



Solução de Consulta nº 121 - Cosit

Data 27 de maio de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA (CNPJ). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INSTITUIÇÃO POR ATO DA RECEITA FEDERAL. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA QUE ISENTA A OBRIGAÇÃO. NÃO OBRIGATORIEDADE.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) dispor sobre obrigações acessórias, cuja instituição deve constar em ato normativo próprio.

A possibilidade de instituição de obrigação acessória por ato infralegal não flexibiliza a necessidade de que a obrigação esteja expressa em ato normativo da RFB.

Como obrigação acessória, a Receita Federal pode exigir a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) da Sociedade em Conta de Participação (SCP).

A atual Instrução Normativa que trata do assunto determina a inscrição no CNPJ de todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas, mas não trata especificamente das SCP.

A existência de ato normativo da RFB que desobriga expressamente a inscrição no antigo CGC da SCP continua vigente, e somente poderia ser considerado tacitamente revogado se a atual IN determinasse especificamente a obrigatoriedade de as SCP estarem inscritas no CNPJ.

Enquanto não houver a revogação expressa do ato normativo de isenção de obrigação de fazer e/ou a inclusão em ato normativo da obrigatoriedade de SCP se inscrever em CNPJ, a SCP não está obrigada a se inscrever no CNPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 113, § 2º, e art. 96; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16; Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil (CC), arts. 991 a 996 e 1.162; IN RFB nº 1.183, de 2011; IN SRF nº 179, de 1987

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não se refira à interpretação da legislação tributária ou que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: IN RFB n.º 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, inc. IV, e art. 18, inc. I e II.

Relatório

Na condição de sócia ostensiva de Sociedade em Conta de Participação (SCP), a consulente acima qualificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação relacionada às obrigações tributárias de sociedade em conta de participação (SCP) perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), bem como quanto à apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

2. Instruída com cópia do instrumento particular de constituição da SCP, a consulta contém as seguintes questões:

a) qual a necessidade de uma SCP fazer inscrição no CNPJ, tendo em vista que é uma sociedade sem personalidade jurídica (fundamento no art. 993 do novo Código Civil)?

b) qual o nome empresarial a ser informado no CNPJ, tendo em vista que a SCP não pode ter firma ou denominação, ou seja, não pode ter nome empresarial (art. 1.162 do Código Civil)?

c) como informar na DIPJ os valores de lucros recebidos pelos sócios da SCP, considerando que as informações da SCP devem ser prestadas juntamente na DIPJ do sócio ostensivo? As informações e os lucros dos sócios da sociedade empresária limitada, que é a sócia ostensiva, serão informados na ficha 60 e 61-A da DIPJ, e as informações e lucros pagos aos sócios da SCP serão informados em que ficha? Existe algum manual para auxiliar no fornecimento de informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)?

d) como os sócios da SCP serão vinculados ao Quadro de sócios e administradores (QSA) da sócia ostensiva? Como será feita a vinculação das informações prestadas para que a sócia ostensiva e os sócios da SCP não tenham problemas de ordem fiscal e tributária?

3. Por fim, a consulente declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta previstos no inc. II do art. 3º da então Instrução Normativa (IN) RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007 (atual IN RFB n.º 1.396, de 2013).

Fundamentos

4. O processo de consulta tem seu regramento legal nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. O assunto está regulamentado atualmente pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

4.1. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos, em relação aos questionamentos do item 2, “a” e “b”, os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser solucionada nessa parte.

4.2. Quanto às demais indagações, o processo de consulta tem por objetivo assegurar ao sujeito passivo o esclarecimento de suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária. Por esse motivo, um desses requisitos indispensáveis à consulta é que ela verse sobre matéria tributária e que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa. Verifica-se claramente que não é o caso dos questionamentos “c” e “d”. Declara-se ineficaz a consulta nesses pontos.

5. O Código Civil trata da SCP nos arts. 991 a 996. Diz que sua constituição “independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito” (art. 992). A informalidade refere-se ao contrato social, que produz efeitos somente entre os sócios e prescinde de registro. A forma verbal “provar” refere-se à existência da SCP (que, embora por contrato sem formalidades e sem registro, pode ser provada). A informalidade, portanto, não constitui obstáculo ao cumprimento das obrigações que resultarem da realização do objeto social da SCP. Transcrevem-se os dispositivos do Código Civil:

Art. 991. 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 dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

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

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

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

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

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

5.1. Antes do atual Código Civil, a Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial), dispunha sobre a SCP nos arts. 325 a 328. De acordo com o art. 325, quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, acidental, momentânea ou anônima; esta sociedade não está sujeita às formalidades prescritas para a formação das outras sociedades, e pode provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais.

5.2. Em tese, qualquer atividade pode constituir o objeto social da SCP. O Código Comercial de 1850 referia-se a “operações de comércio”. Assim, previa que era uma reunião de duas ou mais pessoas para trabalharem numa atividade lucrativa sem a constituição de sociedade. A atividade era (e ainda é) exercida unicamente pelo sócio ostensivo. O sócio participante, por definição, participa apenas dos resultados. O Código Civil de 1916, por sua vez, que não tratava do direito comercial (atual empresarial), nada dispunha sobre a SCP. Distinta é a situação do atual Código Civil que, como tratou do direito empresarial, disciplinou a SCP, conforme já mencionado.

6. Com essa análise do instituto da SCP, para a presente situação, cabe verificar o disposto no art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986: “Equiparam-se a pessoas jurídicas, **para os efeitos da legislação do imposto de renda**, as sociedades em conta de participação.” (grifou-se)

6.1. A RFB, com base neste dispositivo, expediu a Instrução Normativa nº 179, de 30 de dezembro de 1987, com a finalidade de dispor sobre as normas de tributação das SCP. Tratou especialmente da tributação da SCP pelo imposto de renda da pessoa jurídica. Disse, de relevante: a) que o sócio ostensivo é responsável pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela SCP (item 2); b) não ser exigida a inscrição no então Cadastro Geral de Contribuintes (CGC) (item 4); c) que o lucro real da SCP será informado e tributado na mesma declaração de rendimentos do sócio ostensivo (item 5); d) que o IRPJ e a contribuição para o PIS/Pasep devidos pela SCP e pelo sócio ostensivo serão pagos no mesmo Darf (item 5.3); e) que os demais tributos federais e a contribuição para o Finsocial (contribuição extinta pela Lei Complementar nº 70/91) devidos

pela SCP serão pagos em nome do sócio ostensivo (item 5.4); f) que os valores entregues pelos sócios para a constituição da SCP constituirão seu capital (item 6).

6.2. Em 5 de maio de 2004, foi publicado no Diário Oficial da União o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 14, que dispõe sobre tributação das atividades do sistema de locação conjunta de unidades imobiliárias (pool hoteleiro). O ato se fundamenta no Regulamento do Imposto de Renda e na legislação aplicável à CSLL, à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Declara que a SCP é equiparada à pessoa jurídica pela legislação do imposto de renda para fins tributários e, como tal, é contribuinte desses tributos (artigo único, § 1º); que são receitas ou resultados próprios da SCP (sujeitos à incidência de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins) os valores pagos pelas diárias e demais despesas de hospedagem; e que a empresa hoteleira (sócia ostensiva) é responsável pelo recolhimento dos tributos devidos pela SCP, além dos devidos em nome próprio. Nada tratou sobre a inscrição em cadastro perante a Receita Federal do Brasil (RFB).

6.3. A IN RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), estabeleceu no art. 4º que todas as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, **inclusive as equiparadas**, estão obrigadas a inscreverem seus estabelecimentos no CNPJ. Não explicitou, contudo, o conceito dessas equiparadas, gerando a dúvida objeto da consulta.

7. O primeiro passo é verificar a natureza desse cadastro. O CNPJ possui base no inciso II do art. 37 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, segundo o qual a Receita Federal do Brasil fica autorizada a “celebrar, em nome da União, convênio com os Estados, Distrito Federal e Municípios, objetivando instituir cadastro único de contribuintes, em substituição aos cadastros federal, estaduais e municipais”. A RFB utiliza essa faculdade atualmente pela IN RFB nº 1.183, de 2011, já mencionada.

7.1. Tal cadastro não é novidade. Antigamente, a RFB possuía o Cadastro Geral de Contribuintes (CGC). O CGC era regido por ato do Secretário da Receita Federal, com base em delegação do Ministro da Fazenda (art. 5º da Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970). Note-se que a denominação anterior não dispunha sobre Pessoas Jurídicas (como o atual CNPJ), mas simplesmente um cadastro geral, que tinha como exceção as pessoas físicas (sempre sujeitas à inscrição no CPF). Ou seja, com exceção delas, todas as demais entes ou formações econômicas (quando destituídas de personalidade) estavam sujeitas à inscrição no CGC, se assim a RFB dispusesse.

7.2. Fora isso, após a Lei nº 9.250, de 1995, que facultou à RFB a criação do cadastro nacional (já existente desde a Lei nº 5.614, de 5 de outubro de 1970), foi editada a Lei nº 9.779, de 1996, cujo artigo 16 estabelece que “compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.” Tal possibilidade tampouco foi uma inovação legislativa, pois a própria Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), dispôs que “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”. Por legislação tributária, entenda-se tanto a legal como a infralegal. Pelos conceitos acima transcritos, conclui-se que o ato da RFB que determina a obrigatoriedade de inscrição no CNPJ não possui somente a base legal da Lei nº 9.250, de 1995, mas também o próprio CTN e a Lei nº 9.779, de 1996. Tanto que a IN RFB nº 1.183, de 2011, incluiu (corretamente) em seu

preâmbulo o CTN, a Lei nº 9.779, de 1996, e a Lei nº 9.250, de 1995, como base legal para a edição do ato.

7.3. Sendo possível a RFB disciplinar em um ato como será feita a inscrição em cadastro, no presente caso, tem-se a seguinte situação: na vigência do CGC, a Receita Federal do Brasil disciplinou a tributação das SCP (IN SRF 179/87, ainda em vigor conforme estabelece a IN SRF nº 85/2000, Anexo Único), dispondo expressamente que essas sociedades não necessitavam se inscrever no CGC. Mas a atual IN RFB nº 1.183, de 2011, dispôs que, além das pessoas jurídicas, todas as equiparadas devem se inscrever no CNPJ, vale dizer, mesmo quem não seja pessoa jurídica deve se inscrever no CNPJ. E, assim, existem duas normas infralegais editadas pela RFB que são aparentemente antinômicas.

8. Pode-se interpretar de duas formas. Na primeira, como não há na IN RFB nº 1.183, de 2011, o conceito das “equiparadas a pessoas jurídicas”, essas seriam interpretadas de forma extensiva, inclusive as equiparadas para fins tributários; logo, se a SCP possui tributação equiparada à pessoa jurídica, ela estaria automaticamente incluída na IN RFB nº 1.183, de 2011 (mesmo que não nominalmente) e, portanto, o disposto na IN SRF nº 179, de 1987, estaria tacitamente revogada. Na segunda, a IN SRF nº 179/87, por ser específica, excepciona a IN “geral” nº 1.183, já que esta não conceituou o que seriam essas “equiparadas” nem incluiu disposição expressa que a SCP deve obrigatoriamente estar inscrita no CNPJ.

8.1. A primeira interpretação não é a mais adequada. Por se tratar de uma obrigação acessória (vide item 8.2), ela deve estar expressa. O que não é necessário é que exista lei para dispor sobre quais são as obrigações acessórias, mas é sim necessário que cada ato a ser feito em prol da fiscalização tributária diga expressamente a conduta a ser adotada pelo contribuinte. Não é possível uma presunção de que tal ato deveria ser feito (ao contrário da obrigação de não fazer, em que é presumível que o cidadão não pode prejudicar o poder de polícia exercido pela autoridade tributária). Note-se: o cidadão não é obrigado a realizar nenhuma atividade perante o Fisco que não esteja expressamente prevista em ato normativo (que pode ser infralegal), muito menos quando exista ato infralegal editado pela autoridade tributária que expressamente aduz que ele está excluído de uma obrigação aos demais. Em similaridade à obrigação principal, seria um ato normativo isentando determinada situação ou pessoal da incidência normal da obrigação acessória.

8.2. Tendo em vista a falta de precisão do conceito de equiparada a pessoa jurídica a que se refere a IN RFB nº 1.183/2011 e a existência de disposição expressa desobrigando a SCP de se inscrever no então CGC (devendo-se entender que a desobrigação se estende ao CNPJ), o princípio da atuação contraditória da Administração Pública (*venire contra factum proprium*) prevalece e, assim, continua vigente o disposto no item 4 da IN SRF nº 179, de 1987. Desse modo, a SCP não necessita se inscrever no CNPJ.

8.3. Contudo, nada impede que a RFB determine que todas as SCP se inscrevam no CNPJ, seja pela competência para instituir obrigações acessórias (CTN e Lei nº 9.779/96), seja pela competência para instituir cadastro único de contribuintes (Lei nº 9.250/95). Para tanto, deve: (i) revogar o item 4 da IN SRF nº 179, de 1987; e/ou (ii) conceituar o termo “inclusive as equiparadas” constante do caput do art. 4º da IN RFB nº 1.183, de 2011, e/ou citar nominalmente todas as “equiparadas” sujeitas à inscrição no CNPJ. Assim procedendo, as SCP deverão se inscrever no CNPJ.

9. Por esse motivo, tal consulta quanto à não obrigatoriedade de inscrição no CNPJ só tem validade enquanto a RFB não altere a legislação a respeito do tema. Ao assim proceder,

a nova legislação será considerada como alteração de entendimento e, conforme art. 17 da IN RFB nº 1.396, de 2013, gerará a necessidade de inscrição da SCP no CNPJ, deixando de ter efeito vinculante a presente solução.

Conclusão

Diante do exposto, soluciona-se a consulta no sentido de que a SCP, na atual situação normativa, não necessita se inscrever no CNPJ. Contudo, caso a RFB revogue o item 4 da IN SRF nº 179, de 1987, e/ou conceitue o termo “inclusive as equiparadas” constante do caput do art. 4º da IN RFB nº 1.183, de 2011, e/ou cite nominalmente todas as “equiparadas” sujeitas à inscrição no CNPJ, por se tratar de alteração normativa posterior, a SCP, inclusive a que se refere a consulente, passa a obrigatoriamente ter de se inscrever no CNPJ.

À consideração superior.

Assinado Digitalmente

EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA

Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dinog

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado Digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Auditora-Fiscal da RFB -Coordenadora da Copen.

Ordem de Intimação

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

Assinado Digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação