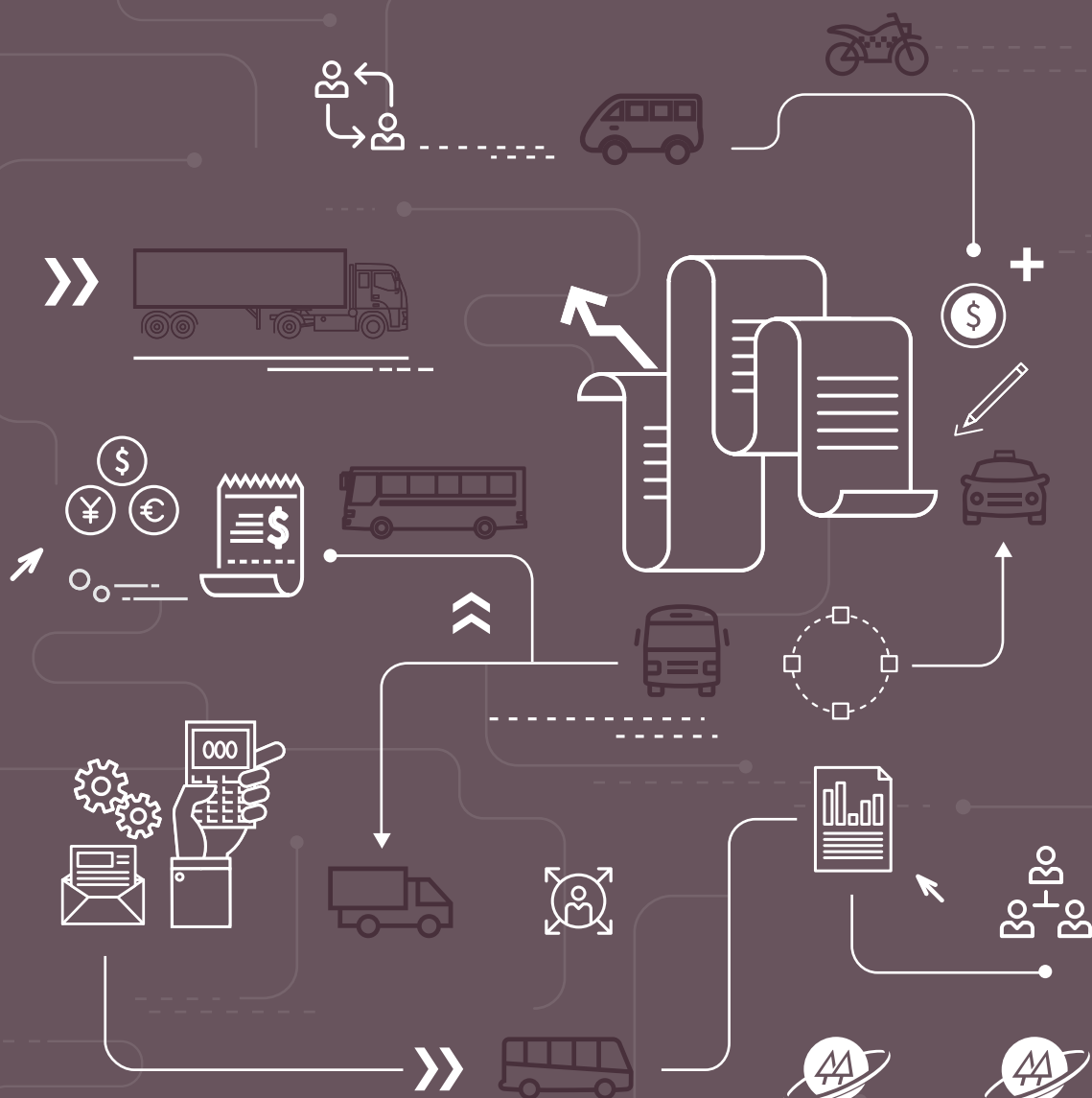


# Manual Tributário

para cooperativas de transporte  
de cargas e de passageiros





## OCB

**Conselho Fiscal - Efetivos** - Ernandes Raiol da Silva/ José Francisco do Nascimento/ Marcos Diaz/ **Suplente** - Roberto Marazi **Conselho de Ética - Efetivos** - Ruiter Luiz Andrade Pádua/ Evaristo Câmara Machado Netto/ Marcio Antonio Portocarrero/ **Suplentes** - Dick Carlos de Geus **Diretoria - Diretores** - Edivaldo Del Grande/ João Nicélio Alves Nogueira/ José Roberto Ricken/ Onofre Cezário de Souza Filho/ Petrucio Pereira de Magalhães Júnior/ **Suplentes** - Ronaldo Ernesto Scucato/ Cergio Tecchio/ Vergilio Frederico Perius/ Luis Alberto Pereira/ Gilcimar Barros Pureza

## SESCOOP

**Conselho Nacional** - Márcio Lopes de Freitas (Presidente) / Ronaldo Ernesto Scucato (Sudeste) / Marcos Antonio Zordan (Região Sul) / Onofre Cezário de Souza Filho (Região Centro-Oeste) / Cergio Tecchio (Região Norte-Nordeste) / Aumara Bastos Feu Alvim de Souza (Min. Fazenda) / Deborah Virginia Macedo Aroxa (Min. Planeja.) / Dênio Aparecido Ramos (Min. do Trabalho e Previd.) **Suplentes** - Marcos Diaz (Sudeste) / Remy Gorga Neto (Centro-Oeste) / Manoel Valdemiro Francalino da Rocha (Norte e Nordeste) / Lucas Vieira Matias (Min. Fazenda) / Alex Pereira Freitas (Min. Previdência) / Vera Lúcia de Oliveira (Mapa) / Maria Silvana Ramos (Repr. Empreg. em Coop) **Conselho Fiscal** - Gilcimar Barros Pureza (Repres. OCB) / Elise Andreolla (Previdência) / Ricardo de Costa Nunes (Fazenda) / Tania Mara Garib (Mapa) / Marcos Antonio Braga da Rocha (Repres. OCB) / Marcelino Henrique Queiroz Botelho (Repr. Empr. Coop) / **Suplentes** - Maria de Fátima C. da Cruz (Previdência) / Bruna Adair Miranda (Fazenda) / Helcio Campos Botelho (Mapa) / José Aparecido dos Santos (Repres. OCB) / Norberto Tomasini (Repres. OCB) / Robespierre Koury Ferreira (Empr. Coop.)

## DIRETORIA EXECUTIVA

**Presidente** Márcio Lopes de Freitas  
**Superintendente** Renato Nobile  
**Gerência Geral OCB** Tânia Zanella  
**Gerência Geral SESCOOP** Karla Oliveira

## Coordenação

Clara Maffia

## DSM Consultores Associados S/S - EPP

Cristiano Crivelaro Dickel  
Diego Bonni  
Dorly Dickel  
Paulo Campos

## Equipe Técnica Sistema OCB

Abel Moreira Pará  
Adson Oliveira Borges de Sousa  
Conceição Barros  
David Duarte Ribeiro  
Denilse Coelho do Rosário  
Evaldo Moreira Matos  
João Gogola Neto  
Marcelo Fialho  
Teófilo Secco  
Tiago de Barros Freitas  
Tiago Gomes de Assis

## Apoio

Aline Ana Possamai  
Ana Paula Andrade Ramos Rodrigues  
Bruno Batista Lobo Guimaraes  
Susan Miyashita Vilela  
Devair Antonio Men  
Gustavo Antonio Faleiro Bernardes  
José Arilo Carneiro Pereira  
José Máximo Daronco  
Luis Fernando Ferreira Costa  
Selma dos Reis Silva  
Sílvia Sousa Almeida  
Plácido da Silva Júnior

## Projeto gráfico

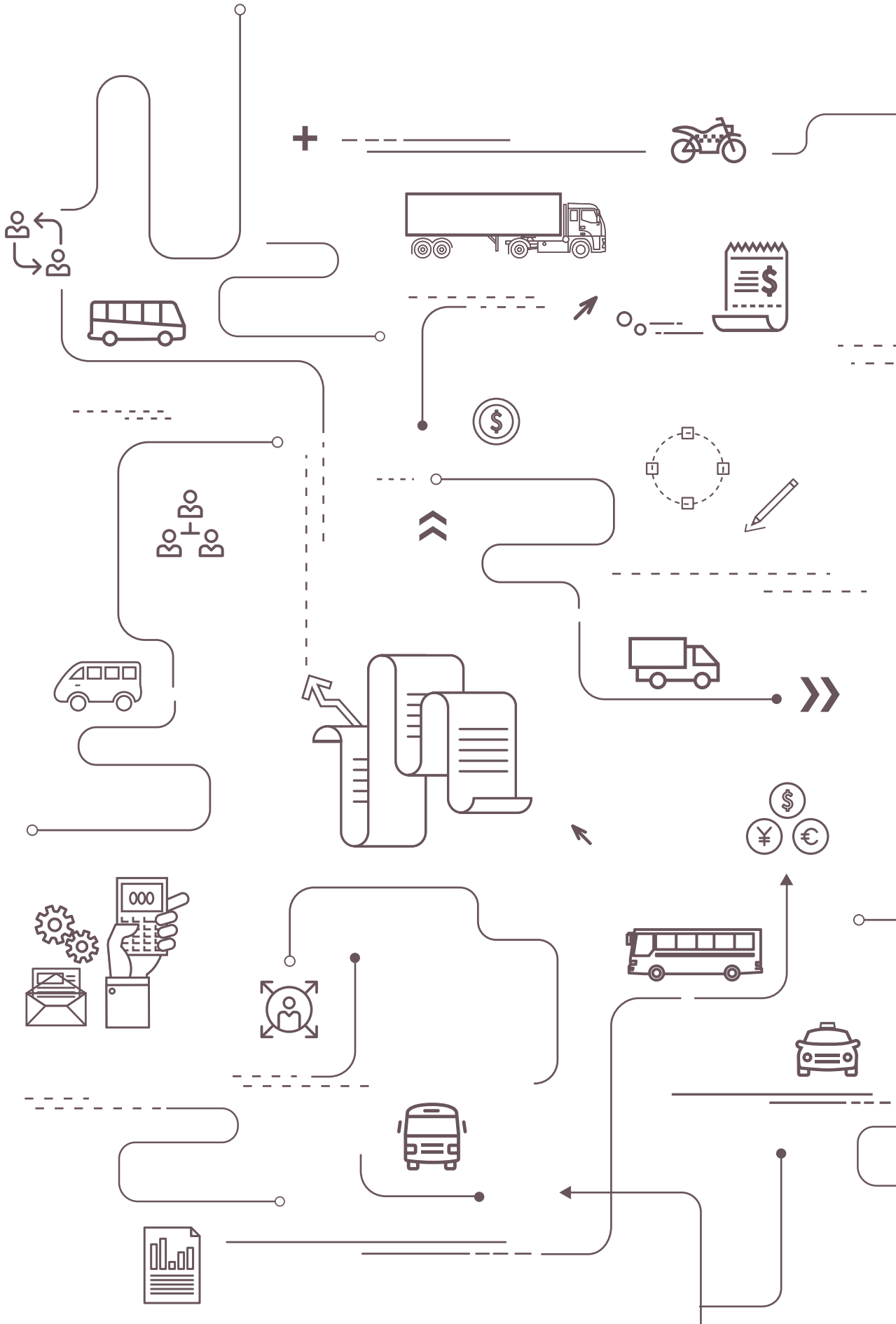
Tatiany Fonseca

## Endereço

Setor de Autarquias Sul – SAUS –  
Qd. 4 • Bloco "I" • Brasília-DF (Brasil)  
CEP 70070-936  
Tel.: +55 (61) 3217-2119 •


## **Manual Tributário**

para cooperativas de transporte  
de cargas e de passageiros



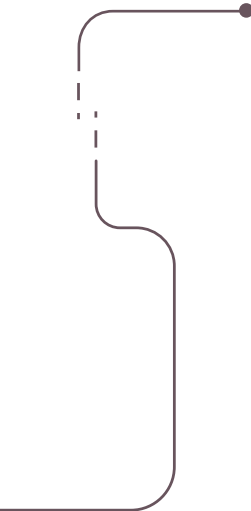


# O cooperativismo

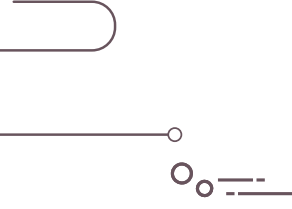


Um modelo de negócios pautado pelo empreendedorismo e pela participação democrática. Unir pessoas e compartilhar resultados. Esta é a proposta do movimento cooperativista. O que se busca é a prosperidade conjunta, o atendimento às necessidades do grupo, e não o individualismo. De forma particular, a 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 6,5 mil cooperativas brasileiras atuam em 13 segmentos de atividades econômicas, gerando aproximadamente 360 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

## 10 Introdução

## 12 Conceitos, Fundamentos e Aplicabilidade

13 Conceitos e Fundamentos

13 Aplicabilidade

## 14 Objetivos

## 16 Segregação – Enquadramento e Modalidades Tributárias

## 17 Segregação de Atos Cooperativos e Não Cooperativos

18 Cooperativas de Transporte de Cargas

19 Cooperativas de Transporte de Passageiros

## 19 Modalidades Tributárias

19 Lucro Real

20 Lucro Presumido

20 Lucro Arbitrado

20 Simples Nacional – Impedimento

## 21 Tributação da Pessoa Jurídica

21 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

35 Contribuição Social sobre o Lucro

42 Programa de Integração Social - PIS/Pasep e  
Contribuição para o Financiamento da Seguridade  
Social - Cofins  
52 Pis – Folha de Pagamento  
53 Contribuições Previdenciárias  
57 ICMS  
64 Contribuição Sindical  
66 Contribuição Cooperativista  
67 Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta  
67 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN  
69 IPTU  
70 IPVA

## **70 Obrigações Acessórias**

70 Escrituração Contábil Digital - ECD  
72 Escrituração Contábil Fiscal - ECF  
75 EFD – Contribuições  
76 EFD – ICMS  
78 Dirf  
79 EFD Reinf  
79 DCTF  
80 PER/DCOMP  
80 e-Social  
86 GIA do ICMS  
87 Livro de Movimentação de Combustíveis  
87 Declaração do ISSQN  
88 Siscoserv

## **89 Retenções na Fonte de Tributos e Contribuições**

90 IRRF sobre Fatura de serviços (1,5%)  
93 Imposto de Renda dos Sócios  
95 Retenção da Contribuição Previdenciária dos Sócios  
97 Retenção da Contribuição Previdenciária sobre Pró-labore  
99 Retenção da Contribuição Previdenciária dos Empregados



- 99 Retenção da Contribuição Previdenciária de Terceiros
- 105 Retenção na Fonte de Contribuições Sociais (PIS/Pasep, Cofins e CSLL)
- 108 Retenção de ISSQN

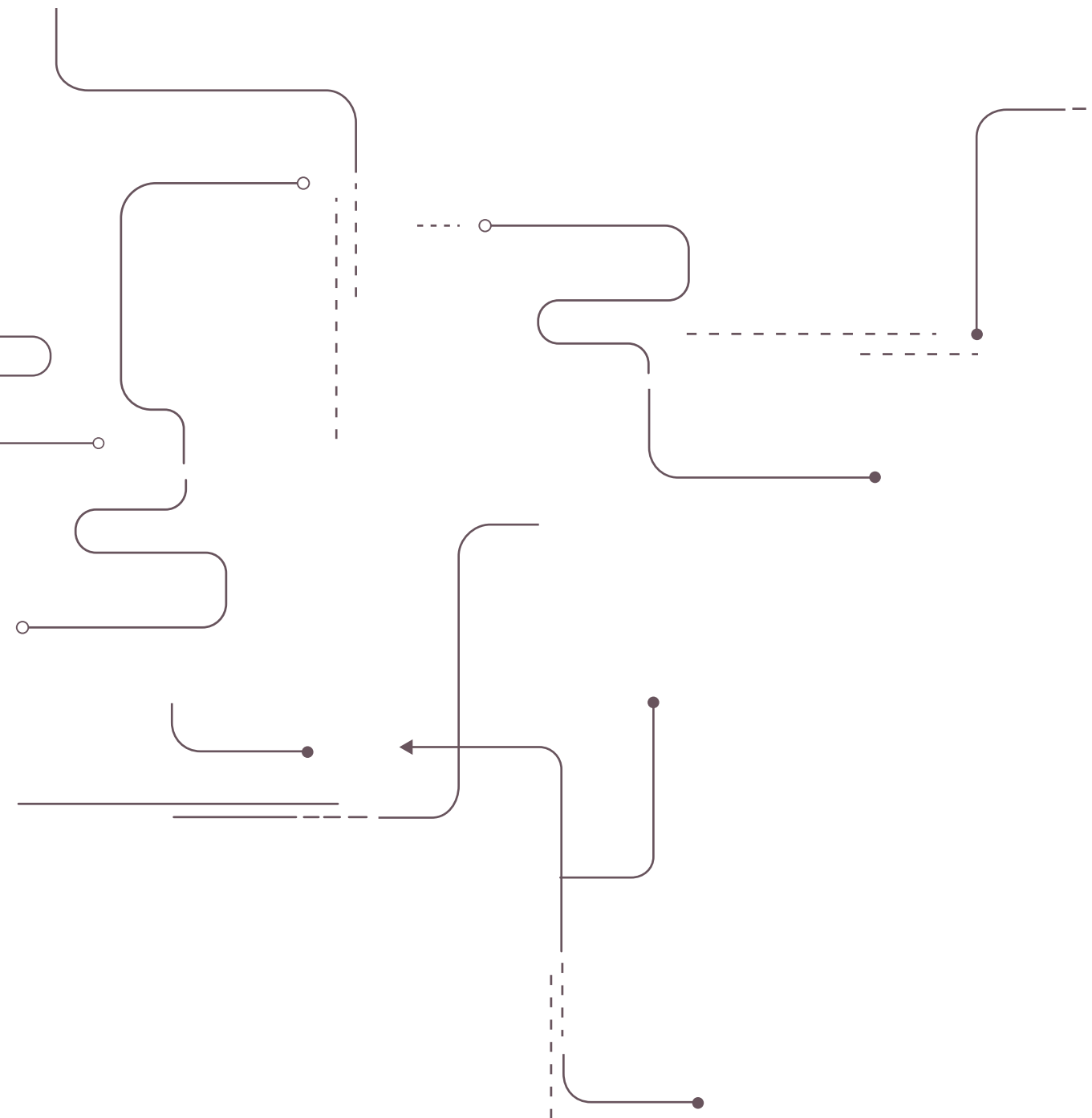
## **109** **Relação Cooperativa X Cooperado**

- 109 Vínculo Trabalhista
- 110 Associação de pessoas jurídicas
- 111 Propriedade do Veículo
- 112 Subcontratação da Frota
- 112 Tributação dos Juros sobre o Capital Social nas Sociedades Cooperativas
- 112 Tributação Incidente sobre as Sobras Distribuídas
- 114 Riscos Tributários

## **115** **Glossário**



# » 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 do PIS e da 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.

The image features a complex, abstract graphic design composed of various purple lines and shapes. In the upper right, the text "Conceitos, Fundamentos e Aplicabilidade" is displayed in a serif font. The background is filled with a network of lines: some are solid and form loops or paths, while others are dashed and intersect the solid lines. Small circles, both open and filled, are placed at various points along these lines. Some lines terminate in arrowheads, pointing in different directions. The overall composition is a dense, interconnected web of geometric forms, suggesting a conceptual or technical diagram.

# Conceitos, Fundamentos e Aplicabilidade

## 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 por outros órgãos arrecadadores de tributos, levadas em conta, também, as informações coletadas por ocasião das visitas técnicas de pesquisa, realizadas às cooperativas que representam os diversos segmentos do Ramo Transporte.

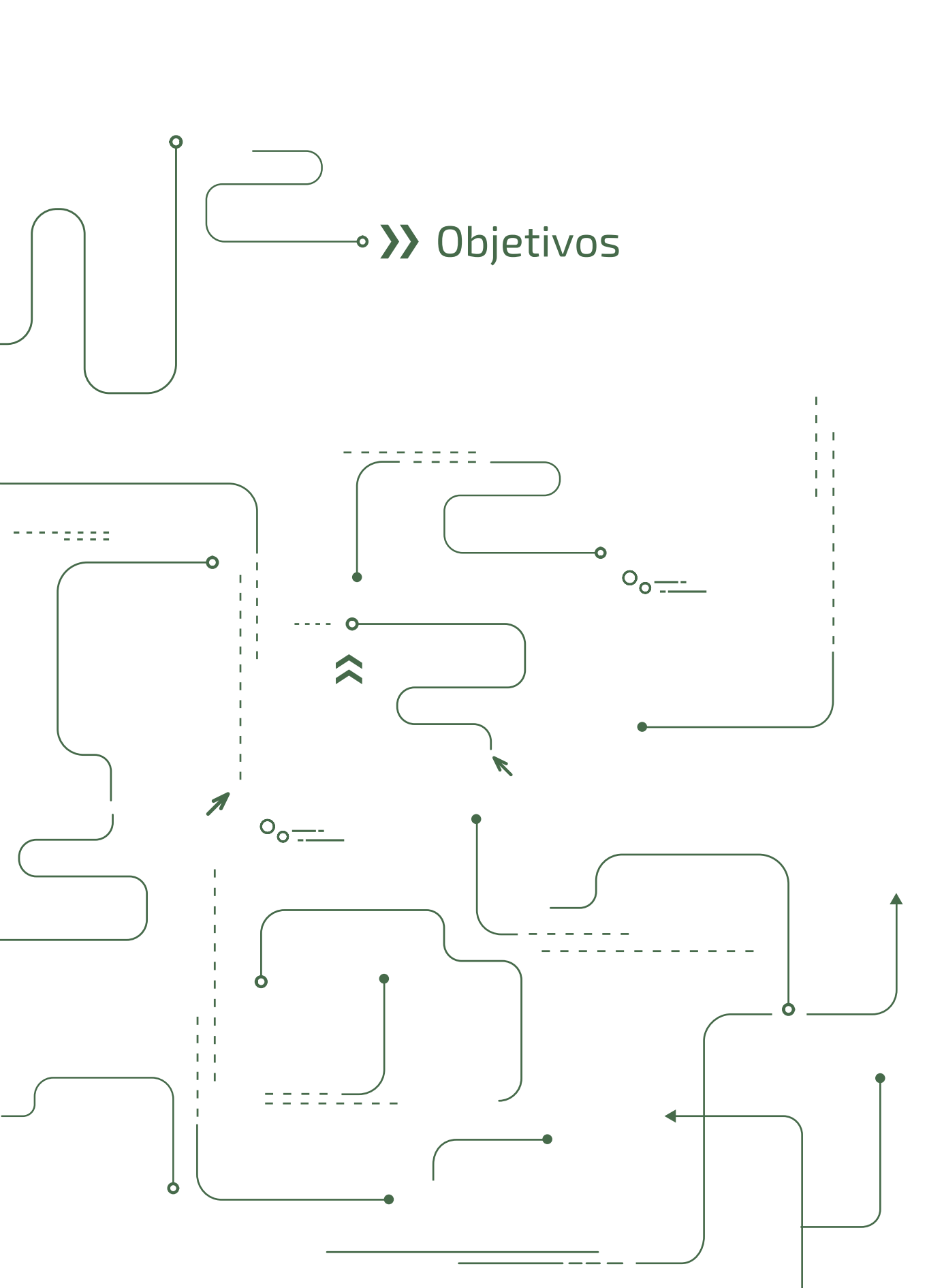
## Aplicabilidade

A adoção do presente Manual, seguindo as práticas tributárias recomendadas, indubitavelmente resultará no fortalecimento das cooperativas do Ramo Transporte, pois o entendimento aqui expresso revela o consenso dos profissionais que atuam no setor e, ainda, conta com o respaldo da própria entidade patrocinadora da elaboração do documento.

Por outro lado, a padronização dos procedimentos na apuração e no recolhimento dos tributos devidos possibilitará maior sustentação na defesa dos procedimentos aplicados, seja na esfera administrativa, junto à administração pública, ou perante o Poder Judiciário no caso de inconformidade das regras aplicadas 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:

- ▶ Constituição da República Federativa do Brasil;
- ▶ Código Tributário Nacional;
- ▶ Lei nº 5.764/1971;
- ▶ Legislação Tributária Federal, Estadual e Municipal;
- ▶ Atos Normativos Interpretativos;
- ▶ Pareceres e Orientações técnicas.




## »» Objetivos

O presente Manual foi elaborado visando atender os seguintes objetivos:

- ▶ Padronizar os procedimentos adotados pelas Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros, na apuração e no recolhimento dos tributos devidos;
- ▶ Proporcionar segurança jurídica na apuração e no 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;
- ▶ 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;
- ▶ 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.

No processo de elaboração deste Manual, foram levadas em consideração as contribuições e sugestões do grupo de profissionais do Ramo Transporte, bem como da equipe técnica responsável pelo setor do Sistema OCB.

Assim, recomenda-se a adoção deste Manual, em função dos benefícios que ele mesmo proporciona às partes envolvidas, sejam as cooperativas, seus administradores e os profissionais responsáveis pela escrituração contábil e fiscal dessas entidades.

The image features a complex, abstract graphic design. It consists of a network of solid and dashed lines that meander across the page. These lines are punctuated by small circles, some of which are open and some are solid. Several arrows are integrated into the design, pointing in various directions. In the upper right quadrant, there is a large, bold double arrow pointing to the right, which serves as a visual separator between the decorative lines and the main title. The title itself is written in a clean, sans-serif font. The overall aesthetic is minimalist and modern, with a focus on geometric forms and movement.

# Segregação – Enquadramento e Modalidades Tributárias



# Segregação de Atos Cooperativos e 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:

- ▶ 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;
- ▶ O ganho líquido das operações com terceiros deve ser destinado integralmente à Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social - Fates, e o resultado negativo deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente para sua cobertura, deve ser rateado entre os cooperados<sup>1</sup>.

Em síntese, o ato cooperativo corresponde<sup>2</sup> à realização do objeto social da cooperativa, tendo como “prestador de serviços” o cooperado.

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 cooperado.

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

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos de suas operações<sup>3</sup>, legalmente previstas.

Desde o mês de janeiro de 1993, o Imposto de Renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido mensalmente, à medida que os lucros forem sendo auferidos<sup>4</sup>.

1 Art. 87 da Lei nº 5.764/1971, c/c o subitem 10.8.2.6 da NBC T 10.8.

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 cooperados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando cooperados, 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.

3 Operações previstas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/1971.

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

Na prática, há ampliação<sup>5</sup> da base de cálculo do imposto nas cooperativas, excluindo da incidência tão somente o resultado direto das operações entre as cooperativas e os seus cooperados<sup>6</sup>.

As transações com não cooperados devem ser contabilizadas destacadamente, de forma a permitir o cálculo para incidência dos tributos.

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 tributárias e dos correspondentes custos, das despesas e dos encargos, e, na sua falta, mediante arbitramento, em conformidade com os critérios facultados pela legislação fiscal<sup>7</sup>.

É exigível<sup>8</sup> a perfeita segregação de receitas, custos e despesas oriundas das atividades estranhas ao ato cooperativo, para que o resultado dessas atividades seja apurado corretamente, para atender ao aspecto societário e também o aspecto fiscal.

Não serão abordados nesse Manual, de forma profunda, os critérios para a 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.

## 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 cooperado, que esteja com os seus registros associativos atualizados. Se o transporte for executado através de veículo de não cooperado, estar-se-á diante de um ato não cooperativo.

Observe-se que deve ser seguido e respeitado o conceito de subcontratação<sup>9</sup>.

Algumas cooperativas de transporte de cargas realizam atividades complementares, como, por exemplo: venda de combustíveis ou de peças de veículos de transporte de cargas. Nesses casos, a relação entre cooperado e cooperativa está na figura do “cliente”, pois esta fornece combustíveis e peças àquele.

Se o fornecimento do combustível ou peça for a cooperados ativos, que operem na atividade principal da cooperativa, será 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 a atividade principal ou preponderante.

5 Art. 1º da Lei nº 8.541/1992, inserido no artigo 183º do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

6 Art. 79 da Lei nº 5.764/1971.

7 Parecer normativo nº 38, de 1980.

8 Lei nº 5.764/1971 c/c a NBC T 10.8 e Normativos Fiscais.

9 Resolução ANTT nº 3.658, de 19 de abril de 2011 e Resolução ANTT nº 4.799, de 27 de julho de 2015, c/c pareceres expedidos pelo Sistema OCB.

## 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 cooperado, 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 fornecimento de combustíveis e/ou peças aos cooperados ativos, que operem na atividade principal da cooperativa, a operação será ato cooperativo. Quando eventualmente vender combustíveis e peças a não cooperados, consequentemente, a operação será ato não cooperativo.

## Modalidades Tributárias

As modalidades tributárias, também conhecidas como regimes de apuração, para a 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, ao dispor sobre as regras gerais de tributação do imposto de renda, estabeleceu três modalidades diferentes de apuração: lucro real, presumido ou arbitrado.

Existe, ainda, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional<sup>10</sup>. As cooperativas em geral, exceto as de consumo, estão impedidas de adotar esse regime de tributação<sup>11</sup>.

Os contribuintes, quando não obrigados à adoção do lucro real, concretizam a opção definitiva e irretratável da sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, anualmente, através do pagamento da primeira parcela dos tributos<sup>12</sup>.

## Lucro Real

A apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, 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 e à contribuição social sobre o lucro líquido, entretanto, ainda estabelece alguns ajustes ao lucro contábil, na forma de adições, exclusões ou compensações para fins de determinação da base de cálculo destes tributos – 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. Da mesma forma, fica obrigada ao lucro real a cooperativa de transporte que durante o ano-calendário efetuar pagamento mensal pelo regime de estimativa<sup>13</sup>.

10 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)

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

12 Art. 3º e 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)

13 Na forma do art. 2º, da Lei nº 9.430/1996.

## Lucro Presumido

Na apuração pelo lucro presumido, conforme sugere a nomenclatura, a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social 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 de atos não cooperativos, com o objetivo de determinar a base de cálculo de incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

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 empresa 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 a R\$ 78 milhões.

## Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é uma modalidade de tributação aplicada em casos<sup>14</sup> 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, inclusive 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 realizá-lo.

## Simplex Nacional – Impedimento

As sociedades cooperativas, com exceção das de consumo, estão expressamente impedidas de se enquadrarem na modalidade de apuração do Simplex Nacional<sup>15</sup>.

Os cooperados, pessoas jurídicas, das cooperativas, igualmente, não poderão ter suas organizações beneficiadas pelo Simplex Nacional<sup>16</sup>.

14 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm)

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

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

# Tributação da Pessoa Jurídica

## Imposto de Renda Pessoa Jurídica

É de competência<sup>17</sup> 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.

### 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 natureza<sup>18</sup>.

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 fim do trimestre-calendário: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano.

### 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 Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado correspondente ao período de apuração.

### 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 lucro<sup>19</sup>. Em outras palavras, não há incidência sobre o resultado dos atos cooperativos apurado pelas sociedades cooperativas de transporte.

Por outro lado, o resultado positivo das operações estranhas à finalidade da cooperativa (atos não cooperativos) está sujeito à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica<sup>20</sup>.

17 Art. 153 da Constituição Federal do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)

18 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)

19 Art. 182 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)

20 Art. 183 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)

Na prática, a incidência de imposto de renda apenas sobre o resultado das operações de atos não cooperativos se dá através da exclusão do resultado positivo dos atos cooperativos ou da adição do resultado negativo dos atos cooperativos à base de cálculo deste imposto.

As cooperativas podem praticar operações com não cooperados<sup>21</sup>. 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 respectivo cálculo da incidência de tributos.

Os critérios de segregação das operações com cooperados e não cooperados estão detalhados no *Manual de Contabilidade para as Cooperativas de Transporte de Cargas e Passageiros*.

A não incidência do imposto de renda não se aplica às cooperativas, mas, sim, aos atos cooperativos por elas praticados.

## 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 à adição ou à exclusão dos resultados dos atos cooperativos<sup>22</sup>.

### Adições

Na apuração do lucro real, devem ser adicionados 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, 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 exemplos de 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 as 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. Dessa forma, a parcela dos custos e despesas indedutíveis que deve ser adicionada ao lucro real é aquela contabilizada como atos não cooperativos.

21 Lei nº 5.764/1971 c/c a legislação do imposto sobre a renda.

22 Nos termos do art. 6º 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)

## Exclusões

Poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício<sup>23</sup>, por exemplo:

- ▶ Os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- ▶ 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;
- ▶ Os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto<sup>24</sup> no artigo 64.

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 imposto<sup>25</sup>.

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 demais exclusões devem ser realizadas apenas em relação aos valores reconhecidos como ato não cooperativo.

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

23

## Compensação de Prejuízo Fiscal

A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos períodos-bases subsequentes<sup>26</sup>.

A compensação de prejuízo apurado poderá ser realizada até o limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões em cada período de apuração.

A compensação de prejuízos fiscais exige a adequada escrituração de seus saldos na Parte “B” do Lalur.

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.

23 O § 3º, 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/De1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De1598.htm)

24 Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

25 Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 - Decreto nº 3.000/1999.

26 Conforme o art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

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 do lucro real não operacional<sup>27</sup>.

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 Lalur para compensação nos períodos de apuração subsequentes.

## Lucro Real Trimestral

A apuração do imposto de renda será realizada com base em períodos trimestrais, encerrados no último dia de cada trimestre calendário, quais sejam: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário<sup>28</sup>.

As sociedades cooperativas de transporte sujeitas ao lucro real podem apurar o imposto de forma trimestral. Porém, na maioria dos casos, a apuração com base no lucro real anual é mais vantajosa, principalmente quando os resultados mensais oscilam significativamente durante o ano.

## 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 mensal<sup>29</sup>.

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.

27 Art. 43 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)

28 Art. 1º da Lei nº 9.430/1996.

29 Estimativa mensal prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/1996.



## Base de Cálculo - Estimativa Mensal

A pessoa jurídica sujeita à 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 estimada<sup>30</sup>.

A base de cálculo do pagamento por estimativa será determinada pela aplicação de percentuais previstos em lei<sup>31</sup> sobre a receita bruta. Os percentuais de redução são os mesmos aplicáveis ao lucro presumido.

ATIVIDADE	PERCENTUAL	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 os 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 os rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como os lucros, dividendos, ou o 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.

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

Poderá ocorrer também que determinada cooperativa tenha apenas as receitas de aplicações financeiras reconhecidas como atos não cooperativos. Se 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<sup>32</sup>.

30 Nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

31 Art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

32 § 1º do art. 225 do RIR/99.

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 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
Total Ingressos Brutos - Atos Cooperados	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 Cooperados	R\$ 55.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
Total Outras Receitas	R\$ 2.000,00

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

A apuração do IRPJ pelo lucro real com estimativa pela receita bruta, como se pode observar no exemplo exposto, é bastante simples, cabendo observar que apenas as receitas correspondentes as operações com terceiros estão sujeitas a tributação, que as receitas oriundas de aplicações financeiras não compõem base de cálculo e que os percentuais de presunção podem variar conforme a atividade ou produto comercializado, nos termos da legislação já apresentada.

Assim, para esse exemplo relacionado às cooperativas de transporte de cargas, estima-se a base de cálculo do IRPJ aplicando-se oito por cento 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).

Vale lembrar que a possibilidade de fornecimento de insumos deve observar as disposições do Manual Operacional.

No caso das cooperativas de transporte de passageiros, a base de cálculo a ser estimada sobre os serviços de transporte corresponde a dezesseis 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
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
A alíquota de 15%		R\$ 1.221,60
Adicional		R\$ -
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>		R\$ 1.221,60

### Estimativa Mensal com base no Balanço de Suspensão e Redução

Alternativamente ao recolhimento da estimativa mensal com base na receita bruta, a pessoa jurídica poderá apurar a estimativa mensal com base no balanço de suspensão ou redução<sup>33</sup>.

O pagamento da estimativa mensal do imposto de renda com base no balanço de suspensão ou redução implica na escrituração mensal do Livro 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 para 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.

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

33 Art. 230 do RIR/99.

APURAÇÃO DO IRPJ - BALANÇO DE SUSPENSÃO E REDUÇÃO	
COMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL	Valor
<b>Resultado Líquido antes do IRPJ</b>	<b>R\$ 138.550,00</b>
<b>ADIÇÕES</b>	
Provisões Não Dedutíveis	R\$ 204,00
Despesas Operacionais - Despesas Não Dedutíveis	R\$ -
Resultados Negativos com Atos Cooperativos	R\$ -
<b>SOMA DAS ADIÇÕES</b>	<b>R\$ 204,00</b>
<b>EXCLUSÕES</b>	
(-) Reversões dos Saldos das Provisões Não Ded.	R\$ -
(-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades Coop.	R\$ 109.512,90
<b>SOMA DAS EXCLUSÕES</b>	<b>R\$ 109.512,90</b>
<b>LUCRO REAL ANTES DAS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZO</b>	<b>R\$ 29.241,10</b>
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	R\$ -
<b>LUCRO REAL</b>	<b>R\$ 29.241,10</b>
<b>BASE DE CÁLCULO PARA O IRPJ</b>	<b>R\$ 29.241,10</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>	
A alíquota de 15%	R\$ 4.386,17
Adicional	R\$ 924,11
<b>TOTAL IRPJ DEVIDO NO MÊS</b>	<b>R\$ 5.310,28</b>

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, tomaram-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 cooperados foram computadas, isto por que apenas as operações com não cooperados estão sujeitas a tributação do IRPJ.

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

Por fim, chegou-se a base de cálculo tributável ou ao lucro real tributável deste mês, sobre o qual foram aplicadas as alíquotas incidentes. É importante lembrar 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.

## 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-se<sup>34</sup>: “Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”.

Antes disso, balizando a questão, o mesmo tribunal superior emitiu, entre outros, acórdão<sup>35</sup>, e divulgou nota<sup>36</sup>.

A Receita Federal do Brasil<sup>37</sup>, após consulta realizada pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), manifestou-se em relação às despesas financeiras<sup>38</sup>.

34 Súmula STJ nº 262, em 24/4/2002.

35 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.”

36 As aplicações financeiras feitas por cooperativas, pelo fato de serem operações realizadas com terceiros não cooperados (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 cheguem 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 Orlandia 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 cooperados e, assim, desenvolver ações, em comum, nas áreas 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 cooperados. 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.

37 Manifestação sobre consulta, através da Nota Cosit nº 33/2012. – Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero\\_ato=&tipoData=2&dt\\_inicio](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio)

38 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 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 cooperados. 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.

Diante do exposto, as receitas de aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de transporte, tanto de cargas como passageiros, devem ser consideradas, inclusive para questões contábeis, como operações de atos não cooperativos e, portanto, submetidas à tributação do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Em relação às despesas financeiras, entende-se que essas devam ser submetidas a rateio proporcional entre a receita bruta de atos cooperativos e atos não cooperativos<sup>39</sup>.

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

## Alterações Introduzidas pela Lei nº 12.973/2014

Houve significativas alterações<sup>40</sup> na forma de apuração do IRPJ e da CSLL, principalmente por que a legislação tem como objetivo principal extinguir o Regime Tributário de Transição – RTT<sup>41</sup>, para neutralizar os efeitos tributários decorrentes da adoção das novas práticas contábeis<sup>42</sup>, 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.

### Adoção Inicial da Lei nº 12.973/2014

Para fins de adoção inicial deste novo tratamento tributário, os contribuintes devem 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 baixa<sup>43</sup>. 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 realização<sup>44</sup>.

39 [...] 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>

40 Lei nº 12.973/2014, normatizada pela IN RFB nº 1.515/2014. Disponíveis em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm) e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58604>

41 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L11941.htm)

42 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)

43 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)

44 Art. 67 da Lei nº 12.973/2014.

Destaca-se que as cooperativas de transporte de cargas ou de passageiros estarão sujeitas a tratamento tributário específico<sup>45</sup>, caso tenham adotado as novas práticas contábeis<sup>46</sup>, 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.

### Ajustes de Apuração Exigidos a partir da Adoção, Opcional ou Obrigatória, da Lei nº 12.973/2014

Além das regras relacionadas a adoção inicial, são determinadas novas opções de adições e exclusões de valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL<sup>47</sup>, as quais, da mesma forma, objetivam a manutenção da neutralidade tributária inicialmente prevista em lei já extinta<sup>48</sup>, 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 em lei específica<sup>49</sup>.

Como exemplo<sup>50</sup> de adição de despesa ao lucro real, pode-se citar a diferença a maior da depreciação societária em relação a depreciação fiscal<sup>51</sup>.

A referida 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 útil<sup>52</sup>, 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 Lalur para fins de posterior exclusão 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 de transporte seja menor do que aquela calculada com base nas taxas fiscais previstas pela RFB<sup>53</sup>, onde a diferença poderá ser excluída da composição do lucro real<sup>54</sup>.

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

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

46 Previstas na Lei nº 11.638/2007.

47 Lei nº 12.973/2014.

48 Lei nº 11.941/2009.

49 Lei nº 11.638/2007.

50 Previsão na Lei nº 12.973/2014.

51 Art. 40 da Lei nº 12.973/2014.

52 Anexos I e II da IN SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15004>

53 Anexos I e II da IN SRF nº 162/1998.

54 Art. 40 da Lei nº 12.973/2014.

## 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 lei<sup>55</sup>, 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.

Os percentuais<sup>56</sup> legais, para a determinação da base de cálculo sobre a receita bruta, são os seguintes:

ATIVIDADE	PERCENTUAL	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 imposto de renda da pessoa jurídica, presente na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, deverá ser informada, inicialmente, toda a receita bruta auferida pela cooperativa junto ao 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.

55 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)

56 Art. 15 da Lei nº 9.249/1995.



Dados 1 TRIMESTRE/XXXX	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
<b>Total Ingressos Brutos - Atos Cooperativos</b>	<b>R\$ 1.045.000,00</b>
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
<b>Total Receita Bruta - Atos Não Cooperativos</b>	<b>R\$ 154.000,00</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 7.000,00
<b>Total Outras Receitas</b>	<b>R\$ 7.000,00</b>

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS		
APURAÇÃO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO		
COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 1,6%	R\$ 130.000,00	R\$ 2.080,00
Receita Bruta Sujeita a Alíquota de 8%	R\$ 1.069.000,00	R\$ 85.520,00
<b>Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta</b>	<b>R\$ 1.199.000,00</b>	<b>R\$ 87.600,00</b>
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		<b>R\$ 7.000,00</b>
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		<b>R\$ 75.920,00</b>
Ingressos Sujeitos a Alíq. 1,6%	R\$ 120.000,00	R\$ 1.920,00
Ingressos Sujeitos a Alíq. 8%	R\$ 925.000,00	R\$ 74.000,00
<b>Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido</b>		<b>R\$ 18.680,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
A alíquota de 15%		R\$ 2.802,00
Adicional		R\$ -
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 2.802,00</b>

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

- ▶ Apresentar todas as receitas, sejam estas oriundas de operações com cooperados 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;
- ▶ Apontar, para fins de exclusão da base de cálculo, a presunção de lucro relacionado as operações com cooperados.

Assim, chega-se à base de cálculo presumida correspondente às operações com não cooperados 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, 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 1,6%	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
<b>Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta</b>	<b>R\$ 1.199.000,00</b>	<b>R\$ 170.800,00</b>
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		<b>R\$ 7.000,00</b>
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		<b>R\$ 147.920,00</b>
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
<b>Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido</b>		<b>R\$ 29.880,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
À alíquota de 15%		<b>R\$ 4.482,00</b>
Adicional		R\$ -
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>		<b>R\$ 4.482,00</b>

## Alíquotas

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento, aplicável independentemente da modalidade de tributação: lucro real, presumido ou arbitrado.

Há ainda um adicional de alíquota de dez por cento 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 apuração<sup>57</sup>.

## 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.

57 Lei nº 9.249/1995.

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

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

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

Prazos de Recolhimentos – Modalidades de Tributação	
Lucro Real Anual	Lucro Real Trimestral e Lucro Presumido
<p>O prazo para pagamento das estimativas mensais do imposto de renda, estabelecido pelo art. 6º da Lei nº 9.430/1996, é até o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração.</p> <p>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 Selic conforme o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.430/1996:</p> <p>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 Brasil, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.</p> <p>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 redução encerrado em 31 de dezembro. Dessa forma, no ajuste anual não haverá saldo a pagar.</p>	<p>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.</p> <p>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 à R\$ 1.000,00 (mil reais). Nesse caso, a pessoa jurídica deverá atualizar as quotas do imposto pela taxa Selic, conforme § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996:</p> <p>O imposto de valor inferior a dois mil reais (R\$ 2.000,00) deverá ser pago em quota única.</p>

## Contribuição Social sobre o Lucro

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido<sup>58</sup> foi instituída para obtenção de recursos para financiar a seguridade social, segundo dispositivo constitucional<sup>59</sup>.

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

58 Instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm)

59 Art. 195 da Constituição Federal do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)

## 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<sup>60</sup> 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, em relação a eventos especiais de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, cuja data de ocorrência do fato gerador é a data do evento.

## 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 pessoas jurídicas 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.

## 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.

### Adições

Os principais valores que devem ser adicionados à base de cálculo da CSLL estão discriminados em lei<sup>61</sup>, 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

<sup>60</sup> Lei nº 7.689/1988.

<sup>61</sup> §1º, do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 e art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

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 complementares 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 adicionados à base de cálculo da CSLL não são necessariamente as mesmas que devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ. Um exemplo prático são as 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.

## 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 das operações de atos cooperativos, como forma de evitar a tributação sobre tais valores<sup>62</sup>.

## Compensação de Base de Cálculo Negativa

A base de cálculo<sup>63</sup> da CSLL poderá ser reduzida pela compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores. A compensação está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado. Em outros termos, o lucro líquido após as adições e exclusões.

A compensação de base de cálculo negativa apurada em anos anteriores depende de correta escrituração dos saldos na parte “B” do Lalur, e a partir da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), escrituração na parte B do LACS – Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o lucro líquido.

Nas sociedades 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.

## Base de Cálculo - Estimativa Mensal

Aplica-se<sup>64</sup> à CSLL, com base no lucro real, a opção de pagamento do tributo com recolhimentos de estimativas mensais.

A base de cálculo do pagamento por estimativa será determinada pela aplicação de percentuais previstos em lei<sup>65</sup>, sobre a receita bruta. Os percentuais de redução são os mesmos aplicáveis ao lucro presumido.

62 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm)

63 Art. 58 da Lei nº 8.981/1995.

64 Art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

65 Art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

Eis, abaixo, o quadro com os percentuais de base de cálculo em relação às principais atividades desenvolvidas pelas cooperativas de transporte:

ATIVIDADE	PERCENTUAL	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.

Devem ser acrescentados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente<sup>66</sup>, e demais valores determinados em lei<sup>67</sup>, auferidos no mesmo período.

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.

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, deverá ser somado ao lucro calculado pela aplicação de doze por cento sobre a receita bruta das operações com não cooperados e o valor dos rendimentos das aplicações financeiras.

Dados Janeiro/XXXX	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
<b>Total Ingressos Brutos - Atos Cooperados</b>	<b>R\$ 460.000,00</b>
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
<b>Total Receita Bruta - Atos Não Cooperados</b>	<b>R\$ 55.000,00</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
<b>Total Outras Receitas</b>	<b>R\$ 2.000,00</b>

66 Inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)

67 Lei nº 6.404/1976.

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS OU PASSAGEIROS		
APURAÇÃO DO IRPJ - ESTIMATIVA PELA RECEITA BRUTA		
COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	B. Cálculo
Base de Cálculo do IRPJ - Receita Bruta (12%)	R\$ 55.000,00	R\$ 6.600,00
Rendimentos de Aplicação Financeira		R\$ 2.000,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 55.000,00</b>	<b>R\$ 8.600,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
A alíquota de 9%		R\$ 774,00
Adicional		R\$ -
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 774,00</b>

Assim como no imposto de renda, alternativamente ao recolhimento da estimativa mensal com base na receita bruta, a pessoa jurídica poderá apurar a estimativa mensal com base no Balanço de suspensão ou redução, conforme o art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda:

## Lucro Presumido – Base de Cálculo

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido calculado pela modalidade do lucro presumido será determinada, em cada trimestre, mediante aplicação de percentuais estabelecidos em lei<sup>68</sup>, 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.

Em relação às principais atividades desenvolvidas pelas cooperativas de transporte, os percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249/1995, para determinação da base de cálculo sobre a receita bruta, são os seguintes:

ATIVIDADE	PERCENTUAL	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 sociedades cooperativas, para fins de determinação da base de cálculo conforme 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 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

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

68 Art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)



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. Assim, compor-se-á apenas um exemplo de apuração, seguindo novamente as orientações de preenchimento constantes na ECF.

COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS OU PASSAGEIROS		
APURAÇÃO DO IRPJ - 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\$ -
<b>Resultado da Aplicação dos % s/ Rec. Bruta</b>	<b>R\$ 1.199.000,00</b>	<b>R\$ 143.880,00</b>
(+) Rendimentos e Ganhos de Aplic. Financeiras		R\$ 7.000,00
(-) Resultado Não Trib. De Soc. Cooperativas		R\$ 125.400,00
<b>Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido</b>		<b>R\$ 25.480,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
A alíquota de 9%		R\$ 2.293,20
Adicional		R\$ -
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>R\$ -</b>	<b>R\$ 2.293,20</b>

## Alíquotas

Para as empresas e cooperativas em geral, a alíquota da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é de nove por cento. Essa é a alíquota aplicável também para as sociedades cooperativas de transporte.

## Prazo e forma de recolhimento

O recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve ser efetuado através de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf). O tributo 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 da pessoa jurídica, sendo que, os códigos atualmente estabelecidos pela Receita Federal do Brasil estão assim disponíveis:

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

O prazo de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o mesmo aplicável para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e ambos dependem da modalidade de tributação adotada pela cooperativa de transporte.

## Programa de Integração Social - PIS/Pasep e Contribuição 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 instituídos<sup>69</sup> por Lei Complementar tiveram seus objetivos alterados por dispositivo constitucional<sup>70</sup>, 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 desses recursos devem ser destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional do Desenvolvimento Social (BNDES).

De outro lado, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, instituída<sup>71</sup> por Lei Complementar, destinada<sup>72</sup> às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

## Regime de tributação

Até o ano de 2002 não havia o que se falar em relação a regimes de apuração do PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que, a totalidade dessas contribuições era calculada sob a modalidade cumulativa, sem a possibilidade de aproveitamento de quaisquer créditos, fator que caracteriza a tributação em cascata destes tributos.

69 Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm) e Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08.htm)

70 Art. 239 da Constituição Federal do Brasil.

71 Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm)

72 Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991.

A lei<sup>73</sup> alterou esse cenário, introduzindo o regime não cumulativo à sistemática de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, trazendo possibilidades de desconto e ou apuração de créditos desses tributos. No entanto, esta 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 exceções<sup>74</sup>, 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 o direito a apuração de créditos destes tributos.

Apenas as cooperativas de produção agropecuária e de consumo estão autorizadas a adotar o regime não cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

## 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 definem<sup>75</sup> as diretrizes do cálculo desta modalidade, onde, por exemplo, é determinado que as contribuições para PIS/Pasep e para a Cofins, devidas pelas empresas, devem<sup>76</sup> ser calculadas com base no faturamento.

O faturamento<sup>77</sup> 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 a 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, neste caso, quando existente, a receita decorrente da cobrança de taxa de administração de cooperados.

## Base de Cálculo

A base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins das pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo de apuração, no qual se enquadram as cooperativas de transporte, corresponde a receita bruta auferida pelas mesmas, podendo ser excluídas<sup>78</sup> deste valor, as importâncias correspondentes as vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

73 Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 — Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)

74 Art. 10, Inciso VI, c/c o Art. 15º, inciso V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)

75 Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)

76 Art. 2º, da Lei nº 9.718/1998.

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

78 § 2º, do art. 2º, da Lei nº 9.718/1998.

A Lei<sup>79</sup> ainda prevê a possibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições: as receitas decorrentes de reversões de provisões, a recuperação de créditos baixados como perdas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido, os lucros e dividendos derivados de participações societárias e as receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, como a venda de bens do ativo imobilizado. No entanto, estes valores, de modo geral, não constituem fato gerador da contribuição, posto que, não integram a receita bruta das empresas enquadradas no regime cumulativo de apuração, logo, também não há o que se falar em exclusão de base de cálculo.

Não consta na legislação básica do PIS/Pasep e da Cofins a possibilidade de excluir da base de cálculo das contribuições, os montantes correspondentes a compra de vale-pedágio. Porém, a Lei que instituiu o vale-pedágio<sup>80</sup> impõe que este não integrará o valor do frete, nem será considerado receita operacional ou rendimento tributável, e, neste mesmo sentido, também se pronunciou a Secretaria da Receita Federal<sup>81</sup>, confirmando que o vale-pedágio obrigatório 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, assim como as demais empresas do ramo de transporte, poderão excluir o valor correspondente ao vale-pedágio obrigatório da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

## 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, poderão também excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, os valores correspondentes a:

- ▶ Ingressos decorrentes de ato cooperativo, assim entendido como a parcela das receitas repassadas aos cooperados pelos serviços de transporte rodoviário de cargas por este prestado à cooperativa, de acordo com o art. 30 da Lei nº 11.051/2004, combinado com o art. 16, inc. I e § 2º da IN SRF nº 635/2006;
- ▶ Ingressos decorrentes da venda de bens/insumos aos cooperados, desde que vinculados a atividade destes, nos termos do art. 15, inc. II, da MP nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 16, inc. II da IN SRF nº 635/2006;
- ▶ Ingressos decorrentes da prestação de serviços especializados aos cooperados, aplicáveis na atividade de transporte rodoviário de cargas, relativos a assistência técnica, formação profissional e assemelhados. (art. 15, inc. III, da MP nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 16, inc. III da IN SRF nº 635/2006;
- ▶ 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

79 Lei nº 9.718/1998.

80 Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10209.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10209.htm)

81 Solução de Consulta nº 202/2012. – Disponível em: [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](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)

instituições financeiras, nos termos do art. 15, inc. V, da MP nº 2.158-35/2001, combinado com o art. 16, inc. IV da IN SRF nº 635/2006. Registra-se que estas receitas só irão constituir fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins, caso sejam registradas como receita bruta;

- Dedução de sobras líquidas apuradas antes das destinações para constituição do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – Fates, conforme art. 1º da Lei nº 10.676/2003, combinado com o art. 16, inc. V da IN SRF nº 635/2006.

Os débitos de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre os ingressos tributados, auferidos pelas cooperativas de transporte de cargas, sejam eles decorrentes da prestação de serviços de transporte – fretes, venda de insumos ou prestação de 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 de base de cálculo.

Outro fator relevante está relacionado às prestações de serviços como: manutenção, lubrificação, lavagem, engraxamento, limpeza, desinfecção, entre outros similares prestados pelas cooperativas aos seus cooperados, 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 a assistência técnica, formação profissional e assemelhados. Logo, deve-se observar e ou selecionar os ingressos efetivamente passíveis de exclusão da base de cálculo.

## Base de Cálculo – Cooperativas de Transportes de Passageiros

Para as cooperativas de transporte de passageiros não há previsão legal de exclusões específicas de base de cálculo, aplicando-se as exclusões previstas para as empresas em geral, como é o caso dos descontos incondicionais e a exclusão das sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fates (Rates), prevista para as cooperativas em geral<sup>82</sup>. Ratifica-se a possibilidade de exclusão da base de cálculo apenas dos valores destinados a constituição do Fundo de Reserva e do Fates (Rates), sendo vedada<sup>83</sup> a exclusão de valores destinados a outros fundos, inclusive rotativos, ainda que constituídos para atender fins específicos do objeto da cooperativa.

Em relação à exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins do valor destinado ao Fundo de Reserva, em algumas cooperativas a nomenclatura utilizada pode ser diferente, como por exemplo, Reserva Legal. Nesse caso, entende-se que mesmo assim a cooperativa poderá utilizar as sobras do exercício destinadas à conta Reserva Legal para dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins, uma vez que é permitida<sup>84</sup> a exclusão das sobras destinadas à constituição dos fundos obrigatórios previstos em Lei<sup>85</sup>.

82 § 2º do art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.676.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.676.htm)

83 § 1º, do art. 10 da IN SRF nº 635, de 17 de abril de 2006. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6352006.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6352006.htm)

84 Art. 10 da IN nº 635/2006.

85 Art. 28 da Lei nº 5.764/1971.

Diante da falta de previsão legal, as receitas e ingressos das cooperativas de transporte de passageiros devem ser integralmente tributados pelo PIS/Pasep e pela Cofins, sendo permitida apenas a exclusão das sobras destinadas aos fundos obrigatórios.

Por outro lado, o STJ definiu<sup>86</sup>, em julgamentos recentes, 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 assunto.

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 que já tenham transitado em julgado.

## Base de Cálculo – Cooperativas de Rádio Táxi

As cooperativas de rádio táxi podem excluir<sup>87</sup> da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, além das sobras destinadas a constituição do Fundo de Reserva e do Fates, também os valores:

- ▶ Repassados aos cooperados pessoas físicas, pelos serviços prestados em nome da cooperativa;
- ▶ As receitas de vendas de mercadorias e serviços a cooperados, quando adquiridos de pessoas físicas não associadas;
- ▶ Receitas financeiras de empréstimos a cooperados, até o limite dos encargos devidos às instituições financeiras.

## 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 para cômputo da Cofins<sup>88</sup>.

## 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.

86 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – Recursos Especiais nº 1141667 e 1164716. Superior Tribunal de Justiça (STJ).  
87 Art. 10 da Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, que introduziu o art. 30-A à 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](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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm)  
88 Art. 5º da IN SRF nº 635/2006.

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, metropolitano, ferroviário e aquaviário, no território de região metropolitana, regularmente prevista<sup>89</sup> e constituída, que contempla os serviços prestados por algumas cooperativas de transporte de passageiros.

## Receitas Tributadas à Alíquota Zero – Revenda Monofásica

Algumas cooperativas de transporte de cargas e de passageiros fornecem insumos utilizados nos serviços prestados por seus cooperados ou terceiros, os quais são tributados de forma monofásica pelo PIS/Pasep e pela Cofins, ou seja, são tributados apenas na primeira etapa da Cadeia, no auferimento 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 Lei nº 9.718/1998;
- ▶ O biodiesel, de acordo com o art. 3º da Lei nº 11.116/2005;
- ▶ 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 de combustíveis e autopeças aos seus clientes, sejam estes cooperados ou não, 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 monofásica<sup>90</sup>.

No subitem “*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 cooperados, desde que vinculados a 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, respectivamente, o que ocorre, por exemplo, na venda de óleos lubrificantes, que não são contemplados pela tributação monofásica.

89 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12860.htm)  
90 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/L13097.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13097.htm)

## 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, assim considerada, a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior tiver auferido receita de exportação igual ou superior a cinquenta por cento, 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 transporte<sup>91</sup>.

Entre as condições para concessão do benefício se encontra a obrigação de fazer constar nas notas fiscais relativas as vendas os 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 correspondente<sup>92</sup>, 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 – RE<sup>93</sup>.

Junto à mensagem fiscal que especifica o dispositivo legal que prevê o benefício da suspensão das contribuições, também deverá constar<sup>94</sup> o número do ADE de habilitação concedido pela DRF ou pelo Derat.

## 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 pode-se citar o 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 cooperado pelo serviço de transporte rodoviário de cargas por este prestado à cooperativa.

Ainda, complementarmente<sup>95</sup>, o transporte internacional de cargas ou passageiros será isento das contribuições de PIS/Pasep e Cofins, independentemente de quem for o contratante ou responsável pelo pagamento do frete.

91 § 6ºA, do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, c/c o art. 6º da IN SRF nº 595, de 27 de novembro de 2005. Disponíveis em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm) e

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15522>

92 § 2º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

93 § 9º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

94 Art. 6º, inc. II, da IN SRF nº 595/2005.

95 Art. 14 inc. V, da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, c/c seu parágrafo 1º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpu/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpu/2158-35.htm)



## Prazo e forma de recolhimento

Os valores correspondentes ao PIS/Pasep e à Cofins calculados sobre o faturamento devem<sup>96</sup> ser recolhidos até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. No caso de o dia de vencimento não for dia útil, o pagamento deverá<sup>97</sup> 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 do código de recolhimento 8109 – PIS FATURAMENTO, para o PIS/Pasep cumulativo e código 2172 – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO SEGURIDADE SOCIAL, para a Cofins cumulativa.

## 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.

### 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
<b>Total Receitas</b>	<b>R\$ 517.000,00</b>
Ingressos Repassados aos Cooperados	R\$ 370.000,00
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 350.000,00
<b>APURAÇÃO PIS/Cofins COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE CARGAS</b>	
<b>RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)</b>	<b>R\$ 461.000,00</b>
Ingressos Ato Cooperativo com Transporte de Cargas	R\$ 400.000,00
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 Lubrificantes	R\$ 1.000,00

96 Art. 18 inc. II, da MP nº 2.158-35/2001.

97 § 1º do Art. 18 inc. II, da MP nº 2.158-35/2001.

<b>EXCLUSÕES COOP. TRANSP. CARGAS</b>	<b>R\$ 410.000,00</b>
Ingressos Repassados aos Cooperados	R\$ 370.000,00
Ingressos Ato Cooperado com Venda de Lubrificantes	R\$ 10.000,00
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 30.000,00
<b>BASE DE CÁLCULO PIS/Cofins</b>	<b>R\$ 51.000,00</b>
VALOR PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 331,50
VALOR Cofins (Alíq. 3,00%)	R\$ 1.530,00
<b>RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 04)</b>	<b>R\$ 54.000,00</b>
Ingressos Ato Cooperado com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
<b>RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 08)</b>	<b>R\$ 2.000,00</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
<b>TOTAL RECEITAS DECLARADAS</b>	<b>R\$ 517.000,00</b>

Neste exemplo, inicialmente foram agrupadas as receitas tributadas integralmente pelo PIS/Pasep e pela Cofins, relacionadas com cooperados e não cooperados, 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 cooperados, 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 cooperados 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 cooperados.

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 cooperados, 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.

## 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
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 (5%)	R\$ 17.500,00
Destinação para Fundo de Reserva (10%)	R\$ 35.000,00
Total Destinações Fates e Fundo de Reserva	R\$ 52.500,00
<b>APURAÇÃO PIS/Cofins COOPERATIVA DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS</b>	
<b>RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)</b>	<b>R\$ 461.000,00</b>
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
<b>EXCLUSÕES COOP. TRANSP. PASSAGEIROS</b>	<b>R\$ 52.500,00</b>
Sobras destinadas ao Fates e Fundo de Reserva	R\$ 52.500,00
<b>BASE DE CÁLCULO PIS Cofins</b>	<b>R\$ 408.500,00</b>
Valor PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 2.655,25
Valor Cofins (Alíq. 3,00%)	R\$ 12.255,00

<b>RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 04)</b>	<b>R\$ 54.000,00</b>
Ingressos Ato Cooperativo com Venda de Combustíveis	R\$ 50.000,00
Receitas Terceiros de Vendas de Combustíveis	R\$ 4.000,00
<b>RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 08)</b>	<b>R\$ 2.000,00</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
<b>TOTAL RECEITAS DECLARADAS</b>	<b>R\$ 517.000,00</b>

Neste exemplo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins das cooperativas de transporte de passageiros, foram, igualmente, agrupadas as receitas tributadas integralmente, tanto relacionadas as operações com cooperados quanto com as de não cooperados, as quais para fins de escrituração junto ao arquivo da EFD Contribuições devem ser classificadas com CST 01 – Operação Tributável com Alíquota Básica, e, na sequência, apontamos a única exclusão de base de cálculo, prevista na legislação vigente, permitida às cooperativas de transporte de passageiros, ou seja, o valor correspondente as sobras destinadas ao Fates (Rates) e a composição do Fundo de Reserva do exercício anterior.

Neste período (mês) de apuração utilizou-se integralmente o montante das sobras destinadas a constituição do Fates (Rates) e Fundo de Reservas do exercício anterior, no valor de cinquenta e dois mil e quinhentos reais (R\$ 52.500,00), não remanescendo saldo para utilização nos meses subsequentes.

Assim como no exemplo de apuração de PIS/Pasep e Cofins das cooperativas de transporte de cargas, foram apontados os valores das receitas sujeitas a tributação monofásica, com revenda a alíquota zero, que não geram débitos das contribuições, mas que devem ser escrituradas junto a EFD Contribuições, assim como, o valor das receitas com rendimentos de aplicações financeiras, que por sua vez, não compõe a receita bruta da cooperativa, mas que devem ser escrituradas 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), foram registrados para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

## 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 estas realizarem quaisquer exclusões de base de cálculo de PIS/Pasep e Cofins, relacionadas a operações realizadas com cooperados.

### Fato Gerador

O fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento corresponde<sup>98</sup> ao efetivo pagamento da folha de salários efetuada por cooperativas que realizarem exclusões de base de cálculo, previstas especificamente para sociedades cooperativas, das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins.

98 Art. 13 da MPV nº 2.158-35/2001.

## Base de Cálculo

A Contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha tem como base de cálculo<sup>99</sup> a remuneração, paga, devida ou creditada a empregados, podendo ser excluído deste montante, nos termos do parágrafo único do artigo citado, os valores relacionados ao salário família, o aviso prévio indenizado, o FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa dentro dos limites legais.

## Alíquotas

A alíquota aplicável na apuração da contribuição para PIS/Pasep sobre a folha de pagamento é de um por cento.

## 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 feriado.

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

## 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 de pagamentos a cooperados e terceiros, serão abordadas em título próprio, que trata das retenções previdenciárias.

A legislação previdenciária equipara, segundo dispositivo legal<sup>100</sup> e constitucional<sup>101</sup> as sociedades cooperativas às demais empresas, quando trata das contribuições devidas pelas empresas ou pessoas jurídicas.

O amparo constitucional retro emana na determinação de que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante contribuições da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, dentre outras fontes de incidência.

99 Art. 31 da IN SRF nº 635/2006.

100 Art. 15 da Lei nº 8.212/1991.

101 Art. 195 da Constituição Federal do Brasil.

## Fato Gerador

Constituem<sup>102</sup> fato gerador das contribuições sociais da empresa a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, ou sobre o faturamento ou lucro. O fato gerador das contribuições previdenciárias é regulamentado<sup>103</sup> de forma mais clara, dizendo que, em relação às operações realizadas pelas cooperativas de transporte, corresponde a prestação de serviços remunerados realizado por segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual.

O momento da ocorrência do fato gerador das contribuições devidas pela empresa corresponde<sup>104</sup>, de modo geral, ao mês que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual em decorrência da prestação de serviços.

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

No caso da ocorrência do fato gerador pelo crédito, a Receita Federal do Brasil<sup>105</sup> esclarece que se considera creditada a remuneração na competência em que a empresa contratante reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio.

Dessa forma, no caso de uma cooperativa que efetua o pagamento da folha dos empregados até o 5º dia útil do mês seguinte à competência e na contabilidade reconheceu 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, uma vez que, ocorreu antes do pagamento da remuneração aos funcionários.

## 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<sup>106</sup> ao total da remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, assim como, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços.

## 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 legalmente<sup>107</sup>, foi definitivamente declarada inconstitucional<sup>108</sup>.

102 Art. 11 da Lei nº 8.212/1991.

103 Art. 51 da IN RFB nº 971/2009.

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

105 §1º do art. 52 da IN RFB nº 971/2009.

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

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

108 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Congresso/RSF%2010.htm)

Dessa forma, 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.

## Contribuição Patronal

As contribuições sociais previdenciárias devidas pelas empresas e por serem equiparadas, também pelas cooperativas de transporte, serão calculadas conforme a Lei<sup>109</sup>, e regulamentadas<sup>110</sup> pela Receita Federal do Brasil.

Ressalte-se novamente que não é devida a contribuição previdenciária à alíquota de quinze por cento sobre o valor total da nota fiscal emitida por cooperativa de trabalho<sup>111</sup>.

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, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até 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 Social<sup>112</sup>.

O Fator Acidentário de Prevenção está vigente desde 2010, e pode ser consultado pelo empregador na página eletrônica<sup>113</sup> 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 SAT<sup>114</sup>, e deverá conter 4 (quatro) casas decimais.

109 Art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

110 I - 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) um por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) dois por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio; c) três por cento, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave; III - 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 - 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&>

111 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.

112 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm)

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

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

Considerando que o campo “FAP” do Sefip ainda não está adaptado a receber a informação de quatro casas decimais, a Receita Federal do Brasil determinou<sup>115</sup> que:

- ▶ O preenchimento do campo FAP deverá ser feito com duas casas decimais, sem arredondamento. (truncamento);
- ▶ Até a adequação do Sefip, a Guia da Previdência Social deverá ser desprezada e preenchida manualmente, devendo ser aplicado o FAP com quatro 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 quatro casas decimais.

Em relação aos serviços contratados de terceiros, pessoas físicas, inclusive eventuais transportadores, a cooperativa estará sujeita<sup>116</sup> ao recolhimento da contribuição previdenciária no percentual de vinte por cento. Em se tratando de contratação de serviço de transporte, a base de cálculo<sup>117</sup> da contribuição previdenciária corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo serviço de transporte.

## Destinação ao SESCOOP

O Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP<sup>118</sup> possui receitas. Entre elas, consta a contribuição mensal compulsória<sup>119</sup> ao SESCOOP, que passou a ser recolhida a partir de 1º de janeiro de 1999, pela Previdência Social, correspondendo a dois inteiros e cinco décimo por cento sobre o montante da remuneração paga a todos 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 instituída<sup>120</sup> legalmente, em substituição às contribuições, de mesma espécie, destinadas ao:

- ▶ Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai);
- ▶ Serviço Social da Indústria (Sesi);
- ▶ Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac);
- ▶ Serviço Social do Comércio (Sesc);
- ▶ Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat);
- ▶ Serviço Social do Transporte (Sest);
- ▶ Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

115 Ato Declaratório Executivo Codac nº 3/2010. Disponível em: <http://www2.dataprev.gov.br/fap/atodecsrfb3.pdf>

116 Inc. III, art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

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

118 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2168-40.htm)

119 Art. 10 inc. I, da MP nº 2.168-40/2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2168-40.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2168-40.htm)

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



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 correspondente<sup>121</sup>.

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 na Cartilha do SESCOOP, no tocante a forma de apuração e recolhimento desta contribuição.

## Prazo e Forma de Recolhimento

A contribuição patronal devida pela cooperativa deverá ser recolhida até o dia 20 do mês seguinte à competência<sup>122</sup>. Quando não houver expediente bancário no dia 20, o prazo será até o último dia útil imediatamente anterior.

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

## 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<sup>123</sup> dos Estados e do Distrito Federal - DF, cabendo a cada unidade federativa – UF, instituir e regulamentar

121 Art. 1.098 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=159376> e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=160386&visao=anotado>

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

123 Art. 155, inc. II, da Constituição Federal do Brasil, c/c a 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm) A Lei Complementar nº 87/1996, embasada pelas previsões constitucionais, 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.

sua incidência, formas e prazos de recolhimento, bem como, as obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes do mesmo.

Em se tratando de bases legais, não se pode deixar de citar a existência das importantíssimas normas nacionais firmadas na esfera do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o qual 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 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.

## Fato Gerador

O ICMS, de modo geral, incide<sup>124</sup> 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.

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<sup>125</sup>.

O local da prestação de serviços<sup>126</sup>, 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 a 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.

## 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.

## 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.

124 Art. 2º da LC nº 87/1996.

125 Art. 12 da LC nº 87/1996.

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

A responsabilidade<sup>127</sup> 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.

## 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 prestação<sup>128</sup>.

### Responsabilidade pelo Recolhimento do ICMS Substituição Tributária - ST

Nos casos de incidência de Substituição Tributária de ICMS nas operações de prestação de serviços de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto, poderá ser atribuída ao<sup>129</sup>:

- ▶ Ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural;
- ▶ Ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;
- ▶ 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 prestação<sup>130</sup>.

Nas hipóteses de subcontratação de serviço de transporte de cargas, o transportador autônomo fica dispensado<sup>131</sup> 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 autorizar<sup>132</sup> o contribuinte remetente e contratante do serviço a emitir o respectivo Conhecimento de Transporte.

127 Art. 6º, § 1º, da LC nº 87/1996.

128 Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 25/1990. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv025\\_90](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1990/cv025_90)

129 Incisos I a III da Cláusula 2ª do Convênio ICMS nº 25/1990

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

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

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

## 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 casos<sup>133</sup>, 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 Federal<sup>134</sup>.

## 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 serviço<sup>135</sup>, 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.

## Benefícios Fiscais

A concessão de benefícios fiscais tais como: isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos, bem como, quaisquer outros incentivos ou favores fiscais dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus relacionado ao ICMS, devem ser concedidas ou revogadas<sup>136</sup>, com base em convênios 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 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.

133 Cláusula terceira e § 1º do Convênio ICMS nº 25/1990.

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

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

136 Art. 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)

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

## **Isenção do ICMS no Transporte de Cargas**

Os estados do Acre, de 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 isenção<sup>137</sup> 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.

## **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 autorizados<sup>138</sup> a conceder isenção do ICMS nas prestações internas de transporte de calcário, vinculadas a programas estaduais de preservação ambiental.

## **Isenção de ICMS sobre Transporte de Hortifrutigranjeiros**

O estado do Rio Grande do Norte está autorizado<sup>139</sup> a conceder isenção de ICMS sobre as prestações internas de transporte rodoviário de hortifrutigranjeiros.

## **Isenção de ICMS sobre Transporte Rodoviário de Passageiros – Táxi**

Os estados e o Distrito Federal estão autorizados a conceder isenção<sup>140</sup> de ICMS sobre as prestações de serviços de transporte rodoviário de passageiros, realizadas por veículos registrados na categoria aluguel (táxi).

---

137 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 4, de 8 de abril de 2004, prorrogado até o dia 30 de abril de 2017, pelo Convênio ICMS 107, de 2 de outubro de 2015. Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2004/cv004\\_04](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2004/cv004_04) e

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/convenio-icms-107-15>

138 Cláusula primeira, do Convênio ICMS nº 29, de 5 de maio de 1993. Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/cv029\\_93](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1993/cv029_93)

139 Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 29, de 7 de junho de 1996. Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1996/cv029\\_96](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1996/cv029_96)

140 Cláusula primeira, inc. I do Convênio ICMS nº 99/1989. Disponível em:

[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/cv099\\_89](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1989/cv099_89)

## Crédito Presumido de ICMS

Há previsão legal para opção de crédito presumido<sup>141</sup> de vinte por cento, do valor do ICMS devido na prestação de serviço de transporte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual, sendo que, o contribuinte que optar por este benefício não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.

A opção pela apuração de crédito presumido correspondente à alíquota de vinte por cento sobre o ICMS devido na prestação de serviço de transporte 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 Espírito Santo foi autorizado a revogar<sup>142</sup> o referido benefício fiscal. Nestas condições, as cooperativas de transporte localizadas naquele estado, a partir da regulamentação estadual, não poderão mais apurar os referidos créditos presumidos de ICMS.

## Não Incidência

Por dispositivo constitucional<sup>143</sup>, não incidirá ICMS sobre as operações que destinem mercadorias para o exterior ou sobre serviços prestados a destinatários no exterior, enquanto que, segundo Lei complementar<sup>144</sup>, não incide ICMS nas operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou ainda sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

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

No entanto, ao se tratar de prestações de serviço de transporte de cargas destinadas ao exterior, como por exemplo no transporte de produtos remetidos com fim específico de exportação, a CF/88 não contempla expressamente estas transações, posto que, institui não incidência apenas às operações que destinam mercadorias ao exterior. Por outro lado, é estendido<sup>145</sup> o instituto da não incidência também as referidas prestações.

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

Em seara judicial, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, tem julgado em favor da não incidência<sup>146</sup> 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

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

142 Convênio ICMS nº 2, de 14 de janeiro de 2016. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/convenio-icms-2-16>

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

144 Art. 3º, inc. II da LC nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)

145 Lei Complementar nº 87/1996.

146 O STJ decidiu a matéria sob argumentação de que o art. 3º, II, da LC 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.

destinadas ao exterior, que iniciarem o referido transporte em estado que tenha regulamentado a tributação integral de ICMS sobre estas operações, poderão avaliar a possibilidade de ingressar com ação judicial em busca da não incidência do imposto.

## Alíquotas

As alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, devem ser estabelecidas por meio de resolução do Senado Federal<sup>147</sup>.

Diante deste contexto, a alíquota<sup>148</sup> do ICMS nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal será de doze por cento, 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.

As alíquotas internas<sup>149</sup> 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 interestadual<sup>150</sup>.

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 ICMS<sup>151</sup>.

## 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 Estado<sup>152</sup>.

147 Art. 155 § 2º, inc. IV da CF/88.

148 Resolução do Senado Federal nº 22/1989.

149 Art. 155 § 2º, inc. VI, da CF/88.

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

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

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

## Não Cumulatividade

O ICMS por definição constitucional e disposições legais complementares<sup>153</sup>, 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, observando-se que não há direito ao crédito do imposto sobre as operações anteriores quando a mercadoria ou a prestação de serviço resultante seja isenta ou não tributadas pelo ICMS, ou ainda, quando a cooperativa tiver optado pela apuração de crédito presumido<sup>154</sup>.

## Contribuição Sindical

A Contribuição Sindical 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<sup>155</sup>.

### Fato Gerador

O fato gerador da contribuição sindical se resume a pertencer a uma categoria econômica ou profissional<sup>156</sup>. 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.

### 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, de forma resumida, abaixo.

**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.

153 Artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

154 Crédito Presumido: convênio ICMS nº 106/96.

155 A contribuição sindical possui natureza tributária nos termos do art. 149 da CF/88 e seu regramento encontra-se disciplinado junto ao Cap. III, Seção I Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De15452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm)

156 Art. 579 e 591 da CLT.



**Contribuição Sindical de Agentes, trabalhadores autônomos e profissionais liberais:** corresponde a trinta por cento 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.

**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:

CLASSES 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 em nível nacional com a Confederação Nacional das Cooperativas - Cncoop, a nível de estado junto as Federações e Organizações das Cooperativas dos Estados.

Para o ano de 2016, por exemplo, as cooperativas deverão calcular a contribuição sindical patronal observando a tabela de referência definida pela Cncoop, abaixo demonstrada.

FAIXA	CLASSES DE CAPITAL SOCIAL (R\$)				ALÍQUOTA (%)	VALOR A ADICIONAR (R\$)
01	de	0,01	a	11.176,50	Contribuição Mínima	89,41
02	de	11.176,51	a	22.353,00	0,80	-
03	de	22.353,01	a	223.530,00	0,20	134,12
04	de	223.530,01	a	22.353.000,00	0,10	357,65
05	de	22.353.000,01	a	119.216.000,00	0,02	18.240,05
06	de	119.216.000,01 em diante			Contribuição Máxima	42.083,25

## 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:

- ▶ Janeiro – no caso da contribuição sindical patronal ou dos empregadores;
- ▶ Fevereiro – para contribuição sindical dos Agentes ou trabalhadores autônomos e profissionais liberais;
- ▶ Abril – para contribuição sindical dos empregados e trabalhadores avulsos.

## Contribuição Cooperativista

A Contribuição Cooperativista foi instituída<sup>157</sup> em favor da Organização das Cooperativas Brasileira – OCB, sendo seu respectivo montante distribuído, por metade, a 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.

### Fato Gerador

A contribuição cooperativista tem como fato gerador a soma dos valores de capital social integralizado pelos cooperados e dos fundos existentes na sociedade cooperativa.

### 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.

Nos casos das cooperativas centrais ou federações, a contribuição cooperativista será calculada<sup>158</sup> sobre os fundos e reservas existentes ao final do exercício social do ano anterior.

### Alíquotas

A contribuição cooperativista deverá ser calculada<sup>159</sup>, mediante aplicação de dois décimos por cento (0,2%) sobre a soma do valor do capital integralizado e fundos da sociedade cooperativa.

A OCB poderá<sup>160</sup>, com base em estudos elaborados pelo seu corpo técnico, estabelecer um valor de teto à Contribuição Cooperativista.

### 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.

157 Art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

158 § 2º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

159 § 1º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

160 § 3º do art. 108 da Lei nº 5.764/1971.

## 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.

Na prática, a CPRB<sup>161</sup> 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.

### Inaplicabilidade

A lei<sup>162</sup> inclui, respectivamente, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros<sup>163</sup>, e as de transporte rodoviário de cargas<sup>164</sup> ao rol de atividades sujeitas a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.

No entanto, a metodologia de cálculo<sup>165</sup> da contribuição previdenciária sobre a receita bruta em substituição a contribuição previdenciária patronal, para as sociedades cooperativas, se limita 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, ou seja, a apuração e recolhimento da CPRB em substituição a Contribuição Previdenciária Patronal não se aplica às cooperativas de transportes de cargas e de passageiros.

### Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

Os municípios têm o poder<sup>166</sup> 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 ISSQN<sup>167</sup>, 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 pode-se encontrar, entre outros, o subitem 16.01, relacionado ao serviço de transporte de natureza municipal e item 14, que contempla os serviços a bens de terceiros, como por exemplo: assistência técnica, limpeza, conserto, revisão, manutenção e conservação de veículos.

Nos casos de 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.

161 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm)

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

163 Classes 4921-3 e 4922-1 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - Cnae 2.0. Disponível em:

<http://www.cnae.ibge.gov.br/>

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

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

166 Artigo 156, inc. III, CF/88.

167 Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)

## Fato gerador

O fato gerador do ISSQN corresponde a prestação de serviço constante da lista anexa à Lei Complementar<sup>168</sup>, ainda que este não corresponda a atividade preponderante da cooperativa de transporte de cargas ou de transporte de passageiros.

## 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 lei<sup>169</sup> onde encontra-se mencionado<sup>170</sup> 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.

## Base de Cálculo

A base de cálculo<sup>171</sup> do ISSQN será o preço do serviço de transporte municipal realizado.

## 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 lei<sup>172</sup>. No entanto, está determinada por disposição constitucional transitória<sup>173</sup> em dois por cento. A alíquota máxima<sup>174</sup> de ISSQN correspondente a cinco por cento. Dentro dessa faixa, de dois por cento a cinco por cento, os municípios possuem autonomia para fixar os percentuais do imposto incidentes sobre os serviços de sua competência.

## Operações com Cooperados

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.

---

168 Art. 1º da LC nº 116/2003.

169 Incisos I a XXII, do art. 3º da LC nº 116/2003.

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

171 Art. 7º da LC nº 116/2003.

172 LC nº 116/2003.

173 Art. 88, inc. I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%202105>

174 Art. 8º, inc. II, da LC nº 116/2003.

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 cooperados de cooperativas. Assim, faz-se necessário analisar a legislação de cada município atendido pelas cooperativas de transporte para verificar a presença, ou não, de dispositivos que atribuam benefícios que possam reduzir o ônus tributário relacionado ao ISSQN.

## IPTU

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, é de competência<sup>175</sup> dos municípios, podendo<sup>176</sup> 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<sup>177</sup> 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<sup>178</sup> do IPTU corresponde ao valor venal (valor de venda) do imóvel, o qual, para fins de cálculo do imposto, 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.

## Bens Imóveis

São contribuintes<sup>179</sup> 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 bastante 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.

175 Art. 156, inc. I da CF/88.

176 § 1º, incisos I e II do art. 156, da CF/88.

177 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)

178 Art. 33 do Código Tributário Nacional (CTN).

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

## IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, compete<sup>180</sup> aos Estados e ao Distrito Federal, podendo o mesmo ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo<sup>181</sup>.

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.

## 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.

## Obrigações Acessórias

As obrigações acessórias correspondem, em resumo, a uma série de procedimentos burocráticos que visam detalhar as informações que compõe a base de pagamento dos tributos, obrigação principal, sendo que seu descumprimento, 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:

## Escrituração Contábil Digital (ECD)

A Escrituração Contábil Digital (ECD) tem como objetivo principal a substituição da apresentação em meio físico (papel), dos livros Diário Geral e Diários e Razões Auxiliares. Assim, deve conter todas as informações que por força de legislação própria devam constar nos referidos Livros Contábeis.

Além disso, a ECD faz parte do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, e vem, de certa forma, fechar o ciclo ou fluxo de cruzamentos 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, o fisco consegue gerar também o cruzamento ou fechamento destas informações com as respectivas contabilizações.

180 Art. 155 Inc. III da CF/88.

181 § 6º inc. II do art. 155 da CF/88.

Por outro lado, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, a contabilidade, através da ECD, constitui a base de dados 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 e.LACS.

O arquivo da ECD é necessário para registrar o conjunto de Demonstrações Contábeis do exercício, através de registros próprios do Bloco J – Demonstrações Contábeis, referente ao período que contiver os dados do mês de encerramento social.

As Demonstrações Contábeis ou as informações complementares às Demonstrações Contábeis, para as quais não existem campos próprios junto a estrutura padrão do arquivo da ECD, como por exemplo, as notas explicativas, pareceres ou outras demonstrações específicas, como é o caso da Demonstração de Sobras e Perdas, devem ser inseridas<sup>182</sup> na escrituração eletrônica através do Registro J800 – Outras Informações.

O fisco aprimora permanentemente os sistemas de controle e arrecadação. O contribuinte, por sua vez, com ou sem investimentos, deve cumprir com as obrigações acessórias nos prazos estipulados, sob o risco de ser penalizado tanto pelo envio em atraso como pela apresentação de dados errôneos. Como vantagem, estão ao seu alcance os sistemas impostos, dos quais pode fazer uso estrutural otimizado, para adequar e ou melhorar sua gestão e seus sistemas de controles internos.

## Obrigatoriedade

A Escrituração Contábil Digital, também conhecida como Sped Contábil, foi inicialmente instituída pela RFB<sup>183</sup>, a qual estabelecia obrigatoriedade de entrega apenas aos empresários e sociedades empresárias que apuravam Imposto de Renda com base no Lucro Real.

A obrigatoriedade é atribuída para empresários e sociedades empresárias. Não alcança as sociedades cooperativas, posto que estas, nos termos do Código Civil, se enquadram como sociedades simples.

A obrigatoriedade de apresentação da escrituração contábil por meio digital foi ampliada<sup>184</sup> para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, assim como, para empresas do Lucro Presumido que distribuem lucros acima da base de cálculo, entidades Imunes ou Isentas obrigadas a entrega da EFD Contribuições e Sociedades em Conta de Participação, na forma de livros auxiliares do sócio ostensivo.

Assim, a partir do exercício de 2014, todas as sociedades cooperativas, inclusive as de transporte de cargas e de passageiros, passaram a estar obrigadas ao cumprimento desta obrigação acessória.

A autenticação<sup>185</sup> da ECD será realizada através do Sped, sendo o recibo de transmissão dos arquivos digitais da ECD o comprovante da referida autenticação da escrituração contábil.

