



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 102 - Cosit

Data 17 de agosto de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS –
RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - INCIDÊNCIA.

Os rendimentos obtidos pelas sociedades cooperativas em aplicações financeiras são tributáveis, pois não têm natureza de ato cooperativo.

SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS –
RESULTADO – IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO.

O resultado positivo advindo da prática de atos não cooperativos deve ser destinado integralmente ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, sendo vedada sua distribuição aos associados.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 16 de setembro de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 28, 79 e 87; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 12; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 1.094; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto Sobre a Renda – RIR/1999, art. 628.

(VINCULADADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 23 DE MAIO DE 2017.)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERATIVOS –
RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - INCIDÊNCIA.

Os rendimentos de aplicações financeiras realizadas pelas sociedades cooperativas não constituem atos cooperativos e estão sujeitos, portanto, ao pagamento da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 16 de setembro de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 79 e 87; Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

1977, art. 12; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto Sobre a Renda – RIR/1999, art. 628.

(VINCULADADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 23 DE MAIO DE 2017.)

Relatório

A Consulente, sociedade cooperativa de trabalhos médicos, formula consulta nos moldes da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos de aplicações financeiras sobre as sobras a distribuir aos cooperados.

2 Esclarece que as sobras acumuladas durante o ano, que serão distribuídas conforme for decidido em assembléia, permanecem aplicadas em instituições financeiras até o momento da distribuição.

3 Exemplifica: admitindo-se que tenha sido apurado resultados superavitários de R\$ 10.000,00 em cada mês do ano-calendário de 2015, e que esses resultados mensais estivessem aplicados e que rendessem R\$ 10.000,00 durante o ano. Teria no final do período um valor acumulado de R\$ 130.000,00, sendo R\$ 120.000,00 o valor nominal da aplicação e R\$ 10.000,00 de rendimentos. O valor acumulado será distribuído entre os cooperados.

4 Questiona, nos exatos termos:

a) Se é (ou não) exigível o IRPJ e a CSLL sobre os rendimentos de aplicações financeiras de saldos de sobras de atos cooperativos a serem distribuídos aos cooperados; e

b) No caso de ser afirmativa a resposta quanto ao item anterior (se incide IRPJ e CSLL), se a consulente está dispensada de promover a retenção do IRPF sobre os referidos rendimentos de aplicações financeiras, uma vez que haveria claramente um bis in idem.

Fundamentos

5. Preliminarmente, convém recordar que o objetivo das soluções de consulta sobre a interpretação da legislação, no âmbito da Receita Federal do Brasil, é esclarecer questões objetivas formuladas pelos consulentes acerca da interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária e aduaneira aplicáveis a fatos determinados de suas atividades.

6. Como, em sede de consultas, a Receita Federal do Brasil presume serem corretos os dados apresentados pelos consulentes, sem questionar sua exatidão, as soluções de consulta não

convalidam classificações fiscais, informações, interpretações, ações ou omissões aduzidas na consulta.

7. Além disso, as soluções de consulta só produzem efeitos em relação a situações que tenham sido adequadamente descritas nas consultas, sem omissão de detalhes que, ao individualizarem as referidas situações, as caracterizem como casos específicos e diferenciados dos casos gerais.

8. Sobre a questão trazida pela consulente, referente a incidência de IRPJ e de CSLL em rendimentos de Cooperativa de Trabalho Médico, anota-se que **Solução de Consulta Cosit nº 248, de 12 de setembro de 2014**, ao tratar de assunto correlato embasou sua conclusão com argumentos e fundamentos que são aplicáveis à consulta ora tratada, conforme trechos a seguir colacionados:

Fundamentos

(...)

