



Solução de Consulta nº 45 - Cosit

Data 5 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Obrigações Acessórias

COOPERATIVA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). DISPENSA. A obrigatoriedade de adoção da ECD de que trata a IN RFB nº 787, de 2007, alcança apenas os empresários e as sociedades empresárias. As cooperativas, por serem sociedades simples, estão dispensadas dessa obrigação.

Em que pese isso, a nova disciplina do Decreto nº 6.022, de 2007, introduzida pelo Decreto nº 7.979, de 2013, abre espaço para que, nos termos a serem regulamentados pela RFB, tal obrigatoriedade possa ser estendida a outras pessoas jurídicas além das sociedades empresárias.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.022, de 2007, art. 2º; Decreto nº 7.979, de 2013; IN RFB nº 787, de 2007, arts. 1º e 3º; Código Civil, arts. 966 e 982.

Relatório

Em processo protocolizado em 16/12/2010, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal.

2 A consulente informa tratar-se de cooperativa que no “*exercício das atividades constantes do seu objeto social, recebe, beneficia, industrializa e comercializa o leite entregue por seus associados, atuando - na qualidade de mandatária dos cooperados (art. 83 da Lei nº 5.764/71) -, para realização de suas finalidades.*”

3 Aduz que, “*por força do Código Civil, as cooperativas não são consideradas sociedades empresariais, sendo equiparadas às sociedades simples*”, acrescentando ainda que “*em decorrência da legislação tributária a empresa é obrigada a fazer a contabilização de seus atos, com base no regime de apuração do lucro real*”.

4 Feitas tais considerações, a consulente passa a abordar a matéria objeto de sua consulta que diz respeito à Escrituração Contábil Digital (ECD) instituída pela Instrução

Normativa RFB n.º 787, de 19 de novembro de 2007. Mais especificamente a consulente apresenta dúvida quanto à obrigatoriedade da adoção da ECD por parte das cooperativas, uma vez que o art. 3º da IN RFB n.º 787, de 2007, refere-se a “sociedades empresárias” quando impõe a obrigatoriedade de adoção da mencionada escrituração.

5 Após transcrever o parágrafo único do art. 982 do Código Civil, a consulente aponta o seu posicionamento quanto a questão, afirmando que *“fica evidente que o legislador equiparou a cooperativa às sociedades simples, não sendo elas, portanto, sociedades empresárias, não havendo uma subsunção ao texto legal que determina quais as sociedades são sujeitas à Escrituração Contábil Digital.”*

6 Por fim, apresenta seu questionamento nos seguintes termos: *“diante de todo exposto, tem a presente consulta a finalidade de requerer à Douta Delegacia da Receita Federal do Brasil, o seu posicionamento sobre o enquadramento ou não dessa Cooperativa Consulente adotar a Escrituração Contábil Digital.”*

Fundamentos

7 O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, cujo art. 2º versava, em sua redação original, da seguinte forma:

“Art.2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória n.º 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

§2º O disposto no caput não dispensa o empresário e a sociedade empresária de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável.” (grifou-se)

8 Visando ao fornecimento de informações fiscais e previdenciárias ao Sped, a Instrução Normativa RFB n.º 787, de 19 de novembro de 2007, instituiu a escrituração Contábil Digital (ECD), disciplinada atualmente nos seguintes termos:

“Art. 1º Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto n.º 6.022, de 2007:

I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário

diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

§ 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 926, de 11 de março de 2009)

§ 2º As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação.” (grifou-se)

9 Percebe-se que, em linha com a redação original do Decreto nº 6.022, de 2007, que definia o Sped como o instrumento unificador das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos integrantes da escrituração contábil e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) da mesma forma determinou que apenas empresários e sociedades empresárias adotassem a ECD, compulsória ou facultativamente, dependendo da situação.

10 A consulente questiona sua subsunção à categoria de sociedade empresária, as quais estão sujeitas à adoção da ECD, visto tratar-se de cooperativa.

11 Com relação a isso, torna-se relevante analisar as disposições da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil de 2002) atinentes a essa matéria. O referido Código definiu o conceito de atividade empresarial, além de determinar os termos em que são celebrados contratos de sociedade, diferenciando-as entre sociedade empresária e sociedade simples. Tais preceitos estão disciplinados da seguinte forma :

“Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.” (grifou-se)

12 O Código Civil de 2002 substituiu a teoria dos atos de comércio, anteriormente perfilhada pelo direito comercial brasileiro, pela teoria da empresa, adotando o conceito de empresarialidade para delimitar o âmbito de incidência do regime jurídico empresarial. Embora não tenha fixado diretamente o conceito de empresa, o fez de forma indireta, na medida em que definiu, em seu art. 966, a figura do empresário como sendo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada com a finalidade de fazer circular ou produzir bens ou serviços. A partir daí, pode-se extrair que empresa é a atividade econômica organizada com o intuito de fazer circular ou produzir bens ou serviços.

