



Solução de Consulta nº 55 - Cosit

Data 12 de maio de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

COOPERATIVAS. RECURSOS TRANSFERIDOS POR AUTARQUIAS POR MEIO DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. APLICAÇÃO FINANCEIRA. TRIBUTAÇÃO.

Não há que se falar em transferências de recursos por meio de convênios e repasses quando se tratar de beneficiário final sociedade cooperativa. Por conseguinte, não se aplicam a tais transações as regras estabelecidas no Decreto nº 6.170, de 2007.

As transferências de recursos realizadas por órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União a cooperativas configuram contrapartida à contratação de fornecimento de bens e serviços, cabendo assim a retenção do imposto de renda e das contribuições sobre os pagamentos a elas efetuados pelos órgãos da Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações, bem como pelas empresas públicas, sociedades de economia mista e pelas demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, observando-se o disposto nos arts. 24 a 29 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012.

À instituição ou agente financeiro público federal, que atue como mandatário da União, aplica-se a obrigatoriedade de retenção na fonte, à conta de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União, do imposto de renda e das contribuições de que trata a IN RFB nº 1.234, de 2012, sempre que deles receber recursos, mediante contrato de repasse, e efetuar os pagamentos, diretamente aos fornecedores dos bens e serviços, à conta e ordem do órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento.

As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não cooperativos, estando estes últimos sujeitos ao Imposto de Renda. Os atos cooperativos estão conceituados na Lei nº 5.764, de 1971, art. 79. As aplicações financeiras praticadas pelas sociedades cooperativas, já que efetivadas com

terceiros não associados, devem se subsumir à incidência do Imposto de Renda.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.764, de 1971; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 64 e 65; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 34; Decreto n.º 6.170, de 2007, art. 1.º; Decreto n.º 3000, de 1999, arts 182 e 729; IN RFB n.º 1.234, de 2012, arts 24 a 29; e Parecer Normativo CST N.º 04, de 1986.

Relatório

Trata-se de consulta formulada por Órgão da administração pública, que tem por objeto esclarecer se há ou não a incidência de imposto de renda sobre rendimentos de aplicações em caderneta de poupança de recursos repassados pela União por meio de contrato de repasses com cooperativas.

2. Esclarece o consulente existirem dois posicionamentos divergentes: o primeiro, no sentido de que tal recolhimento é indevido, visto que os recursos desses contratos de repasse, inclusive os rendimentos de aplicação, estariam abarcados pela isenção tributária do art. 182 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto n.º 3.000/1999); o segundo, advogado pela própria instituição financeira, de que há a incidência do imposto de renda sobre as aplicações financeiras, uma vez que estas não se enquadram no conceito de "atividades cooperativas" e, por essa razão, estão desamparadas da isenção tributária do art. 182 do RIR.

3. Relata que a matéria já foi submetida à RFB, que, em caráter excepcional emitiu posicionamento através de Ofício, no qual foi alertada que a mesma não se revestia dos atributos e efeitos típicos do processo administrativo de consulta, razão pela qual foi formalizado o presente processo.

4. Ao final, questiona:

a) Independentemente do juízo que a RFB faz em relação à possibilidade de celebração de convênios/contratos de repasse com entidades cooperativas, é possível atribuir aos rendimentos de aplicação financeira o mesmo tratamento tributário atribuído aos recursos repassados pela União a uma cooperativa por aqueles instrumentos?

b) Os recursos e os rendimentos respectivos provenientes de contrato de repasse com cooperativas figuram ato não cooperativo? Tais verbas configuram o "resultado positivo" a que alude o art. 183 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto n.º 3.000/1999)?

c) Há de fato algum normativo tributário específico para a Caixa Econômica Federal - CEF que a diferencie dos demais bancos e/ou empresas públicas? A CEF poderia ser enquadrada na exceção de que “não cabe retenção de imposto de renda e das contribuições quando a empresa pública ou sociedade de economia, exceto o Banco do Brasil, recebe a transferência de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União e repassa os recursos diretamente ao órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento, o qual se encarregará de efetuar os pagamentos pela aquisição de bens e serviços“,

constante em manifestação anterior desta Secretaria, inclusive quando o contrato de repasse se der com cooperativas?

Fundamentos

5. Preliminarmente, para melhor entendimento das questões suscitadas necessário se faz buscar os conceitos dos instrumentos contratuais citados, a exemplo dos convênios e contratos de repasses, instrumentos estes utilizados pela Administração Pública em geral para a transferência de recursos públicos.

6. Segundo o art. 1º, § 1º, incisos I e II, do Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, alterado pelo Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013, considera-se:

"I - convênio - acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros de dotações consignadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União e tenha como partícipe, de um lado, órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, e, de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação;

II - contrato de repasse - instrumento administrativo, de interesse recíproco, por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público federal, que atua como mandatário da União;

III - (...);

IV- concedente - órgão da administração pública federal direta ou indireta, responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do objeto do convênio; concedente

V - contratante - órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União que pactua a execução de programa, projeto, atividade ou evento, por intermédio de instituição financeira federal (mandatária) mediante a celebração de contrato de repasse;

VI - conveniente - órgão ou entidade da administração pública direta e indireta, de qualquer esfera de governo, bem como entidade privada sem fins lucrativos, com o qual a administração federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento mediante a celebração de convênio; e

VII - contratado - órgão ou entidade da administração pública direta e indireta, de esfera de governo, bem como entidade privada sem fins lucrativos, com a qual a administração federal pactua a execução de contrato de repasse"

7. Dessa forma, tem-se, no caso dos convênios, de um lado como concedente - órgão da administração pública federal direta ou indireta, e, de outro, como conveniente - órgão ou entidade da administração pública direta e indireta, de qualquer esfera de governo, bem

como entidade privada sem fins lucrativos, com o qual a administração federal pactua a execução de programa, projeto/atividade ou evento mediante a celebração de convênio.

8. Por outro lado, no contrato de repasse, tem-se como contratante - órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União, que pactua a execução de programa, projeto/ atividade ou evento, com instituição financeira federal por intermédio de contrato de repasse, e de outro lado como contratado, órgão ou entidade da administração pública direta e indireta, de qualquer esfera de governo, bem como entidade privada sem fins lucrativos, com a qual a administração federal pactua a execução de contrato de repasse.

9. Assim, pode-se inferir que no convênio a transferência de recursos se processa diretamente entre a administração pública direta e indireta da União e o órgão ou entidade da administração pública direta e indireta, de qualquer esfera de governo, bem como entre a entidade privada sem fins lucrativos, ao passo que no contrato de repasse a transferência se processa por meio de instituição financeira federal, que atua como mandatária da União, a qual se encarrega de efetuar a transferência ao órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento.

10. Primeiramente, cabe registrar que a análise das questões levantadas ficará circunscrita a incidência ou não, na fonte, de imposto de renda e das contribuições nas transferências de recursos orçamentários dos órgão da administração pública federal direta ou indireta mediante convênios ou contratos de repasse.

10.1. As retenções de imposto de renda e das contribuições federais no âmbito da Administração Federal Direta e Indireta e dos Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações estão disciplinadas nos seguintes dispositivos:

10.1.1. No âmbito da Administração Pública Federal Direta e Indireta está prevista no art. 64 da Lei n.º 9.430, de 1996, que assim estabelece:

“Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do órgão ou entidade que efetuar o pagamento.

§ 2º O valor retido, correspondente a cada tributo ou contribuição, será levado a crédito da respectiva conta de receita da União.

3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições.

§ 4º O valor retido correspondente ao imposto de renda e a cada contribuição social somente poderá ser compensado com o que for devido em relação à mesma espécie de imposto ou contribuição.

§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

§ 6º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota de um por cento, sobre o montante a ser pago.

§ 7º O valor da contribuição para a seguridade social - COFINS, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

§ 8º O valor da contribuição para o PIS/PASEP, a ser retido, será determinado mediante a aplicação da alíquota respectiva sobre o montante a ser pago.

Art. 65. O Banco do Brasil S.A. deverá reter, no ato do pagamento ou crédito, a contribuição para o PIS/PASEP incidente nas transferências voluntárias da União para suas autarquias e fundações e para os Estados, Distrito Federal e Municípios suas autarquias e fundações."

10.1.2. Posteriormente, por meio do art. 34 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foi estendida a retenção de que trata o art. 64 da Lei n.º 9430, de 1996, às empresas públicas, às sociedades de economia e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

10.1.3. As retenções previstas no art. 64 da Lei n.º 9.430, de 1996, e no art. 34 da Lei n.º 10.833, de 2003, estão regulamentadas na Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

10.1.4. Além disso, o art. 65 da Lei n.º 9.430, de 1996, acima transcrito, obriga o Banco do Brasil a efetuar a retenção do PIS/Pasep no ato do pagamento ou crédito sobre as transferências voluntárias da União para suas autarquias e fundações e para os Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações.

10.2. Por sua vez, no âmbito da Administração pública estadual, municipal e do Distrito Federal, a retenção das contribuições sociais está prevista no art. 33 da mesma Lei n.º 10.833, de 2003, regulamentada pela Instrução Normativa SRF n.º 475, de 6 de dezembro de 2004.

10.3. Com relação ao imposto de renda, tem-se ainda os arts. 647, 649, 651 e 652 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR de 1999, que alcançam todas as pessoas jurídicas quer de direito privado, quer de direito público, exceto as de que trata o art. 64 da Lei n.º 9.430, de 1996, nos pagamentos ou créditos que efetuar a outras pessoas jurídicas pela prestação dos serviços mencionados nos referidos artigos.

11. Diante dos dispositivos supracitados, passa-se agora a análise da natureza jurídica dos partícipes dos instrumentos de transferências de recursos, quais sejam: convênios e contratos de repasses versus a subsunção dos diversos entes envolvidos à legislação tributária federal, que cuida da retenção de imposto de renda e das contribuições.

12. Aos órgãos da administração pública federal, direta, suas autarquias e fundações, bem como aos órgãos da administração pública estadual, distrital ou municipal, suas autarquias e fundações, aplica-se os seguintes dispositivos:

Lei Federal n.º 5.172, de 25 outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

"Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV- cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; "

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."[grifos nossos]

13. Por outro lado, no que se refere às entidades privadas sem fins lucrativos, os critérios para os fins da imunidade ou da isenção tributária federal, estão previstos nos art. 12 e 15 da Lei n.º 9.532, de 10 dezembro de 1997, a saber:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter; escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

(...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.) "[grifos nossos]"

14. Ressalte-se, com relação às retenções do imposto de renda e das contribuições das entidades imunes e isentas, que o art. 4º, incisos III e IV da IN RFB nº 1.234, de 2012, e os

incisos III e IV da IN SRF n.º 475, de 2004, dispõem que nos pagamentos a instituições de educação e de assistência social, bem como a instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e associações de que tratam, respectivamente, os arts. 12 e 15 da Lei n.º 9.532, de 1997, estão dispensados da retenção de imposto de renda e das contribuições, devendo, entretanto, tais entidades apresentar à unidade pagadora declaração na forma dos anexos II e III das referidas Instruções Normativas.

15. Note-se, entretanto, que a dispensa prevista nos incisos III e IV da IN RFB n.º 1.234, de 2012, e incisos II e III da IN SRF n.º 475, de 2004, é restrita às operações relacionadas com as finalidades essenciais das referidas entidades, não se aplicando ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

16. Ademais, as entidades beneficentes de assistência social prevista nos incisos III e IV da IN RFB n.º 1.234, de 2012, e incisos II e III da IN SRF n.º 475, de 2004, que atuam nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, deverão atender aos requisitos previstos no Decreto n.º 8.242, de 23 de maio de 2014, para a Certificação de Entidade Beneficentes de Assistência Social, devendo comprovar, por ocasião do convênio, acordo ou instrumento similar, a devida certificação ou renovação no Ministério competente.

17. Por consequência, as cooperativas não se incluem entre as entidades privadas sem fins lucrativos, visto que tem sua disciplina legal na Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que "define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências".

18. Os arts. 3.º e 4.º desta Lei caracterizam a sociedade cooperativa e estabelecem os requisitos para sua constituição com a seguinte redação:

"Art. 3.º 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.

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

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

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

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços”.

19. A cooperativa, embora não tenha objetivo de lucro é uma sociedade de pessoas, e não de capital. O caráter voluntário da adesão dos cooperados, sem restrição de número, a limitação do número de quotas parte para cada associado e a indisponibilidade das mesmas para terceiros, bem como a singularidade do voto, constituem fatores essenciais à despersonalização da cooperativa, cujo caráter seria desfigurado se um ou poucos indivíduos detivessem seu controle de fato.

20. Logo, para a prestação de serviços ao poder público as cooperativas se obrigam a concorrer mediante licitação, descaracterizando o que a própria Lei n.º 5.764, de 1971, classificou como ato cooperativo, ao dispor no seu art. 79, nos seguintes termos.

"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."

21. Nada obstante, a mesma lei prevê no art. 86 a prestação de serviços a terceiros, desde que pertinentes aos objetivos sociais da cooperativa. Neste caso a prestação de tais serviços embora não seja caracterizada como ato cooperativo, não é ilegal, uma vez que a própria lei tratou de admitir também a prática de atos não cooperativos, distinguindo-os, todavia, para fins de tributação, conforme disposto no seu art. 111, a seguir transcrito:

"Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pela cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei. "

22. A disciplina legal sobre as licitações e contratos na administração pública está disposta na Lei n.º 8.666, de 1993, e nas leis que posteriormente a alteraram. A norma geral nela expressa aplicam-se aos órgãos da administração pública direta e às entidades da administração indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme dispõe o art. 2º:

"Art. 2º As obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas

com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.

Parágrafo único. Para os fins desta Lei, considera-se contrato todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada. "

23. Vê-se, pelo disposto no parágrafo único que o legislador vedou qualquer eventual alegação de desnecessidade de licitar mediante o subterfúgio de dar outra denominação ao contrato. Dessa forma, está a administração pública, por conseguinte, sujeita à obrigação de licitar, como condição prévia à celebração de contratos para prestação de serviços, salvo nas exceções expressamente previstas em lei.

24. Portanto, parece que não há que se falar em repasses de recursos efetuados às cooperativas, nos moldes do Decreto n.º 6.170, de 25 de julho de 2007, haja vista que elas prestam serviços aos seus cooperados; não preenchem os requisitos do art. 15 da Lei n.º 9.532, de 1977, e os serviços por elas prestados não podem ser objeto de convênios ou outro instrumento similar, devendo, quando for o caso, serem contratadas mediante processo licitatório regular, seguido de contratos e não de convênios.

25. Ademais o pagamento efetuado às cooperativas pela aquisição de bens ou fornecimento de serviços no âmbito da Administração Pública Federal está regulamentado na Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 2012, nos seus arts. 24 a 29, e, no âmbito da administração estadual, municipal e do Distrito Federal, nos arts. 24 a 26 da Instrução Normativa n.º 475, de 6 de dezembro de 2004.

26. Passa-se a seguir a análise do contrato de repasse que, conforme vimos no início desta Solução de Consulta, é o instrumento pelo qual a transferência de recursos se processa por meio de instituição financeira federal, que atua como mandatária da União, a qual se encarrega de efetuar o repasse dos recursos ao órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento, podendo o repasse ocorrer de 2 (duas) formas:

1^a) a instituição financeira, que pode ser uma empresa pública federal ou uma sociedade de economia mista, recebe a transferência de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União e repassa os recursos diretamente ao órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento, o qual se encarregará de efetuar os pagamentos pela aquisição de bens e serviços; e

2^a) a instituição financeira que recebeu, mediante contrato de repasse, a transferência de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União, efetua os pagamentos, diretamente aos fornecedores dos bens e serviços, à conta e ordem do órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento.

26.1. Na 1^a forma, caso o contrato de repasse seja efetuado por intermédio de instituição financeira com personalidade jurídica de empresa pública, não incidirá qualquer forma de tributação na fonte. Entretanto, se o contrato de repasse for efetuado com o Banco do Brasil, haverá a retenção de PIS/Pasep na forma do art. 65 da Lei n.º 9.430, de 1996.

26.2. Na 2^a forma, caberá a retenção pela instituição financeira (empresa pública ou sociedade de economia mista), à conta do órgão ou entidade, do imposto de renda e das contribuições, de que trata a IN RFB n.º 1.234, de 2012, no caso de órgãos, autarquias e

fundações da administração pública federal; do imposto de renda e das contribuições nas hipóteses previstas nos arts. 647, 649, 651 e 652 do RIR de 1999, e da Instrução Normativa SRF n.º 475, de 2004, no caso de órgãos da Administração pública estadual, municipal e do Distrito Federal, cabendo nesses casos aos órgãos ou entidades que autorizarem a instituição financeira a efetuar o pagamento, destacar no documento de autorização o nome, CNPJ, valor total do bem ou serviço e valor da retenção a ser efetuada. Nesse caso, a instituição financeira efetuará a retenção e o recolhimento em nome do órgão ou entidade, isto é, com CNPJ do autorizante.

27. Ressalte-se que, na hipótese do subitem 26.1, quer o contrato de repasse seja efetuado por empresa pública ou por empresa de economia mista, caberá ainda a retenção do imposto de renda e das contribuições pelo órgão ou entidade que recebeu o repasse quando efetuar os pagamentos, a conta de aquisição de bens ou de serviços prestados, observado o subitem 26.2 anterior.

28. Finalmente, no que se refere ao tratamento tributário dos recursos transferidos do orçamento geral da União, para as empresas públicas e sociedades de economia mista, vê-se que a Constituição Federal, no art. 173, §§ 1º e 2º, impõe às sociedades de economia mista as mesmas normas aplicáveis às empresas privadas em geral.

"Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1-A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

§ 2-As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. "

28.1. Na mesma linha da Constituição Federal, o Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR de 1999, dispõe em seu artigo 146, § 4º:

"Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto:

I - as pessoas jurídicas;

(...)

§ 4 - As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º e Lei nº6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º."

28.2. Dessa forma, se as transferências se referirem a subvenções econômicas para custeio ou operação conforme disposto na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, art. 12, § 3º, D, qual seja: "as que se destinam a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril", tais subvenções governamentais serão computadas como

receitas das atividades empresariais, integrantes do lucro operacional, assim como previsto no art. 392 do RIR de 1999, que dispõe:

"Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei n- 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV)."

29. Em resumo, diante do exposto até este momento pode-se concluir que:

29.1. não cabe a retenção de imposto de renda e das contribuições nas transferências efetuadas mediante convênios ou outro instrumento similar entre órgão e entidades da administração pública federal, direta ou indireta, e de outro lado, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos, visando à execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação, desde que observados o disposto no art. 150, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;

29.1.1. as entidades privadas sem fins lucrativos, de que tratam os arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estão dispensadas da retenção de imposto de renda e das contribuições, devendo, entretanto, observar as disposições do art. 4º, incisos III e IV da IN SRF nº 1.234, de 2012, e os incisos III e IV da IN SRF nº 475, de 2004, bem como o disposto nos subitens 15 e 16 desta Solução de Consulta;

29.2. no caso das cooperativas, não cabe a transferência de recursos mediante convênios ou outro instrumento similar, configurando tais transferências contrapartida a contratação de fornecimento de bens e serviços, cabendo assim a retenção do imposto de renda e das contribuições no âmbito da Administração Pública Federal, suas autarquias e fundações, bem como das empresas públicas e sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal SIAFI, observando-se o disposto nos arts. 24 a 29 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012;

29.2.1. no caso de contratação de bens e serviços no âmbito dos órgãos da administração direta, autarquias e fundações da Administração pública estadual, municipal e do Distrito Federal, cabe a retenção das contribuições sociais observado o disposto nos arts. 24 a 26 da Instrução Normativa nº 475, de 6 de dezembro de 2004;

29. 3. no caso de contrato de repasse por intermédio de instituição financeira pública federal empresa pública ou sociedade de economia mista, deverá ser observado o seguinte:

29.3.1. não cabe retenção de imposto de renda e das contribuições quando a empresa pública ou sociedade de economia, exceto o Banco do Brasil, recebe a transferência de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União e repassa os recursos diretamente ao órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento, o qual se encarregará de efetuar os pagamentos pela aquisição de bens e serviços;

29.3.2. cabe a retenção do PIS/Pasep, de que trata o art. 65 da Lei n.º 9.430, de 1996, pelo Banco do Brasil, no ato do pagamento ou crédito sobre as transferências voluntárias da União para suas autarquias e fundações e para os Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações.

29.3.3. caso a instituição financeira que recebeu, mediante contrato de repasse, a transferência de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União, efetuar os pagamentos, diretamente aos fornecedores dos bens e serviços, à conta e ordem do órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento, a retenção se dará da seguinte forma:

29.3.3.1. caberá a retenção pela instituição financeira (empresa pública ou sociedade de economia mista), à conta do órgão ou entidade, do imposto de renda, e das contribuições de que trata a IN RFB n.º 1.234, de 2012, no caso de órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal;

29.3.3.2. caberá a retenção pela instituição financeira (empresa pública ou sociedade de economia mista), à conta do órgão ou entidade, do imposto de renda, nas hipóteses previstas nos arts. 647, 649,651 e 652 do RIR de 1999, e das contribuições conforme disposto na Instrução Normativa SRF n.º 475, de 2004, no caso de órgãos da Administração pública estadual, municipal e do Distrito Federal;

29.4. cabe a retenção do imposto de renda e das contribuições nas hipóteses dos subitens 29.3.1 e 29.3.2, pelos órgãos ou entidades que recebeu o repasse quando estes efetuarem os pagamentos, a conta de aquisição de bens ou de serviços prestados, observados o disposto no subitem 29.3.3.1, no caso de órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, e no subitem 29.3.3.2, no caso de órgãos da Administração pública estadual, municipal e do Distrito Federal;

29.5. as transferências para empresas públicas ou sociedades de economia mista destinada a custeio ou operação recebida de pessoas jurídicas de direito público ou privado, caracterizadas como subvenções correntes para operação da atividade objeto do contrato de repasse ou do convênio, integram o lucro operacional apurado por essas empresas, e estão sujeitos à incidência do IRPJ, nos termos da legislação em vigor;

29.5.1. por força do disposto no art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995, o qual determina que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, tais transferências sujeitam-se, também, à CSLL.

30. Relativamente aos questionamentos específicos acerca da tributação pelo imposto de renda dos rendimentos auferidos por cooperativas decorrentes da aplicação em caderneta de poupança junto à CEF¹, de recursos a elas transferidos pelo XXX², extrai-se do arrazoado acima exposto as seguintes considerações que lastrearão a sua solução:

30.1. As cooperativas, pessoas com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não são alcançadas pela imunidade constitucional ou pela isenção do imposto de renda conferida às entidades privadas sem fins lucrativos.

¹ empresa pública constituída por meio do Decreto-Lei n.º 759, de 12 de agosto de 1969.

² xxxxxxxxxxxxxx

30.2. As cooperativas, por sua natureza jurídica, não podem figurar como convenientes ou contratadas em convênios ou contratos de repasse celebrados pela administração pública federal;

30.3. Não há retenção de imposto de renda e das contribuições quando da transferência pelo XXX, por meio de convênios ou instrumento similar, de recursos para a CEF; caberá, contudo, a retenção desses tributos na hipótese de virem a ser tais recursos transferidos pela CEF às cooperativas;

30.1.1. Apenas os atos cooperativos³, assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, estão alcançados pela não incidência do imposto de renda de que trata o artigo 182 do RIR/1999, que assim dispõe:

Sociedades Cooperativas

Não Incidência

Art.182.As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§1º 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, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, §3º).

§2ºA inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto. (grifou-se)

31. Por sua vez, no que concerne à dúvida específica do consulente sobre a tributação dos rendimentos de aplicação financeira auferidos pelas cooperativas, transcreve-se ementa do Parecer Normativo CST Nº 04 (De 14/02/86 - DOU de 17/02/86), que assim dispõe:

EMENTA - O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por sociedades cooperativas, inclusive as de crédito e as que mantenham seção de crédito, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção na fonte ou no recolhimento antecipado a que aludem os arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.027/83, com as alterações introduzidas pelo art. 1º, II, e art. 5º do Decreto-Lei nº 2.065/83, bem como à regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas. O saldo devedor e o credor da conta de correção monetária deverão ser transferidos para a conta de "reserva de sobras inflacionárias" e, se esta não existir ou for insuficiente, o saldo devedor que remanescer será lançado na conta de "reserva de equalização" ou de "sobras e perdas". O lucro inflacionário proporcional, nos termos do Parecer Normativo CST nº 33/80 e do art. 362 do Regulamento do Imposto de Renda/80 será registrado no LALUR conforme o determine a Instrução Normativa SRF nº 28/78 e o Parecer Normativo CST nº 11/79. (grifou-se)

³ Conforme Lei nº 5.764, de 1971, art. 79

31.1. No mesmo sentido, o STJ, por meio da Súmula 262, de 2002, firmou o entendimento de que “*Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas*”.

31.2. Por fim, cabe ressaltar, que diferentemente da regra isentiva aplicada às pessoas físicas, os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas, inclusive as imunes ou isentas, em contas de depósitos de poupança, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, com alíquotas variando entre 22,5% e 15%, conforme o prazo de aplicação (art. 729 do RIR/1999 c/c Lei nº 11.033, de 2004 – art. 1º).

Conclusão

32. À vista do exposto, propõe-se que seja a presente consulta solucionada esclarecendo-se ao interessado que:

- a) não há que se falar em transferências de recursos por meio de convênios e repasses quando tratar-se de beneficiário final sociedade cooperativa. Por conseguinte, não se aplicam a tais transações as regras estabelecidas no Decreto nº 6.170, de 2007;
- b) as transferências de recursos realizadas por órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União a cooperativas configuram contrapartida à contratação de fornecimento de bens e serviços, cabendo assim a retenção do imposto de renda e das contribuições sobre os pagamentos a elas efetuados pelos órgãos da Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações, bem como pelas empresas públicas, sociedades de economia mista e pelas demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, observando-se o disposto nos arts. 24 a 29 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012;
- c) à CEF, na condição de instituição financeira organizada sob a forma de empresa pública, aplica-se a obrigatoriedade de retenção na fonte, à conta de órgão ou entidade da administração pública direta e indireta da União, do imposto de renda e das contribuições de que trata a IN RFB nº 1.234, de 2012, sempre que deles receber recursos, mediante contrato de repasse, e efetuar os pagamentos, diretamente aos fornecedores dos bens e serviços, à conta e ordem do órgão ou entidade encarregado da execução de programa, projeto/atividade ou evento;
- d) as cooperativas praticam atos cooperativos e atos não cooperativos, estando estes últimos sujeitos ao Imposto de Renda. Os atos cooperativos estão conceituados na Lei nº 5.764, de 1971, art. 79. As aplicações financeiras praticadas pelas sociedades cooperativas, já que efetivadas com terceiros não associados, devem se subsumir à incidência do Imposto de Renda.

(assinado digitalmente)
LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

(assinado digitalmente)
KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditora Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da COTIR.

(assinado digitalmente)
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor Fiscal da RFB - Chefe Substituto da Disit07

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

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora Fiscal da RFB – Coordenadora da COTIR

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