18 *A Lei nº 5.764, de 1971, traz importantes definições no que concerne aos objetivos intrínsecos a toda sociedade cooperativa:*

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...) (grifou-se)

19 *O art. 4º acima transcrito traz a definição formal das sociedades cooperativas, estabelecendo como seu objetivo precípua a prestação de serviços aos associados. Conjugando-se essa disciplina com o disposto no art. 3º (antes mencionado), pode-se dizer que as cooperativas são constituídas para prestação de serviços a seus associados de modo a propiciar o exercício de uma atividade econômica, a qual restaria dificultada se intentada de forma individualizada, sem intervenção societária.*

20 *Visando ao alcance dos objetivos estatutários, a Lei nº 5.764, de 1971, prevê a possibilidade da prática de determinados atos, que são abordados nas passagens abaixo reproduzidas:*

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

(...)

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. [Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001](#)

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei. (grifou-se)

21 *Da análise sistemática desses dispositivos, extrai-se que são denominados atos cooperativos os atos praticados pelas sociedades cooperativas para consecução de seus objetivos sociais, sem finalidade lucrativa e de proveito comum, sempre que em um dos polos encontrem-se cooperados - ou outras cooperativas quando associadas. Atos não cooperativos, por sua vez, são aqueles que extrapolam essa delimitação conceitual, ou seja, são definidos de forma residual: todo ato praticado pela cooperativa, que não se enquadre na definição legal de ato cooperativo, é compreendido como ato não cooperativo.*

22 *Percebe-se também que a Lei nº 5.764, de 1971, a par dos atos cooperativos, admitiu ainda que essas sociedades desempenhassem outras operações (determinados atos não cooperativos), expressamente discriminadas (arts. 85, 86 e 88), sem que perdessem a condição de sociedades cooperativas. Contudo, estabeleceu o legislador que essas operações deveriam ser contabilizadas em separado, segregando-se os resultados obtidos com não associados, para fins inclusive (e especialmente) de incidência tributária. O Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, disciplinou sobre a segregação da escrituração contábil referente aos atos cooperativos e aos atos não cooperativos legalmente admitidos:*

(...)

Em face do dispositivo citado e de outros contidos nessa Lei específica, que passaremos a indicar entre parênteses, pode-se constatar que duas categorias de operações são admitidas como regulares no funcionamento da sociedade cooperativa.

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina atos cooperativos e define como:

(...)

A segunda categoria corresponde a alguns atos não-cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno

preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeitando-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos.

(...)

23 *A contabilização apartada dos resultados originados a partir dos atos cooperativos daqueles decorrentes dos atos não cooperativos deve ser evidenciada em demonstração específica a ser elaborada pelas sociedades cooperativas. O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio a Resolução CFC nº 920, de 2001, aprovou a NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas, que em seu item 10.8.4 disciplina essa questão:*

10.8.4.1 – A denominação da Demonstração do Resultado da NBC T 3.3 é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

24 *É na Demonstração de Sobras ou Perdas que a sociedade cooperativa irá efetuar a segregação contábil imposta pelo art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971. Os resultados apurados, considerados, de um lado, os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo e, de outro, as receitas, custos e despesas vinculados ao ato não cooperativo, recebem nomenclaturas e tratamento completamente distintos, haja vista representarem situações jurídicas que não se confundem.*

25 *Quanto à nomenclatura dos resultados, a Resolução CFC nº 1.013, de 2005, que aprovou a NBC T 10.8 – IT – 01 – Entidades Cooperativas, salienta que:*

(...)

2. As movimentações econômico-financeiras decorrentes das atividades econômicas desenvolvidas pelas entidades cooperativas, em observância a leis e regulamentações específicas, bem como ao Princípio da Competência, compõem, obrigatoriamente, a Demonstração de Sobras ou Perdas e devem ter o seguinte tratamento contábil:

a) aquelas decorrentes dos atos cooperativos, praticados na forma prevista no estatuto social, denominadas como receitas e despesas na NBC T 3.3 e legislação aplicável, inclusive a emitida por órgãos reguladores, são denominadas, respectivamente, como “ingressos” (receitas incorridas, recebidas ou não, por conta de associados) e “dispêndios” (despesas incorridas, pagas ou não, por conta de associados), e resultam em sobras ou perdas apuradas na Demonstração de Sobras ou Perdas; e

b) aquelas decorrentes dos atos não-cooperativos, praticados na forma disposta no estatuto social, denominam-se receitas, custos e despesas e devem ser registradas de forma segregada das decorrentes dos atos cooperativos, e resultam em lucros ou prejuízos apurados na Demonstração de Sobras ou Perdas.

