



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 326 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF). OBRIGATORIEDADE.

Consequência da decisão proferida pelo STF no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (...), que declarou (...), e de esta entidade não se enquadrar entre as espécies desobrigadas à entrega da ECF, enumeradas no § 2º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, é a obrigatoriedade da apresentação de escrituração contábil fiscal.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional (CTN), arts. 113, § 2º, e 121, inciso II; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 16; Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, art. 28, parágrafo único; IN RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, art. 1º; art. 3º, IN RFB nº 1.595, de 1º de dezembro de 2015; art. 2º, inciso IV, IN RFB nº 1.599.

Relatório

A (...), apresenta Consulta na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pela qual busca saber se se aplica à entidade a obrigação de apresentar escrituração contábil fiscal (ECF), conforme art. 1º da IN RFB nº 1.422, de 2013.

2. Informa que possui a descrição de natureza jurídica de (...) e que as atividades que desenvolve são reguladas pela (...).

3. Citou o (...). Citou ainda decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), proferida na ação direta de inconstitucionalidade (...).

Fundamentos

4. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

5. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

7. Cumpre-se destacar que há consulta já respondida à própria consulente, no que tange a não obrigatoriedade de apresentação de DCTF, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, por intermédio da Solução de Consulta Cosit (...), publicada no DOU de 2 de dezembro de 2014, seção 1, página 10, cujo inteiro teor pode ser encontrado no seguinte link (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58809>). Destaca-se a fundamentação jurídica e a conclusão, em sua íntegra, em função da pertinência com o caso em exame, às quais seguem transcrita abaixo:

“ (...)

5. A obrigação de apresentar DCTF é obrigação tributária acessória, assim definida pelo § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN). O art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, diz 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”.

6. Para se afirmar que a (...) está sujeita ou não à entrega da DCTF, deve-se analisar não somente sua natureza jurídica, mas também a natureza das atividades que realiza, a fim de verificar se há ponto em comum com as demais pessoas jurídicas sujeitas à obrigação.

7. O Código Civil inclui as autarquias entre as pessoas jurídicas de direito público interno, ao lado da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios (art. 41, IV), por considerá-las como parte integrante da Administração Pública. O inciso I do art. 5º do

Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, diz que autarquia é “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”.

8. A doutrina pátria classifica as autarquias em seis tipos, segundo a atividade que desenvolvem. Celso Antonio Bandeira de Mello (Natureza e regime jurídico das autarquias. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, p. 226) define autarquia como sendo “pessoa jurídica de direito público de capacidade exclusivamente administrativa”. Maria Sylvania Zanella Di Pietro (Direito administrativo, 19 ed. São Paulo, Atlas, 2006, p. 421-426), afirma que “há certo consenso entre os autores ao apontarem as características das autarquias [...]”, referindo-se a criação por lei, personalidade jurídica pública, capacidade de auto-administração, especialização dos fins ou atividades, e **sujeição a controle ou tutela**. Segundo a autora,

Não é demais repetir que se deve evitar o termo autonomia, em relação às autarquias, porque estas não têm o poder de criar o próprio direito, mas apenas a capacidade de se auto-administrar a respeito das matérias específicas que lhes foram destinadas pela **pessoa pública política que lhes deu vida** [...]. **A especialização dos fins** ou atividades coloca a autarquia entre as formas de descentralização administrativa por serviços ou funcional, distinguindo-a da descentralização territorial; a autarquia desenvolve capacidade específica para a prestação de serviço determinado; o ente territorial dispõe de capacidade genérica para a prestação de serviços públicos variados. O reconhecimento da capacidade específica das autarquias deu origem ao **princípio da especialização**, que as impede de exercer atividades diversas daquelas para as quais foram instituídas. Finalmente, o **controle administrativo** ou **tutela** é indispensável para assegurar que a autarquia não se desvie de seus fins institucionais. (destaques no original)

9. É certo que a autarquia a que se referem o inciso IV do art. 41 do Código Civil e o Decreto-Lei nº 200, de 1967 – sobre a qual Di Pietro afirmou estar sujeita a “controle administrativo ou tutela da pessoa pública política que lhe deu vida”, e sobre a qual o Decreto-Lei nº 6.016, de 1943, dizia tratar-se de “serviço estatal descentralizado” – é a autarquia criada pela União, estado, Distrito Federal ou município; é a pessoa jurídica de direito público, integrante da administração pública indireta, que não se confunde com as autarquias especiais, criadas por lei no interesse de categorias profissionais, que não fazem parte da administração pública.

10. Na obra de Di Pietro, as autarquias especiais são classificadas como profissionais ou corporativas, criadas por lei com a finalidade de fiscalizar o exercício de profissões, como a OAB. Sob o critério que leva em conta a estrutura das autarquias subdivide-as em autarquias fundacionais e **autarquias corporativas**. Segundo a autora,

Essa classificação é baseada na distinção que se contém no novo Código Civil entre as duas modalidades de pessoas jurídicas privadas: **associação** e **sociedade**, de um lado, e **fundação** de outro (art. 44, I e III), que repete a mesma classificação contida no art. 16 do Código Civil de 1916.

Na pessoa jurídica de forma associativa, o elemento essencial é a existência de determinados **membros** que se associam para atingir a certos fins que a eles mesmos beneficiam; na fundação, o elemento essencial é o patrimônio destinado à realização de certos fins que ultrapassam o âmbito da própria entidade, indo beneficiar terceiros estranhos a ela.

