

Manual Tributário

para Cooperativas de Transportes

Série Gestão
Cooperativa



Manual Tributário

para cooperativas de transporte
de cargas e de passageiros

Série Gestão
Cooperativa



Versão atualizada
em agosto de 2020

Ficha catalográfica

O cooperativismo

Um modelo de negócios pautado pelo empreendedorismo e pela participação democrática. Unir pessoas e compartilhar resultados. Esta é a proposta do movimento cooperativista. O que se busca é a prosperidade conjunta, o atendimento às necessidades do grupo, e não o individualismo. De forma particular, a prática cooperativista promove, simultaneamente, crescimento econômico e inclusão social.

Trata-se de uma busca constante pelo desenvolvimento sustentável – o que, para o cooperativismo, é prioridade, faz parte de seus princípios e está presente em seus produtos e serviços. Esse movimento socialmente responsável e sustentável mobiliza dezenas de milhões de brasileiros de todas as idades, gêneros, raças e credos, e tem um espaço expressivo na economia do país. Suas

ações também são alicerçadas em valores éticos de honestidade, transparência, democracia e responsabilidade social.

As mais de 6,8 mil cooperativas brasileiras atuam em 07 ramos de atividades econômicas, gerando mais de 425 mil empregos diretos. São sociedades de pessoas constituídas para atender seus cooperados, representando-os em operações comerciais, fortalecendo seu poder de negociação e espaço no mercado. Em uma cooperativa, a distribuição de resultados está vinculada às operações efetuadas e não à participação pelo capital. Nela, todos têm direito a voto e as decisões são tomadas democraticamente, baseadas em valores de ajuda mútua, responsabilidade, igualdade, equidade e solidariedade.

Sumário

INTRODUÇÃO	14
1. CONCEITOS, FUNDAMENTOS E APLICABILIDADE	16
1.1. Conceitos e Fundamentos	17
1.2. Aplicabilidade	17
2. OBJETIVOS	18
3. SEGREGAÇÃO – ENQUADRAMENTO E MODALIDADES TRIBUTÁRIAS	20
3.1. Segregação entre Atos Cooperativos e Atos Não Cooperativos	21
3.1.1. Cooperativas de Transporte de Cargas	22
3.1.2. Cooperativas de Transporte de Passageiros	22
3.2. Modalidades Tributárias	23
3.2.1. Lucro Real	23
3.2.2. Lucro Presumido	23
3.2.3. Lucro Arbitrado	24
3.2.4. Simples Nacional – Impedimento	24
3.3. Tributação da Pessoa Jurídica	24
3.3.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica	24
3.3.1.1. Fato Gerador	24
3.3.1.2. Base de Cálculo	25

3.3.1.2.1. Resultado de Atos Cooperativos – Ajuste da Base de Cálculo do Imposto	25
3.3.1.2.2. Lucro Real – Apuração da Base de Cálculo	25
3.3.1.2.2.1. Adições	26
3.3.1.2.2.2. Exclusões	26
3.3.1.2.2.3. Compensação de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa	27
3.3.1.2.3. Lucro Real Trimestral	27
3.3.1.2.4. Lucro Real Anual	28
3.3.1.2.4.1. Base de Cálculo - Estimativa Mensal	28
3.3.1.2.4.2. Estimativa Mensal com base no Balanço de Suspensão e Redução	32
3.3.1.2.4.3. Resultado das Aplicações Financeiras	34
3.3.1.2.4.4. Alterações Introduzidas pela Lei nº 12.973/2014	36
3.3.1.2.4.4.1. Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014	36
3.3.1.2.4.4.2. Ajustes de Apuração Exigidos a partir da Adoção, Opcional ou Obrigatória, da Lei nº 12.973/2014	37
3.3.1.2.5. Lucro Presumido – Apuração da Base de Cálculo	37
3.3.1.3. Alíquotas	41
3.3.1.4. Prazo e forma de recolhimento	41
3.3.2. Contribuição Social sobre o Lucro	42
3.3.2.1. Fato Gerador	43
3.3.2.2. Base de Cálculo	43
3.3.2.2.1. Lucro Real – Apuração da Base de Cálculo	43
3.3.2.2.1.1. Adições	43
3.3.2.2.1.2. Exclusões	44
3.3.2.2.1.3. Compensação de Base de Cálculo Negativa	44
3.3.2.2.2. Base de Cálculo - Estimativa Mensal	45
3.3.2.2.3. Lucro Presumido – Base de Cálculo	47
3.3.2.3. Alíquotas	49
3.3.2.4. Prazo e forma de recolhimento	49
3.3.3. Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	50
3.3.3.1. Regime de tributação	50

3.3.3.2. Fato Gerador	51
3.3.3.3. Base de Cálculo	51
3.3.3.3.1. Base de Cálculo – Cooperativas de Transportes de Cargas	52
3.3.3.3.2. Base de Cálculo – Cooperativas de Transportes de Passageiros	53
3.3.3.3.3. Base de Cálculo – Cooperativas de Rádio Táxi	53
3.3.3.4. Alíquotas	54
3.3.3.4.1. Receitas Tributadas à Alíquota Zero	54
3.3.3.4.2. Receitas Tributadas à Alíquota Zero – Revenda Monofásica	54
3.3.3.4.3. Suspensão das Contribuições	55
3.3.3.4.4. Receitas Sem Incidência das Contribuições	56
3.3.3.5. Prazo e forma de recolhimento	56
3.3.3.6. Exemplos de Apuração PIS/Pasep e COFINS nas Cooperativas de Transportes	56
3.3.3.6.1. Cooperativa de Transporte de Cargas – Exemplo de Apuração	57
3.3.3.6.2. Cooperativa de Transporte de Passageiros – Exemplo de Apuração	58
3.3.4. PIS – Folha de Pagamento	60
3.3.4.1. Fato Gerador	60
3.3.4.2. Base de Cálculo	60
3.3.4.3. Alíquotas	60
3.3.4.4. Prazo e forma de recolhimento	60
3.3.5. Contribuições Previdenciárias	61
3.3.5.1. Fato Gerador	61
3.3.5.1.1. Base de Cálculo	62
3.3.5.1.2. Contribuição Previdenciária sobre Serviços Prestados por Intermédio de Cooperativa de Trabalho	62
3.3.5.2. Contribuição Patronal	62
3.3.5.3. Destinação ao SESCOOP	63
3.3.5.4. Prazo e Forma de Recolhimento	64
3.3.6. ICMS	65
3.3.6.1. Fato Gerador	65
3.3.6.2. Base de Cálculo	65
3.3.6.3. Substituição Tributária - ST	66

3.3.6.3.1. Serviços de Transporte de Cargas Interestadual e Intermunicipal - Incidência de ICMS Substituição Tributária - ST	66
3.3.6.3.1.1. Responsabilidade pelo Recolhimento do ICMS Substituição Tributária - ST	66
3.3.6.3.1.2. Pagamento do ICMS Substituição Tributária - ST	67
3.3.6.3.2. Serviços de Transporte de Passageiros - Substituição Tributária	67
3.3.6.4. Benefícios Fiscais	67
3.3.6.4.1. Isenção do ICMS no Transporte Intermunicipal de Cargas	68
3.3.6.4.2. Isenção do ICMS sobre Transporte de Calcário a Programas Estaduais de Preservação Ambiental	68
3.3.6.4.3. Isenção de ICMS sobre Transporte de Hortifrutigranjeiros	68
3.3.6.4.4. Isenção de ICMS sobre Transporte Rodoviário de Passageiros – Táxi	69
3.3.6.4.5. Crédito Presumido de ICMS	69
3.3.6.5. Não Incidência	69
3.3.6.6. Alíquotas	70
3.3.6.7. Prazo e forma de recolhimento	70
3.3.6.8. Não-Cumulatividade	71
3.3.7. Contribuição Sindical	71
3.3.7.1. Fato Gerador	71
3.3.7.2. Base de Cálculo e Alíquotas	71
3.3.7.3. Prazo e forma de recolhimento	73
3.3.8. Contribuição Cooperativista	73
3.3.8.1. Fato Gerador	73
3.3.8.2. Base de Cálculo	73
3.3.8.3. Alíquotas	74
3.3.8.4. Prazo e forma de recolhimento	74
3.3.9. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta	74
3.3.9.1. Inaplicabilidade	74
3.3.10. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN	75
3.3.10.1. Fato gerador	75
3.3.10.2. Local de Prestação e Pagamento do Imposto	75
3.3.10.3. Base de Cálculo	75

3.3.10.4. Alíquotas	75
3.3.10.5. Operações com Associados	76
3.3.11. IPTU	76
3.3.11.1. Bens Imóveis	77
3.3.12. IPVA	77
3.3.12.1. Veículos	77
3.4. Obrigações Acessórias	77
3.4.1. Escrituração Contábil Digital (ECD)	78
3.4.1.1. Obrigatoriedade	78
3.4.2. Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	79
3.4.2.1. Obrigatoriedade	79
3.4.2.2. Obrigações Acessórias Substituídas ou Dispensadas	80
3.4.2.3. Orientações sobre a Escrituração	80
3.4.3. EFD – Contribuições	81
3.4.3.1. Obrigatoriedade	82
3.4.3.2. Prazo de Entrega	82
3.4.3.3. Penalidades	82
3.4.3.4. Informações a serem apresentadas	82
3.4.4. EFD – ICMS	83
3.4.4.1. Livros Contemplados	83
3.4.4.2. EFD para Cooperativas de Transporte	83
3.4.4.3. Obrigatoriedade e Prazo de Entrega da EFD Fiscal	84
3.4.5. DIRF	84
3.4.5.1. Comprovante de Rendimentos	85
3.4.6. EFD Reinf	85
3.4.7. DCTF	86
3.4.7.1. Obrigatoriedade e Prazo de Entrega	86
3.4.8. PER/DComp	86
3.4.9. e-Social	87

3.4.9.1. Cronograma de implantação do e-Social	88
3.4.9.2. CAGED – Vigência e Extinção	90
3.4.9.3. SEFIP - Vigência e Extinção	90
3.4.9.3.1. Obrigatoriedade e Prazo de Entrega	91
3.4.9.4. DCTFWeb	91
3.4.9.5. Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS)	92
3.4.9.6. Livro de Registro de Empregados – Vigência e Extinção	92
3.4.9.7. Livro de Inspeção do Trabalho – Vigência e Extinção	92
3.4.9.8. PCMSO – Norma Regulamentadora 7 – Ministério do Trabalho	93
3.4.9.9. PPRA – Norma Regulamentadora 9	94
3.4.10. GIA do ICMS	94
3.4.11. Livro de Movimentação de Combustíveis	95
3.4.12. Declaração do ISSQN	95
3.4.13. SISCOERV	96
3.5. Retenções na Fonte de Tributos e Contribuições	97
3.5.1. IRRF sobre Fatura de serviços (1,5%)	97
3.5.1.1. Serviços Prestados por Empresa optantes pelo Simples Nacional	99
3.5.1.2. Fato Gerador das Retenções do Imposto de Renda	99
3.5.1.3. Tabela Serviços Sujeitos a Retenção de Imposto de Renda na Fonte	99
3.5.2. Imposto de Renda dos Sócios	103
3.5.2.1. Pagamento da produção	104
3.5.2.2. Demais Pagamentos	106
3.5.3. Retenção da Contribuição Previdenciária dos Sócios	106
3.5.3.1. Formas e Prazo de Recolhimento	108
3.5.3.2. Retenção da Contribuição dos Cooperados para o SEST e SENAT	108
3.5.4. Retenção da Contribuição Previdenciária sobre pró-labore	108
3.5.4.1. Prazos e Formas de Recolhimento	109
3.5.5. Retenção da Contribuição Previdenciária dos Empregados	110
3.5.5.1. Prazo e Formas de Recolhimento	110

3.5.6. Retenção da Contribuição Previdenciária de Terceiros	110
3.5.6.1. Retenções na Contratação de Transportador Pessoa Física (Autônomo)	110
3.5.6.2. Retenções na Contratação de trabalhador Avulso	111
3.5.6.3. Retenções na Contratação de Pessoa Jurídica	111
3.5.6.3.1. Dispensa da Retenção das Contribuições Previdenciárias	113
3.5.6.3.2. Exclusões e Deduções da Base de Cálculo da Retenção	114
3.5.6.4. Prazo de Recolhimento da Contribuição Previdenciária Retida	114
3.5.6.5. Obrigações da Empresa Contratante	115
3.5.6.6. Retenção das Contribuições Previdenciárias - Inaplicabilidade	115
3.5.7. Retenção na Fonte de Contribuições Sociais (PIS/Pasep, COFINS e CSLL)	115
3.5.7.1. Dispensa em Relação ao Valor do Pagamento	120
3.5.7.2. Retenções em Serviços Prestados à Órgãos Públicos	121
3.5.7.3. Prazo de Recolhimento	121
3.5.7.4. Fato Gerador das Retenções	121
3.5.7.5. Comprovante Anual de Retenções	121
3.5.8. Retenção de ISSQN	121
3.6. Relação Cooperativa X Associados	122
3.6.1. Vínculo Trabalhista	122
3.6.2. Associação de pessoas jurídicas	123
3.6.3. Propriedade / Posse do Veículo	125
3.6.4. Subcontratação da Frota	125
3.6.5. Venda / Repasse de Insumos	125
3.6.6. Tributação dos Juros sobre o Capital Social	125
3.6.7. Tributação Incidente sobre as Sobras Distribuídas	126
3.6.8. Riscos Tributários	127

GLOSSÁRIO

128

Introdução

As sociedades cooperativas têm uma natureza própria de constituição e particularidades que precisam ser consideradas para a sustentabilidade de seus negócios. São especificidades que vão, por exemplo, da estrutura operacional a procedimentos contábeis e natureza tributária, como explicitado neste Manual.

A Constituição Federal, no artigo 146, determina, inclusive, que uma Lei Complementar venha regulamentar adequadamente o ato cooperativo, ou seja, o ato praticado pela cooperativa em nome dos seus cooperados, no que se refere à categorização e tributação. No aguardo do cumprimento do artigo em questão, o setor atua para contornar dificuldades no campo tributário, registrando outros avanços. A legislação que fixou regra especial para a tributação das contribuições para o PIS e para a Cofins para as cooperativas de transportes de cargas e de rádio táxi, autorizando algumas exclusões na base de cálculo dessas contribuições, é um exemplo. Mas, vale ressaltar, essas exclusões não alcançaram aquelas que fazem o transporte de passageiros,

incidindo sobre estas inclusive os ingressos que são reflexo de ato cooperativo.

Considerando todas essas especificidades características das sociedades cooperativas, o Sistema OCB elaborou este Manual Tributário com o objetivo de facilitar o trabalho dos profissionais de contabilidade que atuam nas áreas fiscal e tributária das cooperativas. A intenção é auxiliar a correta apuração dos tributos incidentes sobre as atividades desenvolvidas e o respectivo atendimento das obrigações acessórias instituídas.

O Manual também orienta como proceder com os cumprimentos de obrigações acessórias no meio digital pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), alertando, inclusive, sobre o cruzamento de dados entre projetos já em vigor ou publicados pela Secretaria da Receita Federal.

Dessa forma, o Sistema OCB visa contribuir para a manutenção da segurança jurídica nas cooperativas de transportes de cargas e de passageiros, evitando passivos tributários que possam comprometer a sua sustentabilidade.



**Conceitos,
fundamentos e
aplicabilidade**

1.1. CONCEITOS E FUNDAMENTOS

Na elaboração deste manual estão consideradas as normas legais que regem a tributação das Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros, bem como as normas fixadas pela Receita Federal do Brasil e outros órgãos arrecadadores de tributos, levadas em conta, também, as pesquisas originárias realizadas pelo sistema OCB/Sescoop junto às cooperativas que representam os diversos segmentos do Ramo transporte.

1.2. APLICABILIDADE

A adoção do presente manual, seguindo as práticas tributárias recomendadas, indubitavelmente resultará no fortalecimento das cooperativas do ramo transportes, pois o entendimento aqui expresso revela o consenso dos profissionais que atuam no setor, com o respaldo do sistema OCB/Sescoop na preparação e organização dos conteúdos presentes neste Manual.

Por outro lado, a padronização dos procedimentos na apuração e recolhimento dos tributos devidos, possibilitará maior sustentação na defesa dos procedimentos aplicados, seja na esfera administrativa, junto à administração pública ou, ainda, perante o poder judiciário no caso de inconformidade na aplicação das regras em relação às decisões no âmbito administrativo.

Na elaboração do manual, a fundamentação legal inerente aos assuntos tratados está apontada em todos os textos escritos, sendo fundamentalmente advindos da seguinte origem:

- a] Constituição da República Federativa do Brasil;
- b] Código Tributário Nacional;
- c] Lei nº 5.764/71;
- d] Legislação Tributária Federal, Estadual e Municipal;
- e] Atos Normativos Interpretativos;
- f] Pareceres e Orientações técnicas.



Objetivos

O presente Manual foi elaborado visando atender os seguintes objetivos:

- a] Padronizar os procedimentos adotados pelas Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros, na apuração e recolhimento dos tributos devidos;
- b] Proporcionar segurança jurídica na apuração e recolhimento dos tributos devidos, assim como, o correto atendimento das obrigações acessórias inerentes, evitando autuações fiscais com incidências de multas e juros, que além de inviabilizar a atividade econômica da sociedade, causam transtornos e dissabores aos seus Dirigentes;
- c] Orientar os Dirigentes e Conselheiros Fiscais das Cooperativas sobre a responsabilidade no caso de eventuais autuações fiscais, e, com isso, assegurar a proteção do patrimônio das entidades cooperativas e de seus administradores;
- d] Evitar o recolhimento indevido de impostos e contribuições ou o não cumprimento de obrigações acessórias, em função do desconhecimento dos profissionais da área contábil, responsáveis pela apuração dos tributos, sobre as particularidades da legislação aplicável às sociedades cooperativas.

O processo de elaboração e validação deste manual, coordenado pela equipe técnica responsável pelo ramo Transportes do Sistema OCB, obteve contribuições e sugestões do grupo técnico de estudos formado pelos estudos aplicados pelos profissionais representantes do Ramo Transportes, junto à OCB.

Assim, RECOMENDA-SE a observância e a adoção dos conteúdos técnico-científicos aplicáveis deste manual junto às atividades das cooperativas de cargas e de passageiros, em função dos benefícios que proporciona às partes envolvidas, sejam as próprias sociedades, seus gestores, administradores, tomadores, fornecedores, cooperados e, em especial, os profissionais responsáveis pelas consultorias e assessorias jurídica, contábil, fiscal e administrativa dessas entidades.



Segregação – enquadramento e modalidades tributárias

3.1. SEGREGAÇÃO ENTRE ATOS COOPERATIVOS E ATOS NÃO COOPERATIVOS

Um dos grandes desafios da escrituração contábil e fiscal nas cooperativas em geral e, de forma especial, nas cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, é a apuração correta do resultado do ato cooperativo em separado dos demais resultados, o que se deve por duas razões básicas, a saber:

- a] O resultado das operações do ato cooperativo, quando positivo, pode ser excluído da base de cálculo da tributação para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social. Por outro lado, caso o resultado do ato cooperativo seja negativo, este deve ser adicionado ao resultado do exercício, para a apuração do resultado tributável, devendo tal ajuste ser evidenciado, com o respectivo apontamento da (s) conta (s) contábil (eis) relacionada (s), junto ao Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, presente na Escrituração Contábil Fiscal - ECF;
- b] O ganho líquido das operações com terceiros deve ser destinado integralmente ao Fundo/Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES/RATES, e o resultado negativo deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente para sua cobertura, deve ser rateado entre os associados¹.

Em síntese, o ato cooperativo corresponde² à realização do objeto social da cooperativa, tendo como “prestador de serviços” o cooperado.

1 Art. 87 da Lei nº 5.764/1971.

2 A definição legal do ato cooperativo está contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/1971: **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.

Quando a Cooperativa realiza as operações inerentes ao objeto social, com terceiros, está realizando atos não cooperativos, como por exemplo, a contratação de um serviço de transporte de cargas ou passageiros de um transportador não associado.

Para haver ato cooperativo, em uma extremidade da operação, seja como prestador dos serviços ou consumidor dos bens e serviços, deve estar presente o associado.

A Coordenação do Sistema de Tributação definiu que a base de cálculo do Imposto de Renda será determinada, segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, das despesas e dos encargos, e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pela legislação fiscal³.

Na prática, há ampliação⁴ da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) nas cooperativas, estando excluído da incidência somente o resultado direto das suas operações com seus associados (Ato Cooperativo)⁵.

Por isso, é exigível⁶ a perfeita segregação das receitas, custos e despesas oriundas das atividades estranhas ao ato cooperativo para que o resultado dessas atividades seja apurado corretamente, para atendimento dos aspectos societário, fiscal e tributário⁷.

3 Parecer normativo nº 38, de 1980.

4 Art. 1º, da Lei nº 8.541/1992, inserido no artigo 193º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

5 Art. 79, da Lei nº 5.764/1971.

6 Lei nº 5.764/1971.

7 Art. 1º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Ou seja, as transações com não associados (Atos não Cooperativos)⁸ devem ser contabilizadas destacadamente, de forma a permitir o cálculo para incidência dos tributos sobre essas operações.

Não serão abordados nesse Manual, de forma profunda, os critérios para segregação do ato cooperativo e do ato **não cooperativo**, pois ela deve ser realizada na contabilidade e, para isso, o Manual de Contabilidade para as Cooperativas de Transporte de Cargas e Passageiros apresenta a questão técnica de forma detalhadamente adequada.

3.1.1. COOPERATIVAS DE TRANSPORTE DE CARGAS

Nas cooperativas de transporte de cargas, o ato cooperativo ocorre quando o serviço de transporte é realizado por intermédio de veículo de propriedade ou de arrendamento de um associado, que esteja com os seus registros associativos atualizados. Se o transporte for executado através de veículo de não associado, estar-se-á diante de um ato não cooperativo.

Observe-se que devem ser seguidos e respeitados o conceito de **subcontratação**⁹.

8 Lei nº 5.764/1971 – (...) 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.

9 Resolução ANTT nº 5.862, de 17 de dezembro de 2019 e Resolução ANTT nº 4.799, de 27 de julho de 2015, c/c Pareceres expedidos pelo sistema OCB.

Algumas cooperativas de transporte de cargas realizam atividades complementares, como por exemplo: venda (repasso) de combustíveis ou de peças de veículos de transporte de cargas. Nesses casos, o cooperado se qualifica como usuário (cliente) da cooperativa, a qual, por sua vez, na contrapartida, cumpre seu papel social de prestar serviço aos seus associados.

Se o fornecimento do combustível, pneus, peças ou quaisquer insumos necessários ao transporte se der para associados ativos que operam na atividade principal da cooperativa, está caracterizado o **ato cooperativo**. Caso contrário, a operação deverá ser reconhecida como **ato não cooperativo**.

Ressalta-se que, para manter o enquadramento de cooperativa de transporte de cargas, o serviço de transporte deve ser a atividade preponderante (principal) da cooperativa. A venda ou o repasse de insumos deve, de fato, corresponder à atividade complementar ou acessória à atividade principal ou preponderante.

3.1.2. COOPERATIVAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

Nas cooperativas de transporte de passageiros, o ato cooperativo ocorre de forma similar às cooperativas de transporte de cargas. Ou seja, toda vez que o transporte for realizado por intermédio de veículo de associado, que esteja com todos os seus registros associativos atualizados, a operação deverá ser reconhecida como **ato cooperativo**. Do contrário, será reconhecida como **ato não cooperativo**.

Caso a cooperativa de transporte de passageiros realize atividade complementar de **venda (fornecimento ou repasse)** de combustíveis, de peças ou quaisquer insumos necessários ao transporte para **cooperados ativos**, que operem na atividade principal da cooperativa, especificamente essa operação de venda ou repasse será caracterizada como **ato cooperativo**. Quando eventualmente

vender (fornecer ou repassar) combustíveis, peças e insumos para o transporte **a não associados**, consequentemente, essa operação de venda ou repasse será reconhecida como **ato não cooperativo**.

3.2. MODALIDADES TRIBUTÁRIAS

As **modalidades tributárias**, também conhecidas como **regimes** de apuração do **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** são **metodologias** para **determinar a base de cálculo** desses tributos.

O Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor sobre as regras gerais de tributação do imposto de renda, estabeleceu **três modalidades** diferentes de **apuração**¹⁰:

- **Lucro real;**
- **Lucro Presumido;**
- **Lucro Arbitrado;** e, ainda,

Há, ainda, o **Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional**¹¹

As **cooperativas em geral**, exceto as de consumo, estão **impedidas** de **adotar este regime de tributação (Simples Nacional)**¹².

As **cooperativas**, quando **não** estiverem **obrigadas** a adoção do **lucro real**, concretizam a **opção** definitiva e irrevogável da sistemática de **tributação** do IRPJ e da CSLL, **anualmente, através do pagamento da primeira parcela dos tributos**¹³.

10 Art. 44 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (CTN).

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172.htm

11 Art. 12, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm

12 Inciso VI, §4º do art. 3º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

13 Art. 3º e 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível

3.2.1. LUCRO REAL

A apuração do IRPJ e da CSLL, com base na sistemática do **lucro real**, tem como **ponto de partida o lucro contábil** efetivamente apurado na escrituração comercial da **pessoa jurídica**.

A **legislação** inerente ao imposto de renda (IR) e à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ainda **estabelece** alguns **ajustes** ao lucro contábil, na forma de **adições, exclusões ou compensações** para fins de **determinação da base de cálculo** destes tributos através da sistemática do Lucro Real.

Estão **obrigadas a apurar o IRPJ e CSLL** pela modalidade do **Lucro Real**, as **cooperativas** de transporte de cargas ou de passageiros que:

- Auferirem receita bruta total no ano-calendário anterior, superior a R\$ 78 milhões, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; e,
- Durante o ano-calendário efetuar pagamento mensal pelo regime de estimativa¹⁴.

3.2.2. LUCRO PRESUMIDO

Na apuração pelo **lucro presumido**, conforme sugere a nomenclatura, a **base de cálculo** do imposto de renda (IR) e da contribuição social (CSLL) é determinada a partir da **presunção de lucro**.

A legislação tributária estabelece percentuais de presunção de lucro conforme a atividade exercida pelo contribuinte. Esses percentuais são aplicados sobre a receita bruta da pessoa jurídica, decorrente dos **atos não cooperativos**, com objetivo de deter-

em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm

14 Na forma do Inc. I do art. 14 da Lei nº 9.718/1998 e do art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

minar a **base de cálculo** de incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Na apuração pela modalidade do **lucro presumido**, **poderá** ocorrer **pagamento** de **imposto** de renda e contribuição social sobre o lucro líquido **mesmo** na **inexistência** de **lucro** na sociedade em determinado período de apuração.

As sociedades cooperativas de transporte de cargas e passageiros podem optar pela modalidade de apuração do Lucro Presumido, desde que a receita bruta anual seja igual ou inferior à R\$ 78 milhões.

3.2.3. LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado é uma modalidade de tributação aplicada em casos¹⁵ específicos.

Na tributação pela modalidade do lucro arbitrado, a autoridade fiscal determina a base de cálculo com base em situações estabelecidas pela legislação tributária. Pode-se dizer que a base de cálculo do lucro arbitrado também é presumida, mas a partir de situações expressamente previstas na legislação.

As sociedades cooperativas não estão imunes à tributação pelo lucro arbitrado, mesmo aquelas que realizam apenas atos cooperativos. Caso a cooperativa se enquadre nas situações previstas na legislação tributária para arbitramento do lucro, a Secretaria da Receita Federal poderá realizar o mesmo.

15 Previstos no art. 47, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, provocados normalmente pela falta ou insuficiência da escrituração. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm

3.2.4. SIMPLES NACIONAL – IMPEDIMENTO

As sociedades **cooperativas**, exceto as de consumo, estão **expressamente impedidas** de se **enquadrarem** na modalidade de apuração do **Simples Nacional**¹⁶.

Os cooperados pessoas jurídicas das cooperativas de transporte também **NÃO PODEM** ser beneficiados pelo **Simples Nacional**¹⁷. Em outros termos: **empresas associadas a cooperativas de transporte ESTÃO IMPEDIDAS** de se beneficiar do Regime Especial de Tributação conhecido como “Simples Nacional”.

3.3. TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

3.3.1. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

É de competência¹⁸ da **União** o **poder** de **instituir impostos sobre a renda** e **proventos** de qualquer natureza, estabelecendo, ainda, que o imposto deve atender aos **critérios da generalidade, universalidade e progressividade**.

3.3.1.1. FATO GERADOR

Conceitualmente, o **fato gerador** do **imposto sobre a renda** é a **aquisição** da **disponibilidade econômica** ou **jurídica** de **renda** ou de **proventos** de qualquer natureza¹⁹.

16 Inciso VI, §4º do art. 3º, da Lei Complementar nº 123/2006.

17 Inciso VII, § 4º, do art. 3º, da Lei Complementar nº 123/2006.

18 Art. 153, da Constituição Federal do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

19 Art. 43, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

O **momento** da **ocorrência** do **fato gerador** do imposto sobre a renda está **relacionado à modalidade tributária** adotada pela cooperativa de transporte.

Quando estiver sujeita ao **lucro real anual**, o **fato gerador** será o **lucro apurado** em **31 de dezembro** de cada ano'. Caso esteja sujeita a **apuração** pelo lucro real **trimestral** ou **lucro presumido**, o fato gerador será o **lucro real** apurado ou presumido no **final do trimestre-calendário: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano.**

3.3.1.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas será determinada na data de ocorrência do fato gerador, conforme a modalidade tributária adotada pela cooperativa. Ou seja, a **base de cálculo** será o **montante, real, arbitrado ou presumido**, da renda tributável correspondente ao **período de apuração**²⁰.

3.3.1.2.1. RESULTADO DE ATOS COOPERATIVOS – AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

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 lucro²¹. Em outras palavras, **não há incidência sobre os resultados apurados decorrentes dos atos cooperativos pelas sociedades cooperativas de transporte de cargas e de passageiros.**

20 Art. 44 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

21 Art. 193 do Decreto nº 39.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

Por outro lado, o resultado positivo das operações estranhas à finalidade da cooperativa (**atos não cooperativos**), **estão sujeitos à tributação** do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)²².

Na prática, a incidência do imposto de renda sobre o resultado das operações de atos não cooperativos se dá através das:

- **Exclusão** do **resultado** positivo dos **atos cooperativos** da **base de cálculo** do imposto;
- Ou da **adição** do **resultado negativo** dos **atos cooperativos** à **base de cálculo** do imposto.

As cooperativas podem praticar operações com não associados²³. No entanto, ao realizarem atos não cooperativos, devem contabilizar em separado essas operações, de modo a permitir apuração do resultado inerente a estas transações e o respectivos **cálculo** da incidência dos tributos.

Os critérios de segregação das operações com associados e não associados estão detalhados no **Manual de Contabilidade para as Cooperativas de Transporte de Cargas e Passageiros** elaborado pela Organização das Cooperativas do Brasil (OCB) e disponível no seu sítio institucional, no **link**: <https://www.ocb.org.br/publicacoes>

3.3.1.2.2. LUCRO REAL – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A apuração do imposto de renda com base no lucro real poderá ser trimestral ou anual.

O Lucro Real corresponde ao lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizadas pela legislação tributária, onde, no contexto das cooperativas de transporte, o principal ajuste está relacionado a **adição ou exclusão dos resultados dos atos cooperativos**²⁴.

22 Art. 194 do Decreto nº 9.580/2018.

23 Lei nº 5.764/1971 c/c a legislação do Imposto sobre a Renda.

24 Nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de

3.3.1.2.2.1. ADIÇÕES

Na apuração do lucro real, devem ser **adicionados**²⁵ ao lucro líquido do exercício todos os **custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações** e quaisquer **outros valores deduzidos** na apuração do **lucro líquido**, que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Além disso, também devem ser **adicionados** os **resultados, rendimentos, receitas** e quaisquer **outros valores não incluídos** na apuração do **lucro líquido** que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Para **exemplificar** podem ser citados alguns valores que devem ser adicionados na apuração do lucro real: **provisões** para **perdas de créditos, multas punitivas, tributos com exigibilidade suspensa**, assim como os **prejuízos dos atos cooperativos**.

Os **custos e despesas** que devem ser **adicionados** ao **lucro real** são **apenas** aqueles **previstos** pela **legislação tributária** e que foram **deduzidos** na apuração do **lucro líquido**.

No caso das sociedades **cooperativas**, o **resultado tributável** é **apenas** o proveniente das operações de **atos não cooperativos**. Por isso, a parcela dos **custos e despesas indedutíveis** que devem ser **adicionados** ao **lucro real** são **aquelas contabilizadas** como **atos não cooperativos**.

3.3.1.2.2.2. EXCLUSÕES

Poderão ser **excluídos** do **lucro líquido do exercício**²⁶, por **exemplo**:

- a] Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b] Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c] Os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto²⁷ no artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

A **principal exclusão** para as sociedades **cooperativas** é o **resultado positivo** dos **atos cooperativos**, muito embora o ato cooperativo esteja no âmbito da não incidência do imposto²⁸.

Outros exemplos comuns de exclusão no lucro real são:

- **Reversão** de provisões para perdas,
- **Doações** e **subvenções** para investimento;
- **Lucros e dividendos** derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Com **exceção** do resultado do **ato cooperativo**, as **demaís exclusões** devem ser **realizadas apenas** em relação aos **valores** reconhecidos como decorrentes dos **atos não cooperativos**.

Os valores contabilizados como **atos cooperativos** são **excluídos** pelo **valor total apurado** como resultado da **consolidação** dos **ingressos e dispêndios** do período.

26 O § 3º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estabelece a regra geral de valores que poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm

27 Art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm

28 Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm
25 § 2º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

3.3.1.2.2.3. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

A cooperativa poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos períodos-base subsequentes²⁹.

A **compensação** de prejuízo apurado poderá ser realizada até o **limite de trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado** pelas adições e exclusões em cada período de apuração³⁰.

A compensação de prejuízos fiscais exige a adequada escrituração de seus saldos na Parte “B” do e- Lalur e do e-LACS, junto à Escrituração Contábil Fiscal (ECF)³¹.

Nas sociedades cooperativas, o **prejuízo fiscal** que poderá ser **compensado** corresponde ao **prejuízo** das operações com **atos não cooperativos, após as adições e exclusões** determinadas pela legislação. Em termos práticos, **é o Lucro Real** após as **adições e exclusões** de determinado período de apuração.

A legislação tributária criou dois tipos de prejuízos fiscais: prejuízo fiscal operacional e prejuízo fiscal não operacional.

O **prejuízo fiscal não operacional** poderá ser **compensado** nos **períodos subsequentes somente com lucros não operacionais, limitado a trinta por cento (30%) do lucro real não operacional**³².

O plano de contas do Manual de Contabilidade para as Cooperativas de Transporte de Cargas e Passageiros **não possui grupo de contas de apuração de resultado não operacional, uma vez que** ele está estruturado conforme as Normas de Contabilidade convergidas às Normas Internacionais de Contabilidade.

Porém, para fins tributários, as cooperativas devem apurar o resultado não operacional, e caso apurem prejuízo fiscal de atos não cooperativos, poderão controlar esse saldo na parte “B” do e-LALUR para compensação nos períodos de apuração subsequentes³³.

3.3.1.2.3. LUCRO REAL TRIMESTRAL

A **apuração** do imposto de renda será **realizada** com **base** em **períodos trimestrais, encerrados no último dia** de cada **trimestre** de cada ano-calendário, assim³⁴:

- **31 de março;**
- **30 de junho;**
- **30 de setembro; e,**
- **31 de dezembro.**

As sociedades **cooperativas** de transporte sujeitas ao lucro real podem **apurar o imposto** de forma **trimestral** ou **anual**.

A escolha de uma dessas sistemáticas de apuração deve ser dar no planejamento tributário, onde será reconhecida a mais vantajosa entre elas, dependendo das peculiaridades dos serviços e negócios praticados por cada sociedade cooperativa.

29 Art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

30 Inc. III do art. 261 do RIR/2018.

31 Art. 579 e Inciso III do Art. 277 do RIR/2018.

32 Art. 43 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; § 9º do Art. 205 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. Disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>

33 § 7º do Art. 205 da IN RFB nº 1.700/2017.

34 Art. 1º da Lei nº 9.430/1996; Art. 31 da IN RFB nº 1.700/2017.

3.3.1.2.4. LUCRO REAL ANUAL

A **apuração do lucro real anual** é uma **alternativa** à apuração trimestral.

O lucro real anual deve ser apurado em 31 de dezembro de cada ano. A pessoa jurídica só poderá optar pela apuração do lucro real anual se efetivar a apuração e o recolhimento da estimativa mensal³⁵.

Na apuração do lucro real em 31 de dezembro, a pessoa jurídica deverá elaborar, obrigatoriamente, o cálculo do lucro real, com as adições, exclusões e compensações a que estiver sujeito, conforme determinação da legislação tributária.

Caso a cooperativa opte pela tributação com base no lucro real anual, ela ficará sujeita ao pagamento mensal do imposto apurado por estimativa com base na receita bruta de atos não cooperativos ou quando a apuração com base no balanço de redução ou suspensão resultar em base de cálculo positiva.

3.3.1.2.4.1. BASE DE CÁLCULO - ESTIMATIVA MENSAL

A pessoa jurídica sujeita a apuração do imposto de renda com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre uma base de cálculo estimada³⁶.

A **base de cálculo** do pagamento por **estimativa** será determinada pela aplicação de percentuais previstos em **lei** sobre a receita bruta. Os **percentuais de redução são os mesmos** aplicáveis ao **lucro presumido**³⁷.

35 Art. 2º da Lei nº 9.430/1996; art. 218 do RIR/2018.

36 Art. 2º da Lei nº 9.430/1996; § 4º do art. 31 da IN RFB nº 1.700/2017.

37 Art. 15 da Lei nº 9.249/1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm

Atividade	%	Base Legal
Atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool carburante e gás natural	1,60%	§ 1º, Art. 15 da Lei nº 9.249/1995.
Prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas.	16%	§ 1º, Inc. II, Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Transporte de Cargas	8%	§ 1º, Inc. II e caput do Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Revenda de peças e outras mercadorias	8%	Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Serviços em geral	32%	Inc. III, Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.

Devem ser **acrescentados à base de cálculo** do imposto de renda pago com base na estimativa mensal sobre a receita bruta os³⁸:

- **Ganhos de capital;**
- **Demais receitas;** e,
- Os **resultados positivos** decorrentes de **receitas** que **não compõem a receita bruta.**

Não devem ser **acrescentados à base de cálculo estimada do imposto de renda** os:

- **Rendimentos** tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm

38 Art. 222 do RIR/2018.

- **Lucros;**
- **Dividendos,** ou,
- **Resultado positivo** decorrente da **avaliação de investimento** pela **equivalência patrimonial**.

No caso das sociedades **cooperativas**, as **receitas** que irão **compor a base de cálculo** do pagamento da **estimativa mensal** são **apenas** aquelas resultantes das operações de **atos não cooperativos**.

Portanto, **se a cooperativa de transporte praticar apenas atos cooperativos, não haverá base de cálculo para recolhimento de estimativa mensal**.

Poderá ocorrer também que a cooperativa tenha apenas os resultados de **aplicações financeiras** reconhecidos como “**receitas**”. Se ela efetuar o pagamento da estimativa mensal com base na receita bruta, as **receitas financeiras não irão compor a base de cálculo da estimativa mensal do imposto de renda, devido à dispensa prevista em lei**³⁹.

Para exemplificar a apuração do IRPJ, na modalidade do lucro real com estimativa mensal pela receita bruta, para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, apresentam-se a seguir os dados e as **composições** dos respectivos cálculos dos valores a pagar:

Dados Janeiro/XXXX	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Cargas	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda (Repasse) de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda (Repasse) de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Total Ingressos Brutos - Atos Cooperativos	R\$ 460.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Cargas	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00
Total Receita Bruta - Atos Não Cooperativos	R\$ 55.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
Total Outras Receitas	R\$ 2.000,00

.....
39 § 7º do art. 222 do RIR/2018.

Cooperativa de Transporte de Cargas

Apuração do IRPJ - Estimativa pela Receita Bruta

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (1,6%)	R\$ 4.000,00	R\$ 64,00
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (8%)	R\$ 51.000,00	R\$ 4.080,00
Total	R\$ 55.000,00	R\$ 4.144,00

IMPOSTO DE RENDA APURADO		
A alíquota de 15%		R\$ 621,60
Adicional		R\$ -
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	R\$ -	R\$ 621,60

A apuração do IRPJ pelo lucro real com estimativa pela receita bruta, como se pode observar no exemplo exposto, é simples. Cabe observar que:

- **Apenas as receitas** correspondentes as operações com **terceiros (Atos não cooperativos) estão sujeitas à tributação;**
- As **receitas** oriundas de **aplicações financeiras não compõem base de cálculo;** e,
- Os **percentuais de presunção podem variar conforme a atividade ou produto** comercializado, nos **termos da legislação** vigente.

Assim, para este exemplo relacionado às cooperativas de transporte de cargas, estima-se a base de cálculo do IRPJ aplicando-se:

- Oito por cento (8%) sobre as receitas de transporte e repasse de lubrificantes, oriundas de operações com terceiros, que correspondem a cinquenta e um mil reais (R\$ 51.000,00); e,
- Um inteiro por cento e seis décimos (1,6%) sobre a receita de venda de combustíveis para terceiros, resultando na base de cálculo de quatro mil, cento e quarenta e quatro reais (R\$ 4.144,00).

Lembra-se que a possibilidade de venda (Fornecimento/ Repasse) de insumos deve observar as disposições do Manual Operacional para as cooperativas de transportes de cargas e de passageiros elaborado e disponibilizado pela OCB em seu sítio eletrônico, no endereço <https://www.ocb.org.br/publicacoes>.

No caso das cooperativas de transporte de passageiros, a base de cálculo a ser estimada sobre os serviços de transporte corresponde a 16% (dezesesseis por cento) sobre as receitas das operações com terceiros, conforme se pode observar na composição da apuração abaixo.

Cooperativa de Transporte de Passageiros

Apuração do IRPJ - Estimativa pela Receita Bruta		
COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (1,6%)	R\$ 4.000,00	R\$ 64,00
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (8%)	R\$ 1.000,00	R\$ 80,00
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (16%)	R\$ 50.000,00	R\$ 8.000,00
Total	R\$ 55.000,00	R\$ 8.144,00
IMPOSTO DE RENDA APURADO		
A alíquota de 15%		R\$ 1.221,60
Adicional		R\$ -
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR		R\$ 1.221,60

**3.3.1.2.4.2. ESTIMATIVA MENSAL COM BASE
NO BALANÇO DE SUSPENSÃO E REDUÇÃO**

Alternativamente ao recolhimento da estimativa mensal com base na receita bruta, a cooperativa poderá apurar a estimativa mensal com base no balanço de suspensão ou redução⁴⁰.

O pagamento da estimativa mensal do imposto de renda com base no balanço de suspensão ou redução implica na escrituração mensal do e-LALUR, no qual deverá apurar o Lucro Real com todas as adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária.

A vantagem na apuração da estimativa com base no balanço de suspensão e redução, ou Lucro Real, é que a cooperativa efetuará o recolhimento do imposto efetivamente devido.

No recolhimento da estimativa com base na receita bruta, normalmente o recolhimento é maior do que o valor devido na apuração anual, o que pode provocar relevante desembolso financeiro excedente para a cooperativa.

Para exemplificar de forma resumida a composição mensal do lucro real com base no balanço de suspensão ou redução, apresentam-se na sequência as informações necessárias para a elaboração do Livro Lalur e apuração do imposto devido.

32

Dados Janeiro/XXXX	Valor
Resultado Líquido antes do IRPJ	R\$ 138.550,00
Provisão p/Créd. Liquidação Duvidosa - Associados	R\$ 1.796,00
Provisão p/Créd. Liquidação Duvidosa - Terceiros	R\$ 204,00
Resultado Positivo dos Atos Cooperativos	R\$ 109.512,90

Apuração do IRPJ - Balanço de Suspensão e Redução

Composição do Lucro Real	Valor
Resultado Líquido antes do IRPJ	R\$ 138.550,00
ADIÇÕES	
Provisões Não Dedutíveis	R\$ 204,00

40
Art. 227 do RIR/2018.

Apuração do IRPJ - Balanço de Suspensão e Redução

Composição do Lucro Real	Valor
Despesas Operacionais - Despesas Não Dedutíveis	R\$ -
Resultados Negativos com Atos Cooperativos	R\$ -
SOMA DAS ADIÇÕES	R\$ 204,00
EXCLUSÕES	
(-) Reversões dos Saldos das Provisões Não Ded.	R\$ -
(-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Coop.	R\$ 109.512,90
SOMA DAS EXCLUSÕES	R\$ 109.512,90
LUCRO REAL ANTES DAS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZO	R\$ 29.241,10
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	R\$ -
LUCRO REAL	R\$ 29.241,10
BASE DE CÁLCULO PARA O IRPJ	R\$ 29.241,10
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
A alíquota de 15%	R\$ 4.386,17
Adicional	R\$ 924,11
TOTAL IRPJ DEVIDO NO MÊS	R\$ 5.310,28

Com base no exemplo de apuração do IRPJ pela modalidade do lucro real, com as estimativas mensais apuradas com base do balanço de suspensão e redução, tomou-se como base os dados apurados para o mês de janeiro de um ano-calendário qualquer, onde, iniciou-se a apuração pelo resultado líquido antes do IRPJ do referido mês e, na sequência, foram apontados os valores passíveis de adição e exclusão da base de cálculo do imposto.

Em termos de adições, de acordo com as informações disponibilizadas, apenas as despesas com provisões para créditos de liquidação duvidosa das operações com terceiros ou não associados foram computadas, isto porque **apenas as operações com não associados estão sujeitas à tributação do IRPJ**.

No que tange às exclusões de base de cálculo, deduziu-se o valor correspondente ao resultado positivo com atos cooperativos, justamente porque a legislação determina que não incide IRPJ sobre as operações com associados.

Por fim, chegou-se à base de cálculo tributável ou ao lucro real tributável do **mês, sobre o qual foram aplicadas as alíquotas incidentes**.

Lembra-se que, por se tratar de apuração com base no balanço de suspensão e redução, o valor do imposto recolhido para o mês de janeiro poderá ser compensado do valor apurado no mês de fevereiro e assim sucessivamente até o mês de dezembro de cada ano.

3.3.1.2.4.3. RESULTADO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Um dos assuntos de maior controvérsia e complexidade em matéria contábil e tributária na atualidade para as sociedades cooperativas é a questão da apuração e tributação do resultado das aplicações financeiras.

Após inúmeras decisões dos tribunais, sobre o tratamento tributário aplicável aos ganhos das aplicações financeiras, o

Superior Tribunal de Justiça manifestou-se⁴¹: **“Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”**.

Antes disso, balizando a questão, o mesmo tribunal superior emitiu, dentre outros, acórdão⁴², e divulgou nota⁴³, reconhecendo

41 Súmula STJ nº 262, em 24/04/2002.

42 Acórdão da 1ª T do STJ - mv - Resp 35.843-4/PR (DJU 27.06.94) “Tributário. Repetição de indébito. Cooperativa. Aplicações de Sobras de caixa no mercado financeiro. Negócio jurídico que extrapola a finalidade básica dos atos cooperativos. Imposto de Renda. Incidência. I - A atividade desenvolvida junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as Cooperativas. A especulação financeira, como forma de obtenção do crescimento da entidade, não configura ato cooperativo e extrapola dos seus objetivos institucionais. II - As aplicações de sobra de caixa no mercado financeiro, efetuadas pelas cooperativas, por não constituírem negócios jurídicos vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. III - Recurso a que se nega provimento. Decisão por maioria.”

43 As aplicações financeiras feitas por cooperativas, pelo fato de serem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, tenham como intuito a “consecução do objeto social da cooperativa”), são consideradas atos não cooperativos. Em razão disso, seus resultados devem integrar a base de cálculo do imposto de renda, conforme decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar recurso especial sobre a questão, dentro do que estabelece o rito dos recursos repetitivos. O Tribunal já possuía uma súmula pacificando o entendimento sobre o assunto (Súmula nº 262). O recurso repetitivo, entretanto, permitirá que, daqui por diante, todos os processos que chegarem ao STJ referentes ao tema passem a ser objeto da mesma decisão.

O caso que levou ao julgamento do repetitivo foi um recurso especial interposto pela União no STJ contra decisão de primeira instância que tinha dado ganho de causa à Cooperativa dos Agricultores da Região de Orlândia Ltda. (Carol), em São Paulo. A cooperativa havia conseguido, em ação ordinária, direito à isenção do referido imposto incidente sobre suas aplicações, chamadas pela cooperativa de “aplicações financeiras de recursos momentaneamente disponíveis”. **Sobra de caixa** O argumento apresentado foi o de que, por se tratar de cooperativa agrícola mista, a cooperativa exerceria atividade para promover a união e a defesa dos interesses econômicos de seus associados e, assim, desenvolver ações, em comum, nas áreas

as **receitas** decorrentes de **aplicações financeiras** feitas por cooperativas de transporte não se constituem como atividades finalísticas dessas sociedades, devendo ser **reconhecidas** como **atos não cooperativos** e **apresentadas** à **tributação** do **Imposto de Renda**.

A Receita Federal do Brasil, após consulta realizada pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), ao manifestar-se em relação às despesas financeiras⁴⁴, informou que as **receitas** das **aplicações financeiras** das cooperativas representam **ato não cooperativo**, não podendo ser **deduzidas** das **despesas** próprias das **atividades** com **cooperados**.

.....
de compra e venda. A entidade alegou também que as aplicações são feitas com recursos que se apresentam momentaneamente como sobras de caixa, por um curto período – compreendido entre o recebimento do preço das vendas e a reinversão desses valores na aquisição de novos produtos para os associados. E a manutenção desses valores em caixa “redundaria em perda de seu poder aquisitivo real, em face aos efeitos inflacionários da economia nacional”. No recurso especial, a União ponderou que a isenção viola o Código Tributário Nacional, já que somente a lei poderia estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. De acordo com os procuradores da União, “a lei fiscal concedeu isenção aos atos cooperativos praticados no universo econômico da Lei nº 5.764/1971 (Lei das Cooperativas), razão pela qual quaisquer outros, por se situarem fora do âmbito da cooperação, podem gerar ganhos que serão tributados”. Para o relator do recurso no STJ, ministro Luiz Fux, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, mas as aplicações financeiras são tidas como atos não cooperativos. Por isso, seus resultados positivos devem, sim, integrar a base de cálculo do imposto de renda. A seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso da União, nos termos do voto do relator. A cooperativa apresentou embargos de declaração ao STJ após a decisão, que foram rejeitados. Nota STJ, de 13 de maio de 2010.

44 **Manifestação sobre consulta, através da Nota Cosit nº 33/2012.** – (...) 3.4. A interessada pleiteia que, ao apurar o IRPJ, os custos de captação de empréstimos e financiamentos classificados como “despesas financeiras” possam ser deduzidos na apuração do lucro tributável. 3.5. Esses custos, entretanto, se revelam como resultado de atos cooperativos, como, por exemplo, empréstimos para aumentar o seu capital de giro ou mesmo um financiamento para a construção da sede da cooperativa, ou seja, representaram custos

Diante do exposto, as **receitas** de aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de transporte de cargas e de passageiros devem ser consideradas, **inclusive para questões contábeis**, como operações de **atos não cooperativos** e, portanto, **devem ser submetidas à tributação do IRPJ e da CSLL**.

As despesas financeiras devem ser submetidas a rateio proporcional entre a receita bruta de atos cooperativos e atos não cooperativos⁴⁵.

.....
para manutenção das atividades habituais de uma organização. 3.6. Assim, a não possibilidade de computo dos custos de captação de empréstimos e financiamentos como despesas vem do fato de que as receitas e as despesas dos atos cooperativos não podem ser utilizadas para a apuração do IRPJ. 4. Conclui-se, portanto, que as receitas das aplicações financeiras das cooperativas representam ato não cooperativo, não podendo ser deduzidas despesas próprias da atividade com associados. O entendimento do pleito não depende de edição de um Ato Declaratório Interpretativo (ADI) como sugere o interessado, exigindo mudança na sistemática de apuração do imposto. – Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lbtiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio) 45 [...] devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente, devem ser computados em separado os custos diretos e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e os encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Parecer Normativo CST nº 73, de 11 de agosto de 1975. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

Ao determinar as regras de apuração do resultado tributável, o Fisco admite a possibilidade de apropriação dos custos diretos inerentes às receitas tributáveis⁴⁶, assim como, também autoriza o rateio dos custos e encargos indiretos, proporcional às receitas tributáveis e não tributáveis.

3.3.1.2.4.4. ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI Nº 12.973/2014

Houve significativas alterações⁴⁷ na forma de apuração do IRPJ e da CSLL, principalmente por que a legislação tem como objetivo principal extinguir o Regime Tributário de Transição – RTT⁴⁸, para neutralizar os efeitos tributários decorrentes da adoção das novas práticas contábeis⁴⁹, com o propósito de manter a referida neutralidade tributária, passando, porém, seu controle diretamente para a apuração dos tributos em tela, na forma de ajustes de apuração a serem detalhados no Livro de Apuração do Lucro Real eletrônico – e.LALUR.

.....
46cabe mencionar que o custo da captação dos recursos aplicados no mercado financeiro corresponde a uma despesa direta. Em razão disso, como mencionado no Parecer CST nº 73/1975, devem ser diminuídos todos os custos diretos pertinentes, na apuração do lucro operacional para fins de tributação, ou seja, é translúcido que devem ser deduzidos os custos tratados na presente análise. Dickel, Dorly; Pletz, Márcio M. **Apuração do Resultado Tributável das Aplicações Financeiras; in Aspectos Contábeis e Tributários relevantes nas sociedades cooperativas**. Edição por Demanda, Porto Alegre: 2019.

47 Lei nº 12.973/2014, normatizada pela IN RFB nº 1.700/2017.

48 Instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm

49 Introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm

3.3.1.2.4.4.1. ADOÇÃO INICIAL DA LEI Nº 12.973/2014

Para fins de adoção inicial deste novo tratamento tributário, os contribuintes deviam adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, obrigatoriamente em janeiro de 2015 ou opcionalmente em janeiro de 2014, a diferença positiva mensurada entre valores do ativo societário e do ativo fiscal, existente em 31 de dezembro de 2014 ou em 31 de dezembro de 2013, conforme opção de data de adoção inicial realizada pela cooperativa, ou, alternativamente, controlar tais diferenças em subcontas específicas, para que as mesmas possam ser adicionadas conforme as suas realizações, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão ou baixa⁵⁰. O mesmo tratamento deverá ser atribuído à diferença negativa evidenciada entre passivo societário e passivo fiscal.

Por outro lado, a diferença negativa apurada entre ativo societário e ativo fiscal, ou a diferença positiva entre passivo societário e passivo fiscal não poderão ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo se controlada em subconta para exclusão conforme sua realização⁵¹.

Destaca-se que: as cooperativas de transporte de cargas e de passageiros estarão sujeitas a tratamento tributário específico⁵² caso tenham adotado as novas práticas contábeis⁵³, consequentemente, apresentem diferenças entre os saldos fiscais, escriturados no Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT, e saldos societários registrados na Escrituração Contábil Digital – ECD, do ano imediatamente anterior a adoção inicial das determinações previstas na nova lei.

.....
50 Art. 66 da Lei nº 12.973, de 13 de maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm

51 Art. 67 da Lei nº 12.973/2014.

52 Relacionado à adoção inicial da Lei nº 12.973/2014.

53 Previstas na Lei nº 11.638/2007.

3.3.1.2.4.4.2. AJUSTES DE APURAÇÃO EXIGIDOS A PARTIR DA ADOÇÃO, OPCIONAL OU OBRIGATÓRIA, DA LEI Nº 12.973/2014

Além das regras relacionadas à adoção inicial, são determinadas novas opções de adições e exclusões de valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL⁵⁴, as quais, da mesma forma, objetivam a manutenção da neutralidade tributária inicialmente prevista em lei já extinta⁵⁵, a serem observadas a partir da adoção inicial, opcional ou obrigatória.

Ressalta-se novamente que tais ajustes de adição e exclusão de valores à base de cálculo dos tributos citados se aplica apenas àquelas cooperativas de transporte que adotaram as práticas contábeis previstas na lei específica⁵⁶.

Exemplo⁵⁷: a adição como despesa ao lucro real do valor correspondente à quota de depreciação registrada na contabilidade no montante exato da diferença em que for menor do que o valor da quota de depreciação fiscal⁵⁸.

Essa diferença entre a depreciação calculada para fins societários e a apurada com base nas taxas fiscais publicadas pela Secretaria da Receita Federal ocorre nos casos em que a vida útil dos bens, para fins societários, é menor que a sua vida útil⁵⁹, fator que faz com que a depreciação registrada na contabilidade comercial seja maior que a admitida para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ.

Assim, a diferença entre o valor da depreciação societária e a depreciação fiscal deve ser adicionada à composição do lucro real e controlada na Parte “B” do e-LALUR para fins de exclusão posterior da base de cálculo.

Tratando-se de situações de exclusões de base de cálculo, pode-se tomar como exemplo os casos em que a depreciação registrada na contabilidade societária da cooperativa seja menor do que aquela calculada com base nas taxas fiscais previstas pela Receita Federal do Brasil, onde a diferença poderá ser excluída da composição do lucro real⁶⁰.

Caso a cooperativa de transporte opte por excluir a diferença dessa depreciação citada, deverá controlar os respectivos valores em conta da Parte “B” do e-LALUR, para posterior adição ao lucro real, quando o montante acumulado das cotas de depreciação atingirem o valor de aquisição dos bens.

3.3.1.2.5. LUCRO PRESUMIDO – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto de renda calculado pela modalidade do lucro presumido será determinada, em cada trimestre, mediante aplicação de percentuais estabelecidos em lei⁶¹, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre. Além disso, devem ser incluídos na base de cálculo os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas.

54 Lei nº 12.973/2014.

55 Lei nº 11.941/2009.

56 Lei nº 11.638/2007.

57 Lei nº 12.973/2014.

58 Art. 40 da Lei nº 12.973/2014.

59 IN RFB nº 1.700/2017.

60 Art. 40 da Lei nº 12.973/2014.

61 Art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm

Os percentuais⁶² legais, para determinação da base de cálculo sobre a receita bruta, são os seguintes:

Atividade	%	Base Legal
Atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool carburante e gás natural	1,60%	§ 1º, Art. 15 da Lei nº 9.249/1995.
Prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas.	16%	§ 1º, Inc. II, Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Transporte de Cargas	8%	§ 1º, Inc. II e Caput do art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Revenda de peças e outras mercadorias	8%	Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.
Serviços em geral	32%	Inc. III, Art. 15, da Lei nº 9.249/1995.

Nas sociedades **cooperativas**, para fins de determinação da **base de cálculo** conforme os percentuais acima, deverão ser **consideradas apenas** as receitas de **atos não cooperativos**.

Na **declaração** do **IRPJ**, presente na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), deverá ser **informada, inicialmente, toda a receita bruta** auferida pela cooperativa pelo **código** que representa o percentual presumido para a **atividade**.

Após o cálculo geral da presunção do lucro, o montante correspondente às operações do **ato cooperativo** poderá ser **excluído** da **base de cálculo** do imposto devido no trimestre, em código específico para tal fim.

Os **rendimentos** em **aplicações financeiras** devem ser **incluídos** na **base de cálculo** do imposto.

Por consequência, o **imposto de renda retido na fonte ou pago separadamente** poderá ser **considerado** como **antecipação** do montante devido no trimestre.

Exemplificar-se-á, na sequência, a composição da apuração do IRPJ na modalidade do lucro presumido, para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, seguindo as orientações de preenchimento constantes na ECF.

Dados - 1º Trimestre/20XX	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Passageiros	R\$ 900.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 120.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 25.000,00
Total Ingressos Brutos- Atos Cooperativos	R\$ 1.045.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Passageiros	R\$ 140.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 10.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 4.000,00
Total Receita Bruta - Atos Não Cooperativos	R\$ 154.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 7.000,00
Total Outras Receitas	R\$ 7.000,00

62 Art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

Cooperativa de Transporte de Cargas**Apuração do IRPJ - Lucro Presumido**

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 1,60%	R\$ 130.000,00	R\$ 2.080,00
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 8%	R\$ 1.069.000,00	R\$ 85.520,00
Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta	R\$ 1.199.000,00	R\$ 87.600,00
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		R\$ 7.000,00
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		R\$ 75.920,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 1,60%	R\$ 120.000,00	R\$ 1.920,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 8%	R\$ 925.000,00	R\$ 74.000,00
Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido		R\$ 18.680,00
IMPOSTO DE RENDA APURADO		
A alíquota de 15%		R\$ 2.802,00
Adicional		R\$ -
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	R\$ -	R\$ 2.802,00

A apuração do IRPJ pelo lucro presumido, de acordo com o formato apresentado junto a ECF, requer alguns cuidados. **A apuração deve:**

- **Apresentar todas as receitas**, sejam estas oriundas de operações com associados ou com terceiros, de acordo com o percentual de presunção aplicável;

- **Incluir** os valores correspondentes as **receitas** decorrentes de **aplicações financeiras** de renda fixa ou variável, e
- **Apontar**, para fins de exclusão da base de cálculo, a **presunção** de lucro **relacionado** as **operações** com **associados**.

Assim, chega-se à base de cálculo presumida correspondente às operações com não associados no trimestre, restando aplicar as alíquotas incidentes para obtenção do valor do imposto a ser recolhido.

No caso das **cooperativas de transporte de passageiros**, a forma de **presunção do lucro** é **similar**.

Entretanto, o percentual aplicável sobre as receitas de transporte de passageiros muda para dezesseis por cento (16%), conforme se pode observar na composição da apuração abaixo.

Cooperativa de Transporte de Passageiros

Apuração do IRPJ - Estimativa pela Receita Bruta

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 1,60%	R\$ 130.000,00	R\$ 2.080,00
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 8%	R\$ 29.000,00	R\$ 2.320,00
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 16%	R\$ 1.040.000,00	R\$ 166.400,00
Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta	R\$ 1.199.000,00	R\$ 170.800,00
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		R\$ 7.000,00
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		R\$ 147.920,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 1,6%	R\$ 120.000,00	R\$ 1.920,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 8%	R\$ 25.000,00	R\$ 2.000,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 16%	R\$ 900.000,00	R\$ 144.000,00
Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido		R\$ 29.880,00
IMPOSTO DE RENDA APURADO		
À alíquota de 15%		R\$ 4.482,00
Adicional		R\$ -
IMPOSTO DE RENDA A PAGAR		R\$ 4.482,00

3.3.1.3. ALÍQUOTAS

A **alíquota** do **imposto de renda** das pessoas jurídicas é de **quinze por cento (15%)**, aplicável **independentemente** da **modalidade** de **tributação**, seja lucro real, presumido ou arbitrado.

Há ainda um **adicional** de alíquota de **dez por cento (10%)** sobre a **parcela** do lucro real, presumido ou arbitrado que **exceder** o valor **resultante** da **multiplicação** de **vinte mil reais (R\$ 20.000,00)** pelo número de **meses** do respectivo período de apuração⁶³.

3.3.1.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A **guia** para **recolhimento** do imposto de renda é o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (**DARF**).

O **imposto** apurado poderá ser **pago** ou **compensado** com **outros créditos** tributários, observadas as regras da **legislação tributária** referente às compensações.

O **código** de **recolhimento** será determinado **conforme** a **modalidade** de **apuração** do **imposto** de renda. Os códigos atualmente estabelecidos pela Receita Federal do Brasil são⁶⁴:

Modalidade de Apuração	Código
Lucro Real - Estimativa Mensal - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	2362
Lucro Real - Ajuste Anual - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	2430
Lucro Real – Estim. Mensal - Receita total anual igual ou inferior a R\$ 78 milhões	5993
Lucro Real - Ajuste Anual - Receita total anual igual ou inferior a R\$ 78 milhões	2456
Lucro Real - Apuração Trimestral - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	0220
Lucro Real - Apuração Trimestral - Receita total anual inferior a R\$ 78 milhões	3373
Lucro Presumido	2089

63 Lei nº 9.249/1995.

64 Manual SPED – Perguntas e Respostas – Receita Federal do Brasil – Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/34/E21418477EC6E9A78C67B02FCA16A87D0915E5/perguntas-e-respostas-irpj-2017.pdf>

O prazo de pagamento depende da modalidade de tributação adotada pela cooperativa, assim:

Prazos de Recolhimentos – Modalidades de Tributação

Lucro Real Anual

O prazo para pagamento das estimativas mensais do imposto de renda, deverá ser quitado até o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração⁶⁵.

Na apuração anual, com data base em 31 de dezembro, caso o saldo do imposto seja positivo, deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, com acréscimo pela taxa Selic⁶⁶.

Se o saldo apurado em 31 de dezembro for negativo, esse poderá ser objeto de restituição ou compensação com imposto de renda devido nos períodos subsequentes ou outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶⁷.

É importante não confundir a estimativa do imposto de renda de dezembro com o ajuste anual. Na maioria dos casos, o pagamento da estimativa de dezembro é realizado com base no balanço de suspensão ou redução encerrado em 31 de dezembro. Dessa forma, no ajuste anual não haverá saldo a pagar.

Lucro Real Trimestral e Lucro Presumido

O imposto de renda apurado com base no Lucro Real Trimestral e com base no Lucro presumido será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Alternativamente, a cooperativa poderá optar por efetuar o pagamento do imposto em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração, desde que a quota mensal não seja inferior a R\$ 1.000,00 (Mil reais)⁶⁸.

Nesse caso, a pessoa jurídica deverá atualizar as quotas do imposto pela taxa Selic, calculadas a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento (1%) no mês do pagamento⁶⁹.

O imposto de valor inferior a dois mil reais (R\$ 2.000,00) deverá ser pago em quota única⁷⁰.

3.3.2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido⁷¹ foi instituída para obtenção de recursos para financiar a seguridade social, segundo dispositivo constitucional⁷².

Embora a CSLL tenha características de apuração similares ao IRPJ, algumas regras são diferentes, conforme descritas a seguir:

65 Art. 6º, da Lei nº 9.430/1996.
66 § 2º do art. 6º, da Lei nº 9.430/1996.
67 Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503#1744336>
68 § 2º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996 e § 2º do art. 55º, da IN RFB nº 1.700/2017.
69 § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996 e § 3º do art. 55º, da IN RFB nº 1.700/2017
70 § 2º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996 e § 2º do art. 55º, da IN RFB nº 1.700/2017.

71 Instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm
72 Art. 195 da Constituição Federal do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

3.3.2.1. FATO GERADOR

O **fato gerador** da CSLL é o **lucro líquido** apurado, **antes do imposto de renda**, na **data** de ocorrência do **fato gerador**.

A **data de ocorrência**⁷³ do **fato gerador** é **31 de dezembro** de cada ano, **exceto** em relação à:

- **Apuração trimestral**, quando o fato gerador **ocorre** ao **final** de cada **trimestre**-calendário; e,
- Eventos especiais de **incorporação**, **fusão**, **cisão** ou **encerramento** de **atividades**, cuja **data** de ocorrência do fato gerador é a data do **evento**.

3.3.2.2. BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo** da **CSLL** é o valor do **resultado** do **exercício**, **antes da provisão para o imposto de renda**, **ajustado** pelas **adições** e **exclusões** previstos na legislação tributária em cada período de apuração, seja trimestral ou anual.

A **exceção** ocorre para as **cooperativas optantes** pela apuração do imposto de renda e contribuição social com base no **lucro presumido** e **arbitrado**, onde ocorre a presunção ou o arbitramento da base de cálculo.

3.3.2.2.1. LUCRO REAL – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Para as cooperativas de transporte sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL com base no **lucro real**, a **base de cálculo** da CSLL será o **resultado** do **exercício**, **antes do imposto de renda**, **ajustado** pelas **adições** e **exclusões** previstas na legislação tributária, assim como pela **compensação** de **base de cálculo negativa** da contribuição apurada em **exercícios anteriores**.

73 Lei nº 7.689/1988.

3.3.2.2.1.1. ADIÇÕES

Os **principais valores** que devem ser **adicionados** à **base de cálculo** da CSLL estão discriminados em lei⁷⁴, entre os quais, estão:

- Resultado negativo de atos cooperativos
- Resultado negativo de avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- Valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- Qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicáveis;
- As contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- Despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- Contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complemen-

74 §1º do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 e art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

tares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

- Doações, exceto as expressamente previstas no §2º do art. 13 da Lei nº 9.249/1995;
- Despesas com brindes.
- Despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo;
- Tributos com exigibilidade suspensa, com ou sem depósito judicial;

Importante ratificar que **devem** ser **adicionadas à base de cálculo** da CSLL **somente a parcela das despesas indedutíveis** registradas como **atos não cooperativos** na contabilidade da cooperativa.

Algumas **despesas, como por exemplo, doações**, podem ser **submetidas a rateio** com base na **receita bruta de atos cooperativos e não cooperativos** para fins de **segregação do resultado** de atos cooperativos e não cooperativos.

Dessa forma, **deverá ser adicionada à base de cálculo** da CSLL **somente a parcela que reduziu o resultado tributável**, que corresponde à parcela contabilizada como **atos não cooperativos**.

As **despesas** que devem ser **adicionadas à base de cálculo** da CSLL **não são necessariamente as mesmas** que devem ser **adicionadas à base de cálculo do IRPJ**. Exemplo:

- **Multas por infrações fiscais de natureza não compensatórias**, que devem ser **adicionadas à base de cálculo do imposto de renda**, mas **não há determinação legal** para que sejam **adicionadas à base de cálculo da CSLL**.

3.3.2.2.1.2. EXCLUSÕES

Na determinação da base de cálculo da CSLL, **poderão ser excluídos** os seguintes valores:

- Resultado positivo de atos cooperativos;
- Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- Lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;
- Provisões adicionadas anteriormente, que tenham sido baixadas no curso de período-base;
- Doações e subvenções para investimento, que tenham sido computados como receita, desde que observadas as regras específicas da legislação tributária.

Conforme já evidenciado, as sociedades **cooperativas devem excluir da base de cálculo o resultado positivo** decorrente das operações de **atos cooperativos**, como forma de evitar a tributação sobre tais valores⁷⁵.

3.3.2.2.1.3. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

O **lucro líquido ajustado** poderá ser **reduzido** por **compensação da base de cálculo negativa**, apurada em períodos-base anteriores em, no **máximo, trinta por cento (30%)**⁷⁶, para fins de e determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

75 Art. 39 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm

76 Art. 58 da Lei nº 8.981/1995.

A **compensação de base de cálculo negativa** apurada em **anos anteriores depende** de correta **escrituração** dos saldos na parte “B” do **e-LALUR** e no **e-LACS**, junto à Escrituração Contábil Fiscal (**ECF**).

Nas cooperativas, a **base de cálculo negativa** que poderá ser **compensada** é aquela **resultante** das operações com **atos não cooperativos**, após as adições e exclusões legais.

3.3.2.2.2. BASE DE CÁLCULO - ESTIMATIVA MENSAL

A opção de **pagamento** da CSLL, com base no **lucro real**, pode ser feita com **recolhimentos** sobre a base de cálculo, através de **estimativas mensais**⁷⁷.

A **base de cálculo** do **pagamento** por **estimativa** será **determinada pela aplicação de percentuais** previstos em lei⁷⁸, **sobre a receita bruta**. Os **percentuais de redução são os mesmos** aplicáveis ao **lucro presumido**.

Os percentuais para definição da base de cálculo em relação às principais atividades desenvolvidas pelas cooperativas de transporte são:

Atividade	%	Base Legal
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool carburante e gás natural	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas.	12%	

77 Art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

78 Art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

Atividade	%	Base Legal
Transporte de Cargas	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Revenda de peças e outras mercadorias	12%	
Serviços em geral	32%	

Devem ser **acrescentados à base de cálculo** da **CSLL79**:

- Os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, como:
- Rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- Ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- Ganhos auferidos em operações de cobertura (“hedge”) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
- Receitas de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à percepção da mesma;

79 Art. 25 da Lei 9.430/1996.

- Juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- Variações monetárias ativas;
- Juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade na qual a cooperativa tenha participação.
- Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

Em sociedades cooperativas, as **receitas** que irão **compor a base de cálculo** do pagamento da **estimativa mensal** são **apenas** aquelas resultantes das operações de **atos não cooperativos**.

Dessa forma, se a **cooperativa** de transporte **praticar apenas atos cooperativos**, **não haverá base de cálculo** para recolhimento de **estimativa** mensal, **exceto** se houver **receitas** de **aplicações financeiras**.

Abaixo apresenta-se exemplo de apuração da estimativa mensal da CSLL com base na receita bruta, observando-se que para fins de apuração da base de cálculo da referida estimativa, em relação aos dados disponibilizados, para determinar a base de cálculo, deverá aplicar a alíquota de doze por cento (12%) sobre a receita bruta das operações com não associados (**Ato não cooperativo**) e somando, a ela, o valor total dos rendimentos auferidos com as aplicações financeiras.

Dados Janeiro/XXXX	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Passageiros	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda (Repasse) de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda (Repasse) de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Total Ingressos Brutos - Atos Cooperativos	R\$ 460.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Passageiros	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00
Total Receita Bruta - Atos Não Cooperativos	R\$ 55.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
Total Outras Receitas	R\$ 2.000,00

Cooperativa de Transporte de Cargas ou Passageiros

Apuração da CSLL - Estimativa pela Receita Bruta		
COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Base de Cálculo da CSLL - Receita Bruta (12%)	R\$ 55.000,00	R\$ 6.600,00
Rendimentos de Aplicação Financeira		R\$ 2.000,00
Total	R\$ 55.000,00	R\$ 8.600,00
CSLL APURADA		
A alíquota de 9%		R\$ 774,00
Adicional		R\$ -
CSLL A PAGAR	R\$ -	R\$ 774,00

Assim como no imposto de renda, alternativamente ao recolhimento da estimativa mensal com base na receita bruta, a cooperativa poderá apurar a base de cálculo para recolhimento da CSLL por estimativa mensal com base no Balanço de Suspensão ou Redução⁸⁰.

3.3.2.2.3. LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da CSLL calculada pela modalidade do lucro presumido será determinada, em cada trimestre, mediante aplicação de percentuais estabelecidos em lei⁸¹, de acordo com as

atividades da cooperativa, sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Além disso, devem ser incluídos na base de cálculo:

- Os ganhos de capital;
- Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras; e,
- As demais receitas.

Em relação às principais atividades desenvolvidas pelas cooperativas de transporte para determinação da base de cálculo da CSLL sobre a receita bruta, os percentuais de cálculo a serem aplicados são os seguintes:

80 Art. 227 do RIR/2018.

81 Art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

Atividade	%	Base Legal
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool carburante e gás natural	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas.	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Transporte de Cargas	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Revenda de peças e outras mercadorias	12%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.
Serviços em geral	32%	Art. 20, da Lei nº 9.249/1995.

Nas cooperativas, para determinar a base de cálculo usando os percentuais acima, deverão ser **consideradas apenas as receitas de atos não cooperativos**, observando as **mesmas regras de escrituração da ECF** apresentadas na apuração do **IRPJ**.

Caso a **cooperativa** tenha **sofrido a retenção da CSLL na fonte** sobre algum serviço prestado, poderá **deduzir**, do montante apurado, a **retenção acumulada no trimestre**.

Apresenta-se na sequência a composição da apuração da CSLL na modalidade do lucro presumido, onde a principal diferença em relação ao exemplo de apuração apresentado para o IRPJ consiste no fato do percentual de presunção ser o mesmo para todas as receitas apontadas, tanto para cooperativas de transporte de cargas quanto para cooperativas de transporte de passageiros.

Ratifica-se a necessidade de seguir as orientações de preenchimento e registros junto à ECF.

Exemplo de apuração:

Cooperativa de Transporte de Cargas ou Passageiros

Apuração da CSLL - Lucro Presumido

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 12%	R\$ 1.199.000,00	R\$ 143.880,00
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 32%	R\$ -	R\$ -
Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta	R\$ 1.199.000,00	R\$ 143.880,00
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		R\$ 7.000,00
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		R\$ 125.400,00

Cooperativa de Transporte de Cargas ou Passageiros**Apuração da CSLL - Lucro Presumido**

Base de Cálculo da Contribuição s/ Lucro Presumido	R\$ 25.480,00
CSLL APURADA	
A alíquota de 9%	R\$ 2.293,20
Adicional	R\$ -
CSLL A PAGAR	R\$ -
	R\$ 2.293,20

3.3.2.3. ALÍQUOTAS

Para as **cooperativas** em **geral**, a **alíquota** da **CSLL** é de **9%** (nove por cento). É a alíquota aplicável para as sociedades cooperativas de transporte.

3.3.2.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O **recolhimento** da **CSLL** deve ser efetuado **através** de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (**DARF**). O **valor** apurado da contribuição poderá ser **pago** ou **compensado** com **outros créditos** tributários, observadas as **regras** da **legislação** tributária referente às **compensações**.

O **código** de **recolhimento** será determinado conforme a **modalidade** de apuração da cooperativa.

Os **códigos** atualmente estabelecidos pela Receita Federal do Brasil são⁸²:

Modalidade de Apuração	Código
Lucro Real - Estimativa Mensal - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	2484
Lucro Real - Ajuste Anual - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	6773
Lucro Real – Est. Mensal - Receita total anual igual ou inferior a R\$ 78 milhões	2484
Lucro Real - Ajuste Anual - Receita total anual igual ou inferior a R\$ 78 milhões	6773
Lucro Real - Apuração Trimestral - Receita total anual superior a R\$ 78 milhões	6012
Lucro Real - Apuração Trimestral - Receita total anual inferior a R\$ 78 milhões	6012
Lucro Presumido	2372

82 Manual SPED – Perguntas e Respostas – Receita Federal do Brasil – Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/34/>

E21418477EC6E9A78C67B02FCA16A87D0915E5/perguntas-e-respostas-irpj-2017.pdf

O prazo de pagamento da CSLL é o mesmo aplicável para o IRPJ e ambos dependem da modalidade de tributação adotada pela cooperativa de transporte.

3.3.3. CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/PASEP E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), originalmente instituídos⁸³ por Lei Complementar tiveram seus objetivos alterados por dispositivo constitucional⁸⁴, passando a financiar o programa de **seguro-desemprego** e o **abono** a empregados que receberam em média até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para o PIS/Pasep. Entretanto, quarenta por cento (40%) desses recursos devem ser destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional do Desenvolvimento Social (BNDES).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída⁸⁵ por Lei Complementar, é destinada⁸⁶ para cobertura de despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

83 Lei complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm - e Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08.htm

84 Art. 239 da Constituição Federal do Brasil.

85 Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm

86 Art. 1º, da Lei Complementar nº 70/1991.

3.3.3.1. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

Até o ano de 2002, as contribuições para o PIS/Pasep e a para a COFINS eram calculadas sob a modalidade **cumulativa**, **sem** a possibilidade de **aproveitamento** de quaisquer **créditos**, fator que caracteriza a tributação em cascata destes tributos.

A lei⁸⁷ alterou esse cenário, introduzindo o **regime não cumulativo** à **sistemática** de **apuração** dessas **contribuições**, trazendo **possibilidades** de **descontos** e ou **apuração** de **créditos** sobre elas.

No entanto, essa nova modalidade de apuração não extinguiu a forma de cálculo anterior, mantendo o regime cumulativo para algumas empresas ou receitas auferidas pelas mesmas.

Entre as exceções⁸⁸, a aplicabilidade do regime não cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS se encontram as cooperativas de transporte.

Assim, **as cooperativas de transporte de cargas e de passageiros devem apurar as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS através do regime cumulativo, sem direito a apurar créditos destes tributos**, pois **somente** as cooperativas **agropecuárias** e de **consumo** estão **autorizadas** a adotar o **regime não cumulativo** de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS⁸⁹.

87 Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 – Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm - E Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm

88 Art. 10, Inciso VI, c/c o Art. 15, inciso V, da Lei nº da 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm

89 Inciso VI do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº da 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm

3.3.3.2. FATO GERADOR

Em se tratando de regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, devem ser observados outros dispositivos legais, que definem⁹⁰ as diretrizes do cálculo desta modalidade, onde, por exemplo, é determinado que as contribuições para PIS/Pasep e para a COFINS, devidas pelas empresas, devem⁹¹ ser calculadas com base no faturamento.

O faturamento⁹² compreende a receita bruta das cooperativas. Em outros termos, o fato gerador do PIS/Pasep e da COFINS corresponde apenas a receita bruta auferida pelas cooperativas de transporte, obedecendo as determinações presentes na legislação relacionada à apuração do IRPJ.

Em suma, as cooperativas de transporte de cargas e de passageiros devem calcular o PIS/Pasep e a COFINS sobre sua receita bruta auferida no mês, incluindo-se, quando existente, a receita decorrente da cobrança de taxa de administração de associados.

3.3.3.3. BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo** das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS das cooperativas sujeitas ao regime cumulativo de apuração, no qual se enquadram as cooperativas de transporte, corresponde a receita bruta auferida pelas mesmas, podendo ser **excluídas**⁹³ deste valor as **importâncias** correspondentes às:

- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos.
- Receitas decorrentes de reversões de provisões;
- Recuperação de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- Receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja um ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.
- Resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido; e,
- Receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, que tenha sido computada como receita.

No entanto, estes valores, de modo geral, não constituem fato gerador das contribuições, pois **não integram a receita bruta das** entidades enquadradas no regime cumulativo de apuração. Assim, também não há o que se falar em exclusão de base de cálculo.

Não consta na legislação básica que tratam das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS a possibilidade de excluir da base de cálculo das contribuições os montantes correspondentes à compra de **vale-pedágio**.

Porém, a Lei que instituiu o vale-pedágio⁹⁴ define que este não integrará o valor do frete, nem será considerado receita operacional ou rendimento tributável.

Neste mesmo sentido, também se pronunciou a Secretaria da Receita Federal⁹⁵, confirmando que o vale-pedágio obri-

.....
90 Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm

91 Art. 2º, da Lei nº 9.718/1998.

92 Art. 3º da Lei 9.718/1998, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

93 § 2º, do art. 2º, da Lei nº 9.718/1998.

.....
94 Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10209.htm

95 Solução de Consulta nº 202/2012. – Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaos>

gatório não é considerado receita operacional ou rendimento tributável para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS.

Assim, as cooperativas de transporte de cargas poderão excluir o valor correspondente ao vale-pedágio obrigatório da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

As cooperativas de transporte de cargas e de passageiros poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS os valores das sobras apuradas na Demonstração de Sobras ou Perdas, destinados à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo/Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES/RATES)⁹⁶.

As cooperativas de transporte de cargas e de passageiros **NÃO podem deduzir** da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS os valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, ainda que com fins específicos e independentemente do objeto da sociedade⁹⁷.

3.3.3.3.1. BASE DE CÁLCULO – COOPERATIVAS DE TRANSPORTES DE CARGAS

As cooperativas de transporte de cargas, além das exclusões de caráter geral permitidas a todas as pessoas jurídicas, citadas no item anterior, também poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, os valores correspondes a:

- **Ingressos decorrentes de ato cooperativo**, assim entendido como a parcela das receitas repassadas aos associados pelos serviços de transporte rodoviário de cargas por este prestado à cooperativa⁹⁸.
- **Ingressos de venda de bens/insumos aos associados**, vinculados às atividades destes⁹⁹.
- **Ingressos decorrentes da prestação de serviços especializados aos cooperados**, aplicáveis na atividade de transporte rodoviário de cargas, relativos a assistência técnica, formação profissional e assemelhados¹⁰⁰.
- **Receitas provenientes de receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos** contraídos em instituições financeiras para a aquisição de bens vinculados à atividade rodoviária de cargas, limitados aos encargos devidos as instituições financeiras¹⁰¹. (Estas receitas só irão constituir fato gerador do PIS/Pasep e da COFINS, caso sejam registradas como receita bruta).

Os **débitos de PIS/Pasep e COFINS incidentes** sobre os **ingressos** tributados pelas cooperativas de transporte de cargas, sejam eles decorrentes da prestação de serviços de transporte (frete), da venda (repasso) de insumos ou da prestação de outros serviços são, de modo geral, **inicialmente, contabilizados integralmente**, e, no **momento da apuração** das contribuições, são **estornados** os débitos calculados sobre ingressos passíveis de exclusão das bases de cálculo.

.....
Selecionados=&tiposAtosSelecionados=72&IdTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio

⁹⁶ Art. 291 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>

⁹⁷ § 2º do art. 291 da IN RFB nº 1.911/2019.

.....
⁹⁸ Art. 30 da Lei 11.051/2004 c/c com o art. 295º da IN RFB nº 1.911/2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm

⁹⁹ Art. 15, Inc. II, da MP nº 2.158-35/2001, c/c com o art. 295 da IN RFB nº 1.911/2019.

¹⁰⁰ Art. 15, Inc. III, da MP nº 2.158-35/2001, c/c com o art. 295 da IN RFB nº 1.911/2019.

¹⁰¹ Art. 15, inc. V, da MP nº 2.158-35/2001, c/c com o art. 295 da IN RFB nº 1.911/2019.

Outro fator relevante está relacionado às prestações de serviços como: manutenção, lubrificação, lavagem, engraxamento, limpeza, desinfecção, entre outros similares prestados pelas cooperativas aos seus associados, haja vista que a legislação aplicável permite exclusão da base de cálculo apenas dos ingressos provenientes de serviços especializados, aplicáveis na atividade de transporte rodoviário de cargas, relativos a assistência técnica, formação profissional e assemelhados.

Entre os serviços citados, nota-se que nem todos correspondem a serviços especializados relativos à assistência técnica, formação profissional e assemelhadas. **Logo, deve-se observar e ou selecionar os ingressos efetivamente passíveis de exclusão da base de cálculo.**

3.3.3.3.2. BASE DE CÁLCULO – COOPERATIVAS DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS

As exclusões da base de cálculo para as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS permitidas às cooperativas de transporte de passageiros são as mesmas que aquelas previstas para as demais entidades em geral, não lhes sendo permitidas exclusões específicas ou especiais em razão de sua conformação operacional ou societária.

Ratifica-se: as cooperativas de transporte de passageiros **NÃO** poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS os valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, independentemente do objeto da sociedade ou da finalidade para a qual forem constituídos¹⁰².

Independentemente da cooperativa utilizar a nomenclatura **Fundo de Reserva** ou **Reserva Legal** para o **Fundo compulsório** previsto na Lei 5.764/1971, ela **poderá excluir** da base de

102 § 2º do art. 291º da IN RFB nº 1.911/2019.

cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS as sobras do exercício destinadas à Reserva Legal ou Fundo de Reserva, uma vez que é permitida¹⁰³ a exclusão das sobras destinadas à constituição dos fundos obrigatórios previstos na Lei do Cooperativismo¹⁰⁴.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu em julgados¹⁰⁵ que a contribuição destinada ao PIS/Pasep e à COFINS não incide sobre atos cooperativos típicos. Esses julgamentos, por terem sido eleitos como representativos de controvérsia, também denominados recursos repetitivos, servirão de base para orientar as demais instâncias da Justiça Federal em processos sobre o mesmo tema.

Sobre as decisões proferidas ainda caberá recurso pela Fazenda Nacional ao Supremo Tribunal Federal. Assim, de momento, os efeitos das decisões em questão somente se refletirão às cooperativas que ingressaram com ações no mesmo sentido e que já tenham transitado em julgado.

3.3.3.3.3. BASE DE CÁLCULO – COOPERATIVAS DE RÁDIO TÁXI

As cooperativas de rádio táxi poderão excluir¹⁰⁶ da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, além das sobras destinadas a constituição do Fundo de Reserva (Reserva Legal) e do FATES/RATES, também os valores¹⁰⁷:

103 Art. 291 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019.

104 Art. 28 da Lei nº 5.764/1971.

105 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – Recursos Especiais nº 1141667 e 1164716. Superior Tribunal de Justiça (STJ).

106 Art. 30-A da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 – Disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12649.htm e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm

107 Art. 30-A da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Art. 297º, da IN RFB nº 1.911/2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm

- **Os valores repassados aos associados** pessoas físicas decorrentes de serviços por eles prestados em nome da cooperativa;
- **Os ingressos de vendas (repasses) de bens, mercadorias e serviços a associados**, quando adquiridos de pessoas físicas não associadas; e
- **As receitas financeiras decorrentes de repasses de empréstimos a associados**, contraídos de instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Nos **meses** em que as cooperativas de radiotáxi **fizerem uso** de quaisquer das **exclusões** aqui previstas, **estarão sujeitas à contribuição** para o PIS/Pasep incidente **sobre a folha de salários** de que trata o art. 13º da MP 2.15825/2001¹⁰⁸.

3.3.3.4. ALÍQUOTAS

As cooperativas de transporte, em virtude do seu enquadramento no regime cumulativo de apuração, aplicarão sobre a respectiva base de cálculo das contribuições, o percentual de **sessenta e cinco centésimos por cento** (0,65%) para cálculo do **PIS/Pasep** e **três por cento** (3%) para cômputo da **COFINS**¹⁰⁹.

3.3.3.4.1. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO

No contexto da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre a receita auferida pelas empresas e também pelas sociedades cooperativas, algumas foram desoneradas

pelo ente federativo mediante aplicação da **alíquota zero** sobre a respectiva **receita**.

Sobre cooperativas de transporte, cita-se, aqui, a tributação à alíquota zero incidente sobre a receita decorrente da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário, no território de região metropolitana, regularmente prevista¹¹⁰ e constituída, que contempla os serviços prestados por algumas cooperativas de transporte de passageiros.

3.3.3.4.2. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO – REVENDA MONOFÁSICA

Algumas cooperativas de transporte de cargas e de passageiros fornecem insumos utilizados nos serviços prestados por seus associados ou terceiros, os quais, em relação à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, são tributados de forma monofásica. Ou seja, são tributados apenas na primeira etapa da cadeia, no reconhecimento de receita do industrializador ou importador, sendo revendidos à alíquota zero pelos demais contribuintes subsequentes.

Entre os produtos sujeitos a esta sistemática de tributação **se encontram**:

- Os combustíveis como gasolina, **óleo diesel e o álcool**, nos termos dos arts. 4º e 5º da nº Lei 9.718/1998;
- O biodiesel, de acordo com o art. 3º a Lei nº 11.116/2005;

.....
108 § Único do art. 30-A, da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm

109 Art. 124 da IN RFB nº 1.911/2019.

.....
110 Art. 1º da Lei nº 12.860, de 11 de setembro de 2013. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12860.htm

- As peças utilizadas na manutenção das frotas, seja de caminhões, ônibus, micro-ônibus, entre outros, utilizados no transporte de cargas ou passageiros, de acordo com art. 3º da Lei nº 10.485/2002; e
- Os pneus novos e câmaras-de-ar, conforme dispõe o art. 5º da Lei nº 10.485/2002.

Desta forma, as **cooperativas de transporte**, ao realizarem a **venda (repasso) de combustíveis e autopeças** aos associados e terceiros, **deverão** tributar a respectiva receita a **alíquota zero**.

Em termos de escrituração e enquadramentos tributários utiliza-se o Código de Situação Tributária – CST 04 para classificar as referidas receitas.

As cooperativas de transporte que também possuam, entre suas atividades, postos de combustíveis com lojas de conveniência, deverão tributar as bebidas frias, como refrigerantes, cervejas, isotônicos e energéticos, lá comercializados, na mesma sistemática: revenda tributada a alíquota zero de produto sujeito a tributação monofásica¹¹¹.

No subitem “3.3.3.3.1. Base de Cálculo – Cooperativas de Transporte de Cargas”, deste manual, aborda-se a possibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições dos ingressos decorrentes da venda de bens/insumos aos associados, desde que vinculados à atividade destes.

Entretanto, esta possibilidade se aplica apenas aos casos de vendas de insumos tributados integralmente pelas alíquotas de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e três por cento (3%), respectivamente, o que ocorre, por exemplo, na venda de óleos lubrificantes, que não são contemplados pela tributação monofásica.

111 Art. 28 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13097.htm

3.3.3.4.3. SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

As cooperativas de transporte de cargas que prestarem serviços de transporte para empresas que realizarem a venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem à pessoa jurídica preponderantemente exportadora, que no ano-calendário anterior tiver auferido receita de exportação igual ou superior a cinquenta por cento (50%), da sua receita bruta de venda de bens e serviços, bem como, que tenha habilitação **para tal concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da** Delegacia da Receita Federal – DRF, ou da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária - DERAT, poderá suspender as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS incidentes sobre o referido serviço de transporte¹¹².

Entre as condições para concessão do benefício se encontra a obrigação de fazer constar nas notas fiscais relativas às vendas dos produtos ou mercadorias a serem transportadas, a expressão “**Saída com suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS**”, com a especificação do dispositivo legal correspondente¹¹³, bem como que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição que deverá ser comprovada mediante Registro de Exportação – RE¹¹⁴.

112 § 6ºA do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; Solução de Consulta COSIT nº 585, de 21 de dezembro de 2017. Disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/10.865.htm e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92630&visao=anotado>

113 § 2º do art. 40, da Lei nº 10.865/2004 c/c § 4º, do art. 541º, da IN RFB nº 1.911/2019.

114 § 9º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Junto à mensagem fiscal que especifica o dispositivo legal que prevê o benefício da suspensão das contribuições, **também deverá constar**¹¹⁵ o número do ADE de habilitação concedido pela DRF.

3.3.3.4.4. RECEITAS SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES

Não incide PIS/Pasep e COFINS nas **operações com exterior**, nas exportações de **bens** e, no caso das cooperativas de transporte, nas prestações de **serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior**, cujo pagamento representa **ingresso de divisas**.

Note-se que **a não incidência ocorre apenas** nos casos em que a **prestação de serviços é contratada ou prestada à pessoa física ou jurídica domiciliada ou residente no exterior**, não se aplicando aos serviços prestados dentro do território brasileiro com propósito de exportação, como, nos casos do transporte de cargas até os portos e armazéns alfandegários.

O serviço de **transporte** até o porto é **tributado integralmente** pelas contribuições para o **PIS/Pasep** e para a **COFINS**, podendo, no caso de transporte de cargas, ser **excluído da base de cálculo**, o valor do **ingresso repassado ao associado** pelo serviço de transporte rodoviário de cargas por este prestado em nome da sua cooperativa.

Ainda, complementarmente¹¹⁶, o **transporte internacional de cargas** ou de **passageiros** será **isento** das contribuições de **PIS/Pasep** e **COFINS**, **independentemente** de quem for o **contratante** ou **responsável pelo pagamento do frete**.

3.3.3.5. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

Os valores correspondentes **às contribuições para o PIS/Pasep** e para a **COFINS** calculados sobre o faturamento devem¹¹⁷ ser recolhidos até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. Se o dia do vencimento não for dia útil, o pagamento deverá¹¹⁸ ser antecipado para o primeiro dia útil anterior.

O **recolhimento** do **PIS/Pasep** e da **COFINS** sobre faturamento deverá ocorrer através de Documento de Arrecadação da Receita Federal – **DARF**, mediante utilização dos **códigos** de recolhimento¹¹⁹:

Código	Contribuição - Regime
8109 – PIS Faturamento	PIS/Pasep cumulativo
2172 - COFINS	COFINS cumulativa

3.3.3.6. EXEMPLOS DE APURAÇÃO PIS/PASEP E COFINS NAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTES

Seguem abaixo, dois exemplos de apuração das contribuições, com as principais diferenças entre apuração do PIS/Pasep e da COFINS das cooperativas de transporte de cargas e de Passageiros.

.....
117 Art. 18, inc. II da MP nº 2.158-35/2001.
118 **§ 1º do** Art. 18, inc. II, da MP nº 2.158-35/2001.
119 Disponível em: <http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

.....
115 § 4º do art. 541 da IN RFB nº 1.911/2019.
116 Inc. V e § 1º do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm

3.3.3.6.1. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS – EXEMPLO DE APURAÇÃO

Para composição do exemplo de apuração abaixo utilizaram-se os seguintes dados:

Dados	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Cargas	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Cargas	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
Total Receitas	R\$ 517.000,00
Ingressos Repassados aos Associados	R\$ 370.000,00
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 350.000,00

Apuração PIS/COFINS Cooperativa de Transporte de Cargas

RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)	R\$ 461.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Cargas	R\$ 400.000,00

Dados	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Cargas	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00
EXCLUSÕES COOP. TRANSP. CARGAS	R\$ 410.000,00
Ingressos Repassados aos Associados	R\$ 370.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 30.000,00
BASE DE CÁLCULO PIS COFINS	R\$ 51.000,00
VALOR PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 331,50
VALOR COFINS (Alíq. 3,00%)	R\$ 1.530,00
RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 04)	R\$ 54.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros com Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 08)	R\$ 2.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
TOTAL RECEITAS DECLARADAS	R\$ 517.000,00

Neste exemplo, inicialmente foram agrupadas as receitas tributadas integralmente pelo PIS/Pasep e pela COFINS, relacionadas com associados e terceiros, as quais para fins de escrituração junto ao arquivo da **EFD Contribuições** devem ser classificadas com **CST 01 – Operação Tributável com Alíquota Básica**.

Na sequência foram apontados os montantes passíveis de exclusão de base de cálculo das contribuições nas cooperativas de transporte de cargas:

- **Valor dos ingressos repassados aos cooperados** em relação aos serviços de transporte por eles executados, no montante de R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais);
- **Valor dos ingressos com vendas de Lubrificantes a associados**, equivalente a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), e
- **Sobras apuradas no exercício anterior**. Observa-se que neste exemplo o valor das sobras utilizado corresponde a base de cálculo tributável das operações com associados de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), (R\$ 410.000,00 (-) 380.000,00), de modo que, restou como base de cálculo sujeita a tributação o valor de R\$ 51.000,00 (cinquenta e um mil reais), correspondente as operações tributadas com não associados.
- Observa-se também que os valores das sobras do exercício anterior remanescentes, no valor de R\$ 320.000,00 (trezentos e vinte mil reais), (R\$ 350.000,00 (-) R\$ 30.000,00), poderão ser utilizados para exclusões de base de cálculo, em relação as operações realizadas com associados, nos meses subsequentes.

Nesta composição de apuração apresentada, foram apontados também os valores das receitas sujeitas a tributação monofásica com revenda à alíquota zero, as quais, pela incidência da alíquota zero, **não geram débitos** das contribuições. No entanto, devem ser escrituradas junto a EFD Contribuições.

Da mesma forma, foram apontadas as receitas financeiras correspondentes aos rendimentos com aplicações financeiras, que, para fins de apuração de PIS/Pasep e COFINS no regime cumulativo, **não caracterizam fato gerador**, já que **não se** classificam como receita bruta. Entretanto, devem ser escrituradas na EFD Contribuições, com código **CST 08 - Operação sem Incidência da Contribuição**.

Por fim, verifica-se que o total das receitas geradas pela cooperativa de transporte de cargas, conforme dados tabulados, no valor de quinhentos e dezessete mil reais (R\$ 517.000,00), foram integralmente registrados para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

3.3.3.6.2. COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS – EXEMPLO DE APURAÇÃO

Para compor o exemplo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS das cooperativas de transporte de passageiros utilizaram-se, principalmente para fins comparativos, os mesmos dados relacionados a composição das receitas das cooperativas de transporte de cargas, introduzindo-se a tabulação dos dados apenas os montantes destinados ao FATES e destinação ao fundo de reservas.

Dados	Valor
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Passageiros	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00

Dados	Valor
Receita Terceiros com Transporte de Passageiros	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
Total Ingressos e Receitas	R\$ 517.000,00
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 350.000,00
Destinação para o FATES/RATES (5%)	R\$ 17.500,00
Destinação para Fundo de Reserva/ Reserva Legal (10%)	R\$ 35.000,00
Total Destinações FATES/RATES e Fundo de Reserva	R\$ 52.500,00
Apuração PIS/COFINS Cooperativa de Transporte de Passageiros	
RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)	R\$ 461.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Passageiros	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Receita Terceiros com Transporte de Passageiros	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Lubrificantes	R\$ 1.000,00

Dados	Valor
EXCLUSÕES COOP. TRANSP. PASSAGEIROS	R\$ 52.500,00
Sobras destinadas ao FATES/RATES e Fundo de Reserva (Reserva Legal)	R\$ 52.500,00
BASE DE CÁLCULO PIS COFINS	R\$ 408.500,00
VALOR PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 2.655,25
VALOR COFINS (Alíq. 3,00%)	R\$ 12.255,00
RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 04)	R\$ 54.000,00
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 08)	R\$ 2.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
TOTAL RECEITAS DECLARADAS	R\$ 517.000,00

Neste exemplo de apuração das contribuições para as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS das cooperativas de transporte de passageiros, foram, igualmente, agrupadas as receitas tributadas integralmente, relacionadas as operações com associados e terceiros, as quais para fins de escrituração junto ao arquivo da EFD Contribuições devem ser classificadas com **CST 01 – Operação Tributável com Alíquota Básica**.

Na sequência, foi apontada a única exclusão da base de cálculo prevista na legislação vigente, permitida às cooperativas de transporte de passageiros, que é o valor correspondente as

sobras destinadas ao **FATES/RATES** e a composição do **Fundo de Reserva (Reserva Legal)** do exercício anterior.

No período (mês) de apuração, utilizou-se integralmente o montante das sobras destinadas a constituição do FATES/RATES e Fundo de Reserva (Reserva Legal) do exercício anterior, no valor de cinquenta e dois mil e quinhentos reais (R\$ 52.500,00), não restando saldo para utilização nos meses subsequentes.

Assim como no exemplo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS das cooperativas de transporte de cargas, foram apontados os valores das receitas sujeitas à tributação monofásica com revenda à alíquota zero, que não geram débitos das contribuições, mas que devem ser escrituradas junto à EFD Contribuições, assim como o valor das receitas com rendimentos de aplicações financeiras, que, por sua vez, não compõem a receita bruta da cooperativa, mas que deve ser escriturada junto a EFD Contribuições, com código CST 08 - Operação sem Incidência da Contribuição.

Por fim, novamente se destaca que o total das receitas geradas pela cooperativa de transporte de passageiros, conforme dados tabulados, no valor de R\$ 517.000,00 (quinhentos e dezessete mil reais), foi registrado para fins de apuração das contribuições para as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

3.3.4. PIS – FOLHA DE PAGAMENTO

O PIS/Pasep sobre a folha de pagamento **corresponde** a um **tributo** devido principalmente por entidades sem fins lucrativos, classificadas como isentas, imunes ou dispensadas, assim como, as sociedades cooperativas **sempre que realizarem quaisquer exclusões de base de cálculo de PIS/Pasep e COFINS, relacionadas a operações realizadas com associados.**

3.3.4.1. FATO GERADOR

O **fato gerador** da contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento corresponde¹²⁰ ao efetivo **pagamento da folha de salários** efetuada por cooperativas **que realizarem exclusões de base de cálculo**¹²¹, previstas especificamente para sociedades cooperativas, das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

3.3.4.2. BASE DE CÁLCULO

A Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha tem como **base de cálculo**¹²² a **remuneração, paga, devida ou creditada a empregados**, podendo ser **excluído** deste montante os valores relacionados ao salário família, ao aviso prévio indenizado, ao FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e à indenização por dispensa dentro dos limites legais.

3.3.4.3. ALÍQUOTAS

A **alíquota** aplicável na apuração da contribuição para **PIS/Pasep** sobre a folha de pagamento **é de 1% (um por cento)**¹²³.

3.3.4.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O **PIS/Pasep sobre a folha de pagamento** também deverá ser recolhido até o 25º dia útil subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, antecipando-se o recolhimento em caso de vencimento em sábado, domingo ou feriado¹²⁴.

120 Art. 13 da nº MP 2.158-35/2001.

121 § 1º do art. 276 da IN RFB nº 1.911/2019.

122 Art.277 da IN RFB nº 1.911/2019.

123 Art.278 da IN RFB nº 1.911/2019.

124 Art.279 da IN RFB nº 1.911/2019

O **pagamento** deverá ocorrer mediante emissão de **DARF** sob código de recolhimento **8301 – PIS – FOLHA DE SALÁRIO**¹²⁵.

3.3.5. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Neste tópico, serão abordadas as contribuições previdenciárias devidas pela cooperativa na condição de sujeito passivo da obrigação principal.

As **contribuições** de responsabilidade da cooperativa, **retidas** dos pagamentos feitos a cooperados e terceiros, serão **abordadas** em **título específico**, que tratará das retenções previdenciárias neste Manual.

A **legislação** previdenciária **equipara**,¹²⁶ legal e constitucionalmente¹²⁷ as sociedades **cooperativas** às **demais empresas**, para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias pagas ou creditadas aos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos que lhes tenham prestado serviços.

A **Constituição** Federal **rege** que a **Seguridade Social** deve ser **financiada** por **toda a sociedade**, de forma **direta** e **indireta** nos termos da lei, **mediante contribuições** das **empresas** e das entidades a elas **equiparadas**, **incidentes sobre** a **folha de salários** e demais **rendimentos do trabalho pagos** ou **creditados** a pessoas **físicas** que lhes prestem serviços, mesmo sem vínculo empregatício, dentre outras fontes de incidência.

3.3.5.1. FATO GERADOR

Constituem¹²⁸ **fato gerador** das **contribuições sociais** previdenciárias das empresas a **remuneração paga** ou **creditada** aos **segurados** a seu serviço, **ou sobre o faturamento** ou **lucro**.

A Receita Federal disciplina que, em relação as operações realizadas pelas **cooperativas de transporte**, o **fato gerador**¹²⁹ corresponde à prestação de serviços remunerados realizados por **segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual**.

O **momento da ocorrência** do **fato gerador** das contribuições devidas pela empresa corresponde¹³⁰:

- No mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;
- No mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

O **fato gerador** da contribuição previdenciária sobre o **décimo terceiro salário** ocorre no **pagamento** ou **crédito** da **última parcela**, e no caso das **férias**, no **mês** a que se **referirem** as férias.

No caso da ocorrência do fato gerador pelo crédito, a Receita Federal do Brasil¹³¹ esclarece que se **considera creditada** a **remuneração** na **competência** em que a **empresa** contratante **reconhecer contabilmente** a **despesa** ou o **dispêndio**.

125 Disponível em: <http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

126 Art. 15 da Lei nº 8.212/1991.

127 Art. 195 da Constituição Federal do Brasil.

128 Art. 11 da Lei nº 8.212/1991.

129 Art. 51 da IN RFB nº 971/2009.

130 Inciso III do art. 52 da IN RFB nº 971/2009.

131 §1º do art. 52 da IN RFB nº 971/2009.

Dessa forma, para a cooperativa que efetua o **pagamento** da folha dos empregados até o **5º dia útil do mês seguinte à competência** e, na contabilidade, **reconhece a despesa da folha de pagamento** no mês de **competência**, **ocorre o fato gerador** da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos empregados no mesmo **mês da competência contábil, mesmo antes de ter feito o pagamento da remuneração aos funcionários.**

3.3.5.1.1. BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo** das contribuições sociais previdenciárias das empresas e equiparadas, e desta forma também das cooperativas de transporte de cargas e passageiros, **corresponde**¹³² ao **total da remuneração** paga, devida ou creditada, a **qualquer título**, durante o **mês**, aos segurados **empregados**, trabalhadores **avulsos** e aos segurados **contribuintes individuais que lhes prestam serviços.**

3.3.5.1.2. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO

A previsão de incidência de contribuição previdenciária sobre serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho, prevista legalmente¹³³, foi definitivamente declarada inconstitucional¹³⁴.

.....
132 Art. 57 da IN RFB nº 971/2009, que regulamenta o art. 22, inc. I e II, da Lei nº 8.212/1991.

133 Inc. IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

134 Resolução do Senado Federal nº 10, de 30 de março de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Congresso/RSF%2010.htm

Portanto, as sociedades cooperativas de transporte devem contribuir para a previdência apenas sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados, trabalhadores avulsos e segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviço no mês.

3.3.5.2. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

As contribuições sociais previdenciárias devidas pelas empresas pelas cooperativas de transporte (equiparadas) serão calculadas conforme a Lei¹³⁵, e regulamentadas administrativamente¹³⁶ pela Receita Federal do Brasil.

.....
135 Art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

136 I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57; II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais: a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio; c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave; III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000; IV - 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000. (Art. 72 da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009). – Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&>

Ratifica-se: NÃO é devida a contribuição previdenciária à alíquota de quinze por cento (15%) sobre o valor total da nota fiscal emitida por cooperativa de trabalho¹³⁷.

As alíquotas de contribuição de **um, dois ou três por cento**, concedidas em razão do grau de **incidência** de **incapacidade laborativa** decorrente dos **riscos ambientais** do **trabalho**, destinadas ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, **poderá ser reduzida**, em **até 50%** (cinquenta por cento), ou **aumentada**, em **até 100%** (cem por cento), em **razão** do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de **frequência, gravidade e custo**, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social¹³⁸.

O Fator Acidentário de Prevenção está vigente desde 2010, e pode ser consultado pelo empregador na página eletrônica¹³⁹ da Previdência Social.

Para a operacionalização do FAP no Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - SEFIP, o empregador deverá aplicar o índice do período sobre as alíquotas de Contribuição do GIL-RAT, antigo RAT e SAT¹⁴⁰, e deverá conter 4 (quatro) casas decimais.

Considerando que o campo “FAP” do SEFIP ainda não está adaptado a receber a informação de 4 casas decimais, a Receita Federal do Brasil determinou¹⁴¹ que:

137 O inciso IV do art. 72 da IN RFB nº 971/2009, foi considerado inconstitucional, tendo sua execução suspensa pela Resolução nº 10/2016 do Senado Federal.

138 Artigo 10 da Lei nº 10.666/2003, denominado Fator Acidentário de Prevenção – FAP. – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm

139 <https://www2.dataprev.gov.br/FapWeb/pages/login.xhtml>

140 Inc. II do art. 72 da IN RFB nº 971/2009.

141 Ato Declaratório Executivo Codac nº 03/2010. Disponível em: <http://>

- 1] O preenchimento do campo FAP deverá ser feito com 2 (duas) casas decimais, sem arredondamento (Truncamento);
- 2] Até a adequação do SEFIP, a Guia da Previdência Social deverá ser desprezada e preenchida manualmente, devendo ser aplicado o FAP com 4 casas decimais, e portanto, para o cálculo correto da contribuição para o GIL-RAT, as alíquotas a serem utilizadas após a aplicação do FAP também deverão conter 4 casas decimais.

Em relação aos serviços contratados de terceiros, pessoas físicas, inclusive eventuais transportadores, a cooperativa estará sujeita¹⁴² ao recolhimento da contribuição previdenciária no percentual de 20% (vinte por cento).

Em se tratando de contratação de serviço de transporte, a **base de cálculo**¹⁴³ da contribuição previdenciária corresponde a **20%** (vinte por cento) do **valor** bruto auferido pelo **serviço** de transporte.

3.3.5.3. DESTINAÇÃO AO SESCOOP

O Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP¹⁴⁴ possui receitas. Entre elas, consta a contribuição mensal compulsória¹⁴⁵ ao SESCOOP, que passou a ser recolhida a partir de 1º de janeiro de 1999, pela Previdência Social, correspondendo a 2,5% sobre o montante da remuneração paga a todos

.....
www2.dataprev.gov.br/fap/atodecsrfb3.pdf

142 Inc. III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

143 Art. 55, § 2º, da IN RFB nº 971/2009.

144 A constituição do SESCOOP foi autorizada originalmente pelo art. 7º da MP nº 1.715-2/1998, tendo como última reedição o art. 8º da MP nº 2.168-40/2001, e regimento aprovado pelo Decreto nº 3.017/1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2168-40.htm

145 Art. 10, inc. I, da MP nº 2.168-40/2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2168-40.htm

os empregados das cooperativas, nos mesmos prazos, condições, prazos, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social.

A contribuição ao SESCOOP foi instituída¹⁴⁶ legalmente, em substituição às contribuições, de mesma espécie, destinadas ao:

- I] Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI);
- II] Serviço Social da Indústria (SESI);
- III] Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC);
- IV] Serviço Social do Comércio (SESC);
- V] Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT);
- VI] Serviço Social do Transporte (SEST), e,
- VII] Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) publicou Acórdão de julgado da 1ª Turma em 03 de março de 2020, limitando a vinte (20) salários mínimos a base de cálculo dessa contribuição¹⁴⁷.

Cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela desenvolvida e atribuir o código do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS correspondente¹⁴⁸.

146 Art. 10, § 2º, da MP nº 2.168-40/2001.

147 Superior Tribunal de Justiça (STJ) Agravo Interno no Recurso Especial nº 1570980/SP - Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/02/2020, DJe 03/03/2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1570980&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>

148 Art. 109B da IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010. Disponíveis em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&> e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16038&visao=anotado>

Para as empresas de transporte rodoviário, inclusive sociedades cooperativas, que exploram atividades econômicas relacionadas, exclusivamente em relação a folha de pagamento dos empregados envolvidos diretamente na atividade de transporte, deverá ser informado no SEFIP o código FPAS 612 (Cooperativa) e o código de outras entidades nº 4163 que corresponde a soma dos códigos de cada entidade para qual há contribuição, ou seja, código 0001 + 0002 + 0064 + 4096 = 4163, conforme detalhamento da contribuição para outras entidades apresentado a seguir:

- Salário Educação: código 0001 – 2,5%
- Incra: código 0002 – 0,2%
- Sebrae: código – 0064 – 0,6%
- SESCOOP: código – 4096 – 2,5%
- Total a recolher outras entidades e fundos: 5,8%

Recomenda-se a observância das orientações contidas nos Guias de Recolhimento do SESCOOP, no tocante a forma de apuração e recolhimento desta contribuição.

3.3.5.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A contribuição patronal devida pela cooperativa deverá ser recolhida até o dia 20 do mês seguinte à competência¹⁴⁹. Quando não houver expediente bancário no dia 20, o prazo será até o último dia útil imediatamente anterior.

A contribuição devida pela entidade deverá ser recolhida em Guia da Previdência Social (GPS), no **código 2100 – Empresas em Geral – CNPJ**¹⁵⁰. A GPS será gerada para cada estabelecimento da pessoa jurídica.

149 Inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

150 Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/codigos-de-receita/codigos-de-receita-de-contribuicao-previdenciaria>

3.3.6. ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), é de **competência**¹⁵¹ dos **Estados** e do **Distrito Federal** (DF), **cabendo** a cada uma das **unidades federativas instituir e regulamentar** sua **incidência**, formas e prazos de **recolhimento**, bem como, as **obrigações acessórias** a serem cumpridas pelos contribuintes em relação a esse tributo¹⁵².

Em termos de base legal e normativa, o **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)** tem a missão de elaborar políticas e harmonizar procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do DF.

As **disposições** celebradas em Convênios Protocolos do **CONFAZ**, **entre** dois ou mais **Estados** ou **DF** **devem**, para ter eficácia e validade, ser **ratificadas** pelo Poder **Legislativo** de **cada Estado** e do **Distrito Federal**.

3.3.6.1. FATO GERADOR

O **ICMS**, de modo geral, **incide**¹⁵³ sobre as **operações de circulação de mercadorias e sobre o transporte interestadual**, quando realizado **entre dois** ou **mais estados**, e **intermunicipal de transporte**, quando realizado **entre dois** ou **mais municípios**.

.....
151 Art. 155, inc. II, da Constituição Federal do Brasil; art. 1º da Lei Complementar nº 87, de 13 de novembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm

152 A Lei Complementar nº 87/1996, recepcionada pela Constituição Federal, corresponde, atualmente, ao principal ordenamento existente sobre a legislação do ICMS em vigor. Esta Lei Complementar fundamenta as bases definidoras deste imposto, sendo que, apoiadas nela serão apresentadas as principais definições deste manual Tributário para cooperativas de transporte do Brasil.

153 Art. 2º da LC nº 87/1996.

Diante desse contexto, tem como **principais fatos geradores** a **saída** de **mercadorias** do **estabelecimento** do **contribuinte**, o **fornecimento** de **alimentos, bebidas** e outras **mercadorias**, a **transmissão** de **propriedade** de **mercadorias**, o início da prestação de **serviços** de **transporte interestadual** e **intermunicipal**, por qualquer via, de **pessoas, bens, mercadorias** ou **valores** e o ato **final** do **transporte iniciado** no **exterior**¹⁵⁴.

O local da prestação de serviços¹⁵⁵, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, será o local onde tenha se iniciado a prestação, o local onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, ou o estabelecimento destinatário do serviços quando o serviço tenha iniciado em outro estado e não esteja vinculado a operação e prestação subsequente, assim como, também é do destinatário do serviço a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS equivalente à diferença de alíquotas interna e interestadual – DIFAL.

3.3.6.2. BASE DE CÁLCULO

Nas operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de modo geral, a base de cálculo se compõe pelo preço da mercadoria ou serviço prestado.

.....
154 Art. 12 da LC nº 87/1996.

155 Art. 11, inc. II, da LC nº 87/1996.

3.3.6.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ST

O regime de tributação conhecido como Substituição Tributária – ST, caracteriza-se, de modo geral, pela concentração da arrecadação do ICMS em alguns contribuintes, normalmente no início da cadeia tributária, com intento de facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto.

A responsabilidade¹⁵⁶ pela substituição tributária poderá ser atribuída sobre uma ou mais operações ou prestações, independentemente de serem antecedentes, subsequentes ou concomitantes.

A substituição tributária nas prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ocorre de forma concomitante, posto que, **é conferida** a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a outro contribuinte, não prestador do serviço de transporte, simultaneamente à ocorrência do fato gerador.

3.3.6.3.1. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL - INCIDÊNCIA DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ST

O ICMS incidente sobre operações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal deve ser recolhido sob regime de substituição tributária nos casos de prestação de serviço de transporte de carga realizado por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outros Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação¹⁵⁷.

156 Art. 6º, § 1º, da LC nº 87/1996.

157 Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 25/1990. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv025_90

3.3.6.3.1.1. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ST

Nos casos de incidência de Substituição Tributária de ICMS nas operações de prestação de serviços de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto, poderá ser atribuída ao¹⁵⁸:

- I] Ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural;
- II] Ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;
- III] Ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna.

Ocorrendo a subcontratação do serviço de transporte de cargas, exceto na hipótese de transporte intermodal, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido é de responsabilidade da empresa contratante, desde que a mesma esteja inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação¹⁵⁹.

Nas hipóteses de subcontratação de serviço de transporte de cargas, o transportador autônomo fica dispensado¹⁶⁰ da emissão de conhecimento de transporte, desde que, na Nota Fiscal que acobertar o transporte das mercadorias sejam indicadas as informações relacionadas ao cálculo e responsável pelo recolhimento do ICMS, podendo cada Estado autorizar¹⁶¹ o contribuinte remetente e contratante do serviço a emitir o respectivo Conhecimento de Transporte.

158 Incisos I a III da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 25/1990.

159 Cláusula primeira e § único do Convênio ICMS nº 25/1990.

160 Cláusula segunda, § 1º, do Convênio ICMS nº 25/1990.

161 Cláusula segunda, § 2º, do Convênio ICMS nº 25/1990.

3.3.6.3.1.2. PAGAMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ST

Quando o responsável pelo pagamento do imposto possuir inscrição na Unidade da Federação de início do serviço de transporte, poderá recolher o ICMS ST sobre a contratação de serviço de transporte de cargas nas datas de recolhimento normal previstas por cada Estado. Nos demais casos¹⁶², deverá ser recolhido antes do início da prestação de serviço, devendo ainda, o documento de arrecadação acompanhar o transporte das mercadorias.

A empresa transportadora estabelecida e inscrita em UF diversa do início da prestação de serviço, cujo ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte tenha sido recolhido por substituição tributária, deverá, se for o caso, recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas devido ao Estado de início da prestação, até o dia 09 do mês subsequente ao da prestação do serviço. O código para recolhimento do ICMS ST deve ser identificado conforme os códigos instituídos pela legislação de cada Estado ou pelo Distrito Federal¹⁶³.

3.3.6.3.2. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Nas situações de ocorrência de transporte de passageiros, cuja venda do bilhete de passagem tenha ocorrido em outra UF, o ICMS será devido ao Estado ou DF onde se iniciar a prestação

do serviço¹⁶⁴, considerando-se como local de início da prestação de serviços de transporte de passageiros aqueles onde se iniciarem os trechos de viagem indicados no bilhete de passagem, exceto nos casos de escalas ou conexões aéreas.

3.3.6.4. BENEFÍCIOS FISCAIS

A concessão de benefícios fiscais tais como: isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relacionado ao ICMS, devem ser concedidas ou revogadas¹⁶⁵, com base em convênios e protocolos celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

A maioria dos benefícios fiscais vigentes são concedidos com anuência do CONFAZ. No entanto, existem benefícios concedidos apenas por meio de leis estaduais, sendo tais concessões desencadeadoras da denominada “Guerra Fiscal”.

Os benefícios fiscais acordados via Convênio e ou Protocolo entre os estados devem ser regulamentados por cada Estado participante. Assim, as regras complementares à aplicação de cada benefício deverão ser verificadas nas respectivas legislações estaduais.

A seguir, estão dispostos os principais benefícios concedidos através de Convênios e Protocolos celebrados pelos estados, às operações de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal:

162 Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 25/1990.

163 Cláusula quarta, inc. II, do Convênio ICMS nº 25/1990.

164 Cláusulas quinta e sexta, c/c o parágrafo único da cláusula sexta do Convênio ICMS nº 25/1990.

165 Art. 1º da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm

3.3.6.4.1. ISENÇÃO DO ICMS NO TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE CARGAS

Os estados do **Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins** estão autorizados a conceder isenção¹⁶⁶ do ICMS à prestação de serviços de transporte intermunicipal de cargas destinadas a contribuinte do imposto, que tenha início e término dentro de seu território, observando os termos estabelecidos pela legislação estadual.

O Estado da **Paraíba** foi incluído nas disposições do Convênio ICMS 04/2004, que autoriza a isenção do ICMS para o Transporte intermunicipal de Cargas a contar de 01 de janeiro de 2020, **especificamente para o transporte de cargas que se iniciar ou findar no Porto de Cabedelo-PB**¹⁶⁷.

3.3.6.4.2. ISENÇÃO DO ICMS SOBRE TRANSPORTE DE CALCÁRIO A PROGRAMAS ESTADUAIS DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

Os Estados do **Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Piauí, Maranhão, Mato Grosso, Goiás, Mato Grosso do Sul, Bahia, Espírito Santo, Pernambuco, Rondônia e Distrito Federal** estão autorizados¹⁶⁸ a conceder isenção do ICMS nas prestações internas de transporte de calcário, vinculadas a programas estaduais de preservação ambiental.

3.3.6.4.3. ISENÇÃO DE ICMS SOBRE TRANSPORTE DE HORTIFRUTIGRANJEIROS

O Estado do Rio Grande do Norte está autorizado¹⁶⁹ a conceder isenção de ICMS sobre as prestações internas de transporte rodoviário de hortifrutigranjeiros.

.....
166 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 04, de 08 de abril de 2004, prorrogado até o dia 30 de outubro de 2020, pelo Convênio ICMS 133, de 05 de julho de 2019. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2004/cv004_04 e https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV212_19

167 Convênio ICMS nº 212, de 13 de dezembro de 2019. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV212_19

.....
168 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 29, de 05 de maio de 1993. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/cv029_93

169 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 29, de 07 de junho de 1996. Prorrogado até dia 30 de outubro de 2020, pelo Convênio ICMS 133, de 05 de julho de 2019. Disponíveis em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1996/cv029_96 e https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2019/CV212_19

3.3.6.4.4. ISENÇÃO DE ICMS SOBRE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS – TÁXI

Os Estados e o Distrito Federal estão autorizados a conceder isenção¹⁷⁰ de ICMS sobre as prestações de serviços de transporte rodoviário de passageiros, realizadas por veículos registrados na categoria aluguel (táxi).

3.3.6.4.5. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Há previsão legal para opção de crédito presumido¹⁷¹ de 20% (vinte por cento), do valor do ICMS devido na prestação de serviço de transporte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual, exceto para o transporte aéreo.

O contribuinte que optar por este benefício não poderá aproveitar quaisquer outros créditos vinculados ao ICMS.

A opção pela apuração de **crédito presumido correspondente à alíquota de vinte por cento (20%)** sobre o ICMS devido na prestação de serviço de transporte.

O crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte, localizados no território nacional e ser consignado no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.

O Estado do **Rio de Janeiro** foi autorizado a **revogar**¹⁷² o referido **benefício** fiscal concedido com base no Convênio ICMS 106/1996.

Assim, as cooperativas de transporte localizadas naquele Estado, a partir da regulamentação estadual, **não** poderão mais apurar os referidos créditos presumidos de ICMS.

3.3.6.5. NÃO INCIDÊNCIA

A Constituição Federal prevê¹⁷³ a **não incidência** de **ICMS** sobre **as operações** que destinem **mercadorias** para o **exterior** ou sobre **serviços prestados a destinatários no exterior**, não disciplinando especificamente as prestações de serviço de transporte de cargas destinadas ao exterior como, por exemplo, o transporte de produtos remetidos com fim específico de exportação.

Ou seja, impõe a **não incidência** do tributo **apenas** às **operações** que destinam **mercadorias** ao **exterior**.

A Lei complementar¹⁷⁴, no entanto, define que não incidirá **ICMS** nas **operações e prestações** que **destinem mercadorias** ao **exterior**, inclusive produtos **primários** e produtos **industrializados semielaborados** e nem sobre **serviços prestados a destinatários no exterior**. Ou seja, a Lei estende¹⁷⁵ o instituto da **não incidência** também as essas **operações e prestações** de serviços.

Assim, quando o serviço de transporte é realizado a destinatário no exterior, aplica-se a não incidência do ICMS.

Vários Estados, sob alegação das previsões constitucionais, defendem e regulamentaram a tributação integral dos serviços de transporte vinculados a operações de exportação.

170 Cláusula primeira, Inc. I, do Convênio ICMS nº 99/1989. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/cv099_89

171 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 106, de 20 de dezembro de 1996.

172 Convênio ICMS nº 66, de 05 de julho de 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV066_18

173 Art. 155, § 2º, inc. X, da Constituição Federal do Brasil.

174 Art. 3º, inc. II, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm

175 Lei Complementar nº 87/1996.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem julgado em favor da não incidência¹⁷⁶ do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior.

Assim, as cooperativas de transporte de cargas que operam com transporte de cargas destinadas ao exterior, que iniciarem o referido transporte em Unidade da Federação que tenha regulamentado a tributação integral do ICMS sobre estas operações, **poderão avaliar a possibilidade de ingressar com ação judicial em busca da não incidência do imposto.**

3.3.6.6. ALÍQUOTAS

As alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, devem ser estabelecidas por meio de resolução do Senado Federal¹⁷⁷.

Diante deste contexto, a alíquota¹⁷⁸ do ICMS nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal será de doze por cento (12%), exceto nos casos de prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, onde a alíquota, a partir de 1990, será de sete por cento (7%).

As alíquotas internas¹⁷⁹ de ICMS, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberações em contrário definidas em Lei Complementar. Assim, cada Estado e o DF deverá legislar sobre as alíquotas de ICMS aplicáveis sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipais internas, podendo ser seletivo observando a essencialidade destas prestações.

Nas operações interestaduais de prestação de serviços de transporte a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, aplicar-se-á a alíquota interestadual sobre esta operação, cabendo ao Estado de localização do destinatário o ICMS correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual¹⁸⁰.

O ICMS correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual nas operações interestaduais com consumidor final deverá ser recolhido pelo destinatário, caso este seja contribuinte do imposto, ou pelo remetente caso o destinatário não seja contribuinte do ICMS¹⁸¹.

3.3.6.7. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto, sendo que, consideram-se vencidas na data em que determina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro dentro do prazo fixado pelo Estado¹⁸².

.....
176 O STJ decidiu a matéria sob argumentação de que o art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 tem por finalidade a desoneração do comércio exterior como pressuposto para o desenvolvimento nacional, conforme Agravo Regimental no Recurso Especial 1.301.482/MS.

177 Art. 155, § 2º, Inc. IV, da CF/88.

178 Resolução do Senado Federal nº 22/1989.

.....
179 Art. 155, § 2º, inc. VI, da CF/88.

180 Alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 junto ao Inc. VII, do § 2º do art. 155 da CF/88.

181 Art. 155, §2º, inc. VIII, Letras “a” e “b”, da CF/88.

182 Art. 24 da Lei Complementar nº 87/1996.

3.3.6.8. NÃO-CUMULATIVIDADE

O **ICMS** por definição constitucional e disposições legais complementares¹⁸³, é de **natureza não-cumulativa**, sendo possível sua compensação no que for devido em cada operação pelo montante cobrado anteriormente pela entrada, real ou simbólica, de mercadorias, ativo permanente e ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Observa-se que **não há direito ao crédito** do imposto sobre as operações anteriores **quando a mercadoria** ou a prestação de **serviço** resultante sejam **isentas** ou **não tributadas** pelo **ICMS**, ou ainda, quando a **cooperativa** tiver **optado** pela apuração de crédito **presumido**¹⁸⁴.

3.3.7. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL

A **Contribuição Sindical**, de **competência da União**, corresponde a um **tipo** de contribuição social **devida** por todos que **participem** de determinada **categoria econômica** ou **profissional**, ou de uma **profissão liberal**, **independentemente de ser** ou não **associado** a um **sindicato**¹⁸⁵.

O recolhimento da Contribuição Sindical **ocorre somente** após **prévia e expressa autorização dos participantes das categorias econômicas**¹⁸⁶.

183 Art. 155, § 2º, Inc. I da Constituição Federal do Brasil; Artigos 19º e 20º da Lei Complementar nº 87/1996.

184 Crédito Presumido: convênio ICMS nº 106/96.

185 A contribuição sindical possui natureza tributária nos termos do art. 149 da CF/88 e seu regramento encontra-se disciplinado junto ao Título V, Capítulo III, Seção I, da Lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm

186 Art. 579 da CLT, alterado pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de

3.3.7.1. FATO GERADOR

O fato gerador da contribuição sindical se resume em pertencer a uma categoria econômica ou profissional¹⁸⁷. Essa contribuição é devida por todos que participam de uma categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor de um sindicato que os represente, sendo que, na inexistência deste, a contribuição será destinada à confederação correspondente à mesma categoria profissional ou econômica.

3.3.7.2. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

A apuração da contribuição sindical é subdividida em classes, sendo definidas bases de cálculo diferenciadas de acordo com os enquadramentos correspondentes a cada classe, conforme será destacado, resumidamente, abaixo:

- a] **Contribuição Sindical de Empregados:** corresponde ao valor da remuneração de um dia de trabalho, equivalente a:
- Uma jornada normal de trabalho, se o pagamento ao empregado for feito por unidade de tempo, ou seja, pagamento por hora, dia, semana, quinzena ou mês;
 - 1/30 da quantia recebida no mês anterior, se a remuneração for paga por tarefa, empreitada ou comissão, ou
 - 1/30 da importância que tiver servido de base, no mês de janeiro, para a contribuição de empregado à Previdência Social quando o salário for pago em utilidades ou nos casos em que o empregado recebe, habitualmente, gorjetas.

2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/

Lei/L13467.htm#art1

187 Art. 579 e 591 da CLT.

b] Contribuição Sindical de Agentes, trabalhadores autônomos e profissionais liberais: corresponde a trinta por cento (30%) do maior valor de referência fixado pelo Poder Executivo, vigente à época em que a contribuição sindical é devida. Para calcular o valor da contribuição sindical, é necessário consultar as entidades sindicais ou as confederações e associações representativas.

c] Contribuição Sindical dos Empregadores ou Patronal: corresponde a importância proporcional ao capital social da empresa, registrado nas respectivas Juntas Comerciais ou órgãos equivalentes, mediante a aplicação de alíquotas prevista em tabela progressiva demonstrada abaixo:

Classe de Capital		Alíquota
1	Até 150 vezes o maior valor-de-referência	0,8%
2	Acima de 150 até 1.500 vezes o maior valor-de-referência	0,2%
3	Acima de 1.500 até 150.000 vezes o maior valor-de-referência	0,1%
4	Acima de 150.000 até 800.000 vezes o maior valor-de-referência	0,02%

As cooperativas brasileiras estão organizadas em um sistema confederativo, distribuído, assim:

- **Nível Nacional:** com a Confederação Nacional das Cooperativas (**CNCOOP**);
- **Nível Estadual:** junto as Federações e Organizações das Cooperativas dos Estados, e por sindicatos de cada ramo de atividade.

Para o ano de **2020**, por exemplo, as **cooperativas** deverão calcular a contribuição sindical patronal observando a tabela de referência definida pela **CNCOOP**, abaixo demonstrada.

Classe de Capital Social (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Adicionar (R\$)
De 0,01 a 13.223,39	Contribuição mínima	105,79
De 13.223,39 a 26.446,79	0,80	--
De 26.446,79 a 264.467,75	0,20	158,68

Classe de Capital Social (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Adicionar (R\$)
De 264.467,75 a 26.446.775,09	0,10	423,15
De 26.446.775,09 a 141.049.467,15	0,02	21.580,57
De 141.049.467,15 em diante	Contribuição máxima	49.790,46

3.3.7.3. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A contribuição Sindical deverá ser **recolhida anualmente**, através de Guia de Recolhimento da Contribuição Sindical – GRCS, fornecida pelo sindicato da respectiva categoria profissional, nas agências da Caixa Econômica Federal, Banco do Brasil S/A ou na rede bancária integrante do sistema de arrecadação dos tributos federais, nos meses de:

- a] **Janeiro** - no caso da contribuição sindical patronal ou dos empregadores;
- b] **Fevereiro** – para contribuição sindical dos Agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais, e
- c] **Abril** – para contribuição sindical dos empregados e trabalhadores avulsos

3.3.8. CONTRIBUIÇÃO COOPERATIVISTA

A Contribuição Cooperativista foi instituída¹⁸⁸ em favor da Organização das Cooperativas Brasileira – OCB, sendo seu respectivo montante partilhado pela metade com as suas filiadas.

A referida contribuição corresponde ao meio pelo qual se sustentam os órgãos de representação do cooperativismo de cada Estado e do Brasil, para cumprimento de seu propósito legal de defesa e representação do sistema cooperativo.

3.3.8.1. FATO GERADOR

A contribuição cooperativista tem como **fato gerador** a **soma** dos valores de **capital social integralizado** pelos cooperados e os valores correspondentes aos **fundos e reservas** escrituradas no **patrimônio líquido** das cooperativas, referentes ao **exercício** social do ano **anterior**.

3.3.8.2. BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo** da contribuição cooperativista corresponde à **soma dos valores do capital social integralizado** e quaisquer **fundos, reservas ou demais contas** escrituradas no **patrimônio líquido**, no **exercício** social do ano **anterior**, **excetuando-se** as contas de **ajuste de avaliação patrimonial**, **reservas de reavaliação** e **sobras ou perdas à disposição da Assembleia Geral**.

.....
188 Art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

Nos casos das cooperativas centrais ou federações, a contribuição cooperativista será calculada¹⁸⁹ sobre os fundos e reservas existentes ao final do exercício social do ano anterior.

3.3.8.3. ALÍQUOTAS

A contribuição cooperativista deverá ser calculada¹⁹⁰, mediante aplicação de (dois décimos por cento) 0,2% sobre a soma do valor do capital integralizado e fundos da sociedade cooperativa.

A OCB poderá¹⁹¹, com base em estudos elaborados pelo seu corpo técnico, estabelecer um valor de teto à Contribuição Cooperativista.

3.3.8.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O recolhimento da contribuição cooperativista normalmente ocorre via boleto enviado pelas organizações cooperativistas estaduais, juntamente com os prazos e forma de pagamento da respectiva contribuição.

3.3.9. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

A instituição da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – **CPRB**, ou como ficou mais conhecida, a **Desoneração da Folha de Pagamento**, fez parte do Plano Brasil Maior, com objetivo de estimular a inovação e a produção nacional para alavancar a competitividade da indústria.

189 § 2º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

190 § 1º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

191 § 3º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

Na prática, a CPRB¹⁹² consiste na substituição da contribuição previdenciária patronal de 20%, sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais, por uma contribuição apurada com base na receita bruta de alguns serviços, produtos industrializados ou ramos de atividades.

3.3.9.1. INAPLICABILIDADE

A lei¹⁹³ inclui, respectivamente, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros¹⁹⁴, e as de transporte rodoviário de cargas¹⁹⁵ ao rol de atividades sujeitas a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

No entanto, a metodologia de cálculo¹⁹⁶ da contribuição previdenciária sobre a receita bruta em substituição a contribuição previdenciária patronal, para as sociedades cooperativas, limita-se às cooperativas que industrializam produtos dos códigos de classificação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, presentes no Anexo I da referida Lei.

Portanto, a apuração e recolhimento da CPRB em substituição a Contribuição Previdenciária Patronal não se aplica às cooperativas de transportes de cargas e de passageiros.

192 Artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm

193 Art. 7º, Inc. III e o art. 8º, § 3º, Inc. XIV, da Lei nº 12.546/2011.

194 Classes 4921-3 e 4922-1 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0. Disponível em: <http://www.cnae.ibge.gov.br/>

195 Classe 4930-2 também da CNAE 2.0. Disponível em: <http://www.cnae.ibge.gov.br/>

196 Art. 9º, inc. VIII, da Lei nº 12.546/2011.

3.3.10. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

Os municípios têm o poder¹⁹⁷ de instituir, fiscalizar e arrecadar impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em Lei Complementar e não compreendidos pela incidência de ICMS.

A lei do ISSQN¹⁹⁸, traz as diretrizes da incidência deste imposto sobre os serviços que tenham correspondência com um dos subitens da lista instituída e anexa a referida lei, onde se pode encontrar, entre outros, o subitem 16.01, relacionado ao serviço de transporte coletivo municipal rodoviário de passageiros, o subitem 16.02, que contempla os outros serviços de transporte de natureza municipal e o item 14, que contempla os serviços a bens de terceiros, como por **exemplo: assistência técnica, limpeza, conserto, revisão, manutenção e conservação de veículos.**

Para o transporte de cargas e de passageiros, o ISSQN é devido quando o serviço for de natureza municipal. Sendo de natureza intermunicipal ou interestadual, a operação estará sujeita ao ICMS.

3.3.10.1. FATO GERADOR

O **fato gerador** do ISSQN **corresponde à prestação de serviço constante da lista anexa à Lei Complementar¹⁹⁹**, ainda que este não corresponda à atividade preponderante da cooperativa de transporte de cargas ou de passageiros.

.....
197 Artigo 156, inc. III, da CF/88.

198 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm

199 Art. 1º da LC nº 116/2003.

3.3.10.2. LOCAL DE PRESTAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO

O ISSQN, de modo geral, é **devido no local do estabelecimento do prestador do serviço, exceto** nos casos listados em **lei²⁰⁰** onde é mencionado²⁰¹ o serviço de transporte de natureza municipal, situação, na qual, o imposto será devido no município onde está sendo realizado o transporte de cargas ou passageiros.

Nas cooperativas de transporte de cargas e passageiros, é comum ocorrer um transporte de natureza municipal em município diferente daquele onde está localizada a sede da cooperativa. Nesse caso, **a cooperativa deve recolher o ISSQN ao município onde foi prestado o serviço.**

3.3.10.3. BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo²⁰²** do ISSQN será o **preço do serviço de transporte municipal realizado.**

3.3.10.4. ALÍQUOTAS

As alíquotas de ISSQN são definidas pela legislação de cada município, respeitando os parâmetros relacionados aos percentuais mínimos e máximos.

A alíquota mínima do ISSQN não consta expressa na lei²⁰³. No entanto, está determinada por disposição constitucional tran-

.....
200 Incisos I a XXII do art. 3º da LC nº 116/2003, com alterações dadas pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm.

201 Inciso XIX do art. 3º da LC nº 116/2003.

202 Art. 7º da LC nº 116/2003.

203 LC nº 116/2003.

sitória²⁰⁴ em dois por cento (2%). A alíquota máxima²⁰⁵ de ISSQN correspondente a cinco por cento (5%). Dentro dessa faixa, **de dois a cinco por cento** (2% a 5%), os municípios possuem autonomia para fixar os percentuais do imposto incidentes sobre os serviços de sua competência.

3.3.10.5. OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS

A competência para legislar sobre o ISSQN **é dos municípios**, cabendo a eles, igualmente, definir o momento e as situações em que deve ser emitida a Nota Fiscal de Serviço – NFS ou NF.e.

De modo geral, em concordância com as orientações operacionais e administrativas dispostas em Manual para o ramo, as cooperativas de transporte, de cargas ou de passageiros, devem emitir a Nota Fiscal de Serviço sempre que prestarem serviços sujeitos a este imposto.

Os serviços de transporte de cargas ou de passageiros municipal e os **serviços relacionados a manutenção de** frotas, efetuados por algumas cooperativas sofrem incidência do ISSQN. Logo, deve ser emitido o referido documento fiscal para acobertar as prestações desses serviços.

Alguns **municípios dispõem** legalmente **benefícios fiscais**, como por **exemplo a isenção** de ISSQN sobre **operações de transporte** decorrentes de **atos cooperativos** ou sobre serviços prestados aos associados de cooperativas.

A Lei²⁰⁶ passou a dispor que o imposto não poderá ser objeto de concessão de isenções, incentivos, ou benefícios tributários

ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima fixada, fazendo exceção para os serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Portanto, alguns benefícios fiscais oferecidos por municípios podem ser considerados passíveis de revogação ou de serem declarados nulos, exceto para o serviço de transporte coletivo municipal de passageiros.

Recomenda-se às cooperativas analisar a legislação de cada município em que atuarem para verificarem a presença, ou não, de dispositivos que atribuam benefícios que reduzam o ônus tributário relacionado ao ISSQN.

3.3.11. IPTU

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – **IPTU**, é de competência²⁰⁷ dos municípios, podendo²⁰⁸ ter progressividade em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso do imóvel.

O IPTU terá como **fato gerador**²⁰⁹ a **propriedade**, o **domínio útil** ou a **posse de imóvel**, por **natureza** ou por **acessão física**, localizado em **zona urbana** de município.

A **base de cálculo**²¹⁰ do **IPTU** corresponde ao **valor venal** (valor de venda) do **imóvel**, o qual, para fins de cálculo do imposto,

204 Art. 88, inc. I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%202105>
205 Art. 8º, inc. II, da LC nº 116/2003.
206 Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm#art2

207 Inc. I do art. 156 da Constituição Federal do Brasil.
208 Incisos I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal do Brasil.
209 Art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) – Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm
210 Art. 33 do Código Tributário Nacional (CTN).

geralmente é definido de acordo com o valor de mercado dos bens imóveis, através de estimativa unilateral, em massa, pela Administração Tributária Municipal.

A **alíquota** do **IPTU** deverá ser previamente **determinada** em **Lei Municipal** e corresponderá a um **percentual** que incidirá ou será aplicado **sobre o valor venal do imóvel**, podendo²¹¹ ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel.

3.3.11.1. BENS IMÓVEIS

São **contribuintes**²¹² do **IPTU** os proprietários de bens imóveis, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Assim, caso a cooperativa de transporte possua bens imóveis em seu nome, a qualquer título, deverá recolher ao tesouro municipal de localização dos mesmos, os valores correspondentes ao IPTU.

Destaca-se que, inclusive nos casos de locação de imóveis próprios, onde é comum a transferência contratual do pagamento do IPTU ao inquilino, que esta condição contratual entre as partes não altera o sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, caso o inquilino não efetue o pagamento do IPTU, a prefeitura poderá inscrever a cooperativa na Dívida Ativa do município.

3.3.12. IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (**IPVA**), compete²¹³ aos **Estados** e ao **Distrito Federal**, podendo o mesmo ter **alíquotas diferenciadas** em função do **tipo e utilização do veículo**²¹⁴.

A **base de cálculo** do IPVA é o **valor do veículo**, levando em consideração a marca, modelo e ano de fabricação, sendo que, os estados tabelam, através de leis específicas, esse valor. As alíquotas incidentes também devem estar previstas na legislação estadual e podem variar de acordo com a política fiscal de cada unidade federativa.

3.3.12.1. VEÍCULOS

Os **contribuintes** do IPVA são os **proprietários de veículos**, entendendo-se como tal, a pessoa ou empresa que esteja licenciada para o mesmo junto ao Detran. Desta forma, os cooperados das cooperativas de transporte, proprietários de veículos, ou a própria cooperativa em relação a veículos de sua propriedade, devem recolher o imposto nas datas fixadas.

3.4. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

As obrigações acessórias correspondem, em resumo, ao dever administrativo das cooperativas, através de uma série de **procedimentos técnicos** que objetivam **detalhar** e disponibilizar à fiscalização as **informações** pertinentes ao cumprimento da obrigação principal, que é o pagamento do tributo.

As obrigações acessórias são necessárias para gerir e controlar a correta apuração, a fiscalização e a arrecadação dos tributos.

O descumprimento das obrigações acessórias pelo contribuinte, na maioria dos casos, resulta em multas, que refletem em prejuízos para as organizações.

As principais obrigações acessórias das quais as cooperativas de transporte estão sujeitas, são:

211 Incisos I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal do Brasil.

212 Art. 34 do Código Tributário Nacional (CTN).

213 Inciso III do Art. 155 da Constituição Federal do Brasil.

214 Inciso II do § 6º do art. 155 da Constituição Federal do Brasil.

3.4.1. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

A Escrituração Contábil Digital (**ECD**) tem como **objetivo principal** a **substituição** da **apresentação em meio físico** (papel), dos²¹⁵:

- **Livro Diário** e seus auxiliares, se houver;
- **Livro Razão** e seus auxiliares, se houver; e
- **Livro Balancetes** Diários, **Balancos** e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Portanto, a ECD deve conter todas as informações que por força de legislação própria devam constar nos referidos Livros Contábeis.

A **ECD faz parte do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital**²¹⁶.

A ECD incorpora e fecha o fluxo e o cruzamento de dados do fisco, uma vez que, este já possui, em seus bancos de dados, todas as informações arroladas no momento da emissão de qualquer documento eletrônico, tanto do contribuinte quanto de seus parceiros comerciais, assim como possui todo o detalhamento da composição da apuração dos tributos: ICMS, IPI, PIS/Pasep, COFINS e CPRB, através da entrega da EFD e EFD -Contribuições.

Com base na ECD, a Receita Federal consegue gerar o cruzamento destas informações com as respectivas contabilizações.

Para fins de apuração do IRPJ e CSLL, a contabilidade, através da ECD, consolida as informações para composição da apuração destes tributos e da geração da Escrituração Contábil Fiscal - ECF, a qual, para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real, também corresponde ao Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real – e-LALUR e, também o Livro Eletrônico de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – e-LACS.

As cooperativas, ao fazerem uso do SPED para cumprimento de suas obrigações tributárias, obtêm as seguintes vantagens, entre outras:

- Otimizam e integram suas informações;
- Reduzem gastos com documentos impressos e conciliações de arquivos fragmentados;
- Atendem suas obrigações com maior transparência, agilidade e segurança; e, consequentemente,
- Aumentam a facilidade para adequarem e melhorarem seus processos de gestão e seus sistemas de controles internos.

3.4.1.1. OBRIGATORIEDADE

Todas as sociedades cooperativas de transporte de cargas e de Passageiros são **obrigadas** ao **cumprimento** da **entrega** das informações pertinentes através da **ECD**.

As **Demonstrações** Contábeis e as respectivas **informações complementares**, devem ser **inseridas** na **escrituração** eletrônica de **acordo** com as **orientações** dadas pela **Receita Federal** do Brasil e pelo próprio sistema SPED, através de **instruções** e **manuais**²¹⁷ publicados e divulgados, respectivamente.

.....
215 Art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>

216 O SPED foi instituído pelo Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com alterações dadas pelo Decreto no 7.979, de 8 de abril de 2013.
Objetivos principais: - Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais de acesso; - Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores; e - Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. (Manual de Orientação da ECF – Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/2890>).

.....
217 Conforme orienta o Manual da ECD. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1640>

A autenticação²¹⁸ da ECD é realizada através do SPED.

O recibo de transmissão dos arquivos digitais é o comprovante da referida autenticação, o que dispensa procedimentos antes realizados pelas Juntas Comerciais dos Estados, tanto dos novos arquivos transmitidos a partir²¹⁹ do dia 25 de fevereiro de 2016, quanto para os arquivos já transmitidos, exceto em relação àqueles que estejam com situação “sob exigência” ou “indeferidos”.

A ECD deve ser **gerada**²²⁰ por meio do Programa Gerador de Escrituração (PGE), desenvolvido pela RFB e disponibilizado na Internet²²¹, devendo **deve ser transmitida** ao através do SPED até o último dia útil do mês de **maio** do **ano seguinte** ao **ano-calendário** a que se **refere a escrituração**²²².

Os **livros** contábeis e **documentos** devem ser **assinados digitalmente**, com **certificado digital** emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), para garantir a autoria, autenticidade, integridade e a validade jurídica dos documentos apresentados pelas cooperativas²²³.

As cooperativas devem cumprir com as obrigações acessórias nos prazos estipulados, sob o risco de serem penalizadas tanto pelo envio em atraso como pela apresentação de dados errôneos.

3.4.2. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF)

A **Escrituração Contábil Fiscal (ECF)** corresponde a mais uma obrigação acessória inserida ao ambiente do **SPED**, com objetivo principal de compor detalhadamente a apuração do **IRPJ** e da **CSLL**, das cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, entre outras entidades.

A ECF, apesar de sua denominação, Escrituração Contábil Fiscal, não exige uma segunda contabilidade das cooperativas, a denominada “Contabilidade Fiscal”, mas, sim, **faz uso das informações e saldos das contas contábeis** da contabilidade societária, digitalmente apresentada na **ECD**.

Através de ajustes próprios da escrituração, permite chegar aos saldos fiscais que correspondem a base de cálculo de apuração do **IRPJ** e **CSLL**, nos termos da legislação tributária vigente.

3.4.2.1. OBRIGATORIEDADE

A Receita Federal instituiu²²⁴ a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, com apresentação²²⁵ obrigatória e de forma centralizada pela matriz das cooperativas de transporte de cargas e de passageiros.

Não se aplica²²⁶ às entidades **enquadradas no Simples Nacional**, aos órgãos públicos, autarquias e fundações públicas e às pessoas jurídicas inativas²²⁷.

218 Decreto nº 8.683, de 25 de fevereiro de 2016, introduziu o art. 78-A ao Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996. Disponíveis em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1803> e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1800.htm

219 Decreto nº 8.683, de 25 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1803>

220 Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017.

221 Disponibilizado no endereço eletrônico: <http://sped.rfb.gov.br>

222 Art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017.

223 § Único do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017.

224 Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>

225 Art. 1º da IN RFB nº 1.422/2013.

226 § 2º do art. 1º da IN RFB nº 1.422/2013.

227 § 2º do art. 1º da IN RFB nº 1.422/2013.

Portanto, **todas**²²⁸ as **cooperativas de transporte** de cargas e de passageiros **são obrigadas ao cumprimento da obrigação**.

Sua apresentação²²⁹ deve ocorrer de forma **centralizada** pela sede **matriz** da **cooperativa**.

Deve ser **transmitida** anualmente ao SPED **até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário** a que se refira²³⁰.

Deverá conter assinaturas digitais do **contabilista** e da **cooperativa** ou de seu representante legal, através de **Certificados Digitais** emitidos por entidade credenciada pela ICP-Brasil, a fim de garantir a autoria, autenticidade, integridade e a validade jurídica dos documentos apresentados e informações apresentadas.

As **cooperativas que não cumprirem** com as **obrigações acessórias** nos **prazos** estipulados, correm o **risco** de **sofrerem sanções** por **atrasos** ou **erros** no envio de informações.

3.4.2.2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS SUBSTITUÍDAS OU DISPENSADAS

A **ECF dispensa**²³¹ a escrituração em meio físico do Livro de Apuração do Lucro Real – **Lalur** e a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – **DIPJ**.

3.4.2.3. ORIENTAÇÕES SOBRE A ESCRITURAÇÃO

A composição inicial de dados da **ECF** provém da recuperação de informações previamente gerada, assinadas e transmitidas da **ECD**, de onde são restauradas, principalmente a composição do

plano de contas da cooperativa, o saldo contábil das referidas contas e, quando presente, o plano de contas referencial vinculado ao plano de contas interno.

O plano de contas referencial corresponde a um registro facultativo junto à ECD. Assim, a cooperativa poderá utilizá-lo ou não.

Caso a cooperativa não tenha apresentado esta vinculação junto ao arquivo da ECD poderá compor estas informações em seu sistema gerencial (informacional), para, então, gerar um arquivo próprio com estas informações a serem importadas junto ao programa validador da **ECF**.

Suprida a composição de informações relacionadas à recuperação do plano de contas interno e referencial e aos saldos contábeis das referidas contas, caberá proceder os **ajustes** para **determinação** do **lucro real** ou a **base de cálculo** do **IRPJ** e **CSLL**.

As cooperativas de transporte que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro real deverão compor os ajustes da base de cálculo desses tributos de acordo com as disposições da legislação vigente, junto aos registros correspondentes à Parte “A” do e-LALUR e e-LACS, com uso dos códigos próprios de adições e exclusões previstos em tabelas publicadas em Ato Declaratório Executivo da Cofis e presentes no programa validador da ECF.

As cooperativas deverão informar na ECF todas as operações que influenciem a composição das bases de cálculo e os valores devidos do IRPJ e da CSLL, especialmente com relação aos seguintes fatos²³²:

- Recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para as cooperativas obrigadas a entregar a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;

228 Art. 1º da IN RFB nº 1.422/2013.

229 Art. 1º da IN RFB nº 1.422/2013.

230 Art. 3º da IN RFB nº 1.422/2013.

231 Art. 5º da IN RFB nº 1.422/2013.

232 Art. 2º da IN RFB nº 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>

- Recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;
- Associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com plano de contas referencial, definido pela Cofis;
- Detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real no e-Lalur;
- Detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, no e-LACS;
- Registros de controle dos valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL;
- Registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração.
- Apresentação do Demonstrativo de Livro Caixa, a partir do ano-calendário 2016, para as cooperativas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere.

Os ajustes do lucro líquido devem²³³ ser apresentados com a indicação das contas contábeis analíticas do plano de contas interno da cooperativa ou a indicação discriminada dos lança-

mentos contábeis correspondentes, quando presentes na escrituração comercial, fator que reforça a necessidade de contabilizar de forma segregada, na contabilidade societária, as operações realizadas com associados (Atos cooperativos) e não associados (Atos não Cooperativos), já que **apenas** o resultado das operações do **ato não cooperativo** é submetido à tributação.

Além das informações relacionadas à apuração de IRPJ e da CSLL, na ECF também deverão ser apresentados, de acordo com codificações e registros próprios disponibilizados junto a estrutura de geração do arquivo digital, as demais informações fiscais e econômicas antes apresentadas junto ao programa da DIPJ.

3.4.3. EFD – CONTRIBUIÇÕES

A **EFD-Contribuições**²³⁴ corresponde à **Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS/Pasep, para a COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta**.

É parte integrante do SPED, correspondendo ao Livro Eletrônico de registros dos documentos fiscais da escrituração e os respectivos demonstrativos de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, dos créditos da não cumulatividade e da apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)²³⁵.

Contém os registros do conjunto de documentos fiscais e outras informações representativas da apuração das contribuições relacionadas às Contribuições para o PIS/Pasep, COFINS e CPRB, vinculadas às operações praticadas pelas cooperativas durante o período de apuração.

233 Art. 8º, § 1º, letra “b”, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm

234 Instituída pela IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>

235 IN RFB nº 1.252/2012.

3.4.3.1. OBRIGATORIEDADE

São **obrigadas**²³⁶ a adotar a **EFD-Contribuições** todas as **cooperativas sujeitas** à **apuração** das contribuições sociais para o **PIS/Pasep** e para a **COFINS**, incidentes sobre o faturamento e a receita, nos regimes cumulativo e não cumulativo.²³⁷

Assim, **todas** as **cooperativas** de **transporte** de cargas e de passageiros são **obrigadas** a adotar a **EFD-Contribuições**.

Deverá ser transmitida com assinatura digital, através de **Certificado Digital** emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), para garantir a autoria, autenticidade, integridade e a validade jurídica dos documentos apresentados pelas cooperativas²³⁸.

3.4.3.2. PRAZO DE ENTREGA

A **EFD-Contribuições** deve ser **transmitida mensalmente** ao **SPED**, até o **10º dia útil do 2º mês subsequente** ao que se refere a **escrituração**²³⁹.

3.4.3.3. PENALIDADES

A **apresentação** da **EFD-Contribuições** feita **depois** do **prazo** fixado ou contendo incorreções ou omissões acarretará **multas**²⁴⁰ à **cooperativa**.

3.4.3.4. INFORMAÇÕES A SEREM APRESENTADAS

Há orientações²⁴¹ práticas para que as sociedades cooperativas apresentem suas informações de natureza fiscal e ou contábil, representativas de todas as receitas e ingressos auferidos, independentemente da denominação ou classificação contábil.

Portanto, as cooperativas de transporte devem escriturar junto a **EFD-Contribuições** todas as suas receitas, tanto as que constituem fato gerador (faturamento/receita bruta), quanto às demais receitas operacionais que não correspondam a receita bruta, as quais, como fato gerador das contribuições para o PIS/Pasep e para o COFINS, devem ser registradas no arquivo da EFD Contribuições, junto ao Registro **F100 – Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuições e Créditos**, com código **CST 08 – Operação sem Incidência da Contribuição**.

Pelo fato dessas **receitas** serem **enquadradas** como **sem incidência** das contribuições, **devem** ser **detalhadas** junto aos Registros **M410 e M810 – Detalhamento das Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição**, sujeitas à **Alí-**

.....
236 Nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm

237 Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012.

238 Art. 3º da IN RFB nº 1.252/2012.

239 Art. 7º da IN RFB nº 1.252/2012.

.....
240 Art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012. Disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>

241 Guia Prático da EFD Contribuições, Seção 2 – Legislação.

quota Zero ou Vendas com Suspensão, sob código 901 – Regime Cumulativo – Demais receitas não classificadas como faturamento, não enquadradas como receita bruta.

As cooperativas de transporte devem escriturar todas as suas receitas na EFD-Contribuições, mesmo que pratiquem apenas atos cooperativos e não apurem débitos das contribuições em virtude da possibilidade eventual de excluir todo o valor da base de cálculo das contribuições.

3.4.4. EFD – ICMS

A **Escrituração Fiscal Digital (EFD)** – também conhecida como **EFD-Fiscal**, **EFD ICMS/IPI** ou, ainda, **SPED Fiscal ICMS/IPI**, possui estas denominações pelo fato de contemplar as obrigações acessórias dos contribuintes de ICMS e de IPI²⁴², dentro do projeto SPED.

3.4.4.1. LIVROS CONTEMPLADOS

A **EFD** deve ser **transmitida** pelas **cooperativas contribuintes** do **ICMS** e do **IPI**, obrigadas a sua adoção, para efetuar a escrituração dos seguintes Livros²⁴³:

- Livro Registro de **Entradas**
- Livro Registro de **Saídas**
- Livro Registro de **Inventário**

242 Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009 e Guia Prático do EFD ICMS/IPI. Disponíveis em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09 e http://sped.rfb.gov.br/estatico/0D/434EFF065B893AB70D59AD102A946DC9237680/2019.05.21_GUIA%20PR%c3%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%c3%a3o%203.0.3%20-%20v3%20para%20publica%c3%a7%c3%a3o.pdf

243 § 3º da Cláusula primeira do Ajuste SINIEF nº 02/2009.

- Livro Registro de **Apuração do IPI**
 - Livro Registro de **Apuração do ICMS**
 - Documento de Controle de **Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP**
 - Livro Registro de **Controle da Produção e do Estoque**
- Em relação aos Livros Fiscais que devem ser adotados pelos contribuintes do ICMS, dois (02) permanecem sendo escriturados em meio físico (Papel). São eles:
- Livro de Movimentação de Combustíveis – **LMC**, e
 - Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - **RUDFTO**

3.4.4.2. EFD PARA COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

As **cooperativas de transporte** de cargas e de passageiros, ao **prestarem serviços interestaduais ou intermunicipais, são contribuintes do ICMS**.

Portanto, **devem atender** às exigências relacionadas à **geração e transmissão** em meio eletrônico dos Livros Fiscais relacionados ao **ICMS** contidos na **EFD**.

O **Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque**, apesar de ser um Livro de adoção prevista também para contribuintes do ICMS, de momento, **não** é de adoção obrigatória às **cooperativas de transporte**, uma vez que deve ser utilizado apenas pelos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais e pelos atacadistas²⁴⁴.

244 § 7º da Cláusula 3ª do Ajuste SINIEF nº 02/2009.

3.4.4.3. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA DA EFD FISCAL

As cooperativas contribuintes do ICMS e do IPI devem²⁴⁵ gerar a EFD Fiscal desde janeiro de 2009.

As administrações tributárias das unidades federadas e da RFB poderão dispensar a obrigatoriedade para alguns contribuintes, conjunto de contribuintes ou setores econômicos ou indicar a obrigação a alguns contribuintes, tornando-a facultativa aos demais²⁴⁶.

Nessas condições, as cooperativas de transporte deverão observar as disposições estabelecidas pela administração tributária de cada Unidade da Federação.

O arquivo digital da EFD Fiscal deverá ser enviado²⁴⁷ até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, podendo a administração tributária de cada unidade federada alterar²⁴⁸ o referido prazo.

Por isso, as cooperativas devem observar atentamente as disposições previstas na legislação do Estado onde estão inscritos seus estabelecimentos.

A EFD deverá²⁴⁹ ser assinada digitalmente através de certificado digital (e.PJ ou e.CNPJ), que contenha a mesma base do CNPJ do estabelecimento; ou pelo representante legal da cooperativa no cadastro do CNPJ ou, ainda, pela pessoa jurídica ou a pessoa física com procuração eletrônica cadastrada, por estabelecimento, no site da Receita Federal.

3.4.5. DIRF

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) é a obrigação acessória a ser apresentada pela fonte pagadora, seja pessoa física ou jurídica.

Sendo jurídica, independentemente da forma de tributação do Imposto de Renda, tem o objetivo principal de informar à Secretaria da Receita Federal os pagamentos ou os créditos de rendimentos que tenham sofrido retenção na fonte de IRRF ou das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL, ainda que em um único mês do ano-calendário.

As cooperativas de transporte, de modo geral, estão obrigadas a apresentar a DIRF, em relação às retenções de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF²⁵⁰ e das contribuições para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL²⁵¹.

As pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Brasil devem apresentar a DIRF caso tenham efetuado pagamentos, créditos, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, mesmo que não tenha havido retenção na fonte, de valores relacionados às operações elencadas neste contexto²⁵².

A DIRF deve ser validada pelo Programa Gerador da Dirf (PGD) e transmitida por meio do Programa Receitanet, ambos disponíveis no site da Receita Federal do Brasil – RFB²⁵³.

245 Cláusula 2ª do Ajuste SINIEF 02/2009.

246 § 1º da Cláusula 3ª do Ajuste SINIEF nº 02/2009.

247 Cláusula 12ª do Ajuste SINIEF 02/2009.

248 § único da cláusula 12ª do Ajuste SINIEF 02/2009.

249 Seção 5 do Guia Prático da EFD.

250 Inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 03 de outubro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95544>

251 § 3º do art. 2º da IN RFB nº 1.836/2018.

252 Letra “c” do Inc. II do art. 2º da IN RFB nº 1.836/2018.

253 Disponível em: <http://rfb.gov.br>

É necessário verificar a **consistência** das **informações** para transmissão dos dados, uma vez que os **arquivos são submetidos** a novas **validações** que poderão impedir as transmissões. Ou seja, o **recibo de entrega** da **DIRF** será **gravado** somente nos casos de **validação** sem **erros**.

Os **dados** contidos na **DIRF** **poderão** ser objeto de **cruzamento** de informações com **outras obrigações** acessórias da **cooperativa** e de seus **parceiros** comerciais.

O **prazo de entrega** da **DIRF** é o **último dia** do mês de **fevereiro** de cada ano.

A **DIRF** deve ser **assinada** com **certificado digital**, que confere validade jurídica as informações prestadas.

3.4.5.1. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS

A pessoa física ou jurídica e também as cooperativas de transporte que tenham pago à pessoa física rendimentos com **retenção do imposto** sobre a **renda** na **fonte** durante o ano-calendário, ainda que em um único mês, deverão **fornecer-lhe o Comprovante de Rendimentos** pagos e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte²⁵⁴.

O comprovante **deverá** ser **fornecido**²⁵⁵ **até o último dia útil do mês de fevereiro** do ano subsequente ao dos rendimentos **ou** por ocasião da **rescisão** do **contrato** de trabalho, caso esta ocorra antes.

A parcela do rendimento não tributado, ou seja, os noventa por cento (90%), no caso de transporte de cargas, e quarenta por cento (40%) no transporte de passageiros, devem constar junto ao campo específico de rendimentos isentos e não tributados no Informe de Rendimentos, porque presume-se que tenham sido consumidos, não justificando, portanto, qualquer acréscimo patrimonial²⁵⁶.

3.4.6. EFD REINF

A **Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída (EFD-Reinf)** é um **módulo** do **SPED**, desenvolvido em complemento ao Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (**e-Social**), com o propósito de levar ao ambiente das informações digitais todas as **retenções** realizadas pelos **contribuintes sem relação** com o **trabalho**.

A **escrituração** da **EFD Reinf**, de acordo com informações publicadas no portal do SPED, será modularizada **por eventos** e **conterá**, entre outros, os **dados** relacionados aos **serviços tomados** ou **prestados mediante cessão de mão de obra** ou de **empreitada**, **rendimentos** pagos e as **retenções** na fonte de **IR**, **CSLL**, **PIS/Pasep** e **COFINS** e, também, informações sobre a **CPRB**, para a apuração das contribuições previdenciárias substitutivas.

A **EFD Reinf** e o **e-Social** possuem o **propósito** de **substituir** a **DIRF**.

254 Art. 2º da IN RFB nº 1.215/2011.

255 Art. 3º da IN RFB nº 1.215/2011.

256 Anexo II da Instrução Normativa nº 1.215/2011 – Com Anexo II Revogado, reeditado e integrante da Instrução Normativa RFB nº 1.682, de 28 de dezembro de 2016. (Anexo II - Instruções para preenchimento do comprovante de rendimentos pagos e de imposto sobre a renda retido na fonte.) Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79445#1686741>

3.4.7. DCTF

A **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal)**²⁵⁷ compõe as informações relacionadas a débitos e créditos tributários vinculados ao **IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, Cide-Combustíveis e Cide-Remessa**²⁵⁸.

Na **DCTF** devem ser apresentadas informações correspondentes a débitos e créditos tributários relacionados aos tributos: **IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, Cide-Combustíveis, Cide-Remessa, CPSS e CPRB**²⁵⁹.

Os **valores registrados** na **DCTF** caracterizam a **confissão de dívida**.

Os saldos a pagar de cada tributo informado na **DCTF**, assim como as diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativas **às informações indevidas ou não comprovadas**, poderão ser objeto de cobrança administrativa com acréscimos moratórios, e, se não forem liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União²⁶⁰.

A **DCTF** deve²⁶¹ ser **elaborada** mediante uso da **estrutura** do **programa gerador** da **declaração** e **transmitido** via programa **Receitanet**, disponibilizados no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para transmissão, é obrigatória a assinatura eletrônica do arquivo mediante utilização de **certificado digital**, inclusive nos casos especiais de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.

257 Art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70249>

258 Art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015.

259 Art. 6º da IN RFB nº 1.599/2015.

260 § 1º do art. 8º da IN RFB nº 1.599/2015.

261 Art. 4º da IN RFB nº 1.599/2015.

3.4.7.1. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA

A **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF)** deve²⁶² ser apresentada mensalmente pelas cooperativas de transporte até o 15º dia útil do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores²⁶³.

3.4.8. PER/DCOMP

O **Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DComp)** poderá ser utilizado pelas cooperativas de transporte para apuração de **créditos tributários administrados** pela **SRF**, **passíveis de restituição** ou **ressarcimento**.

É **utilizado** para o **encaminhamento** de **pedidos de restituição** ou **ressarcimento** e/ou para declaração de compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a **tributos administrados** pela **RFB**, **exceto em relação as contribuições previdenciárias**²⁶⁴.

A **cooperativa** poderá **requerer compensações** declaradas à RFB por meio do formulário **“Pedido de Restituição ou de Ressarcimento”**²⁶⁵, quando **houver impossibilidade de utilização** do programa **PER/DComp** ou do **aplicativo PerDcomp Web**.

As compensações declaradas à RFB extinguem o **crédito tributário sob condição resolutória de subsequente homologação** do procedimento²⁶⁶.

262 Art. 2º da IN RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015.

263 Art. 5º da IN RFB nº 1.599/2015.

264 § 1º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503#1744336>

265 Constante no Anexo I da IN RFB nº 1.717/2017.

266 Art. 66 da IN RFB nº 1.717/2017.

Em caso de **indeferimento** de **pedidos** de restituição, ressarcimento ou reembolso, ou ainda, nas situações de **não homologação** de declarações de compensação de créditos, a **cooperativa** poderá apresentar **manifestação de inconformidade**²⁶⁷ no prazo de 30 dias, a contar da data da ciência da decisão ou do despacho.

Se a **manifestação** for considerada **improcedente**, ainda **cabará recurso** ao **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**²⁶⁸.

Um **exemplo prático** de utilização do **PER/DComp** nas cooperativas de transporte cargas e de passageiros é o **pedido** de **restituição** ou de **compensação** do **saldo** de **retenções** na **fonte** de **Imposto de Renda**, **efetuados** pelos **tomadores** dos serviços da sociedade, e que não tenham sido totalmente utilizados na dedução do imposto de renda retido dos cooperados durante o exercício.

O **PER/DComp** também poderá ser utilizado para pedido de restituição ou **compensação** do **saldo negativo** de **IR** da **cooperativa** ou da **CSLL** apurada em determinado ano-calendário.

O **PER/DComp** é uma **ferramenta** para **recuperação** de **créditos tributários**.

Os **responsáveis** pelas **áreas tributárias** das **cooperativas** **devem ter conhecimento e domínio** sobre o **programa** para que os **créditos tributários federais** sejam **efetivamente recuperados** em **favor das entidades**.

3.4.9. E-SOCIAL

O **Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social)** corresponde²⁶⁹ ao instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e tem por finalidade padronizar sua transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo um ambiente nacional.

O **ambiente** do **e-Social** é **composto**²⁷⁰ por:

- Escrituração digital, contendo informações fiscais, previdenciárias e trabalhistas;
- Aplicação para preenchimento, geração, transmissão, recepção, validação e distribuição da escrituração; e
- Repositório nacional, contendo o armazenamento da escrituração.

O **e-Social** é o ambiente **digital** onde as **cooperativas** devem **prestar** suas **informações** trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais, **relativas** à **contratação** e **utilização** de **recursos** de **mão-de-obra**, com ou sem vínculo empregatício, com os **objetivos** de:

- Garantir o cumprimento e atendimento dos direitos previdenciários e trabalhistas aos trabalhadores;
- Simplificar o cumprimento dessas obrigações; e
- Aprimorar a qualidade de informações correlacionadas

267 Art. 135 da IN RFB nº 1.717/2017.

268 Art. 36 da IN RFB nº 1.717/2017.

269 Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm

270 Art. 2º do Decreto nº 8.373/2014.

O **e-Social** incorporou as **informações** que eram **prestadas** pelas cooperativas através do **CAGED**, que foi **substituído**.

Por isso, as cooperativas de transporte devem utilizar o ambiente do **e-Social** para prestar as seguintes informações acerca da movimentação de seus empregados²⁷¹:

- I] Data da admissão e número de inscrição do trabalhador no CPF, que deverão ser prestadas até o dia imediatamente anterior ao do início das atividades do trabalhador;
- II] Salário de contratação, que deverá ser enviado até o dia quinze (15) do mês seguinte em que ocorrer a admissão;
- III] Data da extinção do vínculo empregatício e motivo da rescisão do contrato de trabalho, que deverão ser prestadas:
 - a] Até o décimo dia, contado da data da extinção do vínculo, nas hipóteses de despedida sem justa causa; extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, declaração de nulidade do contrato de trabalho ou falecimento do empregador individual, sempre que um desses casos implique rescisão de contrato de trabalho; extinção normal do contrato a termo e suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias²⁷²

- b] Até o dia quinze (15) do mês seguinte em que ocorrer a extinção do vínculo, nos demais casos;

- IV] Último salário do empregado, que deverá ser prestada até o dia quinze (15) do mês seguinte em que ocorrer a alteração salarial;
- V] Transferência de entrada e de saída, que deverão ser prestadas até o dia quinze (15) do mês seguinte a ocorrência;
- VI] Reintegração, que deverá ser prestada até o dia quinze (15) do mês seguinte a ocorrência.

3.4.9.1. CRONOGRAMA DE IMPLANTAÇÃO DO E-SOCIAL

As instituições participantes do projeto do e-Social devem²⁷³ regulamentar, de acordo com suas respectivas competências, os princípios, a composição e a substituição das obrigações acessórias vinculadas às suas atribuições.

O e-Social possui um Comitê Gestor²⁷⁴ e um Comitê Diretivo. Cabe ao Comitê Diretivo²⁷⁵ a definição do cronograma de implantação do projeto, que impacta em substituição dos canais de informações.

O **cronograma**²⁷⁶ de implantação do e-Social, para as cooperativas, prevê **duas** (02) **etapas** em **cinco** (05) **fases** cada uma delas, desde janeiro de 2018, **sujeito a alterações**:

.....
271 Portaria Secretaria Especial Previdência e Trabalho (SEPT) nº 1.127/2019.

272 Incisos I, I-A, II, IX e X do art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm

.....
273 Art. 8º do Decreto nº 8.373/2014.

274 Decreto nº 8.373/2014.

275 Inc. I do § 1º do art. 4º do Decreto nº 8.373/2014.

276 Cronograma instituído pela Portaria Secretaria de Previdência nº 716, de 4 de julho de 2019. Disponível em: <http://portal.esocial.gov.br/institucional/legislacao/portaria-no-716-de-4-de-julho-de-2019.pdf>

ETAPA 1

Cooperativas que tiveram faturamento superior a R\$ 78.000.000,00 (Setenta e oito milhões) no exercício 2016.

Fase	Início		Evento
	Mês	Ano	
1	Janeiro	2018	Envio das informações de eventos das tabelas S-1000 a S-1080 do leiaute do e-Social.
2	Março	2018	Envio dos eventos não periódicos S-2190 a S-2400 do leiaute do e-Social. Exemplos: admissões, desligamentos, alterações cadastrais e contratuais, entre outros.
3	Maio	2018	Envio dos eventos periódicos S-1200 a S-1300 do leiaute do e-Social. Exemplos: folha de pagamento, aquisição de produção rural com retenção de Contribuição Previdenciária, entre outros.
4	Agosto	2018	Substituição da GFIP pela DCTFWEB e início da compensação cruzada.
5	Janeiro	2020	Envio dos dados relativos à Saúde e à Segurança do Trabalhador.

ETAPA 2

Demais cooperativas

Fase	Início		Evento
	Mês	Ano	
1	Julho	2018	Envio das informações de eventos das tabelas S-1000 a S-1080 do leiaute do e-Social.
2	Outubro	2018	Envio dos eventos não periódicos S-2190 a S-2400 do leiaute do e-Social. Exemplos: admissões, desligamentos, alterações cadastrais e contratuais, entre outros.
3	Janeiro	2019	Envio dos eventos periódicos S-1200 a S-1300 do leiaute do e-Social. Exemplos: folha de pagamento, aquisição de produção rural com retenção de Contribuição Previdenciária, entre outros.

ETAPA 2

Demais cooperativas

Fase	Início		Evento
	Mês	Ano	
4	Abril	2019	Substituição da GFIP pela DCTFWEB e início da compensação cruzada para as cooperativas com faturamento, no ano-calendário de 2017, acima de R\$ 4.800.000,00. Cooperativas com faturamento, no ano-calendário de 2017, inferior R\$ 4.800.000,00 deverão aguardar a data a ser estabelecida em norma específica.
5	Julho	2020	Envio dos dados relativos a Saúde e Segurança do Trabalhador.

3.4.9.2. CAGED – VIGÊNCIA E EXTINÇÃO

O **Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED)** é o **banco de dados** disponibilizado às **cooperativas** para **informarem** eletronicamente as **admissões** e **demissões** mensais de seus **empregados**.

O **CAGED** foi **substituído** pelo **e-Social** a partir do ano-calendário 2020.

Assim, a partir da competência **Janeiro/2020**, as **cooperativas** de transporte estão **desobrigadas** de **declarar** no **CAGED** a movimentação de seus empregados, pois **estão obrigadas** a prestar as mesmas informações junto ao **e-Social**²⁷⁷.

Para a competência de **dezembro/2019** e **anteriores**, as **cooperativas** **devem declarar** as **movimentações** de empregados nos

dois sistemas (CAGED e e-Social), **respeitando** os prazos do **cronograma** de implantação do **e-Social**.

Saiba mais no capítulo “**e-Social**” deste Manual, acima, sobre as informações incorporadas e a serem prestadas no **e-Social**, em substituição ao **CAGED**.

3.4.9.3. SEFIP - VIGÊNCIA E EXTINÇÃO

O **Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP)** é um **aplicativo** desenvolvido pela **Caixa Econômica Federal**, por meio do qual o empregador/ contribuinte consolida e declara as **informações** relacionadas a composição da **Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP**.

Devem constar na **GFIP** os **dados** cadastrais da **cooperativa** e de seus **trabalhadores**, os **fatos geradores** de contribuição **previdenciária** e os **valores** devidos ao **INSS**, bem como, as **remunerações** dos trabalhadores e o **valor** a ser recolhido ao **FGTS**.

277 Portaria ME/SEPT nº 1.127, de 14 de outubro de 2019. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.127-de-14-de-outubro-de-2019-221811213>

A **DCTFWeb** substituirá a **GFIP** para fins de declaração de **contribuições previdenciárias** e a **SEFIP** em relação à **GRF** e **GRRF** gerada pela Caixa Econômica Federal (CEF), com base nas informações prestadas pelo empregador através do e-Social, a fim de permitir o cumprimento das obrigações legais relativas ao FGTS, por meio da nova Guia para Recolhimentos Mensais e Rescisórios do FGTS, denominada GRFGTS (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)).

As substituições estão ocorrendo de acordo com o cronograma do projeto do e-Social.

3.4.9.3.1. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA

A **GFIP** deve²⁷⁸ ser **informada** e **recolhida** por todas as pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados à empresa, **sujeitos** ao **recolhimento** do **FGTS** e à prestação de **informações** à **Previdência Social**.

Assim, as **cooperativas de transporte** estão obrigadas a **entregar** a **GFIP** até o **dia 7** do **mês seguinte** em relação ao mês em que a **remuneração** foi **paga**, **creditada** ou se tornou **devida** ao **trabalhador**, e ou tenha ocorrido **outro fato gerador** de **contribuição** à **Previdência Social**, ou mesmo que não exista recolhimento a ser realizado para o FGTS.

Se não houver expediente bancário no dia 7, a **entrega** deverá ser **antecipada** para o **dia** de **expediente bancário** imediatamente **anterior**.

.....
²⁷⁸ Item 2 do Capítulo I do Manual da GFIP/SEFIP para Usuários do SEFIP 8.4. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais/manualgfipsefip-kit-sefip_versao_84.pdf

3.4.9.4. DCTFWEB

A **Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)**²⁷⁹ é o sistema que consolida e integra as informações sobre pagamentos, parcelamentos e compensações de débitos com créditos das contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros. A declaração vem em substituição à GFIP e ao SEFIP.

A **DCTFWeb** é a declaração que está **substituindo** a **GFIP** e tem, por premissa, ser o mais semelhante possível com a atual DCTF.

Entretanto, é gerada automaticamente com base nos dados enviados pelos eventos do **e-Social** e **EFD-Reinf**, e também pelo **Serviço Eletrônico de Aferição de Obras (SERO)**.

Não é possível apresentar manualmente a DCTFWeb (Inclusão manual de informações), bem como a emissão do DARF eletrônico, **sem** que tenham sido **enviadas previamente** as **apurações** de débitos e créditos constantes do **e-Social**, **EFD-Reinf** e **SERO**.

Quaisquer retificações de dados também ficarão atrelados a retificação das obrigações acessórias que deram origem aos mesmos.

.....
²⁷⁹ Instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.787, de 07 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89949>

3.4.9.5. CARTEIRA DE TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL (CTPS)

Como uma das **obrigações acessórias** das cooperativas também está a exigibilidade das anotações vinculadas ao trabalho na **Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS)** dos seus **empregados**, conforme determina a legislação vigente.

A **CTPS** foi **incorporada** pelo **e-Social**, passando a ser denominada **Carteira de Trabalho Digital**, onde as anotações estão, por consequência, sendo registradas eletronicamente pelas cooperativas, através das informações declaradas junto ao **e-Social**.

3.4.9.6. LIVRO DE REGISTRO DE EMPREGADOS – VIGÊNCIA E EXTINÇÃO

O **Livro de Registro de Empregados** foi **incorporado**²⁸⁰ pelo **e-Social**, compondo os dados relativos à admissão no emprego, duração e efetividade do trabalho, férias, acidentes e demais circunstâncias que interessem à proteção do trabalhador, que deverão ser informados em **conteúdos** e **prazos**²⁸¹ **regulados** pela **Secretaria Especial da Previdência e Trabalho**.

As **cooperativas** que não optarem pelo **registro eletrônico** dos seus empregados **terão** o **prazo** até 01 de novembro de 2020 (**Um (1) ano** a partir da publicação da publicação da Portaria Secretaria Especial de Previdência e Trabalho nº 1.195,

de 30 de outubro de 2019), para **adequarem** seus **livros** ou **fichas** em formato **eletrônico**, junto ao **e-Social**. **Até lá**, deverão **anotar** as mesmas **informações** e nos mesmos **prazos** previstos para os registros eletrônicos, em livros ou fichas de registro físico, que deverão **permanecer** no **estabelecimento** ao qual o **trabalhador** estiver **vinculado**.

3.4.9.7. LIVRO DE INSPEÇÃO DO TRABALHO – VIGÊNCIA E EXTINÇÃO

As **cooperativas** estão **obrigadas**²⁸² a **possuir** e **manter** à disposição dos **órgãos públicos** e agentes de fiscalização do trabalho o **Livro de Inspeção do Trabalho**.

Os agentes de fiscalização da **Secretaria Especial da Previdência e Trabalho** registrarão sua **visita** à cooperativa, informando **data** e **hora** de início e término da **inspeção** e o **resultado** da vistoria, fazendo constar, quando existentes, todas as **irregularidades** verificadas e as **exigências** feitas, com os respectivos **prazos** previstos para **atendimento** e saneamento.

O modelo de apresentação e demais disposições sobre o **Livro de Inspeção do Trabalho**, estão normatizadas²⁸³.

As **cooperativas** devem manter um **Livro de Inspeção do Trabalho** em cada **estabelecimento** em funcionamento que possuam.²⁸⁴

Não há previsão de substituição do **Livro de Inspeção do Trabalho** pelo **e-Social**²⁸⁵.

280 Art. 1º da Portaria Secretaria Especial da Previdência e Trabalho nº 1.195, de 30 de outubro de 2019. Disponível em: http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.195-de-30-de-outubro-de-2019-*224956334

281 Art. 2º da Portaria Secretaria Especial da Previdência e Trabalho nº 1.195/2019.

282 §§ 1º e 2º do art. 628 da CLT.

283 Art. 3º da Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158/1971. Disponível em: http://acesso.mte.gov.br/fisca_trab/1971.htm

284 Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158/1971.

285 Manual de Orientação do e-Social. Disponível em: <http://www.esocial.gov.br/>

3.4.9.8. PCMSO – NORMA REGULAMENTADORA 7 – MINISTÉRIO DO TRABALHO

O **Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO)**, legalmente²⁸⁶ instituído e regulado, estabelece²⁸⁷ que todos os empregadores e instituições que admitem trabalhadores tem a obrigação de elaborar e implementar um programa de saúde ocupacional – **PCMSO**, com o objetivo de promover e preservar a saúde de seus trabalhadores.

Compete ao empregador²⁸⁸ garantir a elaboração e a efetiva implementação da **PCMSO**, custear todos os procedimentos previstos no programa sem ônus aos empregados e indicar o Médico do Trabalho, empregado ou não, que será o coordenador do programa. Assim, as **cooperativas** que possuam funcionários devem atender os requisitos previstos na norma²⁸⁹, **instruindo, implantando e executando o PCMSO**.

O **PCMSO deve prever**, entre outros, a **realização obrigatória de exames médicos admissionais, periódicos, de retorno ao trabalho, de mudança de função e demissionais**²⁹⁰.

Para **cada exame realizado**, o médico deverá²⁹¹ **emitir o Atestado de Saúde Ocupacional (ASO)**, em duas vias. A primeira via deve ficar arquivada junto ao local de trabalho do funcionário e a segunda entregue ao trabalhador que se submeteu ao exame.

Os **dados** obtidos nos **exames**, assim como, as **conclusões** e as **medidas** aplicadas deverão ser **registradas** em **prontuário** clínico individual, que ficará sob a **responsabilidade do médico-coordenador do PCMSO**, devendo estes registros serem **mantidos** pelo período mínimo de **20 anos após o desligamento do trabalhador**²⁹².

Muitos controles relacionados a PCMSO passarão a ser encaminhados pelo e-Social, por ocasião das ocorrências dos fatos geradores ou de acordo com os prazos previstos na legislação pertinente, aos bancos de dados dos entes participantes do projeto, através da composição, principalmente, dos seguintes eventos:

- **S-2200** – Admissão do Trabalhador, onde já devem constar as informações sobre o ASO Admissional;
- **S-2210** – Comunicado de Acidente de Trabalho – CAT, neste caso, em relação ao agravamento de doenças profissionais;
- **S-2220** – Monitoramento da Saúde do Trabalhador, para detalhar as informações relativas ao monitoramento da saúde do trabalhador, com inserção dos atestados de saúde ocupacional periódicos e complementares;
- **S-2290** – Desligamento, onde deverá constar o ASO demissional.

Entretanto, os **eventos citados não contemplam todas as informações** exigidas no **PCMSO**.

Não há qualquer instrução legal ou normativa publicada prevendo a revogação ou substituição plena do **PCMSO**.

.....
286 A Portaria MTB nº 3.214, de 08 de junho de 1978, aprova as Normas Regulamentadoras – NR, previstas no Capítulo V, Título II, da Consolidação das Leis do Trabalho, relativas à Segurança e Medicina do Trabalho, sendo que, a NR 7 é assim denominada por corresponder ao 7º capítulo da referida Portaria, que também se denomina PCMSO. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/839945.pdf>

287 Subitem 7.1.1 da NR 7.

288 Subitem 7.3.1 da NR 7.

289 Portaria MTB nº 3.214/1978.

290 Subitem 7.4.1 da NR 7.

.....
291 Subitem 7.4.4 da NR 7.

292 Subitem 7.4.5 da NR 7.

3.4.9.9. PPRA – NORMA REGULAMENTADORA 9

O **Programa de Prevenção de Riscos Ambientais – PPRA** prevê²⁹³ que todas as instituições que admitam trabalhadores como empregados são obrigadas²⁹⁴ a elaborar e implementar esse programa, visando à preservação da saúde e da integridade dos trabalhadores através da antecipação, reconhecimento, avaliação e consequente controle da ocorrência de riscos ambientais existentes ou potenciais no ambiente de trabalho.

As ações relacionadas ao Programa devem ser elaboradas no âmbito de cada estabelecimento da cooperativa, sob a sua responsabilidade e com a participação direta dos trabalhadores²⁹⁵.

O **PPRA deverá conter**²⁹⁶, no mínimo, o plano anual com definição de metas, prioridades, cronograma de execução, estratégia, metodologia, forma de registro, manutenção e divulgação dos dados, assim como a periodicidade e a forma de avaliação do desenvolvimento do programa.

Portanto, as **cooperativas** deverão **elaborar o PPRA em consonância** com o **PCMSO**, em razão de que ambos são programas que visam a preservação da saúde e integridade dos trabalhadores.

Apesar do **PPRA não** ter sido **incorporado** ou **substituído integralmente** pelo **e-Social**, há algumas **informações** relacionadas ao programa que **devem** ser **apresentadas** junto ao **e-Social**, através dos seguintes **eventos**:

293 NR nº 9 da Portaria MTB nº 3.214, de 08 de junho de 1978.

Disponível em: https://enit.trabalho.gov.br/portal/images/Arquivos_SST/SST_NR/NR-09.pdf

294 Subitem 9.1.1 da NR 9.

295 Subitem 9.1.2 da NR 9.

296 Subitem 9.2.1 da NR 9.

- **S-1060** – Tabela de Ambientes de Trabalho;
- **S-2240** – Condições Ambientais do Trabalho – Fatores de Risco, e
- **S-2241** – Insalubridade, Periculosidade e Aposentadoria Especial

A cooperativa deverá contratar profissional capacitado ou empresa especializada para implantação e execução do programa, que deverá conter, no mínimo:

- Emissão de laudos ambientais entre outros documentos necessários.
- Plano anual com metas;
- Prioridades e cronograma;
- Estratégias e metodologias de ação;
- Formas de registro, manutenção e divulgação dos dados;
- Periodicidade e forma de avaliação do programa.

Deverá ser efetuada, **sempre** que **necessário** e, **pelo menos, uma vez por ano, análise global** do **PPRA** para avaliação do seu desenvolvimento e realização dos ajustes, se necessários, com reordenamento de metas e prioridades²⁹⁷.

3.4.10. GIA DO ICMS

A Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) correspondem a obrigações acessórias estaduais, nas quais normalmente são declaradas, de forma consolidada, as informações relacionadas as operações de entradas e saídas, assim como, débitos, créditos e ajustes de ICMS, que permitem a determinação do saldo devedor ou credor do ICMS próprio e do ICMS Substituição Tributária apurado em cada período.

297 Subitem 9.2.1.1 da NR 9.

No arquivo eletrônico da EFD ICMS/IPI constam todos os elementos necessários para o detalhamento das operações de entradas e saídas, bem como, os relacionados a apuração do ICMS, contidas na GIA do ICMS, de modo que, os Estados e o Distrito Federal tendem a revogar esta obrigação acessória, assim como já ocorreu em algumas Unidades da Federação.

3.4.11. LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS

O Livro de Movimentação de Combustíveis²⁹⁸ foi instituído para registro²⁹⁹ diário pelo Posto Revendedor (PR) dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, que-rosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura de óleo diesel/biodiesel especificado pela ANP.

As cooperativas de transporte que possuem postos de venda de combustíveis deverão escriturar diariamente³⁰⁰ as movimentações de combustíveis de acordo com as especificações do **Livro de Movimentação de Combustíveis**.

As informações relacionadas à movimentação diária de combustíveis dos postos de combustíveis³⁰¹ devem ser apresentadas

.....
298 O Livro de Movimentação de Combustíveis foi instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, atual Agência Nacional do Petróleo – ANP, pela Portaria DNC nº 26, de 13 de novembro de 1992. Disponível em: [http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll/leg/folder_portarias/portarias_dnc/1992/pdnc%2026%20-%201992.xml?fn=document-frameset.htm\\$f=templates\\$3.0](http://nxt.anp.gov.br/NXT/gateway.dll/leg/folder_portarias/portarias_dnc/1992/pdnc%2026%20-%201992.xml?fn=document-frameset.htm$f=templates$3.0)

299 Art. 1º da Portaria DNC nº 26/1992, alterado pela Resolução ANP nº 23, de 24 de novembro de 2004. Disponível em: <https://www.diariodasleis.com.br/legislacao/federal/64239-altera-o-2u-considerando-da-portaria-dnc-nu-26-de-13-de-novembro-de-1992.html>.

300 Art. 2º da Portaria DNC nº 26/1992.

301 De acordo com instruções contidas junto ao Registro 1300 – Movimentação Diária de Combustíveis, do Guia Prático da EFD c/c de acordo com as especificações relacionadas a composição do Livro de Movimentação de

junto a este registro, com detalhamento junto a seus registros filhos, dentro do arquivo mensal da EFD ICMS/IPI, entretanto, a legislação pertinente **não dispensa** de forma alguma a **escrituração do Livro Movimento de Combustíveis** em meio **físico**.

Ou seja, o **livro de movimentação de combustíveis (LMC)** permanece com **guarda** e **apresentação** obrigatória pelas **cooperativas**, quando exigida, em **versão física (papel)**, apesar das **informações** que o compõem estarem sendo registradas junto à EFD.

3.4.12. DECLARAÇÃO DO ISSQN

Os **municípios**, em **geral**, instituíram em suas legislações municipais o **Livro de Apuração ou a Declaração de Apuração do ISSQN**. Muitos deles, inclusive, **permitindo** a **emissão** de **Notas Fiscais de Serviços** e a consequente composição da **escrituração da Declaração do ISSQN** de forma **eletrônica**, mediante acesso aos **endereço eletrônico** ou instalação de **softwares (aplicativos digitais)** disponibilizados aos contribuintes.

As **cooperativas de transporte** de cargas e de passageiros, quando operarem na prestação de serviços de **transporte municipal**, estão **sujeitas** a **incidência** do **ISSQN**.

Por isso, estão sujeitas ao cumprimento da obrigação acessória relacionada a escrituração da movimentação fiscal referente aos serviços prestados e, por vezes, dos serviços tomados, a fim de possibilitar a apuração do valor do imposto a recolher e a emissão do documento de arrecadação.

A forma de **apresentação** e **composição** da **Declaração ou Livro de Apuração do ISSQN** deverá ser verificada em cada **município de atuação** da **cooperativa** de transporte.

.....
Combustíveis, instituído pela Portaria DNC nº 26/1992, com alterações dadas pela Resolução ANP nº 23/2004.

3.4.13. SISCOSERV

O Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (SISCOSERV)³⁰² determina que os contribuintes residentes e domiciliados no Brasil devem informar todas as suas transações, inclusive de importações e exportações, com residentes e domiciliados no exterior, que envolvam serviços, intangíveis e outras operações.

Estão **obrigados a prestar informações ao SISCOSERV**³⁰³:

- O prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;
- A pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e
- A pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.

.....
302 Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011; Decreto nº 7.708, de 02 de abril de 2012; Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2.000, de 18 de dezembro de 2018; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2.066, de 21 de dezembro de 2018. Disponíveis em http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/scs/decin/Siscoserv/12aEdicaoManualModuloVenda_Final.pdf

303 § 3º do art. 25 da Lei nº 12.546/2011.

Também devem ser **inseridas**³⁰⁴ **informações no SISCOSERV** relativas às operações de **importação e exportação de serviços, intangíveis** e demais **operações**, assim como, às operações **realizada por meio de presença comercial no exterior relacionada a pessoa jurídica domiciliada no Brasil**.

Portanto, caso a cooperativa de transporte domiciliada no Brasil tenha realizado alguma operação relacionada a prestação de serviços, intangíveis e outras operações, onde, um lado esteja um residente no Brasil e de outro um residente no exterior, deverá declarar as referidas operações junto ao SISCOSERV.

A **obrigatoriedade de registro no SISCOSERV** é sempre da pessoa ou empresa residente no Brasil.

Exemplos de situações que resultam em operações passíveis de declaração junto ao SISCOSERV:

- Técnico estrangeiro que prestou serviço de instalação no Brasil;
- Brasileiro que se hospedou em hotel no exterior ou consumiu refeições no exterior;
- Consultor brasileiro que prestou serviço no exterior, ou consultor do exterior que prestou serviço no Brasil;
- Cooperativa de transporte que adquire software, via internet de empresa estrangeira, ou vice-versa.

O **SISCOSERV**³⁰⁵, para atender as circunstâncias em que a legislação obriga à prestação de informações, **é composto por dois módulos**:

.....
304 § 4º do art. 25 da Lei nº 12.546/2011.

305 O sistema SISCOSERV está disponível nos seguintes endereços eletrônicos: www.siscoserv.mdic.gov.br e www.receita.fazenda.gov.gov.br, e no Centro Virtual de Atendimento ao Consumidor (e.CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

- **Venda**, para registro das operações de vendas de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, por residentes e domiciliados no Brasil para residentes e domiciliados no exterior; e
- **Aquisição**, destinado ao registro das mesmas operações, adquiridas por residentes e domiciliados no Brasil de residentes e domiciliados no exterior.

Não precisam ser declaradas no SISCOSERV as transações envolvendo os serviços e intangíveis incorporados nos bens e mercadorias, **exportados** ou **importados, registrados** no Sistema Integrado de Comércio Exterior (**SISCOMEX**)³⁰⁶.

Nesse sentido, os serviços de fretes, seguros e demais serviços relacionados às operações de comércio exterior de bens e mercadorias, deverão ser objeto de registro³⁰⁷ no SISCOSERV, pelo fato de **não serem incorporadas aos bens e mercadorias**.

Assim, caso a cooperativa de transporte, sediada no Brasil, preste serviço de transporte a residente ou domiciliado no exterior, deverá declarar tal operação junto ao SISCOSERV.

O **prazo**³⁰⁸ para prestar as **informações** junto ao **SISCOSERV** será:

- I] Último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente à data de início da prestação de serviço, da comercialização de intangível, ou da realização da operação que produza variação no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados;
- II] Último dia útil do mês de junho do ano subsequente à realização de operações por meio de presença comercial no exterior relacionada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

306 § 2º do art. 1º da IN RFB nº 1.277/2012.

307 Orientação do item 1.7 dos Manuais do SISCOSERV. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=3407>

308 Art. 3º da IN RFB nº 1.277/2012.

3.5. RETENÇÕES NA FONTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

A sistemática de retenção de tributos na fonte se equivale à antecipação do pagamento dos mesmos.

Os tributos, em geral, devem ser pagos pelos contribuintes que praticaram o fato gerador, originando, assim, à **obrigação tributária**.

No entanto, com o propósito de otimizar recursos, antecipar a arrecadação e buscar instrumentos para combater a sonegação fiscal, o legislador estrategicamente define e indica uma terceira pessoa para fazer o respectivo recolhimento dos tributos.

3.5.1. IRRF SOBRE FATURA DE SERVIÇOS (1,5%)

Em relação aos serviços contratados pela cooperativa, a legislação determina as situações em que deve ocorrer retenção na fonte do imposto de renda, subdividindo a obrigatoriedade nos seguintes grupos de serviços, com respectivas alíquotas aplicáveis às retenções, conforme a seguinte tabela:

Serviço	Alíquota	Base Legal
Serviços de Natureza Profissional	1,5%	Art. 714º do Decreto nº 9.580/2018
Serviços de Limpeza, Conservação, segurança, Vigilância e Locação de Mão-de-obra	1,0%	Art. 716º do Decreto nº 9.580/2018
Representação comercial, Mediação de negócios, Propaganda e Publicidade	1,5%	Art. 718º do Decreto nº 9.580/2018

Serviço	Alíquota	Base Legal
Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas	1,5%	Art. 719º do Decreto nº 9.580/2018
Pagamentos Efetuados por Órgãos Públicos Federais	15% sobre o resultado da multiplicação do valor pago pelo percentual de que trata o art. 220 do Decreto nº 9.580/2018. (8% s/Receita Bruta)	Art. 720º do Decreto nº 9.580/2018
Pagamento de Serviços de Assessoria Creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de risco, administração de contas a pagar e a receber	1,5%	Art. 723º do Decreto nº 9.580/2018

As cooperativas de transporte também estão **sujeitas**^{309/310/311} à retenção na fonte do imposto de renda à **alíquota** de um **inteiro e cinco décimos por cento** (1,5%), sobre as receitas de serviços de transporte **executados** por **cooperados pessoas físicas**, **recebidas** de pessoas **jurídicas**, sendo a base de cálculo para retenção do imposto equivalente a:

- **Dez por cento** (10%) para as cooperativas de transporte de **cargas**³¹²; e
- **Sessenta por cento** (60%) para as cooperativas de transporte de **passageiros**³¹³.

309 Art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm

310 Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) - Art. 719. *Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por seus associados ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, caput)*

311 Solução de Consulta nº 114 – Cosit, de 29 de agosto de 2018. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. COOPERATIVA DE TRANSPORTE. INCIDÊNCIA. *Sujeitam-se à incidência do IRRF as importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de transporte por pessoas jurídicas integrantes da administração pública federal, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003, pela prestação de serviços por seus cooperados pessoas físicas ou pessoas jurídicas, calculado conforme o disposto no art. 653 do RIR de 1999. Sujeitam-se à incidência do IRRF as importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de transporte, por pessoas jurídicas não integrantes da administração pública federal, na forma já referida, pela prestação de serviços pessoais por seus cooperados pessoas físicas, mediante aplicação da alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), sobre a base de cálculo determinada de acordo com o ADN Cosit nº 1, de 1993. Não se sujeitam à incidência do IRRF as importâncias pagas ou creditadas a cooperativas de transporte por pessoas jurídicas não integrantes da administração pública federal, pela prestação de serviços por seus cooperados pessoas jurídicas.*

312 Inc. I do art. 9º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. c/c Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 11 de fevereiro de 1993. Disponíveis em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=5746&visao=anotado>

313 Inc. II do art. 9º da Lei nº 7.713/1988 c/c ADN COSIT nº 1/1993.

O **IR retido** na fonte **sobre** as **receitas** de transporte da cooperativa poderá ser **compensado** por ocasião do **recolhimento** do **IR retido** na fonte dos **cooperados**³¹⁴.

A **cooperativa** também **poderá pedir restituição** do imposto retido na fonte, desde que **comprove** ao fisco a **impossibilidade** de **compensação**³¹⁵.

A Receita Federal convencionou em Soluções de Divergência e de Consulta que **NÃO** estão **sujeitas à incidência** do **IRRF** as **importâncias pagas** ou **creditadas** por **pessoa jurídica não integrante** da **administração pública federal à cooperativa de transporte**, pela prestação de **serviços** por seus **cooperados pessoas jurídicas**³¹⁶.

3.5.1.1. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

A retenção do **IR na fonte** na **contratação** de serviços prestados por **empresas** enquadradas no **Simple Nacional** está **dispensada**, sendo que, a fonte pagadora, no caso a **cooperativa** de transporte, deverá **requisitar** ao prestador de serviço o fornecimento de **Declaração de Optante pelo Simples**, **arquivar** a referida **declaração**, e, para sua proteção, **consultar** se, de fato, a **empresa** contratada **está** habilitada neste **sistema de tributação**³¹⁷.

314 Decreto nº 9.580/2018 - Art. 719, § 1º: *O imposto sobre a renda retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, pelas associações ou pelas assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, § 1º).*

315 § 2º do art. 279 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)

316 Solução de Consulta Cosit nº 114/2018 e Solução de Divergência Cosit nº 8/2012.

317 Art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37200#950762>

3.5.1.2. FATO GERADOR DAS RETENÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA

O **fato gerador** das **retenções** na **fonte** do **IR** **corresponde** ao **pagamento** ou o **crédito** do **rendimento** a outra **pessoa jurídica**, o **que ocorrer primeiro**.

Em relação ao crédito do rendimento, a Receita Federal se posicionou no sentido de considerar³¹⁸ ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda retido na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta passiva, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

3.5.1.3. TABELA SERVIÇOS SUJEITOS A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Para facilitar a pesquisa dos serviços sujeitos a retenção de imposto de renda na fonte, bem como as alíquotas de retenção e códigos de recolhimento correspondentes, apresenta-se a tabela a seguir, de acordo com o as disposições contidas neste manual.

318 Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 8, de 02 de setembro de 2014. Disponível em: http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2102:o-ato-declaratorio-interpretativo-rfb-n-8-de-02092014-e-a-infundavel-discussao-acerca-da-incidencia-do-irrf-pelo-lancamento-contabil&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45

Serviços Sujeitos a Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviço Prestado	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Serviços de Natureza Profissional		
Administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens);	1,5%	1708
Advocacia;	1,5%	1708
Análise clínica laboratorial;	1,5%	1708
Análises técnicas;	1,5%	1708
Arquitetura;	1,5%	1708
Assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço);	1,5%	1708
Assistência social;	1,5%	1708
Auditoria;	1,5%	1708
Avaliação e perícia;	1,5%	1708
Biologia e biomedicina;	1,5%	1708
Cálculo em geral;	1,5%	1708
Consultoria;	1,5%	1708
Contabilidade;	1,5%	1708
Desenho técnico;	1,5%	1708

Serviços Sujeitos a Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviço Prestado	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Economia;	1,5%	1708
Elaboração de projetos;	1,5%	1708
Engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas);	1,5%	1708
Ensino e treinamento;	1,5%	1708
Estatística;	1,5%	1708
Fisioterapia;	1,5%	1708
Fonoaudiologia;	1,5%	1708
Geologia;	1,5%	1708
Leilão;	1,5%	1708
Medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);	1,5%	1708
Nutricionismo e dietética;	1,5%	1708
Odontologia;	1,5%	1708
Organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;	1,5%	1708
Pesquisa em geral;	1,5%	1708
Planejamento;	1,5%	1708
Programação;	1,5%	1708

Serviços Sujeitos a Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviço Prestado	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Prótese;	1,5%	1708
Psicologia e psicanálise;	1,5%	1708
Química;	1,5%	1708
Radiologia e radioterapia;	1,5%	1708
Relações públicas;	1,5%	1708
Serviço de despachante;	1,5%	1708
Terapêutica ocupacional;	1,5%	1708
Tradução ou interpretação comercial;	1,5%	1708
Urbanismo;	1,5%	1708
Veterinária.	1,5%	1708
Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão-de-obra		
Limpeza	1,0%	1708
Conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas	1,0%	1708
Segurança, inclusive o transporte de valores	1,0%	1708
Vigilância (inclusive escolta)	1,0%	1708
Locação de mão de obra de empregados da locadora colocados a serviço da locatária, em local determinado por esta.	1,0%	1708

Serviços Sujeitos a Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviço Prestado	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Mediação de Negócios, Propaganda e Publicidade		
Comissões e corretagens pela mediação de negócios	1,5%	8045
Propaganda e publicidade	1,5%	8045
Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas		
Cooperativas de Trabalho	1,5%	3280
Associação de profissionais e assemelhadas	1,5%	3280
Assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e risco, administração de contas a pagar e a receber, inclusive quando o serviço for prestado por empresa de factoring.	1,5%	5944

Fonte: **Elaboração própria.** Adaptado: RIR/2018.

3.5.2. IMPOSTO DE RENDA DOS SÓCIOS

Os rendimentos pagos ou creditados pela cooperativa a pessoas físicas, associados ou não, estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte³¹⁹.

A **alíquota aplicável é definida** conforme a tabela progressiva vigente do imposto no ano-calendário do pagamento ou crédito.

Nas cooperativas de transporte, de modo geral, pode-se separar os pagamentos ou créditos realizados à pessoa física em dois grupos, que são:

- Pagamentos de **produção**; e
- **Demais** pagamentos

.....
319 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

3.5.2.1. PAGAMENTO DA PRODUÇÃO

Quando o rendimento pago ao associado for proveniente da prestação de serviços de transporte, em veículo próprio, locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, o imposto de renda incidirá sobre³²⁰:

- I] 10% (dez por cento) do rendimento bruto, decorrente do transporte de carga;
- II] 60% (sessenta por cento) do rendimento bruto, decorrente do transporte de passageiros.

Caso as cooperativas de transporte pratiquem **atos não cooperativos**, os **pagamentos** efetuados aos **transportadores subcontratados**, pessoas físicas, também estão **sujeitos à retenção** de imposto de renda na fonte, com a **mesma redução da base de cálculo** aplicável aos **cooperados**.

As cooperativas devem totalizar todos os rendimentos auferidos no mês por cada cooperado por tipo de transporte: de carga ou de passageiro, para consolidar a base de cálculo do imposto.

Exemplo: cooperado realizou três operações de **transporte de cargas** no mês.

A base de cálculo **é de** 10% do valor bruto dos fretes recebidos pelo cooperado.

Da base de cálculo, pode ser abatida ainda a contribuição previdenciária calculada e retida pela cooperativa.

Nesse exemplo abaixo, não houve retenção de imposto de renda na fonte no mês, mesmo acumulando a base de cálculo, como se vê na tabela:

Data Pgto. ou Crédito	Valor Produção	INSS	Base IRRF (10%) - INSS	Base Acumulada	IRRF Retido Anterior	Alíquota	Parcela a Deduzir do IR	IRRF
01/05/2020	9.000,00	360,00	540,00	540,00	-	0,0%	-	-
07/05/2020	8.000,00	320,00	480,00	1.020,00	-	0,0%	-	-
18/05/2020	8.000,00	320,00	480,00	1.500,00	-	0,0%	-	-
TOTAIS	25.000,00	-	1.500,00	-	-	-	-	-

Outro cooperado realizou transportes nos mesmos dias e pelos mesmos valores, porém na atividade de **transporte de passageiros**. Desse modo, o cenário fica assim:

320 Art. 9º da Lei nº 7.713/1988; ADN Cosit nº 01/1993; Art. 39 do RIR/2018.

Data Pgto. ou Crédito	Valor Produção	INSS	Base IRRF (60%) - INSS	Base Acumulada	IRRF Retido Anterior	Alíquota	Parcela a Deduzir do IR	IRRF
01/05/2020	4.000,00	160,00	3.840,00	3.840,00	-	22,5%	636,13	227,87
07/05/2020	8.000,00	320,00	4.800,00	8.640,00	227,87	27,5%	869,36	1.278,77
18/05/2020	8.000,00	320,00	4.800,00	15.000,00	1.506,64	27,5%	869,36	1.749,00
TOTAIS	20.000,00	-	13.440,00					3.255,64

Neste caso, a **base de cálculo** do **IRRF** é reduzida para **60%** do valor da produção, e a contribuição previdenciária também é deduzida da base de cálculo.

Em relação à retenção de IRRF, no primeiro pagamento ou crédito, a alíquota do imposto de renda na fonte foi de 22,5%, de acordo com tabela vigente no período.

No segundo pagamento ou crédito, a alíquota aplicável foi de 27,5%. Se considerada a base de cálculo do IRRF apenas do segundo frete, a alíquota aplicável seria de 22,5%, pois o limite de base para a alíquota de 22,5% nesse período era de R\$ 4.664,68, conforme tabela vigente.

Porém, a lei³²¹ estabelece a necessidade de soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mesmo mês, a qualquer título.

Dessa forma, considerando que no segundo pagamento do exemplo houve mudança de alíquota porque a base de cálculo do

imposto de renda na fonte foi acumulada, aplicando-se sobre a base acumulada a alíquota correspondente à nova faixa da tabela progressiva. Nesse caso, o imposto retido no primeiro pagamento ou crédito deverá ser deduzido do cálculo no segundo frete.

No caso de contratação de transportadores não cooperados, o imposto de renda na fonte será calculado da mesma forma que o cálculo no pagamento aos cooperados.

Do total do imposto de renda retido de cooperados no mês, pelo pagamento ou crédito da produção, a cooperativa poderá deduzir o imposto de renda retido na fonte pelos seus clientes³²².

Se após a dedução dos valores retidos pelos clientes da cooperativa, restar saldo a pagar, o IRRF retido dos cooperados deverá ser recolhido no **código de recolhimento 0588 – IRRF – Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício**.

O prazo para pagamento ou compensação é até o último dia útil antes do dia 20 do mês subsequente ao do fato gerador³²³.

321 §1º do art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

322 §1º do art. 45 da Lei nº 8.541/1992.

323 Art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm

3.5.2.2. DEMAIS PAGAMENTOS

Os demais rendimentos pagos ou creditados pela cooperativa aos associados, como por exemplo, pró-labore de diretores ou cédulas de presença do Conselho de Administração e Fiscal também estão sujeitos³²⁴ às alíquotas da tabela progressiva do imposto de renda, prevista em lei³²⁵, porém, sem redução da base de cálculo prevista para os rendimentos da atividade de transporte de cargas e passageiros.

O imposto de renda retido na fonte decorrente de pró-labore, cédulas de presença ou outros rendimentos pagos ou creditados a cooperados deverá ser recolhido no código de recolhimento 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício.

O prazo para pagamento ou compensação é até o último dia útil antes do dia 20 do mês seguinte ao fato gerador³²⁶.

3.5.3. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SÓCIOS

As sociedades **cooperativas** de transporte **são obrigadas a descontar e recolher a contribuição social previdenciária** devida ao **INSS** da remuneração paga ou devida a **contribuinte individual** que lhe preste serviço e sobre a **produção** dos seus **cooperados**³²⁷.

324 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

325 Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm

326 Art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm

327 Art. 4º da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm

A **base de cálculo** da contribuição social previdenciária será o **salário-de-contribuição**.

O **salário-de-contribuição** do **cooperado filiado** a cooperativa de **transportadores** autônomos corresponde a **vinte por cento (20%)** do valor bruto auferido pelo **frete, carroto ou transporte**³²⁸, sendo **vedada a dedução** de valores gastos com **combustível** ou **manutenção do veículo**, mesmo que sejam discriminados no documento correspondente aos serviços prestados.

A alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária que será retida é de **vinte por cento (20%)** sobre o **salário-de-contribuição**, observados os limites mínimo e máximo³²⁹.

A Secretaria da RFB não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição prevista em lei específica³³⁰, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

Veja-se um exemplo de cálculo da contribuição devida pelo cooperado, que deverá ser recolhida pela cooperativa, considerando a produção como serviço de transporte de cargas ou passageiros em determinado mês:

328 IN RFB nº 971/2009. Art. 55 - Conforme estabelece o § 4º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social), observado o limite máximo a que se refere o § 2º do art. 54 da IN RFB nº 971/2009.

329 Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 25 de maio de 2015, da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=64480&visao=anotado>

330 § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666/2003, que instituiu contribuição adicional àquela prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Data do Pagamento ou Crédito	Valor Produção	Base Cálculo (20%)	Alíquota	Contribuição Retida
05/05/2020	7.000,00	1.400,00	20%	280,00
15/05/2020	6.500,00	1.300,00	20%	260,00
21/05/2020	7.500,00	1.500,00	20%	300,00
TOTAL	21.000,00	4.200,00		840,00

No exemplo, a soma do **salário-de-contribuição no mês é de R\$ 4.200,00**. Nesse caso, a base de cálculo será o total do salário-de-contribuição.

Agora toma-se outro exemplo, com remuneração de valor superior ao exemplo anterior:

Data Pagamento ou Crédito	Valor Produção	Base (20%)	Base Acumulada	Base P/ Cálculo	Alíq.	Contribuição Retida
05/05/2020	12.000,00	2.400,00	2.400,00	2.400,00	20%	480,00
15/05/2020	11.500,00	2.300,00	4.700,00	2.300,00	20%	540,00
21/05/2020	12.000,00	2.400,00	7.100,00	1.401,06	20%	200,21
TOTAL	35.500,00	7.100,00		6.101,06		1.220,21

Nesse caso, a base de vinte por cento (20%) sobre a produção do cooperado no mês totaliza R\$ 7.100,00, valor que é superior ao limite máximo do salário-de-contribuição vigente no ano de 2020, que é de R\$ 6.101,06.

Dessa forma, fez-se necessário acumular a base de cálculo sobre a qual a retenção foi calculada no mês, para que no momento em que atinja o **limite máximo do salário-de-contribuição, não ocorram novas retenções**.

Se, eventualmente, um cooperado tiver outra atividade remunerada em outra empresa, seja na condição de contribuinte individual, empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebido no mês for superior ao limite do salário-de-contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa ou à cooperativa, mediante a apresentação³³¹:

.....

331 Art. 67 da IN RFB nº 971/2009.

- I] Do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64 da IN RFB 971/2009, quando for o caso;
- II] Do comprovante de pagamento previsto no inciso v do art. 47 da IN RFB 971/2009, quando for o caso.

3.5.3.1. FORMAS E PRAZO DE RECOLHIMENTO

Os procedimentos a serem observados para o preenchimento da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (**GFIP**), pelas cooperativas, referente à retenção da contribuição previdenciária sobre o montante da remuneração recebida em decorrência de serviço prestado a pessoas físicas ou jurídicas tem previsão normativa³³².

A contribuição previdenciária descontada dos associados deverá ser recolhida **até o dia 20 do mês subsequente ao da competência**, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, sob **código 2127 – Cooperativa de Trabalho – Recolhimento de Contribuições** descontadas dos cooperados.

3.5.3.2. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DOS COOPERADOS PARA O SEST E SENAT

Os transportadores autônomos, em relação às contribuições para outras entidades, deverão contribuir, sobre o salário-de-contribuição, com um inteiro e cinco décimos por cento (1,5%) para o **SEST** e um inteiro por cento (1%) para o **SENAT**³³³.

.....
332 Ato Declaratório Executivo CODAC nº 14, de 02 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=64823>

333 Art. 7º da Lei nº 8.706, de 14 de setembro de 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm

As cooperativas de transporte deverão reter os valores de seus cooperados, sem observar o limite **máximo do salário de contribuição**, e efetuar os respectivos recolhimentos³³⁴.

Junto ao SEFIP, deverá³³⁵ ser informado o código **FPAS 620** e o **código de recolhimento 3072 - Outras entidades**, que corresponde a soma dos códigos de cada entidade mencionadas (1024 + 2048 = 3072).

3.5.4. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PRÓ-LABORE

O associado eleito para cargo de direção em cooperativa, que recebe rendimentos de pró-labore, enquadra-se na categoria de contribuinte individual³³⁶.

A cooperativa **é responsável pela retenção e recolhimento das contribuições devidas sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos contribuintes individuais a seu serviço**³³⁷.

O **valor da retenção** será o **total da contribuição devida** pelo contribuinte individual, no caso, o **cooperado**.

A contribuição será calculada à alíquota de **onze por cento (11%)**, sobre o **salário-de-contribuição**³³⁸, que é, para o contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo vigente³³⁹.

.....
334 Art. 111-I, incisos III e IV, da IN RFB nº 971/2009.

335 § único do art. 111-I da IN RFB nº 971/2009,

336 Alínea f do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/1991.

337 Art. 78 da IN RFB nº 971/2009.

338 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

339 Inciso III do art. 28º da lei nº 8.212/1991.

Exemplo de cálculo da retenção da contribuição sobre a pró-labore paga ou creditada em um mês:

	Exemplo 1	Exemplo 2
Remuneração Pró-Labore	3.000,00	7.000,00
Salário-de-contribuição	3.000,00	6.101,06
Alíquota	11%	11%
Retenção INSS	330,00	671,11

No primeiro exemplo, a remuneração a título de pró-labore no mês é inferior ao limite máximo do salário-de-contribuição. Logo, a base de cálculo será o valor total do pró-labore. No segundo exemplo, o valor do pró-labore é superior ao limite máximo do salário de contribuição em vigor no ano de 2020. Neste caso, a base de cálculo da contribuição devida pelo cooperado será o limite máximo do salário-de-contribuição vigente na competência do pagamento ou crédito.

Os pagamentos ou créditos de cédula de presença aos membros do conselho de administração ou fiscal também se enquadram nas hipóteses de retenção da contribuição previdenciária na fonte.

Caso ocorra pagamento de pró-labore e rendimentos da produção do cooperado, **recomenda-se** apurar inicialmente a retenção da contribuição previdenciária sobre o pró-labore e, em seguida, a retenção da contribuição sobre a produção, conforme exemplificado assim:

Base de Informações	Renda Bruta	Base Retenção INSS
Rendimentos		
Rendimento de Transporte	15.000,00	3.000,00
Rendimento Pró-Labore	4.000,00	4.000,00

Cálculo da Retenção do INSS:	Base de Cálculo	Alíquota	INSS Retido
Pró-Labore	4.000,00	11%	440,00
Serviço transporte	2.101,06	20%	359,20
Soma	6.101,06		799,20

Para fins de apuração da retenção da contribuição previdenciária do serviço de transporte, foi respeitado o teto máximo do salário-de-contribuição vigente para o ano de 2020.

3.5.4.1. PRAZOS E FORMAS DE RECOLHIMENTO

O recolhimento da retenção da contribuição previdenciária sobre o pró-labore deve ser efetuado **até o dia 20 do mês subsequente ao da competência**, no **código de recolhimento 2100 – Empresas em Geral CNPJ**.

Quando **não** houver **expediente bancário** no dia **20**, o **vencimento** será **antecipado** para o **dia útil anterior** que houver **expediente**.

**3.5.5. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA DOS EMPREGADOS**

A cooperativa é obrigada a arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

Dessa forma, a cooperativa de transporte deverá efetuar o cálculo da contribuição devida pelos seus empregados e descontar o respectivo valor de suas remunerações³⁴⁰.

A base de cálculo da contribuição devida pelos empregados será o salário-de-contribuição determinado pela Receita Federal do Brasil³⁴¹.

A contribuição previdenciária do empregado, inclusive a dos trabalhadores avulsos, deverá ser calculada mediante aplicação das alíquotas relacionadas ao total de ganho mensal, assim³⁴²:

Salário (Ganho) Mensal	Alíquota de Cálculo
Até um (1) salário-mínimo	7,5%
Acima de um (1) salário-mínimo até dois mil reais (R\$ 2.000,00)	9%
De dois mil reais e um centavo (R\$ 2.000,01) até três mil reais (R\$ 3.000,00)	12%
De três mil reais e um centavo (R\$ 3.000,01) até o limite do salário de contribuição	14%

.....
340 Inciso I do art. 303 da Lei nº 8.212/1991.

341 Inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

342 Art. 28, da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm#art36i

3.5.5.1. PRAZO E FORMAS DE RECOLHIMENTO

As contribuições descontadas dos empregados devem ser recolhidas à Receita Federal do Brasil até o dia 20 do mês subsequente ao da competência³⁴³. Se não houver expediente bancário na data de vencimento, o prazo será até o último dia útil imediatamente anterior ao dia 20.

O recolhimento será efetuado através de Guia da Previdência Social – GPS, com o código de recolhimento 2100 – Empresas em Geral – CNPJ.

Caso a cooperativa de transporte tenha filiais, a GPS deverá ser gerada por estabelecimento, com os respectivos valores retidos dos empregados por CNPJ.

**3.5.6. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA DE TERCEIROS**

As retenções das Contribuições Previdenciárias de terceiros podem ser divididas entre retenções de pessoas físicas e jurídicas, cada qual com regras próprias, conforme será abordado a seguir.

**3.5.6.1. RETENÇÕES NA CONTRATAÇÃO DE
TRANSPORTADOR PESSOA FÍSICA (AUTÔNOMO)**

A contratação de pessoa física pela cooperativa de transporte para prestação de serviços de transporte autônomo está sujeita a retenção da contribuição previdenciária, pela mesma norma aplicável³⁴⁴ aos casos da retenção devida do pró-labore dos dirigentes.

.....
343 Alínea b do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

344 Inciso III do art. 78 da IN RFB nº 971/2009.

A contribuição será calculada sobre o salário-de-contribuição, que corresponde à remuneração pelo serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição na competência do pagamento ou crédito.

Caso o prestador de serviço já tenha sofrido retenção da contribuição previdenciária em outra empresa, o mesmo deverá apresentar comprovante ou declaração que comprove a respectiva retenção para fins de dispensa ou redução da base de cálculo, respeitando o valor máximo do salário de contribuição.

A **base de cálculo** da retenção da contribuição previdenciária para serviço contratado de transporte de cargas ou passageiros deverá ser **é de vinte por cento (20%)** do serviço prestado e a **alíquota** para cálculo da contribuição é de **onze por cento (11%)**³⁴⁵.

O **recolhimento** da contribuição retida será efetuado em **GPS**, por estabelecimento, juntamente com as contribuições retidas dos empregados e contribuições devidas pelas cooperativas de transporte sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais.

3.5.6.2. RETENÇÕES NA CONTRATAÇÃO DE TRABALHADOR AVULSO

A **base de cálculo** e as **alíquotas** incidentes para cálculo dos valores a serem retidos da **contribuição previdenciária** decorrentes de serviços contratados de trabalhador avulso **são as mesmas que aquelas aplicáveis aos empregados da** cooperativa, dentro de cada período mensal, assim³⁴⁶:

345 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

346 Art. 28 da Emenda Constitucional nº 103/2019

Valor de Remuneração sobre os serviços no período	Alíquota de Cálculo
Até um (1) salário-mínimo	7,5%
Acima de um (1) salário-mínimo até dois mil reais (R\$ 2.000,00)	9%
De dois mil reais e um centavo (R\$ 2.000,01) até três mil reais (R\$ 3.000,00)	12%
De três mil reais e um centavo (R\$ 3.000,01) até o limite do salário de contribuição	14%

O **recolhimento** da contribuição será efetuado através da **GPS**, por estabelecimento, juntamente com as contribuições retidas dos empregados e devidas pelas cooperativas sobre a remuneração dos seus empregados e contribuintes individuais.

3.5.6.3. RETENÇÕES NA CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

A retenção da contribuição previdenciária sobre a contratação de serviços de pessoas jurídicas está fundamentada em lei e em norma expedida pela Receita Federal do Brasil³⁴⁷.

A cooperativa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento (11%) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e

347 Art. 31 da Lei nº 8.212/1991; Art. 219 do Decreto 3.048/1999 e Capítulo VIII do Título II da IN RFB nº 971/2009.

recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada³⁴⁸.

Quando a atividade dos segurados na empresa contratante for exercida em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física dos mesmos, de modo a permitir a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de trabalho, o percentual da retenção aplicado sobre o valor dos serviços prestados por estes segurados deve ser acrescido conforme consta na seguinte tabela³⁴⁹.

Atividade de Segurados – Empresa Contratante
Condições Especiais – Aposentadoria Especial

Tempo (Anos)	Percentual Acrescido na Retenção	Total do Percentual de Retenção
15 Anos	4%	15%
20 Anos	3%	14%
25 Anos	2%	13%

Para identificação do percentual adicional a ser acrescido à base de cálculo da retenção, a empresa contratada deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços específica para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses no documento que acobertar a cobrança dos serviços prestados.

Estão sujeitos³⁵⁰ à retenção das contribuições previdenciárias os serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, respeitando as hipóteses³⁵¹ em que não se aplica a retenção, os serviços de:

- I] Limpeza, conservação ou zeladoria;
- II] Vigilância ou segurança;
- III] Construção civil;
- IV] Natureza rural;
- V] Digitação, e
- VI] Preparação de dados para processamento.

A relação de serviços sujeitos a retenção da Contribuição Previdenciária mediante contratos de cessão de mão-de-obra³⁵², observados também os casos em que a retenção não se aplica e outras disposições específicas³⁵³, estabelece que a relação de serviços apresentada é exaustiva e a pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços é exemplificativa.

Entre os serviços sujeitos à retenção da contribuição previdenciária, contratados sob cessão de mão-de-obra encontram-se: o acabamento, embalagem, acondicionamento, cobrança, coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, copa, hotelaria, corte ou ligação de serviços públicos, distribuição, treinamento e ensino, entrega de contas e de documentos, ligação de medidores, leitura de medidores, manutenção de instalações, montagem, operação de máquinas, de equipamentos e de veículos, operação de pedágio ou de terminal de transporte, operação de transporte de passageiros, portaria, recepção ou ascensorista, recepção, triagem ou movimentação, promoção de vendas ou de eventos, secretaria e expediente, saúde e telefonia ou telemarketing.

348 Art. 112 e 145 da IN RFB nº 971/2009.

349 Art. 145 da IN RFB nº 971/2009.

350 Art. 117 da IN RFB nº 971/2009.

351 Art. 149 da IN RFB nº 971/2009.

352 Art. 118 da IN RFB nº 971/2009.

353 Art. 119 da IN RFB nº 971/2009.

Por outro lado, há lista³⁵⁴ dos serviços que **não** estão **sujeitos** à **retenção** das **contribuições** previdenciárias, como:

- I] Administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
- II] Assessoria ou consultoria técnicas;
- III] Controle de qualidade de materiais;
- IV] Fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;
- V] Jateamento ou hidrojateamento;
- VI] Perfuração de poço artesiano;
- VII] Elaboração de projeto da construção civil;
- VIII] Ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);
- IX] Serviços de topografia;
- X] Instalação de antena coletiva;
- XI] Instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;
- XII] Instalação de sistemas de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;
- XIII] Instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;
- XIV] Locação de caçamba;

XV] Locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra; e

XVI] Fundações especiais.

3.5.6.3.1. DISPENSA DA RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A cooperativa de transporte contratante está dispensada de efetuar a retenção da contribuição previdenciária, e a contratada, de efetuar o destaque da retenção na nota fiscal, fatura ou recibo, nas seguintes hipóteses³⁵⁵:

- I] O valor correspondente a onze por cento (11%) dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;
- II] A contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente, situação em que a contratada deverá apresentar à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento está de acordo com o limite máximo previsto.
- III] A contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou

de outros contribuintes individuais, condições estas que devem ser declaradas pela contratada à tomadora, sob as penas da lei, através de declaração própria para estes fins ou consignar o fato no documento que acobertar a prestação de serviço.

3.5.6.3.2. EXCLUSÕES E DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO

Na determinação da base de cálculo da retenção das contribuições previdenciárias, principalmente nos casos de contratação de serviços relacionados a construção civil, existem possibilidade de exclusão de valores da base de cálculo correspondentes ao uso de materiais e equipamentos utilizados na prestação de serviços.

No entanto, estas exclusões estão condicionadas ou sofrem variações de acordo com a forma que são discriminados nos contratos e documentos que acobertarem as prestações de serviços, ou ainda, quando há utilização de materiais ou equipamentos inerentes aos serviços prestados³⁵⁶.

Nos demais casos e na falta de discriminação de valores referente ao fornecimento de material ou uso de equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato³⁵⁷.

Poderão ser deduzidas da base de cálculo da retenção as parcelas que estiverem discriminadas na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, que correspondam³⁵⁸:

- I] Ao custo da alimentação *in natura* fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo MTE, conforme Lei nº 6.321/1976;
- II] Ao fornecimento de vale-transporte, de conformidade com a legislação própria.

Na emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de “RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL”, sendo que, o destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação dos serviços prestados, sem alteração do valor bruto do documento³⁵⁹.

3.5.6.4. PRAZO DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA RETIDA

O valor da Contribuição Previdenciária retida deverá ser recolhido³⁶⁰ pela cooperativa contratante **até o dia 20 (vinte) do mês seguinte** ao da **emissão** da **nota** fiscal, da **fatura** ou do **recibo** de prestação de serviços, **antecipando-se** esse prazo para o **dia útil** imediatamente **anterior quando não houver expediente bancário naquele dia**.

No campo identificador do documento de arrecadação deverá ser informado o CNPJ do estabelecimento da empresa contratada ou a matrícula CEI da obra de construção civil, conforme o caso, e no campo “nome” ou “denominação social”, a denominação social desta, seguida da denominação social da contratante.

356 Art. 121 a 123 da IN RFB nº 971/2009.

357 § Único do art. 123 da IN RFB nº 971/2009.

358 Art. 124 da IN RFB nº 971/2009.

359 Art. 126 da IN RFB nº 971/2009.

360 Art. 129 da IN RFB nº 971/2009.

3.5.6.5. OBRIGAÇÕES DA EMPRESA CONTRATANTE

A cooperativa contratante fica obrigada³⁶¹ a manter em arquivo em ordem cronológica, por empresa contratada, à disposição da RFB, até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram, as correspondentes notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços, cópia das GFIP e, se for o caso, os documentos relacionados a subcontratação de serviços, bem como, registrar, mensalmente em contas contábeis individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais.

O lançamento contábil da retenção deverá discriminar o valor bruto dos serviços, o valor da retenção e o valor líquido a pagar ao fornecedor dos serviços, sendo que, se na conta contábil ocorrerem lançamentos pela soma total das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços e pela soma total da retenção, por mês, por contratada, a contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

3.5.6.6. RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - INAPLICABILIDADE

Não se aplica o instituto da retenção das contribuições previdenciárias³⁶²:

- I] À contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;
- II] À empreitada total, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade;

- III] À contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;
- IV] Ao contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;
- V] À contratação de serviços de transporte de cargas;
- VI] À empreitada realizada nas dependências da contratada;
- VII] Aos órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total ou parcial, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 151, ressalvado o caso de contratarem serviços de construção civil mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, em que se obrigam a efetuar a retenção prevista no art. 112.

3.5.7. RETENÇÃO NA FONTE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (PIS/PASEP, COFINS E CSLL)

As retenções na fonte das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL foram introduzidas por força de lei com regulamentação específica³⁶³, determinando que os pagamentos realizados pela pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas de direito privado, em decorrência da prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como, remuneração de serviços profissionais estão sujeitos a retenção na fonte das referidas contribuições.

361 Art. 138 a 140 da IN RFB nº 971/2009.

362 Art. 149 da IN RFB nº 971/2009.

363 Art. 30 da Lei nº 10.833/2003 c/c Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15365>

As retenções das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL devem ser realizadas³⁶⁴, inclusive em decorrência de pagamentos realizados por associações, entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos, sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas, fundações de direito privado, ou condomínios edifícios.

O valor da retenção³⁶⁵ da CSLL, COFINS e PIS/Pasep será determinada, por lei e normatizada pela Secretaria da Receita Federal, mediante a aplicação sobre o valor bruto da nota ou documento fiscal que acobertar o serviço prestado, do percentual total de 4,65%, correspondente a soma das alíquotas de 1,0%, 3,0% e 0,65%, respectivamente.

As alíquotas de retenção de 3,0% e 0,65%, relativas as contribuições para a COFINS e para o PIS/Pasep, aplicam-se inclusive na hipótese de as receitas da prestadora dos serviços estarem sujeitas ao regime não-cumulativo ou regime de alíquotas diferenciadas dos referidos tributos.

Nos casos de pessoa jurídica ou de receitas beneficiárias de isenção ou de alíquota zero, de uma ou mais contribuições, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pelo benefício, sendo seu recolhimento realizado mediante códigos específicos apontados na tabela abaixo, a qual traz também a relação de serviços sujeitos a retenção e as alíquotas aplicáveis.

SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÕES/CÓD. RECOLHIMENTO			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
Limpeza	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Manutenção	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Segurança, inclusive o transporte de valores	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%

364 § 1º do art. 30 da Lei nº 10.833/2003.

365 Art. 31 da Lei nº 10.833/2003 c/c Art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 459/2004.

SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÕES/CÓD. RECOLHIMENTO			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
Vigilância (inclusive escolta)	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Transporte de Valores	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Locação de mão de obra	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e risco, administração de contas a pagar e a receber, inclusive quando o serviço for prestado por empresa de factoring	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens);	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Advocacia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Análise clínica laboratorial;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Análises técnicas;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Arquitetura;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço);	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Assistência social;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Auditoria;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%

SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÕES/CÓD. RECOLHIMENTO			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
Avaliação e perícia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Biologia e biomedicina;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Cálculo em geral;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Consultoria;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Contabilidade;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Desenho técnico;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Economia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Elaboração de projetos;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas);	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Ensino e treinamento;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Estatística;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Fisioterapia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Fonoaudiologia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Geologia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Leilão;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%

SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÕES/CÓD. RECOLHIMENTO			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
Medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Nutricionismo e dietética;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Odontologia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Pesquisa em geral;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Planejamento;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Programação;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Prótese;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Psicologia e psicanálise;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Química;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Radiologia e radioterapia;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Relações públicas;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Serviço de despachante;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Terapêutica ocupacional;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%

SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS	CONTRIBUIÇÕES/CÓD. RECOLHIMENTO			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
Tradução ou interpretação comercial;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Urbanismo;	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%
Veterinária.	1,0%	0,65%	3,0%	4,65%

120

A retenção na fonte não será exigida nos casos de pagamentos efetuados por serviços prestados em relação as contribuições para³⁶⁶:

1] PIS/Pasep, COFINS e CSLL, em relação aos pagamentos de serviços a:

- I] Empresas estrangeiras de transporte de valores;
- II] Pessoas jurídicas optantes pelo simples nacional, em relação às suas receitas próprias, devendo a pessoa jurídica optante por este regime de tributação apresentar à pessoa jurídica tomadora dos serviços, declaração, na forma do anexo I da IN SRF nº 459/2004, em duas vias, assinadas pelo seu representante legal.

2] PIS/Pasep e COFINS, em relação aos pagamentos:

- I] A título de transporte internacional de valores efetuado por empresas nacionais;

- II] Aos estaleiros navais brasileiros nas atividades de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no registro especial brasileiro (REB), instituído pela lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

3] CSLL, nos pagamentos efetuados:

- I] Às cooperativas, em relação aos atos cooperativos, exceto às de consumo.

3.5.7.1. DISPENSA EM RELAÇÃO AO VALOR DO PAGAMENTO

Foi revogada³⁶⁷ a dispensa de retenção relacionada a pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00, prevista em lei³⁶⁸. Essa dispensa atualmente prevista corresponde a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00, exceto no caso de emissão

366 Art. 32 da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 3º da IN SRF nº 459/2004.

367 Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113137.htm

368 § 3º do art. 31 da Lei nº 10.833/2003.

de DARF eletrônico efetuado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

3.5.7.2. RETENÇÕES EM SERVIÇOS PRESTADOS À ÓRGÃOS PÚBLICOS

As empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, que detenha a maioria do capital social com direito a voto direto, e que dela recebem recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária na modalidade total no SIAFI, estão obrigadas a efetuar as retenções na fonte das contribuições para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL, em todos os pagamentos que efetuarem³⁶⁹.

3.5.7.3. PRAZO DE RECOLHIMENTO

Os valores retidos para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL devem ser recolhidos **até o dia 20 do mês subsequente ao pagamento dos serviços sujeitos a retenção**³⁷⁰.

3.5.7.4. FATO GERADOR DAS RETENÇÕES

O **fato gerador** das retenções na fonte das contribuições sociais, diferentemente das retenções na fonte do imposto de renda, **é o pagamento do rendimento a outra pessoa jurídica**.

Assim, deverá ser observado o momento de efetuar as referidas retenções, para também efetuar as corretas declarações fiscais pertinentes (DCTF, DIRF, e-Social e EFD Reinf).

369 Art. 34 da Lei nº 10.833/2003.

370 Art. 35 da Lei nº 10.833/2003, atualizada pela Lei nº 13.137/2015.

3.5.7.5. COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÕES

As cooperativas de transporte que efetuarem retenções na fonte das contribuições sociais deverão fornecer à pessoa jurídica beneficiária do pagamento o comprovante anual da retenção.

O **comprovante** anual de retenções **deverá ser fornecido até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente**, podendo ser disponibilizado por meio digital às pessoas jurídicas beneficiárias, que possuam endereço eletrônico³⁷¹.

3.5.8. RETENÇÃO DE ISSQN

Os municípios e o Distrito Federal poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo ao cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive em relação à multa e aos acréscimos legais³⁷².

Os contribuintes responsáveis pelo recolhimento na fonte do ISSQN estão obrigados a efetuar o recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte³⁷³.

Mesmo que a legislação municipal não determine, são responsáveis³⁷⁴ pela retenção e recolhimento do ISSQN, o tomador ou intermediário de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior, assim como, a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços específicos³⁷⁵.

371 Art. 12 da IN SRF nº 459/2004.

372 Art. 12 da IN SRF nº 459/2004.

373 § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

374 Lei Complementar nº 116/2003.

375 Descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16,

As cooperativas de transporte, de modo geral, estão obrigadas a efetuar a retenção na fonte e o devido recolhimento do ISSQN nas operações relacionadas a contratação de obras de construção civil, elencadas nos subitens 7.02 e 7.19, limpeza, manutenção e conservação de imóveis, vigilância, segurança ou monitoramento e na locação de mão-de-obra, cabendo ainda, observar as regras e condições previstas na legislação específica de cada município de execução dos serviços.

A base de cálculo³⁷⁶ do ISSQN é o preço atribuído ao serviço prestado, entretanto, não se incluem nela o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar, correspondentes, respectivamente, a contratação de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica, elétrica, de outras obras semelhantes, de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

3.6. RELAÇÃO COOPERATIVA X ASSOCIADOS

A base de constituição das sociedades cooperativas é constituída fundamentalmente pelos princípios e valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia e participação, sendo que, **diferenciam-se** das demais empresas, sobretudo, **por serem uma associação de pessoas** e atuarem como uma empresa econômica.

Desempenhar esta dupla característica, social e econômica, de forma equilibrada e sem expor a cooperativa a riscos de desequilíbrio ou tributários, requer alguns cuidados essenciais, abordados à frente.

7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.
376 Art. 7º, § 2º, da LC 116/2003.

3.6.1. VÍNCULO TRABALHISTA

“Cresce a terceirização de atividades por intermédio de cooperativas de trabalho no país, em virtude da sensível redução de encargos trabalhistas inerentes a esta forma de contratação.

A lei do cooperativismo garante não existir vínculo empregatício nas relações de trabalho entre cooperativa e cooperados³⁷⁷.

A CLT também afasta o vínculo empregatício da relação entre cooperativas e seus associados ou entre estes e os tomadores dos serviços daquelas³⁷⁸.

As **cooperativas** que atuam no setor de **transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho, são** legalmente **excluídas** do âmbito da lei³⁷⁹ das cooperativas de trabalho.

As cooperativas de transporte de cargas são legalmente reconhecidas e classificadas, sendo-lhes atribuídas obrigações específicas para atuarem no território nacional, segundo a lei do transporte de cargas³⁸⁰.

As agências reguladoras setoriais reconhecem a autonomia institucional e organizacional das cooperativas de transporte, impondo a elas, em normas expedidas, em geral, obrigações específicas, com o fim de regular suas atividades.

377 Art. 90 da Lei nº 5.764/1971 (“Não existe vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados”).

378 § único do Art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (ou quando aduz: “Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela”).

379 Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12690.htm

380 Lei nº 11.442, de 05 de janeiro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11442.htm

Em especial a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) que regula as atividades das cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, exigindo-lhes obrigações e deveres técnicos para o adequado funcionamento³⁸¹.

A OCB instituiu e mantém³⁸² o **Ramo Transporte**, recepcionando e agrupando administrativamente as cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, de forma distinta das cooperativas dos outros ramos.

Via de regra, o associado da cooperativa de transporte é a pessoa física ou, excepcionalmente, pessoa jurídica, proprietária ou possuidora legítima do (s) veículo (s) utilizado (s) nas operações da sociedade, a serviço dos tomadores da sociedade.

As cooperativas de transporte, também de forma geral, atuam com mais de um tomador (contratante), onde, os transportadores (cooperados) atuam diversificadamente, também.

Os trabalhos **técnicos** desenvolvidos pela OCB, conjuntamente com as cooperativas de transporte, estruturaram ao longo do tempo o “modelo” operacional das sociedades cooperativas de transporte o qual, em última instância, impacta em outras áreas, como, por exemplo, no campo tributário-trabalhista, com efeitos.

Com isso, a modelagem (operacional, administrativa, gerencial e de gestão) das cooperativas de transporte pouco se assemelha com as de cooperativas de outros ramos, ao ponto de que o **Ramo Transporte** no cooperativismo brasileiro está plenamente consolidado, internamente e para o mercado da produção em geral.

Portanto, em se tratando de cooperativa de transporte, regularmente constituída, com a observância e atendimento aos princípios cooperativistas, das normas editadas pelas agências reguladoras setoriais, aos preceitos legais e normativos atinentes às atividades de transporte, **não há caracterização de vínculo trabalhista entre cooperativas e seus associados e nem entre estes e os tomadores dos serviços das sociedades**³⁸³.

3.6.2. ASSOCIAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS

O tratamento e as recomendações técnicas³⁸⁴ relacionadas a associação de pessoas jurídicas junto ao quadro social das cooperativas do ramo de transporte, consolidadas, resumidamente, trazem as seguintes orientações:

- A admissão de pessoas jurídicas, a critério da cooperativa do ramo de transporte, é permitida, observando-se que a pessoa jurídica associada deve atuar em atividades correlatas as das pessoas físicas, de modo a se concretizar o ato cooperativo, e que esta não estabeleça concorrência econômica com a própria cooperativa;
- No Estatuto Social da Cooperativa, recomenda-se que sejam acrescidas regras relacionadas a admissão de sócios pessoa jurídica, prevendo, no mínimo, que apenas o representante legal possa exercer representação junto a cooperativa, ou, em caso de admissão coletiva, que seja

.....
381 Resolução ANTT nº 4.799, de 27 de julho de 2015 (Regula o Transporte de Cargas); Resolução ANTT nº 4.777, de 06 de julho de 2015. (Regula o Transporte de Passageiros); Disponíveis em: https://anttlegis.antt.gov.br/action/ActionDatalegis.php?acao=abrirAtosAno&cod_modulo=161&cod_menu=6616&ano=2015

382 Resolução OCB nº 56/2019.

.....
383 Estão disponíveis no portal da OCB os Manuais Operacional, Tributário e de Contabilidade para as cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros do Brasil, os quais agrupam as principais regras a serem observadas e atendidas pelas cooperativas para que alcancem o pleno desenvolvimento, de forma sustentável no cenário produtivo brasileiro e, também, internacional, para as cooperativas que operam com transporte internacional de cargas ou de passageiros.

384 Recomendação OCB Nº 001/2013.

indicado apenas um sócio para a referido representação, devendo esta ser exercida exclusivamente por algum sócio, sendo vedada qualquer espécie de procuração, e que, caso sejam sócios da cooperativa tanto a pessoa jurídica quanto a pessoa física que compõe o quadro social, que ambas ficam impedidas de votar matéria de interesse de qualquer uma das partes;

- Com objetivo de controlar os riscos decorrentes da configuração de grupo econômico, **recomenda também a previsão estatutária, como condição de ingresso e permanência, a inclusão e o cumprimento de um plano gerenciamento de riscos aprovado em assembleia, e.**
- Para avaliar a solvência e comprovar aptidão operacional da pessoa jurídica, que sejam exigidos documentos que comprovem a regularidade fiscal junto a Receita Federal do Brasil, Receita Estadual, Prefeitura Municipal e FGTS, assim como, comprovação do vínculo trabalhista dos funcionários/motoristas da PJ.

Há orientações complementares³⁸⁵ que objetivam destacar os riscos de ordem tributária e comercial possíveis e inerentes à admissão de associados pessoas jurídicas nas cooperativas de transporte.

A admissão de PJ em desacordo com os requisitos legais especificados na Recomendação Técnica³⁸⁶, bem como, a admissão elevada ou incentivada com subsequente alta realização de atos cooperativos com PJ, de modo que fique descaracterizado o propósito de admissão de indivíduos, de forma livre e voluntária, ou a demissão de associados pessoa física e admissão de pessoas jurídicas constituídas pelas mesmas pessoas físicas demiti-

das, com intento de retardar ou fraudar o pagamento de tributos, poderá **refletir na** descaracterização da sociedade cooperativa, levando por sua vez, a implicações tributárias, desnaturando a prática de atos cooperativos.

O risco de descaracterização da sociedade cooperativa, nos casos em que se entenda que a admissão de pessoas jurídicas tenha como intuito a fraude tributária, poderá levar a descon-sideração das pessoas jurídicas envolvidas, fator que implicará em responsabilidade dos sócios e dirigentes, com os respectivos efeitos tributários e criminais.

A concentração de pessoas jurídicas no quadro social das sociedades cooperativas de transporte, de forma injustificada e sem respeito aos pontos de risco elencados, considerado, ainda, que esta prática também reflita em controle de mercado, aumenta o risco da cooperativa em incorrer na acusação da prática de ilícitos concorrenciais, em eventual fiscalização ou representação junto ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE.

Como recomendação final³⁸⁷, o estatuto social deve conter previsão de que as PJ associadas não poderão ser eleitas para compor os órgãos de administração e fiscalização da cooperativa, por força da interpretação conjunta relacionada a inelegibilidade prevista na lei do cooperativismo³⁸⁸, previsões quanto a administração de sociedades simples, que só podem ficar a cargo de pessoas naturais, prevista no Código Civil³⁸⁹ e responsabilidade criminal pelas disposições das Leis do cooperativismo³⁹⁰ e das sociedades por ações³⁹¹.

385 Nota Técnica 001/2013 do GEJUR/OCB.

386 Recomendação OCB N° 001/2013.

387 Nota Técnica 001/2013 do GEJUR/OCB.

388 Lei nº 5.764/1971

389 Lei nº 10.406/2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm

390 Lei 5.764/1971.

391 Lei nº 6.404/1976.

3.6.3. PROPRIEDADE / POSSE DO VEÍCULO

O Manual Operacional para as Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros contempla de forma abrangente e detalhada, especialmente junto aos tópicos “REGISTRO NACIONAL DE TRANSPORTADORES RODOVIÁRIOS DE CARGAS (RNTRC)” e “Propriedade e/ou Posse de Veículos”, a necessidade da propriedade ou a legítima posse do veículo ser do associado.

3.6.4. SUBCONTRATAÇÃO DA FROTA

A **subcontratação** se caracteriza basicamente pela contratação de não associados para prestação dos serviços de transporte, concretizando, de acordo com as orientações deste manual e do Manual Operacional para as Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros, o **ato não cooperativo**, o qual sofre tributação integral dos impostos e contribuições sem os benefícios fiscais previstos na legislação vigente, principalmente em relação ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Pasep e à COFINS.

3.6.5. VENDA / REPASSE DE INSUMOS

A venda ou repasse de insumos para o transporte a não associado (terceiros) perde a qualificação de **ato cooperativo**, devendo ser levada a tributação normal incidente.

Portanto, na realização de operações com frota terceirizada, as cooperativas devem adotar todos os controles relacionados à segregação das operações com associados e terceiros, bem como, à apuração dos impostos incidentes para análise da viabilidade desta forma de contratação e mitigação de riscos tributários decorrentes de erros no planejamento tributário.

3.6.6. TRIBUTAÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL SOCIAL

Os juros pagos ou creditados pelas cooperativas estão previstos³⁹² em lei. A alíquota de quinze por cento (15%) é específica para os juros calculados pela TJLP sobre as contas do patrimônio líquido.

A Receita Federal considera que os juros de doze por cento (12%) ao ano, pagos pelas Cooperativas, enquadram-se no conceito de Juros em geral, sobre o qual se aplica a alíquota de vinte por cento (20%) de IRF, conforme manifestação expressa em soluções de consultas³⁹³, do que, conclui-se que os juros pagos ou creditados pelas cooperativas de transporte sobre o capital dos seus sócios³⁹⁴, segundo o entendimento da Receita Federal,

.....
392 O artigo 726 do Decreto nº 9.580/2018 estabelece: Ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou do crédito, os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no *art. 355 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º)*.

393 “Superintendência Regional da Receita Federal 9ª Região Fiscal Solução de Consulta nº 25 de 12 de fevereiro de 2004 - Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF Ementa: Os juros até o limite de 12% ao ano, pagos ou creditados pelas cooperativas a seus associados, a título de remuneração do capital social, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte à alíquota de 20%.” “Superintendência Regional da Receita Federal 1ª Região Fiscal Decisão nº 168 de 26 de junho de 2000 Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF Ementa: JUROS PAGOS POR COOPERATIVAS. Os juros pagos pelas cooperativas a seus associados pessoas físicas, como remuneração do capital social, sofrerão tributação exclusiva da fonte, à alíquota de 20%, na data do pagamento ou crédito, não podendo, no entanto, ser compensado na declaração de Ajuste Anual.” “Superintendência Regional da Receita Federal 1ª Região Fiscal Solução de Consulta nº 99 de 13 de dezembro de 2001 Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF Ementa: JUROS PAGOS POR COOPERATIVAS. Os juros pagos pelas cooperativas a seus associados pessoas físicas, como remuneração do capital social, sofrerão tributação exclusiva da fonte, à alíquota de 20%, na data do pagamento ou crédito.”

394 Artigo 24, § 3º, da Lei nº 5.764/1971.

são de vinte por cento (20%). Todavia, existe o entendimento da possibilidade de fazer a retenção com a alíquota de **quinze por cento (15%)**, tal como ocorre nas demais sociedades³⁹⁵.

3.6.7. TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS SOBRAS DISTRIBUÍDAS

O imposto de renda incide sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas sociedades cooperativas aos seus associados, porque se constituem como rendimento tributável³⁹⁶.

.....
395 Solução de Consulta Cosit nº 176, de 31 de maio de 2019 - ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF - COOPERATIVA DE CONSUMO. REMUNERAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. ASSOCIADO PESSOA FÍSICA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. INCIDÊNCIA NA FONTE. As cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas e, portanto, às regras de remuneração do capital próprio prescritas no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. Em consequência, os rendimentos por elas pagos a seus associados pessoas físicas a título de remuneração do capital próprio submetem-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito, de forma definitiva. Na hipótese de a remuneração do capital exceder ao limite prescrito no caput do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, em relação ao excesso pago a seus associados pessoas físicas, o imposto incide na fonte, mediante a tabela progressiva mensal, e na Declaração de Ajuste Anual. (§ 2º e inciso II do § 3º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995).

396 Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (Art. 3º Constituem rendimentos tributáveis todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (...)) Art. 43 da Lei nº 5.172/1966 (CTN) (...O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. (...)) c/c art. 3º da Lei nº 7.713/1988. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5176-1-dezembro-1966-358990-publicacaooriginal-1-pl.html> e http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm

Em cooperativas de transporte, as sobras decorrem do serviço de transporte realizado pelos cooperados. Por isso, pode-se dizer que constituem rendimento do trabalho.

Há **incidência**³⁹⁷ da contribuição previdenciária sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas cooperativas a seus associados.

As normas referenciadas servem de base para o entendimento de que **as sobras não são tributadas na sociedade cooperativa**, sobretudo **porque pertencem aos associados** e, sendo assim, **são tributadas como renda dos mesmos**.

Reconhecendo que, nas sociedades cooperativas, os resultados decorrentes de **atos cooperativos não** se sujeitam à **tributação**, pois pertencem aos associados e não à sociedade, faz sentido que a tributação recaia na figura dos sócios. **Se fosse de outra forma, existiria um rendimento de capital ou de trabalho plenamente livre de tributação**.

Diante das considerações apresentadas, conclui-se que **sobras** distribuídas ou capitalizadas pelas cooperativas de transporte **constituem renda tributável**, tanto para fins de **contribuição previdenciária** quanto para o **imposto de renda**.

Em se tratando de **base de cálculo** da contribuição previdenciária, o **salário-de-contribuição** do cooperado³⁹⁸ filiado a cooperativa de transporte corresponde a **vinte por cento (20%) do valor bruto auferido pelo frete**.

.....
397 Art. 215, Inc. II, da IN RFB 971/2009.

398 Art. 55, § 2º, da IN RFB nº 971/2009.

Como, em tese, o valor das sobras corresponde a um complemento do valor do frete, e as mesmas devem, por força de Lei³⁹⁹, ser rateadas na mesma proporção dos fretes realizados pelos associados, **é possível** concluir que a **base de cálculo da contribuição previdenciária** incidente sobre as **sobras** distribuídas ou creditadas também deve **corresponder** ao equivalente a **20% (vinte por cento)** das mesmas.

Quando o contribuinte auferir rendimentos da prestação de serviços de transporte, o imposto de renda⁴⁰⁰ incidirá sobre **dez por cento (10%)** do rendimento bruto decorrente do transporte de cargas.

Assim, mantendo o entendimento de que as sobras distribuídas ou capitalizadas por cooperativa de transporte correspondem a complemento do valor do frete, entende-se que, da mesma forma, se aplica a **incidência** do Imposto de Renda sobre **10% (dez por cento)** do valor **das sobras**.

3.6.8. RISCOS TRIBUTÁRIOS

Todos os pontos abordados na relação entre cooperativa e associado, de modo geral, convergem para o risco principal relacionado a descaracterização da cooperativa, que reflete em impactos tributários, civis e criminais, que, consequentemente, podem levar ao encerramento das atividades da cooperativa.

Desta forma, a regular constituição, a **observação dos princípios cooperativos, o cuidado com os requisitos operacionais, a correta e íntegra escrituração comercial e o** atendimento tempestivo das obrigações fiscais e tributárias apresentadas neste manual correspondem a melhor forma de gerir riscos fiscais e tributários inerentes as atividades das cooperativas de transporte.

.....
399 Lei nº 5.764/1971.

400 Art. 9º, inc. I, da Lei 7.713/1988, com redação dada pela Lei nº 12.794/2013.

GLOSSÁRIO

ADE	Ato Declaratório Executivo
ADI	Ato Declaratório Interpretativo
ANP	Agência Nacional do Petróleo
ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
ASO	Atestado de Saúde Ocupacional
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Social
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CAT	Comunicado de Acidente de Trabalho
CECO	Conselho Consultivo Nacional do Ramo Crédito da OCB
CEI	Cadastro Específico do INSS
CF	Constituição Federal
CIAP	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNCOOP	Confederação Nacional das Cooperativas
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Codac	Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cofis	Coordenação Geral de Fiscalização
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
Cosit	Coordenação-Geral de Tributação

CPF	Cadastro de Pessoa Física
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CPSS	Contribuição de Plano de Seguridade do Servidor Público
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Código de Situação Tributária
CST	Coordenação do Sistema de Tributação
CTC	Cooperativa de transporte Rodoviário de Cargas
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal
DCTFWeb	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, Contribuições Previdenciárias, de Outras Entidades e Fundos e IRRF
Derat	Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária Distrito Federal
DF	Distrito Federal
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
DIME	Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DNC	Departamento Nacional de Combustíveis
e-LACS	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Eletrônico
e-Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico
e-Social	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
	Escrituração Contábil Digital
ECD	Escrituração Contábil Fiscal
ECF	Escrituração Fiscal Digital

EFD	Fator Acidentário de Prevenção
FAP	Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social
FATES	Controle Fiscal Contábil de Transição
FCONT	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FGTS	Fundo de Previdência e Assistência Social
FPAS	Grupo de Estudos Jurídicos do Sistema SEBRAE
GEJUR	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à
GFIP	Previdência Social
GIA	Guia de Informação e Apuração
GIL-RAT	Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho
GPS	Guia da Previdência Social
GRCS	Guia de Recolhimento da Contribuição Sindical
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IN	Instrução Normativa
Incra	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LACS	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real

LC	Lei Complementar
LMC	Livro de Movimentação de Combustíveis
MP	Medida Provisória
MPS	Ministério da Previdência Social
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NFS	Nota Fiscal de Serviço
NFS-e	Nota Fiscal de Serviço Eletrônica
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
OGMO	Órgão Gestor de Mão de Obra
PCMSO	Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional
PER/Dcomp	Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação
PF	Pessoa Física
PGD	Programa Gerador da Declaração
PIS/Pasep	Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PJ	Pessoa Jurídica
PLC	Projeto de Lei Complementar
PPRA	Programa de Prevenção de Riscos Ambientais
PR	Posto Revendedor
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RAT	Risco Ambiental do Trabalho
REB	Registro Especial Brasileiro
REINF	Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda

RNTRC	Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas
RTT	Regime Tributário de Transição
RUDFTO	Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências
SAT	Seguro de Acidente do Trabalho
Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFIP	Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI	Serviço Nacional da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SISCOSERV	Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que produzam Variações no Patrimônio
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UF	Unidade da Federação



somoscoop»

 Sistema**OCB**

Setor de Autarquias Sul (SAUS)
Quadra 4, Bloco I
Brasília, DF, Brasil
CEP 70070-936

+55 (61) 3217-2119

www.somoscooperativismo.coop.br



sistemaocb