(...)

26 *Constata-se que os resultados decorrentes das atividades relacionadas com ato cooperativo ocasionam sobras ou perdas no exercício. Já a apuração referente às atividades pertinentes ao ato não cooperativo resulta em lucro ou prejuízo. Ou seja, sobras nada mais são do que o excesso de ingressos frente aos dispêndios incorridos pela cooperativa no desempenho de seu objeto social, durante o exercício, sempre que decorrentes de atos em que se verifique o envolvimento dos associados. Lucros, por outro lado, são para a cooperativa exatamente aquilo que representam para as sociedades empresárias: o resultado da confrontação das receitas com os custos e despesas correspondentes, no desempenho de sua empresa, mediante a prática de atos que não tenham a participação dos associados...*

9. Analisando os dispositivos supramencionados, observa-se a diferenciação entre os atos cooperativos e os atos não cooperativos. No caso concreto em análise, que se refere a rendimentos de aplicações financeiras realizadas por cooperativa de trabalho, esses rendimentos financeiros não constituem atividade vinculada à finalidade básica dessa forma de cooperativa. Dessa forma, é forçoso reconhecer que os rendimentos de aplicações financeiras não configuram ato cooperativo. Nesse sentido encontramos a Súmula STJ nº 262, que conclui que “Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”.

10. Portanto, essas receitas financeiras obtidas pelas sociedades cooperativas em aplicações financeiras estão sujeitas tanto à incidência do IRPJ como à incidência da CSLL, pois não apresentam natureza de ato cooperativo.

11 Já sobre a dispensa da consulente em promover o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre os referidos rendimentos de aplicações financeiras, são trechos relevantes para o deslindem do presente feito da susodita Solução de Consulta os seguintes:

(...)

27 *A Lei nº 5.764, de 1971 confere disciplina específica a cada um desses resultados. Em relação ao resultado positivo advindo da prática de atos não cooperativos, o art. 87 determina que, após o pagamento do IRPJ e da CSLL, o lucro deve ser destinado integralmente ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, sendo vedada sua distribuição aos associados.*

28 *Quanto às sobras, o art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971, estabelece as seguintes destinações obrigatórias:*

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

(...)

29 *Das sobras apuradas no exercício, a cooperativa vê-se obrigada a destinar ao menos 10% (dez por cento) para o Fundo de Reserva e 5% (cinco por cento) para o fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. Além disso, é facultado à sociedade constituir outros fundos, nos termos definidos pela Assembleia Geral.*

30 *As sobras líquidas das destinações legais e estatutárias devem seguir a sorte preceituada pela Lei nº 5.764, de 2001, a qual determina seu retorno aos associados, proporcionalmente às operações por eles realizadas:*

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral; (grifou-se)

31 *O Código Civil, de 2002, prescreve destino similar para as sobras líquidas:*

Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:

(...)

VII - distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado; (grifou-se)

32 *A justificativa para previsão legal de retorno das sobras líquidas aos associados na equivalência dos negócios realizados por cada um deles com a cooperativa, encontra fundamento na própria natureza dessas sobras. As sobras originam-se a partir da dificuldade que a sociedade encontra em fixar com precisão as despesas administrativas para o desempenho de suas atividades. Por essa razão, durante o exercício é definido um preço estimado, que será objeto de ajuste por ocasião do levantamento do balanço. Existindo sobra, significa dizer que a cooperativa cobrou um valor dos associados, à título de despesas administrativas, superior àquele que seria necessário. Seria, portanto, o montante correspondente à diferença entre o que o associado pagou e o que deveria ter pago pelo serviço prestado a ele pela cooperativa. A situação inversa simboliza carência de antecipação de despesas administrativas, que acarreta perdas, as quais necessitam ser, da mesma forma, partilhadas pelos associados proporcionalmente à utilização dos serviços ofertados pela sociedade.*