Essa distinção tanto é aplicável às pessoas jurídicas privadas, como às pessoas jurídicas públicas (autarquias institucionais). **O Estado pode instituir pessoa jurídica constituída por**

sujeitos unidos (ainda que compulsoriamente) para a consecução de um fim de interesse público, mas que diz respeito aos próprios associados, como ocorre com a (...) e demais entidades corporativas; e pode constituir pessoa jurídica dotada de patrimônio vinculado a um fim que irá beneficiar pessoas indeterminadas, que não a integram como membros ou sócios, a exemplo do que ocorre com a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, o Hospital das Clínicas, as Universidades oficiais, todas elas constituídas por um patrimônio destinado a beneficiar terceiros; o elemento humano que as compõe, compreendendo dirigentes e servidores, é mero instrumento para a consecução de seus fins. (original sem o destaque deste parágrafo)

11. O (...) diz que a entidade é dotada de personalidade jurídica e realiza serviço público, mas não que sua natureza jurídica seja de direito público, tampouco que se trata de autarquia federal. Com efeito, a natureza jurídica de direito público é própria de entidade sujeita à tutela jurídica do Estado, por integrar a administração pública. O grau de autonomia e independência da (...) no desempenho de sua finalidade institucional é incompatível com as sujeições e entraves próprios da Administração Pública.

12. O STF declarou que a (...) é entidade (...), nos termos da decisão proferida nos autos da ação direta de inconstitucionalidade (...). E em virtude desse gênero próprio e particular, “não se sujeita aos ditames impostos à Administração Direta e Indireta”, pois não integra nenhuma delas. É um serviço público independente, “de categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro [...] e não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional, pois não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas”.

13. **Pode-se afirmar, então, com base na decisão do STF, que a (...) não é autarquia especial corporativa, pois suas finalidades extrapolam o interesse corporativo; não é autarquia federal de direito público, pois não integra a administração indireta nem se sujeita à tutela do Estado; e nem se enquadra em qualquer espécie de pessoa jurídica que o art. 2º da IN-RFB nº 1.110 enumera. Logo, não é possível afirmar, com base na legislação tributária, que a (...) está obrigada a apresentar DCTF. Nada impede, porém, que a lacuna venha a ser suprida caso sobrevenha nova alteração do art. 2º da IN-RFB nº 1.110, tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1996.**

14. Com base no exposto, conclui-se que a (...) é entidade (...) que não se enquadra entre as espécies enumeradas pelo art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 2010, não se sujeitando, atualmente, à obrigação de apresentar DCTF. (...)” (destaque não consta do original)

8. Note-se que a Solução de Consulta Cosit (...), tratou, à época, da não obrigatoriedade de apresentação de DCTF, pelo fato de considerar a consulente como entidade (...) que não se enquadra entre as espécies enumeradas pelo art. 2º, da então Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 2010.

9. Outrossim, posteriormente, a IN RFB nº 1.110, de 2010, foi revogada pela IN RFB nº 1.599, de 2015, a qual prevê, atualmente, a obrigatoriedade, em seu art. 2º, inciso IV, de apresentação de DCTF mensal pela (...).

10. A despeito disso, entende-se, que a fundamentação da Solução de Consulta Cosit (...), e principalmente seu subitem 13, bem como o que restou decidido pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) (...), também podem ser aqui colacionados, no sentido de acatar o entendimento de que a consulente não possui natureza jurídica de autarquia especial corporativa, nem tampouco de autarquia federal de direito público, integrante da Administração Indireta. A seguir, reproduz-se trechos da ementa relativa ao acórdão que julgou o pedido, objeto da Adin (...), pelo Supremo Tribunal Federal:

“ (...)

2. Não procede a alegação de que a (...) sujeita-se (SIC) aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta.

3. A (...) não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro.

4. A (...) não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como “autarquias especiais” para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas “agências”.

5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a (...) não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária.

(...)

7. A (...), cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de (...). A (...) não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional. (...) (destaques não constam do original)

11. Tal decisão vincula toda a Administração Pública federal, estadual e municipal, inclusive o Poder Judiciário nos termos do parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999 – Lei da ADI. Nesse sentido, cumpre à Receita Federal do Brasil dar efetividade à decisão em sede de controle concentrado de constitucionalidade reconhecendo que a consulente não se enquadra em nenhuma das hipóteses de não obrigatoriedade atualmente expressas no § 2º do art. 1º, da IN RFB nº 1.422, de 2013, e que, por conseguinte, ela se encontra sujeita à apresentação da escrituração contábil fiscal.

12. Releva destacar que o inciso IV, outrora incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 8 de dezembro de 2014, no § 2º, do art. 1º da IN RFB nº 1.422, de 2013, o qual desobrigava de apresentação de escrituração contábil fiscal pelas pessoas jurídicas imunes e isentas, sob certa condição nele expressa, permitiria, ao menos em tese, a não obrigatoriedade de apresentação da ECF pela consulente, não fosse o fato de que não mais se encontra em vigor.

13. Por ocasião da edição da Instrução Normativa RFB nº 1.595, de 2015, seu art. 3º procedeu à revogação do inciso IV do § 2º do art. 1º, da IN RFB nº 1.422, de 2013, acrescentado pela IN RFB nº 1.524, de 2014, o qual afastava, sob certa condição nele expressa, a obrigatoriedade de apresentação da escrituração contábil fiscal pela consulente, considerada como pessoa jurídica isenta do IRPJ, na forma do § 5º do art. 45 da Lei nº 8.906, de 1994. Com efeito, no momento, não há causa justificante exonerando da obrigatoriedade de a consulente apresentar a escrituração contábil fiscal, à vista da legislação em vigor.

Conclusão

14. À vista do exposto na fundamentação supra e, principalmente, no que restou consignado na Solução de Consulta Cosit (...) e no parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 1999, responde-se à consulente que está obrigada a apresentação de escrituração contábil fiscal.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE JOSE BRITO GUEDES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit

(assinado digitalmente)

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit/SRRF07 - Substituto

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)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral de Tributação