13 A empresa pode ainda ser exercida não apenas por uma pessoa física (empresário individual), mas também por uma pessoa jurídica (sociedade empresária). É o que se depreende do art. 982, segundo o qual se considera empresária a sociedade que tenha por objeto o exercício de atividade própria de empresário, sendo classificadas como sociedades simples aquelas que não se enquadrem em tal definição. Em síntese, deve-se afirmar que, via de regra, uma sociedade será considerada empresária se preencher os requisitos do transcrito art. 966, caso contrário será uma sociedade simples (terminologia adotada pelo Código Civil de 2002, em substituição à expressão sociedade civil anteriormente utilizada).

14 Entretanto, no que tange às cooperativas, tal regra geral é excepcionada pelo parágrafo único do próprio art. 982, o qual preceitua que “*independente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa*”. Vê-se que por opção legislativa a cooperativa será sempre uma sociedade simples, sendo irrelevante o exercício ou não de atividade empresarial, lançando-se mão de um critério legal, em detrimento do critério material constante do art. 966.

15 Sobre tal distinção, Gladston Mamed, *in* Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias. 2.ed. São Paulo. Atlas, 2007. p. 8-9, afirma que:

“Respeitando-se a característica essencial dos contratos de sociedades, que implicam uma atividade com fins econômicos para que se configurem como tal, colocam-se dois subtipos para a análise do jurista, ambos a caracterizar atuação negocial. A divisão encontra fundamento nos artigos 966 e seguintes do Código Civil, definidores do que seja empresa. Nesse sentido, o artigo 982 do Código Civil esclarece que as sociedades podem ser (1) empresárias ou (2) simples; as empresárias são aquelas que têm por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro, conforme a previsão anotada nos artigos 966 e 967 do Código Civil; as demais são consideradas sociedades simples. Essa divisão, tendo por referência a estrutura – empresarial ou não – da atividade, encontra uma exceção no parágrafo único daquele artigo 982, tomada pelo tipo societário: as sociedades por ação são consideradas empresárias; a sociedade cooperativa é considerada simples. Em ambos os casos a força excepcionadora de tal norma torna indiferente a estrutura existente em concreto; coloquialmente diz que a Itambé é uma das maiores empresas de laticínios brasileiras; não obstante a pungência de sua atividade, estruturada conforme o conceito de empresa do artigo 966 do Código Civil, trata-se de uma sociedade não empresária, ou seja, de sociedade simples: a Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais.

(...)

16 Conclui-se que, por expressa determinação do Código Civil de 2002, as cooperativas são classificadas como sociedades simples (não empresárias), estando, portanto, desobrigadas da adoção da ECD, nos termos do art. 3º da IN RFB nº 787, de 2007.

17 A despeito dessa conclusão, deve-se ressaltar que o Decreto nº 7.979, de 8 de abril de 2013, alterou o Decreto nº 6.022, de 2007, o qual passou a incluir como usuários do Sped os empresários e as pessoas jurídicas em geral:

“Art. 1º O Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

.....

§ 2º O disposto no caput não dispensa o empresário e as pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, de manter sob sua guarda e responsabilidade os livros e documentos na forma e prazos previstos na legislação aplicável.’ (NR)

‘Art. 3º

.....

III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas.

.....’ (NR)

‘Art. 4º

Parágrafo único. O acesso previsto no caput também será possível aos empresários e às pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, em relação às informações por eles transmitidas ao Sped.’ (NR)

‘Art. 5º

.....

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda poderá solicitar a participação de representantes dos empresários, das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, e de entidades de âmbito nacional representativas dos profissionais da área contábil, nas atividades relacionadas ao Sped.’ (NR)

Art. 2º Ato do Secretário da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda regulamentará forma e prazo para início da exigência em relação às alterações promovidas por este Decreto.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.” (grifou-se)

18 Vê-se que pela nova redação do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, o Sped passa a abarcar não mais somente as sociedades empresárias, mas, de forma mais ampla, as pessoas jurídicas, inclusive as imunes e isentas. Importante notar que o caput do art. 2º do

Decreto nº 7.979, de 2013, determina que Ato do Secretário da RFB regulamentará a forma e prazo para início da exigência no que tange às alterações promovidas pelo decreto. Sendo assim, a instituição de obrigações acessórias tendo como sujeito passivo outros que não aqueles a que se refere a IN RFB nº 787, de 2007 (empresários e sociedades empresárias), em relação aos fatos nela discriminados, se dará nos termos a serem disciplinados pela RFB.

Conclusão

19 Ante o exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que a obrigatoriedade de adoção da ECD de que trata a IN RFB nº 787, de 2007, alcança apenas os empresários e as sociedades empresárias. As cooperativas, por serem sociedades simples, estão dispensadas dessa obrigação. Entretanto, a consulente deve atentar-se para a nova disciplina do Decreto nº 6.022, de 2007, introduzida pelo Decreto nº 7.979, de 2013, a qual abre espaço para que, nos termos a serem regulamentados pela RFB, tal obrigatoriedade possa ser estendida a outras pessoas jurídicas, além das sociedades empresárias.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Matrícula 1295046

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação – SRRF08

Ordem de Intimação

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

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta