do cenário fático e premissas aqui descritas, o objetivo do presente estudo é responder, essencialmente, os seguintes questionamentos:

I - Pode, a *Newco* (SCP), a ser formada pela empresa da HOTEL (especificamente, a ADMINISTRADORA HOTELEIRA) e investidores (Sócios Participantes) usufruir dos benefícios do PERSE? Se sim, quais seriam os fundamentos jurídicos, sobretudo ao comparar com o modelo de negócio baseado no HOTEL ter que criar um novo CNPJ para figurar como Sócia Ostensiva da NewCo.

II - Se aplicável o PERSE, quais são os riscos de a autoridade fiscal entender pela sua não aplicação, discorrendo sobre seus desdobramentos e possíveis providências jurídicas para combater eventual interpretação adversa?

É o que passaremos a discorrer neste artigo.

2. DO BENEFÍCIO FISCAL INSTITUÍDO PELA LEI Nº 14.148/21 – PERSE

Novamente, o cerne do estudo aqui elaborado reside no fato de analisar se, uma SCP a ser constituída pela SOCIEDADE PRÉVIA – como sócia oculta - que vier a explorar atividades econômicas do setor de eventos e similares, teria seus receitas e resultados sujeitos ao benefício fiscal de alíquota zero de tributos federais veiculado pelo PERSE, com base na Lei do PERSE.

O PERSE, instituído pela Lei Nº 14.148/2021, estabelece ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid, tendo por objetivo criar condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo Nº 6 de 20/03/2020.

Conforme se verifica das justificativas do Projeto de Lei Nº 5.638/2020 (PL 5.638), transformado na Lei do PERSE, o objetivo finalístico da legislação era o de instituir medidas que objetivavam garantir (i) a sobrevivência ao setor de eventos, (ii) gerar capacidade econômica para a volta das operações do referido setor e, conseqüentemente, (iii) retomar a arrecadação das atividades das empresas que atuam nesse segmento. Durante o trâmite do PL 5.638, o setor do turismo buscou o seu enquadramento nos

benefícios da legislação, visto que, tal como o setor de eventos, também havia sido impactado economicamente pelas medidas de isolamento social de combate ao Covid.

Dentre os principais benefícios previstos em Lei, além da possibilidade de renegociação de dívidas tributárias contraídas através do instituto da transação tributária,¹ após a derrubada do veto presidencial pelo Congresso Nacional em 17/03/2022 dos Artigos 4º e 5º da Lei do PERSE, restou permitido (i) a redução a 0% (zero) das alíquotas (“alíquota zero”) dos tributos incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas (Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins – “PIS/Cofins”, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL) pelo prazo de 60 (sessenta) meses e (ii) o direito à indenização baseada nas despesas com pagamento de empregados durante o período da pandemia da Covid aos beneficiários do PERSE que tiveram redução superior a 50% (cinquenta por cento) no faturamento entre 2019 e 2020 (limitada ao valor global de R\$ 2,5 bilhões). A análise desse memorando diz respeito, exclusivamente, ao benefício elencado no (i), qual seja, o da “alíquota zero” aplicável aos tributos federais sobre as pessoas jurídicas elegíveis ao PERSE.

O direito ao benefício veiculado contempla qualquer pessoa jurídica que atue, de forma direta ou indireta, inclusive entidade sem fins lucrativos, com as seguintes atividades - consideradas pertencentes ao setor de eventos e de turismo, para todos os efeitos da Lei do PERSE –, conforme se verifica de seu Art. 2º, §1º:

- I. realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos,
- II. hotelaria em geral,
- III. administração de salas de exibição cinematográfica e
- IV. prestação de serviços turísticos, conforme o Art. 21 da Lei Nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. (g.n.)

A Portaria editada pelo Ministério de Estado da Economia (ME) de Nº 7.163, de 21 de junho de 2021 (Portaria) define todos os Códigos de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) que se consideram “*setor de eventos e similares*”, nos termos do disposto no § 1º do Art. 2º da Lei do PERSE.²

Trata-se de um rol diversificado e amplo, que extrapola apenas o setor de eventos/entretenimento propriamente dito, passando a englobar outras atividades

¹ Lei 14.148/2021. “Art. 3º O Perse autoriza o Poder Executivo a disponibilizar modalidades de renegociação de dívidas tributárias e não tributárias, incluídas aquelas para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), nos termos e nas condições previstos na Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020. § 1º Aplicam-se às transações celebradas no âmbito do Perse o desconto de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total da dívida e o prazo máximo para sua quitação de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, na forma prevista no Art. 11 da Lei Nº 13.988, de 14 de abril de 2020, respeitado o disposto no § 11 do Art. 195 da Constituição Federal”.

² É importante notar que no preâmbulo da Portaria ME 7.163/2021 em questão, é mencionado expressamente que a referida Portaria “define os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE que se consideram *setor de eventos* nos termos do disposto no § 1º do Art. 2º da Lei Nº 14.148, de 3 de maio de 2021”. (g.n.).

que, individualmente, podem ser exercidas fora do ambiente de eventos e por outras empresas que não exploram nem atuam no segmento de eventos ou entretenimento. Por essa razão, a definição ampla do rol de atividades sujeito ao benefício do PERSE está apta a gerar variadas discussões jurídicas entre Fisco e contribuintes.

O Anexo I da referida Portaria lista os CNAEs que se sujeitam aos incisos I, II e III do §1º do Art. 2º da Lei do PERSE, notadamente, aqueles referentes à (i) *realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos*, (ii) *hotelaria em geral*, e (iii) *administração de salas de exibição cinematográfica*. Ademais, para o enquadramento, a Portaria exige que as pessoas jurídicas já estivessem exercendo, na data de publicação da Lei do PERSE (isto é, em 03/05/2021) as referidas atividades econômicas.

O Anexo II da Portaria lista os CNAEs que se sujeitam ao inciso IV, do §1º do Art. 2º da referida Lei, notadamente aqueles referentes aos (iv) *serviços de turismo, conforme o Art. 21 da Lei Nº 11.771, de 17 de setembro de 2008 (Lei 11.771)* que dispõe sobre a Política Nacional de Turismo. Para esse Anexo em específico, a Portaria exige que as pessoas jurídicas já estivessem, na data da publicação da Lei, enquadradas em situação regular no CADASTUR.

Feitas as considerações preliminares sobre o PERSE, importante destacar os dados fundamentais da SOCIEDADE PRÉVIA relevantes para o referido benefício fiscais, quais sejam:

Data de constituição: ano prévio a 2021

CNAE/Anexo da Portaria:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL
55.10-8-01 – Hotéis (Anexo I)
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS
55.10-8-02 – Apart-hotéis (Anexo I)
56.11-2-01 - Restaurantes (Anexo II)

Dessa forma, basta discorrer preliminarmente acerca do enquadramento da SOCIEDADE PRÉVIA à luz das atividades prestadas, sobretudo a atividade econômica principal, cujo CNAE de hotéis já se encontra previsto na Lei do PERSE e na Portaria. Trata-se, na essência, de pessoa jurídica do setor hoteleiro, que possui atividades secundárias como apart-hotéis, restaurante e outras (por ex., organização de feitas e congressos, atividades típicas de hotéis), todas voltadas para a sua operação de hotelaria. O CNAE da atividade principal da SOCIEDADE PRÉVIA é o “55.10-

8-01 – *Hotéis*”, estando a atividade relacionada no Anexo I da Portaria e sujeita ao PERSE, de forma inquestionável.

Como visto, a Lei do PERSE é clara em relação ao enquadramento de empresas que exercem “*hotelaria em geral*” através do inciso II do §1º do Artigo 2º (com CNAE principal indicado no Anexo I da Portaria), e, portanto, não restam dúvidas quanto ao enquadramento da SOCIEDADE PRÉVIA como pessoa jurídica pertencente ao setor de eventos. Consequentemente, a SOCIEDADE PRÉVIA está apta ao aproveitamento do benefício fiscal do PERSE em análise, em atenção as orientações previstas nos tópicos a seguir.

3. DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO – SCP

Conforme previsto no Artigo 991 e seguintes do Código Civil, a Sociedade em Conta de Participação – SCP pode ser definida como uma sociedade empresária contratualmente ajustada, sem personalidade jurídica, que tem efeitos somente entre os sócios (ostensivo e participante). O sócio “ostensivo” é aquele a quem incumbe a gestão da sociedade, que pratica todos os atos necessários ao seu desenvolvimento. Já o sócio “participante” – também chamado de sócio oculto ou investidor – não tem poder de gerência na sociedade, sendo-lhe possível a fiscalização e acompanhamento dos atos da administração. Cumpre destacar, que a comprovação de existência da SCP pode ser feita por qualquer meio admitido em direito, mas primordialmente pela apresentação do seu contrato social escrito, razão pela qual a eventual inscrição de seu instrumento de constituição em qualquer registro não confere personalidade jurídica à referida sociedade.

Desta forma, não obstante a constituição deste tipo de sociedade seja essencialmente livre de qualquer formalidade, para fins do resguardo das vontades das partes contratantes, seus direitos e obrigações, a constituição mediante documento escrito, no caso o referido contrato social, é recomendável na mesma medida em que se utiliza documentos escritos para as demais contratações bilaterais.

Além disso, adicionalmente à expressa previsão legal, no que diz respeito à validade e eficácia das SCPs, os tribunais pátrios já formaram clara convicção acerca de sua legítima existência e aplicabilidade. Há grande quantidade de decisões judiciais reforçando o tipo societário e dando respaldo aos seus basilares essenciais.³

³ DIREITO EMPRESARIAL E CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. NATUREZA SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE JURÍDICA. ROMPIMENTO DO VÍNCULO SOCIETÁRIO. 1. Discute-se a possibilidade jurídica de dissolução de sociedade em conta de participação, ao fundamento de que ante a ausência de personalidade jurídica, não se configuraria o vínculo societário. 2. Apesar de despersonalizadas, as sociedades em conta de participação decorrem da união de esforços, com compartilhamento de responsabilidades, comunhão de finalidade econômica e existência de um patrimônio especial garantidor das obrigações assumidas no exercício da empresa. 3. Não há diferença ontológica entre as sociedades em conta de participação e os demais tipos societários personificados, distinguindo-se quanto aos efeitos jurídicos unicamente em razão da dispensa de formalidades legais para sua constituição. 4. A dissolução de sociedade, prevista no Art. 1.034 do CC/02, aplica-se subsidiariamente às sociedades em conta de participação, enquanto ato inicial que rompe o vínculo jurídico entre os sócios. 5. Recurso especial provido. (REsp 1230981/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 05/02/2015).

Desta feita, pode-se entender que na SCP existem duas figuras principais, quais sejam: o *sócio ostensivo*, que é aquele que se obriga perante terceiros; e o(s) sócio(s) participante(s) que é (são) aquele(s) que se obriga(m) perante o sócio ostensivo.

Assim, as atividades para as quais se constitui a SCP devem ser desempenhadas pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua responsabilidade, participando o sócio participante apenas nos resultados da sociedade, sob pena de descaracterização da SCP.⁴ Portanto, depende do sócio ostensivo a aquisição de direitos e obrigações pela SCP.

Por outro lado, a falta de ingerência do sócio participante na gestão do negócio é um dos aspectos que concretizam a SCP, pois a participação efetiva de um sócio participante na gestão da SCP ou ainda sua participação nas relações com terceiros implicaria, legal e automaticamente, na sua responsabilização solidária perante tais terceiros.

Efetivamente, o sócio participante participa na SCP como um investidor oculto, sem que seu nome seja vinculado perante terceiros, ficando o sócio participante longe da gestão do negócio, sem assumir, portanto, as normais responsabilidades de uma posição de sócio. Dito de outro forma, na dinâmica de uma SCP, a mais relevante obrigação do sócio ostensivo para com o sócio participante é a de prestar contas acerca dos recursos investidos e do empreendimento e, por conseguinte, partilhar os resultados deste. De certa forma, o sócio participante poderá ter algum poder de fiscalização dos livros da SCP e direito de veto, para resguardo dos objetivos sociais da SCP.

Ou seja, a SCP possibilita ao sócio ostensivo o financiamento da sua atividade produtiva sem a oneração decorrente de uma obrigação fixa (juros decorrentes de um contrato de mútuo, por exemplo), ao passo que garante ao sócio participante (investidor) uma parcela nos lucros do empreendimento comum.

Destarte, por conta das especificidades de constituição da SCP, este tipo empresarial se tornou um importante instrumento de captação de investimentos e negócios para empresários que não desejam, perante terceiros, serem vinculados a outras pessoas ou empreendimentos, já que suas características mais peculiares são justamente aquelas que a afastam dos olhares do público em geral. Não se nega, portanto, que a SCP é um tipo societário de grande versatilidade, dinamicidade, flexibilidade e discrição (anonimato do sócio participante) como um instrumento de captação de recursos, além de poder assumir certa informalidade (se desejada) e possuir um baixo custo operacional (pois não se submete ao registro e custas/emolumentos da Junta Comercial).

Destaque-se que, os valores aportados pelos sócios farão parte da conta de participação relativa aos negócios sociais e integrarão um patrimônio especial (uma espécie de fundo), cuja escrituração e contabilidade compete ao sócio ostensivo, seja

⁴ V. Solução de Consulta COSIT Nº 142/18.

em livros próprios da SCP, seja nos livros do próprio sócio ostensivo, neste último caso, desde que seja identificado claramente se tratar de registros e recursos da SCP (diferenciando-os daqueles exclusivos e individuais do sócio ostensivo).

Mesmo que não possua personalidade jurídica, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) exige que as SCPs se inscrevam perante o CNPJ desde 2014, conforme, previsto no Artigo 4º, XVII, da Instrução Normativa RFB 1.863/18 – ainda em vigor. Nesse tocante, em que pese não ser exigida uma denominação social, não raro é a atribuição de um título às SCPs para fins de organização e identificação, usualmente o nome do empreendimento imobiliário, hoteleiro ou equivalente a ser explorado pelo sócio ostensivo.

Importa pontuar que a relação entre sócios (ostensivo e participantes), além de poder ser regulada pelo contrato social da SCP, pode ter seus contornos mais finos ajustados por meio de acordo de sócios, o que muito é recomendável para resguardo de questões sensíveis ou até mesmo confidenciais relativas ao empreendimento e ao relacionamento das partes. Dentre as particularidades passíveis de serem tratadas no acordo de sócias da SCP, destacamos a possibilidade de prever a distribuição de lucros desproporcionais, as formas de devolução do investimento às sócias ostensivas e participantes, direitos de veto, dentre outros.

Finalmente, é importante destacar que a SCP é uma sociedade que também está sujeita a ser dissolvida e liquidada nos casos e termos previstos em lei, inclusive em caso de falência de quaisquer dos sócios, sendo certo que, no caso de falência do sócio ostensivo, o saldo ao qual o sócio participante tem direito a receber constituirá um crédito quirografário, nos termos do Artigo 994 do Código Civil. Vale destacar, ainda, que a utilização da SCP para operações imobiliárias – o que inclui o setor hoteleiro – é extremamente frequente, para a junção da incorporadora imobiliária e do terrenista para o fim comum, que é o desenvolvimento do empreendimento imobiliário.

Neste ponto, a doutrina é unânime em atestar a ausência de personalidade jurídica da SCP e o papel do sócio ostensivo em apresentar a SCP e não somente representar, como um mandatário. Nesse sentido, vejamos:

“Apesar de não possuir personalidade jurídica, a sociedade em conta de participação a partir da Instrução Normativa da Receita Federal Nº 1.470 de 2014, que atualmente está vigente por meio da Instrução Normativa da Receita Federal Nº 1863 de 2018, passou a exigir à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica facilitando a apuração do resultado do negócio em que os sócios participantes contribuíram. A Instrução Normativa 1.863, prevê em seu Artigo 4º, XVII, tal obrigação de inscrição das sociedades em conta de participação sendo estas vinculadas aos seus correspondentes sócios ostensivos.”⁵

⁵ RIBEIRO, Vinícius Martins. *Loteamento e condomínio de lotes. A estruturação de loteamentos com base em modelos típicos societários*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2019. p. 49.

“Externamente, o ostensivo atua como se não houvesse conta de participação – sendo o único que se obriga e que adquire direitos perante terceiros -, pois não revela a existência da sociedade entre ele e o sócio participante, não porque isso seja proibido, mas simplesmente porque a existência da associação entre eles simplesmente não interessa a terceiros, que contratam somente o ostensivo (que, inclusive, nem se apresenta como o tal) e que levam única e exclusivamente o patrimônio deste em consideração para fins de garantia do cumprimento das obrigações pactuadas”.⁶

“A sociedade em conta de participação não detém personalidade jurídica e não precisa ser registrada em junta de comércio. Apenas a partir de 03/06/2014, passou a ser exigido seu cadastro perante a Receita Federal do Brasil e sua denominação. A sociedade em conta de participação não detém patrimônio próprio, firma, sede e domicílio”.⁷

“A SCP, conforme determina o Código Civil, é espécie de “sociedade” não personificada e informal, destituída de personalidade jurídica e cuja constituição independe de registro, podendo ser provada por qualquer meio”.⁸

“Assim é que, à exceção da possibilidade de eleger um regime de tributação próprio, a par da leitura do Art. 991 do Código Civil, verifica-se que a “entidade” SCP não é dotada de direitos e deveres, obrigações e responsabilidades, eis que tais atributos são integral e exclusivamente exercidos e imputados ao sócio ostensivo. A SCP não possui capacidade processual para postular em juízo ativa e passivamente em defesa dos interesses dos seus “sócios”, tampouco seu contrato social gera efeitos perante terceiros – tal vínculo jurídico associativo mencionado na letra “d” supra congrega tão somente o sócio ostensivo ao sócio participante”⁹

“Todavia, a nosso ver, tais argumentos são insuficientes para elevar a SCP à mesma categoria das pessoas jurídicas, podendo ser qualificada, quando muito, como uma entidade com personificação anômala, ao “tomar emprestada” a personalidade jurídica do sócio ostensivo na medida exata correspondente ao exercício dos direitos e deveres, obrigações e responsabilidades, atinentes ao projeto, empreendimento ou negócio para o qual a SCP foi designada”.¹⁰

“Conforme já tivemos a oportunidade de destacar, o “contrato social” da SCP produz efeitos somente entre os sócios, não conferindo personalidade

⁶ SCALZILLI, João Pedro e SPINELLI, Luis Felipe. *Sociedade em Conta de Participação*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2014, p. 67/68.

⁷ VITALE, Olivar e ARAÚJO, Daniele Brandão Gazel. *Loteamento e condomínio de lotes. Contratos no loteamento*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2019, p. 174.

⁸ FARIA, Renato Vilela e SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. *Operações imobiliárias – Estruturação e tributação. Regime tributário da SCP e análise de casos: (I) Regime POOL e (II) Dação em pagamento*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 546.

⁹ *Ibidem*, p. 548.

¹⁰ *Ibidem*, p. 551.

jurídica à sociedade eventual inscrição dos seus instrumentos constitutivos nos registros civil ou empresarial. A atividade constitutiva do objeto social da SCP é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. *Apenas o sócio ostensivo pratica os atos e negócios jurídicos ligados à atividade econômica explorada pela SCP.* Além disso, somente o sócio ostensivo responde, de forma pessoal e ilimitada, pelos direitos e obrigações assumidos perante terceiros em nome da sociedade”¹¹

“Neste capítulo, demonstramos que, no Brasil, *a SCP constitui modalidade associativa, destituída de personalidade jurídica, que se perfaz mediante contrato*, celebrado entre seus sócios, os quais conjugam aptidões, recursos e esforços, de tal sorte a viabilizar que o sócio ostensivo, externamente, e sob seu nome individual, obrigue-se junto a terceiros, desempenhando a atividade constitutiva do objeto social da sociedade”.¹²

“Em última análise, se a peculiaridade dessa espécie de sociedade reside exatamente no aspecto de não ter personalidade jurídica, não possuindo firma ou denominação social, sua essência reduz-se ao contrato entre duas ou mais pessoas, que se obrigam a explorar certa atividade em exato acordo com as disposições clausulares aceitas entre os sócios. E, como consequência dessa peculiaridade essencial, *a figura do sócio ostensivo ocupa toda a moldura do quadro societário, de modo que as relações negociais somente por ele são efetivadas, e as responsabilidades são exclusivamente por ele assumidas*”.¹³

“Além disso, *se, na sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo é quem realiza as operações, obtém o lucro, arca com o prejuízo e é o único com legitimidade para adquirir direitos e contrair obrigações, não há como negar ser ele a única pessoa (física ou jurídica) que poderá ser escolhida pela norma tributária como sujeito passivo das obrigações principais e acessórias*”.¹⁴

“João Luiz Coelho da Rocha entende *que a equiparação da SCP à pessoa jurídica é inconstitucional, por desobediência ao Art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, porque a definição de contribuinte deve ser dada por lei complementar, e não por lei ordinária, medida provisória ou o anterior decreto-lei*”.¹⁵

¹¹ FARIA, Renato Vilela e SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. *Operações imobiliárias – Estruturação e tributação. Regime tributário da SCP e análise de casos: (I) Regime POOL e (II) Dação em pagamento*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, p. 551.

¹² FERNANDES, Fabiana Carsoni. *A Sociedade em Conta de Participação no Direito Tributário. Série Doutrina Tributária Vol. XXXVII*. São Paulo, SP: IBDT, 2021, p. 90/91.

¹³ COSTA, José Maria da. *A Sociedade em Conta de Participação no Direito de Empresa do Código Civil de 2002*. 2006. 310 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2006, p. 257.

¹⁴ *Ibidem*, p. 263.

¹⁵ COSTA, José Maria da. *Cofins, contribuintes, cumulatividade – Elisão lícita. Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética n. 88, 2003, p. 48-49.

“A SCP se caracteriza como contrato de investimento, o reconhecimento jurídico de uma sociedade informal, por meio do qual um empreendedor (sócio ostensivo) associa-se a um investidor (sócio participante – antigamente denominado de sócio oculto) para exploração de determinado negócio”.¹⁶

“A contribuição dos sócios (ostensivo e participantes) constitui patrimônio especial em relação ao patrimônio do sócio ostensivo, e será utilizada estritamente para as finalidades estabelecidas no contrato da SCP. *Todo o registro contábil da SCP deverá ser feito na contabilidade do sócio ostensivo, em contas destacadas e livros próprios*”.¹⁷

“Não obstante, a apuração e recolhimento dos impostos permanece sendo uma obrigação exclusiva do sócio ostensivo, devendo ser feita de forma apartada e desvinculada das demais atividades da empresa, inclusive no que diz respeito à apresentação das obrigações acessórias em nome da SCP, embora as obrigações relativas às contribuições previdenciárias sejam realizadas em conjunto com as da ostensiva (SC COSIT N^{os} 655/201710, 233/201811 e 202/201912)”.¹⁸

“O objeto social da SCP é exercido unicamente pelo sócio ostensivo que assume, integralmente, em seu nome individual, a responsabilidade do negócio perante terceiros. Os sócios ocultos apenas participam dos resultados, não se obrigam com terceiros, mas somente com o sócio ostensivo, nos limites estritos do contrato social da SCP. Caso o sócio oculto intervenha nas relações com terceiros, passa a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier”.¹⁹

No que se refere à jurisprudência sobre SCP e a ausência de personalidade jurídica, temos o seguinte:

“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” (STJ, 4^a Turma, REsp 168.028, Rel. Min. Cesar Afor Rocha, DJ 22-10-2001)

“Processo civil. Agravo de instrumento. Cumprimento de sentença. Honorários advocatícios sucumbenciais. Decisão que indeferiu os pedidos de pesquisa de valores em nome de Assuã Administradora de Bens e Serviços SCP Edifício Andalusia Residencial (CNPJ 36.414.757/0001-79) e Assuã Administradora de Bens e Serviços SCP Residencial Vila Inglesa (CNPJ

¹⁶ GOLÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira. *Atividades imobiliárias. Volume I. Sociedades em Conta de Participação (SCP) no mercado imobiliário – Aspectos fiscais e panorama atual*. São Paulo: Editora Ibradim. 2021, p. 10.

¹⁷ GOLÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira. *Atividades imobiliárias. Volume I. Sociedades em Conta de Participação (SCP) no mercado imobiliário – Aspectos fiscais e panorama atual*. São Paulo: Editora Ibradim. 2021, p. 11.

¹⁸ *Ibidem*, p. 15.

¹⁹ SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves e GARCIA, Raiza da Costa. *Atividades imobiliárias. Volume III. SCP Imobiliária: Aspectos práticos e governança Tributária*. São Paulo: Editora Ibradim. 2023, p. 215.

36.553.551/0001-20) e de expedição de ofício à Receita Federal para que essa informe o "sócio oculto" e apresente o contrato social das empresas indicadas. Manutenção por outros fundamentos. Pesquisa de bens em nome das *sociedades em conta de participação mencionadas, com sua inclusão no polo passivo. Inadmissibilidade. Sociedades sem personalidade jurídica, incabível figurarem no polo passivo com pesquisa de bens em seu nome.* Sócio ostensivo de ambas, ademais, que já integram o polo passivo da demanda. Pedido de expedição de ofício à Receita Federal, a fim de localizar sócios ocultos de todas as sociedades em conta de participação localizadas na pesquisa *Sniper*. Descabimento. Somente o sócio ostensivo da sociedade responde perante terceiros. Art. 991, § único, do CC. Decisão mantida. Recurso improvido" (TJSP; Agravo de Instrumento 2082401-90.2021.8.26.0000; Relator (a): Wilson Lisboa Ribeiro; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Privado; Foro de Rio Claro - 1ª. Vara Cível; Data do Julgamento: 22/06/2022; Data de Registro: 22/06/2022)

AGRAVO INTERNO. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SCP. SOCIEDADES DE FATO SEM PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO DESPROVIDO. 1. As sociedades em conta de participação são consideradas sociedades de fato, sem personalidade jurídica, conforme dispõem os Arts. 991 e seguintes do Código Civil. Nesta modalidade de sociedade, a única figura que se responsabiliza perante terceiros é o sócio ostensivo, no caso, a empresa Estanzola Administradora Hoteleira e Comercial Ltda. 2. Embora a *Sócia em Conta de Participação – SCP seja a verdadeira praticante do fato gerador, ela não possui responsabilidade tributária, a qual é direcionada à sócia ostensiva, diante da sua capacidade exclusiva para se responsabilizar perante terceiros, incluindo o próprio Fisco*. 3. Assumindo a posição de devedora tributária, como legítima representante legal da SCP, a Estanzola Administradora Hoteleira e Comercial Ltda. possui a legitimidade ativa para atuar no *mandamus*, não havendo como reconhecer a legitimidade da SCP. 4. Agravo interno desprovido. (TRF-3 - AI: 50221364620214030000 SP, Relator: Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHNSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 24/06/2022, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 27/06/2022

APELAÇÃO CÍVEL - AGRAVO RETIDO - INDEFERIMENTO DE PROVA TESTEMUNHAL E PERICIAL - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - SÓCIO OCULTO OU PARTICIPANTE - SÓCIO OSTENSIVO. Cabe ao Juiz decidir a necessidade ou não de produção de prova para seu convencimento, não havendo que se falar, nestes casos, em cerceamento de defesa. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais sócios dos resultados correspondentes. *Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social*. O contrato

social produz efeito somente entre os sócios, e a *eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade (SCP)*. (TJ-MG - AC: 10024130764905001 MG, Relator: Marco Aurelio Ferenzi, Data de Julgamento: 03/03/2016, Data de Publicação: 11/03/2016)

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. HABILITAÇÃO DE crédito. sociedade em conta de participação. Considerando que as *sociedades em conta de participação não possuem personalidade jurídica própria e que as contribuições sociais por elas devidas são recolhidas em nome do próprio sócio ostensivo, este detém legitimidade para realizar eventual pedido de repetição/compensação dessas contribuições, porquanto é o próprio sujeito passivo da relação tributária*. (TRF-4 - APL: 50116023320194047001 PR 5011602-33.2019.4.04.7001, Relator: FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data de Julgamento: 08/06/2020, PRIMEIRA TURMA)

PENHORA. Ato de constrição que recaiu sobre bens de sociedade em conta de participação da qual é sócia ostensiva a executada, ora agravante. Sociedade em conta de participação que não possui personalidade jurídica, possibilitando a penhora dos valores, em verdade, detidos pelo sócio ostensivo. *Incabível a utilização do procedimento de desconsideração da personalidade jurídica, dada a ausência de personalidade jurídica (Artigo 993 do CC)*. Acolhimento do argumento dos recorrentes que redundaria em empresa imune à execução. Decisão mantida. Recurso Improvido. (TJ-SP - AI: 20824019020218260000 SP 2082401-90.2021.8.26.0000, Relator: Wilson Lisboa Ribeiro, Data de Julgamento: 22/06/2022, 10ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 22/06/2022)

E, por fim, jurisprudência sobre a SCP não ser sujeito passivo da obrigação tributária:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. HABILITAÇÃO DE crédito. Sociedade em Conta de Participação. Considerando que as sociedades em conta de participação não possuem personalidade jurídica própria e que as contribuições sociais por elas devidas são recolhidas em nome do próprio sócio ostensivo, este detém legitimidade para realizar eventual pedido de repetição/compensação dessas contribuições, porquanto é o próprio sujeito passivo da relação tributária. (TRF-4 - APL: 50116023320194047001 PR 5011602-33.2019.4.04.7001, Relator: FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data de Julgamento: 08/06/2020, PRIMEIRA TURMA)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5696203-41.2019.8.09. 0051 Órgão : 2ª CÂMARA CÍVEL Comarca : GOIÂNIA Apelantes : ALMIRANDA DAVI DE CASTRO, GILVAN MÁXIMO e VANIERI NOGUEIRA FILHO Advogados : Vitor Oliveira de Alarcão, OAB/GO Nº 30.073 Luiz Flávio Soares Silva, OAB/GO Nº 41.969 Apelados : CLEITON MÁRCIO DE SOUZA, FERNANDO

RODRIGUES MÁXIMO e IRAN GERALDO PAES LEME Advogado : Henrique Esteves Alves Ferreira, OAB/GO N° 33.279 Relator : DES. JOSÉ CARLOS DE OLIVEIRA EMENTA: DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE EXIGIR CONTAS. PROCESSO EXTINTO, SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. APELAÇÃO CÍVEL. 1. JULGAMENTO CONFORME O ESTADO DO PROCESSO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. CIRCUNSTÂNCIA JUSTIFICADORA. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO EVIDENCIADO. Ao julgador, na condição de dirigente do processo e aquele a quem se destinam as provas, é assegurado, segundo o seu livre convencimento motivado, avaliar o conjunto probatório já constante dos autos e determinar se há ou não a necessidade da produção de outros elementos, à luz do que dispõe o Art. 370 do CPC, não havendo falar em cerceamento ao direito de defesa quando a sentença se restringe tão somente a verificação de impossibilidade da continuação da análise do feito em razão de óbice de ordem meramente processual. 2. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DEVERES. PRESTAÇÃO DE CONTAS. SÓCIO OSTENSIVO. VERIFICAÇÃO DE LUCRO DOS SÓCIOS PARTICIPANTES. Em se tratando de sociedade em conta de participação, o sujeito passivo é unicamente o sócio ostensivo (CC, Art. 991). E, nessa situação, tendo a ação de exigir contas sido proposta contra sócios participantes, outro caminho não teria o magistrado da origem senão o julgamento conforme o estado do processo, extinguindo o feito, sem julgamento de mérito, com fundamento no Art. 485, inc. VI do CPC como fez. 3. SUCUMBÊNCIA RECURSAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. Evidenciada a sucumbência recursal da parte recorrente, a quem foram anteriormente atribuídos ônus sucumbenciais, segundo a disposição legal e em conformidade com o que tem decidido o c. STJ, impõe-se majorar os honorários advocatícios fixados na instância singular, conforme previsão do § 11 do Art. 85 do CPC. APELO CONHECIDO E DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA. (TJ-GO 56962034120198090051, Relator: DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS DE OLIVEIRA, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 07/06/2023)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INSCRIÇÃO COMO FILIAL DE SÓCIA OSTENSIVA. POSSIBILIDADE. Os resultados das sociedades em conta de participação (SCP) devem ser apurados pelo sócio ostensivo, que também é responsável pela declaração de rendimentos (em declaração única) e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP, a teor do que prescrevem o § 3º do Art. 2º da IN N° 1.626/2016 e o Art. 254 do Decreto 3.000/99. (TRF-4 - APL: 50124138420194047100 RS, Relator: ANDREI PITTEN VELLOSO, Data de Julgamento: 05/07/2023, PRIMEIRA TURMA)

Diante da extensa doutrina e jurisprudência aqui colacionadas, resta claro que (i) a SCP não possui personalidade jurídica; (ii) a capacidade jurídica, inclusive sujeição passiva tributária, se dá na SCP no nível do sócio ostensivo; (iii) perante terceiros,

juridicamente quem existe e responde é o sócio ostensivo; (iv) apuração contábil e escritural da SCP é feita, armazenada e de responsabilidade do sócio ostensivo; (v) o fato de a SCP ter CNPJ e entregar documentação ou cumprir deveres instrumentais em seu nome não lhe confere personalidade jurídica ou autonomia para fins do direito civil e fiscal.

4. DOS ARGUMENTOS JURÍDICOS PARA AS RECEITAS E RESULTADOS DE UMA SCP CONSTITUÍDA APÓS A LEI DO PERSE, MAS CUJO SÓCIO OSTENSIVO JÁ EXISTIA ANTES DA LEI DO PERSE, USUFRUIR DOS BENEFÍCIOS FISCAIS VEICULADOS PELA LEI Nº 14.148/21

Feitas as considerações sobre o PERSE e sobre a SCP, passamos a tratar especificamente dos principais argumentos que entendemos que sustentam, juridicamente, a possibilidade de as receitas e resultados da SCP fazerem jus ao benefício fiscal veiculado pela Lei do PERSE.

Argumento 1: SCP não possui personalidade jurídica, portanto, não é a beneficiária do PERSE e, sim, seu sócio ostensivo.

O Art. 2º, §1º, da Lei 14.148/21 dispõe claramente que o PERSE é voltado para o “setor”, sendo entendidas certas “atividades econômicas” como pertencentes ao setor. Como se não bastasse, a menção do referido parágrafo é para “pessoas jurídicas”, inclusive aquelas “entidades sem fins lucrativos”. Todavia, a SCP não é uma pessoa jurídica, mas uma sociedade não-personificada, razão pela qual não faria sentido mencionar a SCP no escopo da lei já que o importante é o setor e a atividade econômica desenvolvida, por uma pessoa jurídica (no caso, o sócio ostensivo). Vejamos:

Art. 2º Fica instituído o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), com o objetivo de criar condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo Nº 6, de 20 de março de 2020.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, consideram-se pertencentes ao *setor de eventos* as *pessoas jurídicas, inclusive entidades sem fins lucrativos*, que exercem as seguintes *atividades econômicas, direta ou indiretamente*:"

(...)

II - hotelaria em geral;

(...)

§ 2º Ato do Ministério da Economia publicará *os códigos* da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) que se enquadram na *definição de setor de eventos* referida no § 1º deste artigo. (g.n.)

Como se não bastasse, o §1º do Art. 2º em questão é claro em atestar que a atividade econômica do setor incentivado pode ser exercida “*direta ou indiretamente*”, ou seja, pela pessoa jurídica do sócio ostensivo (diretamente) ou por meio da SCP (indiretamente), sendo a forma dessa exploração indiferente para fins do benefício fiscal.

O mesmo pode ser confirmado da menção a “pessoas jurídicas pertencentes ao setor de evento” do Art. 4º, que em seguida lista as atividades econômicas abrangidas (incluindo “hotéis” e similares). Observe-se:

Art. 4º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) pelo prazo de 60 (sessenta) meses, contado do início da produção de efeitos desta Lei, as alíquotas dos seguintes tributos, incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas pertencentes ao setor de eventos abrangendo as seguintes atividades econômicas, com os respectivos códigos da CNAE: *hotéis* (5510-8/01); *apart-hotéis* (5510-8/02); albergues, exceto assistenciais (5590-6/01); campings (5590-6/02), pensões (alojamento) (5590-6/03); outros alojamentos não especificados anteriormente (5590-6/99); serviços de alimentação para eventos e recepções – bufê (5620-1/02); produtora de filmes para publicidade (5911-1/02); atividades de exibição cinematográfica (5914-6/00); criação de estandes para feiras e exposições (7319-0/01); atividades de produção de fotografias, exceto aérea e submarina (7420-0/01); filmagem de festas e eventos (7420-0/04); agenciamento de profissionais para atividades esportivas, culturais e artísticas (7490-1/05); aluguel de equipamentos recreativos e esportivos (7721-7/00); aluguel de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, exceto andaimes (7739-0/03); serviços de reservas e outros serviços de turismo não especificados anteriormente (7990-2/00); serviços de organização de feiras, congressos, exposições e festas (8230-0/01); casas de festas e eventos (8230-0/02); produção teatral (9001-9/01); produção musical (9001-9/02); produção de espetáculos de dança (9001-9/03); produção de espetáculos circenses, de marionetes e similares (9001-9/04); atividades de sonorização e de iluminação (9001-9/06); artes cênicas, espetáculos e atividades complementares não especificadas anteriormente (9001-9/99); gestão de espaços para artes cênicas, espetáculos e outras atividades artísticas (9003-5/00); produção e promoção de eventos esportivos (9319-1/01); discotecas, danceterias, salões de dança e similares (9329-8/01); serviço de transporte de passageiros – locação de automóveis com motorista (4923-0/02); transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, municipal (4929-9/01); transporte rodoviário coletivo de passageiros, sob regime de fretamento, intermunicipal, interestadual e internacional (4929-9/02); organização de excursões em veículos rodoviários próprios, municipal (4929-9/03); organização de excursões em veículos rodoviários próprios, intermunicipal, interestadual e internacional (4929-9/04); transporte marítimo de cabotagem – passageiros (5011-4/02); transporte marítimo de longo curso – passageiros (5012-2/02); transporte aquaviário para passeios turísticos (5099-8/01); restaurantes e similares (5611-2/01); bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, sem entretenimento (5611-2/04); bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, com entretenimento (5611-2/05); agências de viagem (7911-2/00); operadores turísticos (7912-1/00); atividades de museus e de exploração de lugares e prédios históricos e atrações similares (9102-3/01); atividades de jardins botânicos, zoológicos, parques nacionais, reservas ecológicas e áreas de proteção ambiental (9103-1/00); parques

de diversão e parques temáticos (9321-2/00); atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte (9493-6/00): (Redação dada pela Lei Nº 14.592, de 2023) (g.n.)

O §1º do Art. 4º também confirma esse entendimento quando menciona que o benefício fiscal veiculado pelo PERSE será aplicado sobre “os resultados e as receitas obtidos diretamente das atividades do setor de eventos” e, portanto, foca na atividade e no setor, como objeto do benefício:

Art. 4º. (...)

§ 1º Para fins de fruição do benefício fiscal previsto no *caput* deste artigo, a alíquota de 0% (zero por cento) será aplicada sobre *os resultados e as receitas obtidos diretamente das atividades do setor* de eventos de que trata este artigo. (Incluído pela Lei Nº 14.592, de 2023)

O corte temporal para a fruição do PERSE está previsto no §4º do Art. 4º, que traz uma vedação:

Art. 4º (...)

§ 4º Somente as *pessoas jurídicas*, inclusive as entidades sem fins lucrativos, *que já exerciam, em 18 de março de 2022, as atividades econômicas* de que trata este artigo poderão usufruir do benefício. (Incluído pela Lei Nº 14.592, de 2023)

Vale destacar, inicialmente, que essa restrição temporal não constava da lei original do PERSE, publicada em 2021, mas sim, foi inserida pela Lei 14. 592 em 2023, posteriormente com intuito de restringir o alcance do benefício.

A jurisprudência sobre o tema também consagra o corte temporal de existência de pessoa jurídica que explorasse as atividades econômicas incentivadas e previstas na Lei do PERSE. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA ESPECIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS - PERSE. LEI 14.148/2021. PORTARIA ME 7.163/2021. INSCRIÇÃO NO CADASTUR. SETOR TURÍSTICO. LEI 11.771/08. 1. *As pessoas jurídicas*, inclusive as entidades sem fins lucrativos, *que já exerciam, na data de publicação da Lei Nº 14.148, de 2021, as atividades econômicas relacionadas no Anexo I da Portaria ME Nº 7.163/2021 se enquadram no programa*. 2. As pessoas jurídicas relacionadas no Anexo II, poderão se enquadrar no Perse desde que, na data de publicação da Lei Nº 14.148, de 2021, já estivessem regularmente inscritas no CADASTUR, nos termos do Art. 21 e do Art. 22 da Lei Nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. 3. A exigência de inscrição prévia no CADASTUR prevista na Portaria ME 7.163/2021, que regulamentou a Lei 14.148/2021, instituidora do PERSE, não é desarrazoada ou desproporcional, pois é na adesão ao referido cadastro que o contribuinte assume-se como atividade turística e passa a submeter-se aos direitos, deveres, obrigações e penalidades dos

prestadores de serviços turísticos, previstos na Lei 11.771/2008. (TRF-4 - AC: 50525476020224047000 PR, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 13/09/2023, PRIMEIRA TURMA)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PERSE. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 4º DA LEI 14.148/2021. REDUÇÃO A ZERO POR CENTO DAS ALÍQUOTAS DE PIS / PASEP, COFINS, IRPJ E CSLL PELO PRAZO DE SESSENTA MESES. CONCORDÂNCIA FAZENDÁRIA QUANTO À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO A PARTIR DA REPUBLICAÇÃO DA REFERIDA LEI (18.03.2022), DESDE QUE ATENDIDOS OS REQUISITOS LEGAIS. IMPETRANTES QUE POSSUEM REGISTRO NO CADASTUR DESDE 05.05.2021. EXTINÇÃO DO MANDAMUS COM FUNDAMENTO NO ART. 487, III, A, DO CPC. APELAÇÃO DO CONTRIBUINTE PREJUDICADA. 1 Instituído pela Lei 14.148/2021, o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos – PERSE estabelece ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da COVID/19. Dentre os benefícios fiscais, está a redução para zero, pelo prazo de 60 meses, das alíquotas de PIS, Cofins, CSLL e IRPJ devidos pelas pessoas jurídicas que exercem as atividades econômicas elencadas. 2. O legislador expressamente definiu quais são atividades típicas da "cadeia produtiva do turismo" (*caput* do Art. 21 da Lei 11.771/2008), cujo cadastro no Ministério do Turismo é obrigatório, e quais são as atividades equiparadas (parágrafo único do Art. 21), que podem se registrar no CADASTUR, cujo cadastro é obrigatório para fins de acesso a programas de apoio e outros benefícios legais (Art. 33, I). 3. O Art. 4º da Lei 14.148/2021, que prevê a redução a zero por cento, pelo prazo de 60 (sessenta) meses, das alíquotas do PIS, Cofins, CSLL e IRPJ foi inicialmente vetado. Com a derrubada do veto, houve republicação da referida lei em 18.03.2022, ocasião em que o Art. 4º passou a vigorar. 4. Em 01.11.2022, foi publicada a IN RFB 2.114/2022, que dispõe sobre a aplicação do benefício fiscal previsto no Art. 4º da Lei 14.148/2021. A norma infralegal em apreço, em seu Art. 4º, II, b, estabelece que *o benefício fiscal em apreço se aplica às pessoas jurídicas de que tratam os §§ 1º e 2º do Art. 1º da Portaria ME 7.163/2021 que, na data de republicação da Lei 14.148/2021 (18.03.2022), estivessem com inscrição regular no CADASTUR*. 5. No caso concreto, extrai-se das alegações tecidas pelo contribuinte desde a exordial que sua pretensão é fazer jus ao benefício a partir da republicação da Lei 14.148/2021 (18.03.2022), por considerar que somente a partir desta data o benefício de alíquota zero de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL passou a existir. (TRF-3 - ApCiv: 50085694420224036100 SP, Relator: CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, Data de Julgamento: 06/07/2023, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 10/07/2023)

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA ESPECIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS - PERSE. LEI 14.148/2021. PORTARIA ME 7.163/2021.

INSCRIÇÃO NO CADASTUR. SETOR TURÍSTICO. LEI 11.771/08. 1. As *peças jurídicas*, inclusive as entidades sem fins lucrativos, *que já exerciam, na data de publicação da Lei Nº 14.148, de 2021, as atividades econômicas relacionadas no Anexo I da Portaria ME Nº 7.163/2021, se enquadram no Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos - PERSE*, desde que desenvolvam atividades que se enquadrem em algum dos incisos do Art. 2º da IN RFB Nº 2114. 2. As pessoas jurídicas relacionadas no Anexo II, poderão se enquadrar no Perse desde que, na data de publicação da Lei Nº 14.148, de 2021, já estivessem regularmente inscritas no CADASTUR, nos termos do Art. 21 e do Art. 22 da Lei Nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. 3. A exigência de inscrição prévia no CADASTUR prevista na Portaria ME 7.163/2021, que regulamentou a Lei 14.148/2021, instituidora do PERSE, não é desarrazoada ou desproporcional, pois é na adesão ao referido cadastro que o contribuinte assume-se como atividade turística e passa a submeter-se aos direitos, deveres, obrigações e penalidades dos prestadores de serviços turísticos, previstos na Lei 11.771/2008. (TRF-4 - AC: 50147936320224047201 SC, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 27/09/2023, PRIMEIRA TURMA)

Ainda assim, essa restrição em nada afeta a situação fática trazida pela SOCIEDADE PRÉVIA, uma vez que essa pessoa jurídica já existia antes da publicação da Lei 14.148/21. É essa pessoa jurídica que exerce efetiva e juridicamente as atividades econômicas de hotéis e similares prevista como parte do setor de eventos para fins do PERSE, por meio de um instrumento contratual que é a SCP.

Não há, portanto, uma nova pessoa jurídica constituída após a publicação da Lei 14.148/21 para exercer tais atividades econômicas, mas sim, um formato ou arranjo (instrumento) celebrado após a edição da referida lei – como vários instrumentos contratuais foram e serão celebrados para consecução das atividades e serviços hoteleiros – pelo sujeito de direito já habilitado ao PERSE, qual seja, o sócio ostensivo – a SOCIEDADE PRÉVIA.

Assim, a SCP não pode ser vedada ao PERSE, por não ser uma pessoa jurídica e, portanto, não se enquadrar da vedação do §4º do Art. 4º, que veda expressamente as pessoas jurídicas, que não exerciam em 18 de março de 2022, as atividades econômicas listadas na Lei 14.148/21 como atreladas ao setor de eventos. Em suma, a SCP não é sujeito passivo de obrigação tributária e, mas sim, seu sócio ostensivo.

Argumento 2: Sócio ostensivo não representa, mas apresenta, a SCP pois ele é, para fins societários e tributários, a própria SCP.

O segundo argumento pode parecer similar ao primeiro, em uma análise superficial ou apressada, mas mostra-se distinto quando analisado em detalhes. No primeiro argumento jurídico para sustentar que a SCP faz jus ao benefício fiscal veiculado pelo PERSE, parte-se da constatação que a SCP não é pessoa jurídica, mas um contrato, celebrado por uma pessoa jurídica já habilitada a fruir do PERSE, isto é, seu sócio ostensivo – a SOCIEDADE PRÉVIA.

Nesse segundo argumento jurídico aqui descrito, defendemos que o sócio ostensivo não é um mero “representante” (*i.e.*, mandatário, responsável ou procurador da SCP), mas sim, ele “apresenta” a própria SCP já que ele, para fins jurídicos, é a SCP. Nesse sentido, a SCP é uma unidade de negócios do sócio ostensivo, como se fosse um segmento dentro da empresa explorado dentre diversos outros.

Assim, além da SCP não possuir personalidade jurídica e, portanto, não estar pleiteando em seu nome o PERSE – razão pela qual o primeiro argumento faz sentido para que a SCP não seja vedada, já que a SCP não é pessoa jurídica e a vedação do Art. 4º, §4º da Lei 14.148/21 é destinada a “pessoas jurídicas” que não exerciam as atividades econômicas atreladas ao setor de eventos antes da publicação da referida lei.

O segundo argumento é *positivo* (e não *negativo* como o primeiro). Não se trata de ausência de vedação, mas sim de clara permissão para fruição do PERSE. Isso porque, como o sócio ostensivo apresenta (e não “representa”) a SCP, ele é o próprio sujeito de direito beneficiário do PERSE, sendo a SCP uma mera unidade de negócios (*business unit*) dentro da pessoa jurídica da SOCIEDADE PRÉVIA.

Portanto, como a SOCIEDADE PRÉVIA é pessoa jurídica existente previamente à publicação da Lei 14.148/21 e como ela explora atividade econômica listada como incentivada e pertencente ao setor de eventos, é essa pessoa jurídica que está pleiteando o PERSE para um dos diversos contratos de exploração de atividade hoteleira que ela tem, qual seja, um instrumento de SCP celebrado após a referida lei, o que não influencia em nada para fins de fruição temporal do benefício.

Assim, como o sócio ostensivo é a própria SCP por ser o sujeito de direito que celebra esse instrumento e considerando que o sócio ostensivo existe e exerce a atividade econômica de hotéis previamente à publicação da Lei do PERSE, ele faz jus ao referido benefício fiscal para a atividade econômica praticamente por meio do instrumento de SCP. O corte temporal, nesse sentido, não se aplica ao caso aqui sob exame. É o sócio ostensivo o sujeito passivo da obrigação tributária sendo a SCP apenas uma unidade de seus negócios ou empreendimento, mas que o compõe.

Argumento 3: Teleologia do PERSE – desonerar a atividade hoteleira, ou seja, o objeto (por isso uso de CNAEs) e não a pessoa jurídica, ou seja, o sujeito (e por isso ser indiferente o tipo societário – sociedade limitada, sociedade por ações, etc. ou o regime tributário – lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, etc.). Por isso a importância do código de CNAE, que faz referência às atividades econômicas desenvolvidas por meio do objeto social.

No que diz respeito à *interpretação teleológica (ou finalística)*, esta deverá ser feita à luz das *finalidades* e dos *objetivos* da Lei do PERSE, notadamente (i) de estabelecer ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19 (Art. 1º da Lei do PERSE) e (ii) de criar condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública (Art. 2º da Lei do PERSE).

Já foi aqui demonstrado nos argumentos 1 e 2 que o foco do benefício fiscal veiculado pelo PERSE foi o setor (de eventos); e as atividades econômicas (que fazem parte do setor em sua definição pela lei instituidora). Assim, a teleologia ou finalidade da norma de alíquotas zero de tributos federais trazida pelo PERSE é desonerar o setor, as atividades econômicas, de forma a fomentá-las, ou seja, incentivar seu crescimento econômico, expansão, geração de emprego e retomada após a pandemia, por meio de uma redução da carga tributária como política fiscal.

Dito isso, a finalidade é que o setor hoteleiro e as atividades econômicas de exploração de hotéis e similares estejam desoneradas fiscalmente pelo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E isso só será obtido, no caso concreto, se as receitas e resultados gerados com a SCP forem, por óbvio, desonerados fiscalmente e, portanto, se a SCP fizer jus ao PERSE.

Novamente, como a SCP não é uma pessoa jurídica *per se*, mas um instrumento contratual, que funciona como se fosse uma unidade autônoma de negócios explorada pelo sócio ostensivo, este sim a pessoa jurídica que explora essa atividade econômica, a finalidade do PERSE só será verificada se as receitas e resultados gerados pela SCP estiverem sujeitos ao benefício fiscal em questão, seja por desonerar tributariamente (i) no nível da SCP, como atividade econômica desonerada; ou (ii) no nível do sócio ostensivo, SOCIEDADE PRÉVIA, quando apurado como uma unidade de negócios explorada pela pessoa jurídica que faz jus ao PERSE.

Assim, a finalidade do benefício fiscal de desonerar dos tributos federais o setor de eventos e as atividades de hotéis e similares, só será verificada se as receitas e resultados decorrentes da exploração por meio do instrumento de SCP forem, diretamente (no nível do sócio ostensivo), ou indiretamente (no nível da SCP), sujeitas ao benefício fiscal do PERSE. Vale lembrar, novamente, a redação do §1º do Art. 2º da Lei do PERSE, que permite expressamente o exercício de atividades econômicas “*direta ou indiretamente*” para fins de inclusão no PERSE.

Argumento 4: Isonomia Tributária: tratar uma atividade sujeita ao PERSE de forma diferente apenas por ser desenvolvida por uma SCP viola a isonomia de tratamento, visto que a atividade continua sendo a mesma, não havendo critério razoável para diferenciar essa exploração por meio da negação de redução fiscal.

No que tange a isonomia tributária, entendemos haver violação do inciso II do Art. 150 da Constituição Federal, que traz o princípio da igualdade tributária como uma das garantias e direitos fundamentais do contribuinte. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir *tratamento desigual* entre contribuintes que se encontrem em *situação equivalente*, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Isso porque, se a atividade econômica de exploração de hotéis por uma pessoa jurídica (SOCIEDADE PRÉVIA) que está inserida no setor incentivado pela Lei do PERSE, deixar de fazer jus ao benefício fiscal única e exclusivamente em razão de sua exploração de dar por meio de um instrumento contatual conhecido como SCP, ao passo que contratos de exploração de outras modalidades, típicos ou atípicos, ou mesmo por negócios jurídicos indiretos, haverá claramente a instituição de um tratamento desigual entre os contribuintes que estão em *situação equivalente*, em patente afronta à isonomia tributária prevista constitucionalmente.

Ora, a exploração de atividade hoteleira, por pessoa jurídica do setor hoteleiro, existente antes da publicação da Lei do PERSE, se for feita por meio de determinado tipo contratual, que não seja uma SCP, será considerada uma exploração da mesma atividade, do mesmo setor, por uma pessoa jurídica existente antes do mesmo corte temporal, sendo o único critério de suposta distinção das situações jurídicas a forma pelo qual essa exploração econômica está sendo instrumentalizada.

Isso, por si só, evidencia de forma inquestionável e cristalina que ambas as situações são equivalentes e, portanto, não merecem tratamento tributário distinto, devendo portanto, a fruição do benefício do PERSE para sócio ostensivo que explore a atividade econômica hoteleira como é o caso da SOCIEDADE PRÉVIA ser permitida pelos mencionados fundamentos jurídicos.

Assim, no que tange à violação ao princípio da isonomia, caso seja negado o benefício fiscal do PERSE para o sócio ostensivo por meio da SCP, para as atividades econômicas por esta explorada, haveria patente violação da igualdade tributária já que as situações para pessoas jurídicas que explorem as mesmas atividades por instrumentos contratuais distintos seriam equivalentes e, portanto, não autorizaria o tratamento tributário distinto e, portanto, desigual.

Argumento 5: Substância sobre a forma (“*substance over form approach*”) – a RFB já possui diversas decisões sobre o tratamento tributário a ser dado a um ato ou negócio jurídico se pautar pela substância e não pela forma jurídica. Assim, a substância é uma atividade incentivada pelo CNAE listado no PERSE e a forma é sua exploração por meio de um contrato empresarial (SCP), não devendo a forma ser o principal vetor para a aplicação da norma tributária, mas sim a substância.

A doutrina ou o princípio do *substance over form* nada mais é do que a interpretação teleológica do negócio jurídico, buscando a substância e não a mera formalização ou exteriorização desse negócio. Pode-se afirmar que o princípio da prevalência da substância sobre a forma é um modo de não levar em consideração a forma legal da operação, passando-se para a investigação do conteúdo dos atos e negócios praticados evitando, assim, a simulação (*sham*).

A Receita Federal do Brasil (“RFB”) já por diversas vezes consagrou, no Direito Tributário brasileiro, a doutrina da prevalência da substância sobre a forma quando da aplicação das normas tributárias para desconsiderar a forma jurídica e dar os efeitos fiscais do negócio jurídico com base na substância. Vejamos algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) ratificando esse entendimento:

Acórdão 2202-010.385 de 13/11/2023

RECLASSIFICAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. *PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.*

A autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de reclassificar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização original tributária, que *deve buscar a realidade fática, com prevalência da substância sobre a forma.*

Acórdão 2202-008.807 de 16/11/2021

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADO.

A Autoridade Fiscal, ao constatar que o trabalhador preenche os requisitos da legislação vigente, na efetiva prestação de serviços a uma empresa, deve requalificar o vínculo formalmente pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. Tal prerrogativa *legal é da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.* SIMULAÇÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA. *PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.* FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. LEGALIDADE.

Assim, uma vez que as autoridades fiscais aplicam a doutrina (instituto ou “princípio”, segundo julgados da RFB) da prevalência da substância sobre a forma para aplicar as normas de incidência tributárias, o mesmo raciocínio, por questões de coerência jurídica e pelo princípio da moralidade da Administração Pública previsto no Art. 37, da Constituição Federal,²⁰ deve ser dado quando da interpretação e aplicação das normas tributárias que buscam equalizar economicamente e desonerar fiscalmente atividades econômicas de setores especificados no benefício fiscal do PERSE.

Vale lembrar que, pela aplicação da prevalência da substância, o que vale no caso é a atividade econômica explorada e o setor ao qual ela se insere, requisitos esses devidamente observados pela exploração da atividade de hotéis para o setor hoteleiro por meio do sócio ostensivo, a SOCIEDADE PRÉVIA. Ao deixar de lado a relevância da forma, isto é, o tipo ou modalidade de instrumento contratual pelo

²⁰ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos Princípios de Legalidade, Impessoalidade, *Moralidade*, Publicidade e Eficiência e, também, ao seguinte.

qual a pessoa jurídica beneficiária (SOCIEDADE PRÉVIA) explora a atividade econômica dentro do setor incentivado, essa interpretação deixa claro que as receitas e resultados gerados pela SCP fazem sim, jus, à desoneração fiscal veiculada pelo PERSE, devendo ser aplicada ao caso concreto.

Argumento 6: Ausência de vedação legal expressa ou implícita de que as SCPs estariam fora do PERSE – interpretação estrita da norma jurídica, considerando que esse instrumento contatual é normal, usual e amplamente utilizado nos setores incentivados, isto é, setor hoteleiro e de turismo.

Nesse sexto argumento favorável à fruição do benefício fiscal veiculado pelo PERSE o fundamento jurídico reside no fato de que não há, em nenhum dos dispositivos da Lei 14.148/21, tampouco em sua regulamentação (Portaria ME 11.266/22), qualquer vedação expressa ou implícita sobre uma SCP não poder fazer jus às alíquotas zero de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. E isso por um motivo óbvio: a SCP não é uma pessoa jurídica e, portanto, não é ela quem usufrui como beneficiária do benefício fiscal, mas sim, seu sócio ostensivo – no caso a SOCIEDADE PRÉVIA – desde que cumpra com os requisitos estabelecidos na lei instituidora.

Todavia, por se tratar de um benefício fiscal, a Lei do PERSE poderia ter estabelecido certas limitações ou exclusões, já que se trata de norma isentiva, de exceção, que traz desoneração fiscal e, portanto, pode estabelecer suas próprias regras, desde que não viole princípios e regras constitucionais.

Assim, ao construir sua própria linguagem do benefício fiscal por meio da autopoiese, *i.e.*, construção de suas próprias normas jurídicas pela linguagem jurídico-tributária, a Lei do PERSE poderia ter excluído as receitas e resultados auferidos por meio do instrumento SCP para o sócio ostensivo e para o sócio oculto (ainda que isso pudesse, inclusive, ser questionado judicialmente). Todavia, não houve qualquer vedação expressa nesse sentido.

Ademais, sequer há vedação implícita ou indireta para qualquer tipo de instrumento, seja SCP ou outro, formato jurídico, forma de exploração das atividades econômicas ou qualquer outra exclusão calcada em formalidades. A Lei do PERSE é clara em determinar que o foco da norma é setor, este sim incentivado; as atividades econômicas são as desoneradas, estas o objeto da lei; e a pessoa jurídica é a beneficiária do benefício fiscal.

Por esse racional, devidamente comprovado pelos dispositivos legais aqui já citados, não há que se falar em qualquer vedação para que atividades econômicas exploradas por meio de uma SCP não façam jus a usufruir do benefício fiscal do PERSE, desde que o sócio ostensivo cumpra com os requisitos e condições para tanto, como faz a SOCIEDADE PRÉVIA.

Por fim, considerando que a RFB tem a tradição de interpretar e aplicar as normas de benefícios fiscais – tais como é o PERSE – conforme o Artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN) - que veda a interpretação extensiva para outorga de

“isenções” (alíquota zero) é importante, todavia esclarecer o conteúdo desse dispositivo, abaixo colacionado:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Essa interpretação restrita (na verdade, *estrita* – “nem mais, nem menos”) em relação a forma de dos benefícios previstos na Lei do PERSE, sequer poderia ser utilizada pelo Fisco para vedar a SCP de usufruir do PERSE já que, como dissemos, todas as condições para que as pessoas jurídicas possam fazer jus do benefício fiscal estão sendo atendidas pelo sócio ostensivo, de forma a desonerar as atividades estritamente ligadas à prática do setor de eventos por meio da correlação da atividade com a receita desonerada (por meio do CNAE previsto na Lei 14.148/21 e na Portaria ME 11.266/22).

Isso porque, da mesma forma que o CTN proíbe a interpretação extensiva de benefícios fiscais, o Art. 111 também veda qualquer restrição não prevista na legislação por consagrar a interpretação “estrita” e não “restrita” (tal como seria negar os benefícios do PERSE para as receitas e resultados auferidos por meio de uma SCP), conforme se verifica do posicionamento do STJ:

“SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA (...) 6. “*Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do Art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.*” (REsp 1468436/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2015, DJe 09/12/2015)

Desta feita, não merece prosperar qualquer entendimento pela restrição de aplicação do benefício fiscal em razão da interpretação literal ou gramatical mencionada no Art. 111, II, do CTN.

Argumento 7: Contabilidade e apuração dos resultados da SCP são feitas, evidenciadas e declaradas pelo sócio ostensivo e sob sua responsabilidade. Pelo princípio contábil da prevalência da substância sobre a forma, é o sócio ostensivo que é a própria SCP, para fins fiscais e contábeis, sendo a SCP uma mera unidade de negócios ou um estabelecimento permanente do sócio ostensivo.

Conforme mencionado no capítulo anterior, em que pese não serem sociedades personificadas (*i.e.*, por não possuir personalidade jurídica), as SCPs estão obrigadas à inscrição perante o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

Para a inscrição no CNPJ, o anexo VIII da Instrução Normativa RFB Nº 1.863/18 requer, para o cadastro da SCP, que seja apresentado somente o “*documento que*

comprove a existência da Sociedade em Conta de Participação entre os sócios ostensivo e participante, sem necessidade de registro em qualquer órgão”, ao contrário do que ocorre com as pessoas jurídicas como sociedades limitadas, que devem ter seus atos registrados na Junta Comercial, por exemplo.

Após a SCP ser cadastrada perante o CNPJ, o Quadro de Sócios e Administradores (“QSA”) será composto apenas pelo administrador e sócio ostensivo, não havendo necessidade de divulgação dos sócios participantes da sociedade, conforme se extrai do anexo VI da IN RFB Nº 1.863/18. Vejamos:

Código	Natureza Jurídica	Integrantes do QSA	Qualificação
212-7	Sociedade em Conta de Participação	Administrador, Sócio Ostensivo	05,31

De fato, quando da elaboração dos cadastros no REDESIM, informa-se, apenas, (i) o capital social; (ii) administrador; (iii) sócio ostensivo; e (iv) participação do sócio ostensivo no capital social.

A RFB, na elaboração da IN RFB 1.863/18, trata a SCP como uma sociedade apresentada pelo sócio ostensivo, que age em nome da sociedade sem que o sócio participante apareça para terceiros, exigindo no cadastro, informações relacionadas e preenchidas pelo sócio ostensivo.

Desta forma, entendemos que, perante o CNPJ e QSA, deve-se informar somente o nome e CNPJ da SCP, bem como o capital social, administrador e quem é o sócio ostensivo, com a respectiva participação no capital social da SCP, exclusivamente deste.

Como consequência da equiparação das SCPs às pessoas jurídicas em geral e obrigatoriedade de cadastro no CNPJ (para fins de obrigações acessórias e controle de compliance fiscal), surge a obrigação de apresentação de declarações fiscais – obrigações acessórias –, sendo que estas podem ser direcionadas para a SCP como uma entidade autônoma, exclusivamente para fins das obrigações tributárias acessórias, o que não influencia em nada, nem modifica, o entendimento de que, para fins das obrigações tributárias principais, a SCP não é um sujeito autônomo de direito e, portanto, não pode ser sujeito passivo de obrigação tributária principal, mas pode ser equiparada a uma entidade para fins de obrigações tributárias acessórias.

Apenas para elucidar os conceitos, o CTN prevê que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conforme Art. 3º da Instrução Normativa RFB Nº 2.003/2021,²¹ que dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD), estão obrigadas à apresentação da ECD as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas,²² obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Neste sentido, o Art. 1.179 do Código Civil²³ estabelece que o empresário e a sociedade empresária estão obrigados a contabilizar suas operações, dispensando desta obrigatoriedade apenas os pequenos empresários. Na mesma linha, a legislação tributária²⁴ estabelece que, regra geral, estão obrigadas à entrega da ECD as SCPs, de acordo com as regras acima.

Assim, cabe ao sócio ostensivo, responsável por exercer o objeto social da SCP, elaborar a contabilidade dessa sociedade. Embora a contabilização segregada em livros próprios da SCP gere discussões, conforme ressalta FERNANDES²⁵ e conforme era autorizado pelo Art. 54 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (“RIR-99”),²⁶ a RFB determinou que a sócia ostensiva deve escriturar a contabilidade das SCPs em livros próprios.²⁷

No que diz respeito à ECD da SCP, analisando o “Manual de Orientação da ECD” (versão 2021),²⁸ verificam-se as seguintes regras específicas para a entrega da ECD pela SCP:

²¹ Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

²² As SCPs são equiparadas às pessoas jurídicas por força do Art. 7º do Decreto-lei Nº 2.303/86. Lembrando que essa equiparação não gera personalidade jurídica para fins de direito privado, tampouco torna a SCP um sujeito passivo para fins da obrigação tributária principal. Essa equiparação é apenas para fins das obrigações acessórias, ou seja, cumprimento de deveres instrumentais fiscais perante o Fisco Federal.

²³ Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. § 1º Salvo o disposto no Art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados. § 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o Art. 970.

²⁴ Art. 3º, § 1º, da IN RFB 2.003/2021: “Art. 3º Deverão apresentar a ECD as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas e as entidades imunes e isentas, obrigadas a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial. (...) § 5º Deverão apresentar a ECD em livro próprio: I - as Sociedades em Conta de Participação (SCP), quando enquadradas na condição de obrigatoriedade de apresentação da ECD estabelecida no *caput*.”

²⁵ *A escrituração das operações da SCP em livros próprios, como visto nos tópicos anteriores, não é uma imposição da Ciência Contábil. A SCP não se amolda ao conceito contábil de entidade, também pouco constitui um veículo separado, na forma definida pelo CPC 19. Logo, do ponto de vista contábil, o sócio ostensivo deve escriturar, em seus próprios livros, os resultados da SCP, não estando obrigado a manter livros próprios para a SCP.* Fabiana Carsoni. A Sociedade em Conta de Participação no Direito Tributário. *Série Doutrina Tributária* Vol. XXXVII. São Paulo, SP: IBDT, 2021, p. 277)

²⁶ Decreto Nº 3.000/99.

²⁷ Conforme Art. 3º, § 5º, I, da IN RFB 2.003/2021 e Art. 269 do Regulamento de Imposto de Renda de 2018 – RIR/18.

²⁸ Anexo ao Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 79/2020. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/5705>

a) Os campos 0000.CNPJ e 0030.CNPJ devem ser informados com o CNPJ da sócia ostensiva;

b) O registro (0035) de identificação das SCPs só deve ser utilizado nas ECD das pessoas jurídicas sócias ostensivas que possuem SCP, para identificação das SCP da pessoa jurídica no período da escrituração;

c) Não há, pela análise do Manual de Orientação ECD, qualquer obrigação específica relativa à informação dos sócios participantes da SCP.

Assim, é o sócio ostensivo quem faz a contabilidade da SCP e quem apresenta a SCP perante a RFB, exceto quando a legislação traz regras específicas e de exceção para fins de obrigações acessórias (compliance e controle fiscal), mas não para fins de incidência ou não incidência (ou isenção tributária) – obrigação principal. É dizer que, até para fins de obrigações acessórias, muitas vezes – como visto – é o sócio ostensivo quem apresenta a própria SCP, tanto para fins contábeis como para fins de deveres instrumentais tributários. Portanto, esse é mais um argumento que a SCP é uma mera atividade ou unidade de negócios que deve ser apurada em separado pela pessoa jurídica que a desenvolve, ou seja, o sócio ostensivo – este sim, titular e beneficiário do regime tributário aplicável, no caso, do PERSE, fazendo jus à desoneração fiscal por ele trazida.

Por fim, isso não significa dizer que a SCP não poderá ser tratada para fins de apuração de lucros e distribuição de dividendos como uma sociedade, tampouco que a SCP não possa ser considerada um investimento do sócio ostensivo e exija a o controle contábil por meio do método de equivalência patrimonial. É dizer, novamente, que essa dualidade ou caráter híbrido ou *sui generis* da SCP permeia todo o ordenamento jurídico, tanto de direito privado como de direito tributário. Assim deve-se sempre verificar qual é a esfera de aplicação, tipo de norma, segmento jurídico e intenção do legislador quando se interpretam e aplicam as normas jurídicas relacionadas à SCP, pois podem ter um tratamento de entidade transparente (instrumento) para um fim e como entidade opaca (sociedade) para outro fim.

Todavia, para fins do PERSE, o caráter uno entre SCP e sócio ostensivo é mantido, já que se trata de norma de (não) incidência e, portanto, obrigação principal. O fato de a contabilidade ser feita, arquivada, declarada e calculada pelo sócio ostensivo, nesse aspecto, evidencia que as receitas e resultados da SCP devem estar sujeitos ao PERSE se o sócio ostensivo fizer jus ao referido benefício fiscal.

Argumento 8: Violação de livre-concorrência e incentivo à concorrência desleal – ao negar que uma SCP constituída após a publicação da lei do PERSE, mas explorada por um sócio ostensivo já existente previamente a ela, faça jus a tais benefícios fiscais, cria-se uma concorrência desleal entre sócios ostensivos que explorem as atividades diretamente ou por meio de um determinado tipo de arranjo contratual, o é vedado pelo ordenamento jurídico.

A Constituição Federal em seu Art. 170, IV, consagra e garante a livre concorrência, devendo qualquer concorrência desleal ser punida e combatida. Vejamos:

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

(...)

IV - livre concorrência;

Uma vez que ninguém é obrigado a adotar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal, também é verdade que a própria Constituição Federal garante a autonomia para o contribuinte auto-organizar-se, garantindo-lhe o direito de propriedade (Art. 5º, XXII) e o direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (Art. 5º, IV, IX, XIII e XV; Art. 170 e seus incisos).

Assim, o contribuinte é livre para auto-organizar-se da forma jurídica que julgar mais apropriada, inclusive por meio de negócios jurídicos típicos, atípicos e indiretos, sendo todos estes permitidos pela Constituição Federal e pelas leis civil e tributária.

Caso a atividade praticada pelo sócio ostensivo por meio do instrumento de SCP fosse excluída do benefício do PERSE por entender que a SCP foi constituída após a publicação da Lei do PERSE, haveria patente violação da livre concorrência e da liberdade contratual e negocial (de auto-organização), já que as atividades econômicas e o setor explorados seriam exatamente os mesmos que outra pessoa jurídica estaria explorando, mas por meio de outro instrumento ou de outra forma negocial.

O formato da exploração da atividade econômica, para fins do PERSE, não é relevante, mas sim a própria atividade se incluída dentro do setor incentivado. Em nenhum momento a Lei do PERSE trouxe regras, condições ou requisitos direcionados à forma, formato, instrumentalização ou tipo de negócio jurídico praticado para desempenhar a atividade econômica objeto do PERSE.

Portanto, se as receitas e resultados obtidos por meio da SCP fossem excluídos do benefício fiscal do PERSE, haveria uma clara e indesejada concorrência desleal e desbalanceamento da livre concorrência por questões formais, e não materiais, o que violaria dispositivos constitucionais que servem como garantias e direitos aos contribuintes, inclusive no que tange à interpretação e aplicação de normas de exclusão do crédito tributário, i.e., normas de benefícios fiscais como isenção e alíquota zero.

Argumento 9: Ausência de comprovação de prejuízo ou danos durante a pandemia como requisito para fruição do PERSE – isso significa que o PERSE é atrelado à atividade (objeto) e não à pessoa jurídica (sujeito), caso contrário somente pessoas jurídicas existentes previamente à publicação da lei do PERSE e que tivessem comprovado documentalmente danos ou prejuízos incorridos durante a pandemia, seriam elegíveis a usufruir do benefício fiscal, o que não é verdade.

No que se refere a esse décimo argumento, importante lembrar que o Artigo 1º da Lei do PERSE prevê, de forma genérica, que o objetivo da Lei é o de estabelecer “ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar

os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19”.

Uma leitura isolada da norma poderia dar margem a uma interpretação restrita e desarrazoada no sentido de que somente fazem jus ao benefício as pessoas jurídicas que sofreram prejuízos decorrente das medidas de isolamento e/ou quarentena como uma forma de “compensação” ao setor.

No entanto, de forma diversa do que foi previsto na hipótese da transação tributária às empresas do setor de eventos (Art. 3º),²⁹ bem como em relação à hipótese do benefício da indenização (Art. 6º),³⁰ a Lei do PERSE não traz qualquer exigência em relação à comprovação de prejuízos e/ou de impacto na capacidade de geração de resultados durante o período da pandemia como condição aos contribuintes usufruírem do benefício da “alíquota zero”.

Diante da redação da legislação atual e em face da ausência de regulamentação do tema, entendemos que não há necessidade de as pessoas jurídicas fazerem comprovação de prejuízos financeiros ou impactos econômicos negativos sofridos durante a pandemia como condição essencial ao gozo do benefício da alíquota zero trazido pela Lei do PERSE.

E essa conclusão implica em dizer que, se não é necessário comprovar danos ou prejuízos para aderir ao PERSE para usufruir dos benefícios fiscais de redução de alíquota zero para os tributos federais, a pessoa jurídica que está pleiteando esse benefício somente deveria existir e estar regular. E é exatamente o que ocorre com a SOCIEDADE PRÉVIA.

A atividade desempenhada após a edição da Lei do PERSE é a mesma explorada antes dessa lei, e como não deve haver comprovação de perdas ou prejuízos, a atividade e a pessoa jurídica antes e depois são as mesmas, sem ser possível qualquer diferenciação – já que a própria lei não elegeu o requisito financeiro ou deficitário para habilitar a pessoa jurídica beneficiária.

Assim, a SOCIEDADE PRÉVIA sempre foi elegível ao PERSE, não sendo a utilização de SCP um requisito vedado em lei para essa fruição, tampouco sendo a exploração direta pela SOCIEDADE PRÉVIA um requisito expresso em lei para que os benefícios fiscais sejam usufruídos.

²⁹ Lei 14.148/2021. “Art.3º. § 8º Na elaboração de parâmetros para aceitação da transação ou para mensuração do grau de recuperabilidade, no âmbito das transações dispostas neste artigo, deverá ser levado em consideração prioritariamente o *impacto da pandemia da Covid-19 na capacidade de geração de resultados* da pessoa jurídica durante todo o período da pandemia e da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (Espin)” (g.n.).

³⁰ Lei N° 14.148/2021. “Art. 6º É assegurado aos beneficiários do Perse que tiveram *redução superior a 50% (cinquenta por cento) no faturamento entre 2019 e 2020* o direito a indenização baseada nas despesas com pagamento de empregados durante o período da pandemia da Covid-19 e da Espin. § 1º O total de indenizações a ser pago não poderá ultrapassar o teto de R\$ 2.500.000.000,00 (dois bilhões e quinhentos milhões de reais). § 2º O valor da indenização será estabelecido em regulamento, em *montante proporcional aos recursos efetivamente desembolsados na folha de pagamento no período compreendido entre 20 de março de 2020 e o final da Espin*”. (g.n.).

Se o PERSE foi criado para auxiliar a retomada do setor e das atividades econômicas listadas, mas não se exigiu comprovação de perdas e prejuízos que justificassem a redução tributária como medida compensatória para essas pessoas jurídicas antes de 2021 (que seria uma condição ou requisito razoável, considerando o histórico e motivos da criação do PERSE), como dizer que existiria uma vedação para a forma de exploração dessa atividade (via SCP) ou um requisito de formato (explorar diretamente a atividade econômica listada)? Não haveria qualquer razão em tal entendimento.

5. CONCLUSÕES

Diante de todo o estudo acima, entendemos que, *a priori*, existem pelo menos 9 (nove) argumentos jurídicos para defender que as receitas e resultados obtidos pela SCP devem se sujeitar ao benefício fiscal do PERSE, já que o sócio ostensivo – SOCIEDADE PRÉVIA – é pessoa jurídica que desenvolve as atividades econômicas hoteleiras previamente à publicação da lei em 2021. Desde que a SCP seja o instrumento que está explorando a mesma atividade incentivada de hotéis e similares, entendemos a SCP composta pela SOCIEDADE PRÉVIA como sócia ostensiva deve sim usufruir da alíquota zero de tributos federais trazida pelo PERSE.

Assim, é nosso entendimento jurídico de que as receitas e resultados auferidos pela atividade econômica explorada pela SCP estão sujeitas ao benefício fiscal do PERSE, notadamente, alíquota zero de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins por prazo determinado em lei, independentemente se reconhecidos diretamente pelo sócio ostensivo ou se indiretamente considerados pela SCP apresentada pelo sócio ostensivo, sobretudo na medida em que (i) o PERSE se aplica para pessoas jurídicas; (ii) a Lei do PERSE permite exploração direta e indireta da atividade econômica para o setor incentivado; e (iii) não há qualquer vedação direta ou indireta para excluída as receitas e resultados auferidos por SCP do PERSE.

Importante ressaltar que, até o presente momento, não encontramos decisão administrativa do CARF ou decisão judicial do TRF especificamente sobre o tema do PERSE e a atividade desempenhada por meio de SCP.

Nesse tocante, considerando os 9 argumentos jurídicos aqui explicados, entendemos que a as receitas e resultados obtidos por meio da SCP estão autorizadas a fazer jus ao benefício fiscal do PERSE.

Caso a RFB futuramente lavre auto de infração sobre o tema em questão, entendemos que existem fundamentos jurídicos suficientemente sólidos para a SOCIEDADE PRÉVIA ingressar com medida judicial questionamento tal entendimento, bem como preventivamente pleiteando o usufruto dos benefícios veiculados pelo PERSE.
