



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 3ª RF

SRRF03/Disit

Fls. 25

Solução de Consulta nº 3.013 - SRRF03/Disit

Data 24 de abril de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RATEIO DE PERDAS ENTRE OS COOPERADOS. LIVRO CAIXA. DEDUTIBILIDADE.

O valor correspondente ao rateio de perdas líquidas da cooperativa poderá ser deduzido, a título de despesa de custeio necessária à percepção do respectivo rendimento bruto, no livro caixa do cooperado, profissional autônomo, respeitadas as condições e limitações legais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 518 - COSIT, DE 01 DE NOVEMBRO DE 2017 (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO - DOU DE 16 DE NOVEMBRO DE 2017, SEÇÃO 1, PÁGINA 69).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 16 dezembro de 1971, arts. 3º, 79, 85, 86, 87 e 89; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 68 e 69; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 8º e Solução de Consulta Cosit nº 518, de 01 de novembro de 2017.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa física acima identificada formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira, abordando, em síntese, os seguintes aspectos:

a) a consulente é médica cooperada e recebe remuneração pela Cooperativa em razão da sua produção, pelo atendimento a seus pacientes, notadamente consultas e serviços médicos em geral prestados para os clientes adquirentes dos Planos de Assistência à Saúde operado pela Cooperativa;

b) em 2017 a Cooperativa médica apurou déficit (prejuízo) em suas operações, sendo deliberado em Assembléia Geral o rateio proporcional, em 36(trinta e seis) meses, entre todos os médicos cooperados do montante do déficit, onde cada cooperado sofrerá retenção compulsória sobre os rendimentos relativos às suas respectivas produções;

c) indaga se os valores retidos dos seus rendimentos ou pagos via boleto se enquadram no conceito de “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora”, ensejando, portanto, a respectiva dedução na apuração do livro caixa, nos termos do inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134/90;

d) entende que preenche os requisitos para se enquadrar no normativo, haja vista que não guarda relação empregatícia com a Cooperativa médica, mas sim de cooperado, e sua remuneração – totalmente variável – decorre estritamente do seu trabalho. E mais, que as despesas de rateio de perdas e prejuízos da Cooperativa se enquadram no conceito de despesas de custeio pagas;

e) ao final, questiona:

1. As despesas diretamente retidas na fonte pela Cooperativa sobre os rendimentos brutos da Consulente decorrentes de sua produção como médica podem ser deduzidas da apuração do imposto de renda na sistemática do livro-caixa, a título de despesas de custeio, nos termos do art. 6º, II da Lei nº 8.134/90, no momento da elaboração e apresentação da declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF)?

2. O mesmo tratamento se aplica aos valores pagos pela Consulente mediante emissão de boleto para cobrança complementar em caso de produção insuficiente no mês, desde que, nos termos do art. 6º, §3º da Lei nº 8.134/90, o montante total de despesas desta natureza no ano não ultrapasse o montante recebido a título de rendimento de trabalho não assalariado pago pela Cooperativa?

Fundamentos

2. A presente consulta atende os pressupostos de eficácia previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, pelo que deve ser apreciada e respondida, com os efeitos que lhes são próprios.

3. Antes de adentrar à análise do questionamento, importa observar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados 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 os fatos narrados e a realidade factual.

4. Portanto, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da Consultante, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

5. Na presente consulta, a interessada questiona se os valores retidos pela Cooperativa de seus rendimentos, recebidos como médica cooperada, ou ainda, se os valores pagos diretamente, via boleto, para cobertura de prejuízo apurado pela entidade, podem ser classificados como despesas de custeio, nos termos do art. 6º, II, da Lei nº 8.134/90, podendo, desta forma, serem deduzidos do livro caixa.

6. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Coordenação Geral de Tributação, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

7. Quanto ao objeto da presente consulta, a Coordenação Geral de Tributação por meio da Solução de Consulta nº 518, de 01 de novembro de 2017, já abordou o tema quando tratou, em caso semelhante, da mesma situação fática. Desta forma, tem-se que os fundamentos da referida solução adequam-se, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, às mesmas atividades desenvolvidas pela consultante.

8. Neste sentido, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta nº 518 - Cosit, de 2017, publicada na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil - Sistema Normas, in verbis:

Fundamentos

9. [...]

12. Buscando solucionar a questão levantada pelo interessado, acerca da possibilidade de deduzir, em seu livro caixa, mediante enquadramento como despesas de custeio, os valores correspondentes aos descontos que sofreu a título de compensação de prejuízos apurados pela cooperativa, faz-se necessário identificar como se originam estes prejuízos e sua natureza.

13. O regime jurídico das sociedades cooperativas foi instituído por meio da Lei nº 5.764, de 1971, que, em seu art. 3º, dispõe:

*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)

14. Assim, as cooperativas são sociedades de pessoas, de natureza civil, com forma jurídica própria, constituídas para viabilizar a atividade econômica de seus associados como, por exemplo, as cooperativas concebidas por sócios para a prestação de determinados serviços a terceiros. No caso presente, o consultante informa ser médico cooperado de determinada Cooperativa de Trabalho.

15. A Lei nº 5.764, de 1971, traz, em seu art. 79, a definição de atos cooperativos:

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.

(...)

(grifou-se)

16. Por sua vez, os atos não cooperativos são aqueles que importem em operação com terceiros não associados e estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971:

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. 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)

17. Desta forma, duas categorias de operações são admitidas como regulares no funcionamento da sociedade cooperativa, os atos cooperativos e os atos não cooperativos. Entretanto, o art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, determina que os resultados originados a partir dos atos cooperativos deverão ser contabilizados em separado dos resultados originados das operações com não associados (atos não cooperativos).

18. 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, a Demonstração de Sobras ou Perdas, conforme estabelecido no item 10.8.4 da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas, aprovada pela Resolução CFC nº 920, de 19 de dezembro de 2001.

19. No final do exercício, a Demonstração de Sobras ou Perdas resultará em sobras líquidas no caso de resultado positivo, sendo que, conforme determinação contida no inciso VII do art. 4º da Lei nº 5.764, de 1971, estas sobras líquidas retornarão ao cooperado na proporção das operações por ele realizadas, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral. De outro lado, se a Demonstração de Sobras ou Perdas resultar em perdas líquidas, tais perdas serão rateadas, entre os cooperados, na razão direta dos serviços usufruídos, se os recursos provenientes do Fundo de Reserva da Cooperativa se mostrarem insuficientes, conforme previsão contida no art. 89 da Lei nº 5.764, de 1971.

20. Com relação à dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa, devem ser observadas as seguintes disposições normativas:

Decreto nº 3.000, de 1999

(...)

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

(...)

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990:

(...)

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

*II - das deduções relativas:**(...)*

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

(...)

21. As receitas e despesas escrituradas no livro caixa devem manter correlação com a atividade, conforme se pode extrair da resposta à questão de nº 404, constante da publicação Imposto sobre a Renda - Pessoa Física - Perguntas e Respostas (Exercício de 2017), disponível no sítio da Receita Federal do Brasil na internet, a seguir transcrita:

404 — As despesas de custeio escrituradas no livro-caixa podem ser deduzidas independentemente de as receitas serem oriundas de serviços prestados como autônomo a pessoa física ou jurídica?

O profissional autônomo pode escriturar o livro-caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa devem manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro.

O excedente de que trata o parágrafo anterior, porventura existente no final do ano-calendário, não pode ser transposto para o ano seguinte.

(Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, arts. 75 e 76; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 104, § 3º)

(grifou-se)

22. Importante observar, também, que a dedução destes valores deve atender as limitações impostas pela legislação de regência, das quais podem-se destacar:

a) não pode exceder à receita mensal da respectiva atividade, exercida na condição de autônomo, ou seja, sem vínculo empregatício (art. 76, caput, do RIR/1999);

b) o excesso de um mês pode ser utilizado nos meses seguintes até o término do ano-calendário em dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte (art. 76, caput e § 1º, RIR/1999);

c) as despesas devem ser comprovadas mediante documentação idônea, mantida em poder do contribuinte (art. 76, § 2º, RIR/1999);

d) as despesas podem ser utilizadas para dedução na declaração de ajuste anual, em relação às receitas a que se refiram (art. 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995);

e) as despesas não podem ser utilizadas, caso o contribuinte opte pelo desconto simplificado, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, na forma do art. 10 da Lei nº

9.250, de 1995, pois referido desconto substitui todas as deduções admitidas na legislação.

23. Além disso, cabe frisar que os rendimentos oriundos da prestação do serviço de autônomo devem ser declarados pelo valor bruto, na forma do art. 3º, caput, da Lei nº 7.713, de 22 dezembro de 1988, e dos arts. 37 e 38 do RIR/1999.

24. Considerando que as sobras líquidas distribuídas aos cooperados em função do resultado positivo da Demonstração de Sobras ou Perdas 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 e que, portanto, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda; considerando que os “prejuízos” mencionados pelo consulente correspondam ao resultado inverso das sobras líquidas, ou seja, às perdas líquidas originadas a partir dos atos cooperativos, conforme descrito no item 18, acima; considerando que o consulente informa que já houve incidência de imposto de renda na fonte sobre o sobre o total dos rendimentos que lhe foram pagos, inclusive sobre a parcela referente ao rateio das perdas; considerando, por fim, que o consulente é profissional autônomo e o rateio das perdas entre os cooperados, na razão direta dos serviços usufruídos, é necessário à manutenção da fonte produtora; entende-se ser coerente a dedução, em seu livro caixa, a título de despesa de custeio, dos valores correspondentes aos descontos sofridos a título de rateio das mencionadas perdas, respeitadas as condições e limitações acima citadas.

Conclusão

25. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta, declarando-se ao consulente que o valor correspondente ao rateio de perdas líquidas da cooperativa poderá ser deduzido, a título de despesa de custeio, no livro caixa do cooperado, profissional autônomo, respeitadas as condições e limitações legais, conforme detalhado na fundamentação da presente solução de consulta.

9. Por oportuno, esclareça-se que, com a atualização do Regulamento do Imposto de Renda, através do Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), os arts. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), referenciados na Solução de Consulta acima transcrita, foram reeditados com o mesmo conteúdo nos arts. 68 e 69 do novel Regulamento, que passam a compor os fundamentos da presente Solução de Consulta.

10. Por fim, convém registrar que, de acordo com o art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, as Soluções de Consulta Cosit têm efeito vinculante, não só no âmbito interno da RFB, mas também respalda externamente o sujeito passivo que a aplicar. Deste modo, no presente caso, o consulente está amparado pelo entendimento firmado na SC nº 518, de 2017, desde a data de sua publicação (16/11/2017), independentemente da presente Solução de Consulta.

Conclusão

11. Diante do exposto, com fundamento na Solução de Consulta Cosit nº 518, de 2017, conclui-se que o valor correspondente ao rateio de perdas líquidas da cooperativa poderá ser deduzido, a título de despesa de custeio, no livro caixa do cooperado, profissional autônomo, respeitadas as condições e limitações legais.

12. À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF03

(assinado digitalmente)
FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

13. Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta n.º 518 Cosit, de 01 de novembro de 2017 (DOU de 16 de novembro de 2017, seção 1, página 69), com base na competência estabelecida pelos artigos 9º, 22 e 24, inciso IV, da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

14. Publique-se nos termos do artigo 27, inciso I e parágrafo 2º da referida Instrução Normativa e dê-se ciência à consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Vinculada, nos termos do artigo 23, inciso V da mesma Norma

(Assinado digitalmente)
ANTÔNIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03