33 *O rateio das sobras líquidas na proporção das operações realizadas pelos associados, entendido como o retorno do excesso de despesas antecipadas por cada um à sociedade, é suficiente para se compreender essa figura como uma complementação da remuneração do associado pela sua participação nos negócios da cooperativa. O rendimento auferido ao longo do exercício restou subestimado, tendo em vista o excedente de despesas cobradas no período. Caso as despesas tivessem sido calibradas com exatidão, o preço do serviço prestado pelo associado, pelo qual este é remunerado pela cooperativa (no caso de uma cooperativa de trabalho para prestação de serviço),*

seria superior, acarretando um rendimento a maior, no exato montante da sobra líquida distribuída.

34 Sendo assim, chega-se à conclusão de que as sobras possuem a mesma essência da remuneração que o associado recebe no decorrer do exercício por efeito dos serviços que presta a terceiros em nome da cooperativa. Denotam para o consulente (cooperado pessoa jurídica) receita bruta de prestação de serviço, cujos efeitos tributários são os mesmos já mencionados no item 6 desta Solução de Consulta.

35 É importante ressaltar que descabe qualquer tentativa de equiparação da distribuição das sobras líquidas com a distribuição de lucros. Conforme exposto, a cooperativa sujeita-se à lucro ou prejuízo naquelas operações com não associados, materializadas por intermédio da prática dos atos não cooperativos, cujo tratamento é normatizado pelo art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971.

36 No tocante aos atos cooperativos, impera a ausência de objetivo de lucro, mencionada no art. 3º da Lei nº 5.764, de 1971, que deve ser entendida não como a impossibilidade de se chegar a um resultado positivo ao término do exercício, mas sim como a vedação a que esse resultado seja distribuído em razão da participação dos associados no capital social da cooperativa. Como visto, é possível a existência de sobras, mas estas devem retornar aos associados, dado representarem rendimento destes, em virtude das operações realizadas na cooperativa, e não lucros da cooperativa passíveis de serem distribuídos.

37 A propósito, o art. 24, § 3º, da Lei nº 5.764, de 1971, traz impedimento expresso quanto à distribuição de benefício às cotas-parte do capital social da cooperativa, à exceção do pagamento de juros de até 12% sobre o capital integralizado:

Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

(...)

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada. (grifou-se)

12. Nessa seara, no caso trazido à baila, o rendimento obtido com a aplicação financeira, por ser ato não cooperativo, deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL e o resultado positivo porventura apurado deve ser destinado integralmente ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social após o pagamento do IRPJ e da CSLL, sendo vedada sua distribuição aos associados.

13 Sendo assim, não há que se falar em retenção do Imposto sobre a Renda sobre os referidos rendimentos de aplicações financeiras devido a impossibilidade de sua distribuição aos cooperados.

Conclusão

14 Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que:

14.1 Os rendimentos obtidos pelas sociedades cooperativas em aplicações financeiras estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, pois não têm natureza de ato cooperativo, não se aplicando o tratamento de não incidência do imposto sobre a renda a essas operações.

14.2 Não há que se falar em IRRF sobre os referidos rendimentos de aplicações financeiras devido a impossibilidade de sua distribuição aos cooperados, pois o resultado positivo advindo da prática de atos não cooperativos, após o pagamento do IRPJ e da CSLL, deve ser destinado integralmente ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, sendo vedada sua distribuição aos associados.

Assinado digitalmente

LUCIANO PERES MAZZOCHI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do

Brasil

Chefe da Dirpj

Assinado digitalmente

NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA

SILVA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do

Brasil

Chefe da Dirpf

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit