



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 248 - Cosit

Data 23 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SOBRAS LÍQUIDAS DISTRIBUÍDAS. ASSOCIADO PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. RETENÇÃO NA FONTE.

As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência do IRPJ. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar o pagamento, deve proceder à retenção do imposto mediante a aplicação do percentual de 1,5% (um e meio por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 79 e 87; Código Civil, de 2002, art. 1.094, VII. Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12. Decreto nº 3.000, de 1999, art. 647, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SOBRAS LÍQUIDAS DISTRIBUÍDAS. ASSOCIADO PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. RETENÇÃO NA FONTE.

As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência da CSLL. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar o pagamento, deve proceder à retenção da contribuição mediante a aplicação do percentual de 1% (um por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 79 e 87; Código Civil, de 2002, art. 1.094, VII. Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12. Lei nº 10.833, de 2003, art. 30. Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SOBRAS LÍQUIDAS DISTRIBUÍDAS. ASSOCIADO PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. RETENÇÃO NA FONTE.

As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar o pagamento, deve proceder à retenção da contribuição mediante a aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 79 e 87; Código Civil, de 2002, art. 1.094, VII. Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12. Lei nº 10.833, de 2003, art. 30. Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. SOBRAS LÍQUIDAS DISTRIBUÍDAS. ASSOCIADO PESSOA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. RETENÇÃO NA FONTE.

As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço, sujeitando-se, portanto, à incidência da Cofins. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar o pagamento, deve proceder à retenção da contribuição mediante a aplicação do percentual de 3% (três por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 3º, 4º, *caput* e inciso IV, 79 e 87; Código Civil, de 2002, art. 1.094, VII. Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12. Lei nº 10.833, de 2003, art. 30. Instrução Normativa SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, IV.

Relatório

Em processo protocolizado em 08/07/2015, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2 O consulente, sociedade de responsabilidade limitada cujo objeto social é a prestação de serviços médicos de anestesia, informa que, em decorrência da natureza de sua atividade, é associado a uma cooperativa de trabalho, constituída nos termos da Lei nº 5.764, de 1971, composta por médicos anestesistas, que tem por objeto, a prestação do mesmo tipo de serviço.

3 Prossegue, aduzindo que na condição de associado, assiste aos pacientes demandados preponderantemente por meio de contratos celebrados entre convênios médicos e

a cooperativa, e, por intermédio de seus sócios cotistas (do consulente), médicos anestesiastas, produz os serviços intermediados pela cooperativa.

4 Expõe sua compreensão, pela qual com base no art. 79 c/c art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971, e o art. 146 do RIR, de 1999, a cooperativa, “embora sem finalidade lucrativa, deve ter o mesmo tratamento tributário das pessoas jurídicas em geral, uma vez que suas receitas são advindas de negócios com terceiros (*in casu*, convênios médicos), estando, portanto, sujeitos à tributação nos mesmos moldes de uma sociedade normal (ressalvadas as normas tributárias específicas para as cooperativas)”. Relata que esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, manifestado nos RE’s 599.362/RJ e 598.085/RJ.

5 Nessa linha, entende que a cooperativa “deve apurar tanto a receita bruta (base de cálculo do PIS/Cofins), quanto o lucro real, presumido ou arbitrado (base de cálculo do IRPJ e CSLL), desde quando não goza de tratamento tributário diferenciado das demais PJ’s, conforme política tributária eleita pelo legislador pátrio”.

6 Aponta que a cooperativa sofre retenções efetuadas pelos convênios médicos (fonte pagadora) de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, devendo recolher todos os tributos incidentes sobre receita e resultado, tal qual as demais sociedades. Contudo, salienta, “a questão central da presente consulta se cinge à nova retenção na fonte (de todos os tributos federais), que é efetuada pela cooperativa, quando da distribuição de seus resultados ao consulente, tipificando *bis in idem*, desde quando já foram tributados normalmente como lucro na cooperativa.”

7 O consulente equipara a lucros o rendimento a ela repassado pela cooperativa em razão dos serviços que presta por intermédio de seus sócios, dando a esse montante a denominação de sobras líquidas. Evocando o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, alega que sobre esses valores não deve incidir IRPJ e CSLL. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o consulente defende igualmente a não incidência sob argumento de que ambos os tributos incidem sobre a receita auferida e não sobre a distribuição de resultado, como entende ser o caso.

8 Em vista do exposto, formula sua consulta nos termos abaixo:

1) Se a cooperativa deve distribuir as sobras (lucros) sem a retenção de quaisquer tributos federais, uma vez já oferecidos à tributação na apuração de seus resultados, tal como determina o art. 10 da Lei nº 9.249/95, e em consonância com os RE’s 599.362/RJ e 598.085/RJ, do STF, com repercussão geral.

2) Se a consulente deve considerar as sobras (lucros) recebidas pela cooperativa como resultado não tributável, tanto pelo IRPJ e CSLL, quanto pelo PIS/COFINS, sobre a receita bruta, em conformidade com o tratamento dispensado às pessoas jurídicas em geral, nos termos dos artigos 379, § 1º, 383, 388 e 389 do RIR/99, relativos ao IRPJ, e por absoluta falta de previsão legal para CSLL e PIS/COFINS.

Fundamentos

9 O consulente é associado à cooperativa, que tem “por objetivo a prestação de serviços médicos de anestesia (...) a serem executados por seus associados, coletiva ou individualmente”. Nos termos da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, cooperativas com essas características são classificadas como cooperativas de trabalho na modalidade de serviço, haja vista serem constituídas “por trabalhadores para exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum (...)” (art. 2º, *caput*), compostas “por sócios para a prestação de serviços especializados a terceiros (...)” (art. 4º, II).

10 A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe em seu art. 3º que:

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços **para o exercício de uma atividade econômica**, de proveito comum, sem objetivo de lucro. (grifou-se)*

11 Extrai-se do dispositivo acima transcrito que as pessoas constituem cooperativas com o objetivo de viabilizar o exercício de uma atividade econômica. Assim, pessoas que tenham por atividade econômica, como no presente caso, a prestação de determinados serviços podem, com o fito de viabilizar tal atividade, constituir uma cooperativa, a qual ofereça a terceiros os serviços a serem prestados por seus associados.

12 Em que pese serem os serviços ofertados pela cooperativa, já que é com esta que o tomador do serviço contrata, é fundamental discernir a razão que fundamenta o pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados a partir da receita por ela auferida com a prestação dos serviços.

13 Da receita obtida pela cooperativa, esta procede à retenção dos tributos devidos, e à dedução da taxa de administração, sendo que o restante é repassado ao cooperado responsável pelo serviço prestado. Nota-se que os cooperados são remunerados não pela participação que detêm no capital social da cooperativa, mas sim na exata razão do volume de serviços prestados por cada um. Essa constatação é suficiente para se definir a natureza jurídica dos valores com que, em decorrência do exercício daquilo que constitui o objeto da cooperativa, são remunerados os associados.

14 Não tendo tal remuneração qualquer relação com a quantidade de quotas-parte de que cada associado seja possuidor, claro está não se tratar de lucro distribuído, especialmente na modalidade de dividendos, que tem por fundamento a participação no capital social da entidade. Tampouco se vislumbra qualquer outra hipótese que legitime essa remuneração a título de lucro distribuído. Tendo em vista a relação direta entre a remuneração e o serviço prestado, fica evidente que essa é a natureza dos valores que a cooperativa repassa ao consulente: remuneração pela prestação de serviços.

15 Importa destacar que a própria legislação tributária confere esse tratamento à remuneração do associado decorrente da prestação do serviço que constitui o objeto da cooperativa. O Regulamento do Imposto de Renda, de 26 de março de 1999, ao tratar da incidência do imposto na fonte, conceitua como rendimento do trabalho não assalariado os valores pagos por cooperativa a associados pessoas físicas:

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do [art. 620](#), os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas. (grifou-se)

16 Em se tratando de associado pessoa jurídica, cujo objeto consista na prestação de serviço médico (exemplo do consultente), tem-se que a contraprestação pelo exercício dessa empresa não pode ser classificada de outra forma que não como sua receita bruta (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12). Partindo-se dessa premissa é que devem ser analisadas as consequências tributárias, cotejando-se essa realidade com a materialidade de cada tributo: haverá nascimento da obrigação tributária caso haja subsunção do fato à norma de incidência.

16.1 Portanto, no que tange ao IRPJ e à CSLL, o contribuinte deve oferecer à tributação a receita bruta auferida nos termos correspondentes à forma de apuração a que estiver sujeito. Caso apure esses tributos com base no lucro (resultado) real, deverá incluí-la na determinação do lucro bruto, conforme dispõe o art. 11, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Caso seja optante pela tributação com base no lucro (resultado) presumido, deverá, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicar sobre a receita bruta do período os percentuais de presunção a que se referem, respectivamente, os arts. 15, § 1º, III, e 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

16.2 Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, ambos são tributos que incidem sobre a receita auferida pela pessoa jurídica, com a particularidade de que em regime cumulativo a base de cálculo restringe-se apenas à receita bruta (Lei nº 9.718, de 1998, art. 1º, § 1º), ao passo que em incidência não cumulativa as contribuições alcançam a totalidade das receitas auferidas no período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º). Conforme se verifica, tanto num quanto noutro regime a receita bruta é base de incidência de ambas as contribuições.

17 Essa conclusão acerca da natureza de rendimento pela prestação de serviço, que é inerente à atividade operacional do associado pessoa jurídica, com a consequência tributária que se sucede, aplica-se igualmente às chamadas sobras líquidas atribuídas aos associados após o término do exercício, conforme se demonstrará a seguir. Para tanto, é necessário, antes de mais nada, identificar o que são essas sobras, como se originam e, finalmente, a quem efetivamente pertencem, ou seja, como deve-se dar sua distribuição.

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.

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)

38 No que diz respeito à retenção dos tributos na fonte sobre as sobras líquidas distribuídas pela cooperativa ao consulente, é necessário atentar-se para o disposto no art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), bem como no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003:

Decreto nº 3.000, de 1999:

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional ([Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º](#), [Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III](#), [Lei nº 7.450, de 1985, art. 52](#), e [Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º](#)).

§ 1º *Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:*

(...)

24. ***medicina*** *(exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);*

(...)

Art. 650. *O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela beneficiária ([Decreto-Lei nº 2.030, de 1983, art. 2º, § 1º](#)).*

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 30. *Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

(...)

Art. 31. *O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.*

(...)

Art. 36. *Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.*

39 A Instrução Normativa (IN) SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, ao regulamentar o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, disciplinou da seguinte forma:

“Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.” (grifou-se)

40 A IN SRF nº 459, de 2004, estende à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins e à CSLL o conceito de “serviços profissionais”, utilizado pelo art. 647, § 1º, do RIR/1999, para fins de incidência do imposto na fonte. Desta forma, estão sujeitos à retenção de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na fonte os pagamentos efetuados por pessoa jurídica de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de medicina.

41 O Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, o qual versou sobre o art. 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 23, de 21 de janeiro de 1986, consolidados no art. 647 do RIR/1999, veio trazer esclarecimentos acerca dos serviços de medicina sujeitos à retenção:

(...)

24. De notar que as exceções postas em evidência trazem de forma implícita o objetivo da lei e conduzem às mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste Parecer Normativo, ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que, normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a interveniência de sociedades civis ou mercantis.(grifou-se)

42 Infere-se que se submetem à retenção, os rendimentos resultantes de trabalhos da profissão de medicina que poderiam ser executados de forma pessoal, mas que por razões empresariais são prestados via pessoa jurídica. No caso presente, o consulente é associado à cooperativa de trabalho médico, a qual congrega essencialmente médicos que prestam serviços de anestesiologia a pessoas jurídicas contratantes com a cooperativa. No entanto, o consulente trata-se de pessoa jurídica (típica sociedade simples) cujos rendimentos advém da prestação desse tipo de serviço. Diante disso, os pagamentos feitos pela cooperativa subsumem-se à hipótese de retenção de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, nos termos do art. 647, § 1º, do RIR/1999 e do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão

43 Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se à consulente que as sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço profissional, sujeitando-se, portanto, à incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. A

cooperativa, ao efetuar os pagamentos, deve proceder à retenção desses tributos mediante a aplicação dos percentuais de 1,5% (um e meio por cento), 1% (um por cento), 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotex.

(assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA COMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir
(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

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
Coordenador-Geral da Cosit