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

183 IN RFB nº 787/2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

184 IN RFB nº 787/2007 foi revogada pela IN RFB nº 1.420/2013. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

185 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1800.htm)

A autenticação da ECD através do SPED dispensa o procedimento anteriormente realizado pelas Juntas Comerciais de cada estado, tanto dos novos arquivos transmitidos a partir<sup>186</sup> de 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 deverá ser assinada por, no mínimo, duas pessoas: pela pessoa física que tiver poderes para prática de tal ato (representante legal), e pelo contador. Deverá ser utilizado certificado digital e.PF ou e.CPF, de segurança mínima tipo A3.

## Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

A Escrituração Contábil Fiscal – ECF, corresponde a mais uma obrigação acessória inserida ao ambiente do SPED, com objetivo principal de levar ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal a composição detalhada da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, Presumido, Arbitrado e das entidades Imunes e Isentas obrigadas.

A ECF, apesar de sua denominação, Escrituração Contábil Fiscal, não exige uma segunda contabilidade das empresas, 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.

## Instituição e Obrigatoriedade

A Receita Federal instituiu<sup>187</sup> a Escrituração Contábil Fiscal – ECF. Sua apresentação<sup>188</sup> deve ocorrer de forma centralizada pela matriz da entidade. É obrigatória para todas as pessoas jurídicas, inclusive equiparadas, a partir do ano-calendário de 2014, o que não se aplica<sup>189</sup> às empresas enquadradas no Simples Nacional, aos órgãos públicos, autarquias e fundações públicas e às pessoas jurídicas inativas. Assim, todas as cooperativas de transporte estão obrigadas a escriturar a ECF a partir do exercício de 2014.

A ECF deverá conter duas assinaturas digitais, uma do contabilista e outra da pessoa jurídica.

O contabilista deverá, obrigatoriamente, assinar como pessoa física, utilizando certificado digital e.PF ou e.CPF, enquanto que a assinatura da pessoa jurídica poderá ocorrer pelo uso do certificado digital de pessoa física, e.PF ou e.CPF, do representante legal da pessoa jurídica, ou também poderá ser utilizado o certificado digital da pessoa jurídica que contenha a mesma base da raiz do CNPJ do arquivo que será transmitido, e.PJ ou e.CNPJ.

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

187 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>

188 Art. 1º, da IN RFB nº 1.422/2013.

189 § 2º do art. 1º, da IN RFB nº 1.422/2013.



## Obrigações Acessórias Substituídas ou Dispensadas

A ECF dispensa<sup>190</sup> a escrituração em meio físico do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur e a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

### Orientações sobre a Escrituração

A composição inicial de dados da ECF provém da recuperação de informações previamente gerada, assinada e transmitida 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 a ECD. Assim, a cooperativa poderá o escriturar ou não. Caso a cooperativa não tenha apresentado esta vinculação junto ao arquivo da ECD poderá compor estas informações em seu sistema operacional, 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 dos tributos em tela, de acordo com as disposições da legislação vigente, junto aos registros correspondentes à Parte "A" do e.LALUR e e.LACS, de acordo com os códigos próprios de adições e exclusões, previstos em tabelas publicadas em Ato Declaratório Executivo da Cofis e presentes no programa validador da ECF.

Os ajustes do lucro líquido devem<sup>191</sup> ser apresentados com a indicação das contas contábeis analíticas do plano de contas interno da cooperativa ou a indicação discriminada dos lançamentos contábeis correspondentes, quando presentes na escrituração comercial, fator que reforça a necessidade de contabilizar de forma segregada, na contabilidade societária, as operações realizadas com cooperados e não cooperados, 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.

190 Art. 5º da IN RFB nº 1.422/2013.

191 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)

## Fcont – Extinção

O Controle Fiscal Contábil de Transição - Fcont<sup>192</sup>, corresponde a uma obrigação acessória a ser apresentada pelas empresas do Lucro Real obrigadas ao Regime Tributário de Transição – RTT, no qual devem ser, de modo geral, expurgados todos os lançamentos contábeis presentes na contabilidade societária que não devam ser considerados na apuração do resultado com base na legislação vigente até 31/12/2007.

Por outro lado, devem ser inclusos todos os lançamentos não efetuados na escrituração comercial, mas que devam nela constar para fins de apuração do resultado de acordo com a regras vigentes em 31/12/2007, de modo a ajustar a contabilidade das empresas aos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007, mantendo assim, a neutralidade tributária diante da adoção das novas práticas contábeis previstas em Lei<sup>193</sup>.

Para exemplificar os citados lançamentos de expurgos e inclusões no Fcont, podem-se apresentar as situações relacionadas as avaliações patrimoniais, realizadas em decorrência da adoção inicial das novas práticas contábeis, com alterações dos tempos de vida útil dos bens do ativo imobilizado.

A depreciação gerada na contabilidade comercial ou societária das cooperativas de transporte, que porventura tenham adotado as referidas alterações, estará divergente das taxas previstas ou autorizadas pela Secretaria da Receita Federal para fins de dedutibilidade de despesas na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, os lançamentos de depreciação registrados na contabilidade societária devem ser expurgados, ou melhor dizendo, excluídos no Fcont, e, por outro lado, os lançamentos de depreciação apurados com base nas taxas fiscais, calculados de forma extra contábil, devem ser registrados como lançamentos de inclusão, incluídos no Fcont, de modo a refletir no valor do ajuste do RTT a ser considerado na apuração da IRPJ e CSLL, durante sua vigência.

O Regime Transitório de Transição foi revogado<sup>194</sup> e, por conseguinte, foi extinto também o Fcont, de maneira que esta obrigação acessória deve ser apresentada pela última vez em relação ao ano calendário anterior a adoção das alterações promovidas pela Lei<sup>195</sup>, ou seja, as empresas do Lucro Real que optaram pela adoção das disposições da Lei 12.973/2014 já no ano de 2014, a obrigação de apresentar o Fcont pela última vez recaiu sobre o ano calendário de 2013, e para as demais empresas a última apresentação ocorre em relação aos fatos geradores do ano calendário de 2014, uma vez que, a partir de 2015 todas as empresas devem, obrigatoriamente, adotar as alterações previstas na referida lei e promover as adequações correspondentes a neutralidade tributária juntamente a escrituração do e.LALUR e e.LACS junto ao arquivo da ECF.

192 Instituído pela IN RFB nº 949/2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9492009.htm>

193 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)

194 Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)

195 Lei nº 12.973/2014.

## EFD – Contribuições

A EFD Contribuições corresponde a instituição do Livro Eletrônico de Apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, vindo a substituir a obrigatoriedade de entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, o qual foi extinto, a partir dos fatos geradores de 2014<sup>196</sup>.

A Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS/Pasep, para a Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – EFD Contribuições - foi instituída<sup>197</sup> e regulada. Contem, em arquivo digital, o registro do conjunto de documentos fiscais e outras informações representativas da apuração das contribuições abrangidas, relacionadas às operações praticadas pelos contribuintes durante o período de apuração.

### 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<sup>198</sup>.

Poderá ser assinada com certificado digital válido, do tipo A1 ou A3, do e.PJ ou e.CNPJ que contenha a base do CNPJ da pessoa jurídica que está apresentando o arquivo, pelo representante legal da empresa ou pelo procurador constituído<sup>199</sup>, com procuração eletrônica cadastrada no site da RFB.

### Penalidades

A não apresentação da EFD Contribuições dentro do prazo fixado ou sua apresentação com incorreções ou omissões acarretará multas<sup>200/ 201/202</sup> ao contribuinte.

#### Informações a serem apresentadas

Há orientações<sup>203</sup> práticas para que as sociedades empresárias e as demais pessoas jurídicas apresentem suas informações, de natureza fiscal e ou contábil, representativas de todas as receitas auferidas, independentemente da denominação ou classificação contábil.

---

196 Art. 1º da IN RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2014/in14412014.htm>

197 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>

198 Art. 7º da IN RFB nº 1.252/2012.

199 IN RFB nº 944, de 29 de maio de 2009. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15906>

200 Há multas por atraso na entrega de obrigações acessórias no valor de R\$ 500,00 para as cooperativas de transporte que apuram IRPJ pelo Lucro presumido e R\$ 1.500,00 nos casos de apresentação de arquivos extemporâneos de cooperativas de transporte que apuram IRPJ pela sistemática do lucro real. - Art. 57, inc. I, MP nº 2.158-35/2001.

201 Art. 57 da MP nº 2.158-35/2001, c/c art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](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>

202 Nos casos de apresentação da EFD Contribuições com informações errôneas a multa a ser aplicada corresponderá a três por cento do valor das transações ou operações omitidas, inexatas ou incompletas. Inc. III, letra “a”, do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001.

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

Assim, 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 correspondem 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, também devem ser detalhadas junto aos Registros M410 e M810 – Detalhamento das Receitas Isentas, Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição, sujeitas à Alíquota Zero ou Vendas com Suspensão, sob código 901 – Regime Cumulativo – Demais receitas não classificadas como faturamento, não enquadradas como receita bruta<sup>204</sup>.

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.

## 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, dentro do projeto do Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, contemplar as obrigações acessórias dos contribuintes do ICMS e do IPI.

## Livros Contemplados

A EFD, nos termos do § 3º da cláusula primeira do Ajuste SINIEF 02/2009, deve ser transmitida pelos contribuintes do ICMS e IPI, obrigados a sua adoção, para efetuar a escrituração dos seguintes Livros:

- ▶ Livro Registro de Entradas
- ▶ Livro Registro de Saídas
- ▶ Livro Registro de Inventário
- ▶ 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

204 Art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)

Analisando o rol de Livros abrangidos pela escrituração eletrônica com base na EFD, nota-se que em relação aos Livros Fiscais que devem ser adotados pelos contribuintes do ICMS, apenas dois permanecem sendo escriturados em meio físico – papel, quais sejam:

- ▶ Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, e
- ▶ Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - RUDFTO

## EFD para Cooperativas de Transporte

As cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, ao prestarem serviços interestaduais ou intermunicipais, são contribuintes do ICMS, devendo, assim, atender à exigência relacionada à geração e transmissão em meio eletrônico dos Livros Fiscais relacionados ao ICMS contidos na Escrituração Fiscal Digital - 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 alcança as cooperativas de transporte, uma vez que deve ser utilizado apenas pelos estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais e pelos atacadistas<sup>205</sup>.

## Obrigatoriedade e Prazo de Entrega da EFD

As principais diretrizes relacionadas a EFD, foram instituídas e definidas<sup>206</sup>, sendo que, em relação a obrigatoriedade, os contribuintes do ICMS e do IPI devem<sup>207</sup> gerar a EFD a partir de janeiro de 2009. Entretanto, os Estados e o Distrito Federal, mediante celebração de Protocolo ICMS, poderão<sup>208</sup> dispensar a obrigatoriedade para alguns contribuintes ou indicar os contribuintes obrigados. Nestas condições as cooperativas de transporte deverão observar as disposições estabelecidas pela administração tributária de cada Unidade da Federação.

O arquivo digital da EFD deverá ser enviado<sup>209</sup> até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, podendo a administração tributária de cada unidade federada alterar<sup>210</sup> o referido prazo, fazendo com que, novamente os contribuintes devam observar as disposições previstas na legislação do Estado onde estão inscritos seus estabelecidos.

A EFD deverá<sup>211</sup> ser assinada digitalmente através de certificados digitais do tipo A1 ou A3, do e.PJ ou e.CNPJ que contenha a mesma base do CNPJ do estabelecimento, pelo representante legal da empresa no cadastro do CNPJ ou, ainda, pela pessoa jurídica ou a pessoa física com procuração eletrônica cadastrada, por estabelecimento, no site da RFB.

205 § 4º do Convênio S/N/1970.

206 Ajuste Sinief 2/2009.

207 Cláusula 2ª, Ajuste Sinief 2/2009.

208 § 1º, Cláusula 2ª do Ajuste Sinief 2/2009.

209 Cláusula 12ª do Ajuste Sinief 2/2009.

210 § único da cláusula 12ª do Ajuste Sinief 2/2009.

211 Seção 5 do Guia Prático da EFD.

## Dirf

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf, corresponde à obrigação acessória a ser apresentada pela fonte pagadora, seja pessoa física ou jurídica. Sendo jurídica, independentemente da forma de tributação do Imposto de Renda, com o objetivo principal de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, 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 – IRRF<sup>212</sup> e das contribuições para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL<sup>213</sup>.

As pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Brasil devem<sup>214</sup> 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 contexto.

ADirf deverá ser validada pelo Programa Gerador da Dirf – PGD, e entregue por meio do Programa Receitanet, ambos disponíveis no site da Receita Federal do Brasil – RFB. É necessário verificar a consistência das informações, para transmissão dos dados, uma vez que os arquivos são submetidos<sup>215</sup> a novas validações que poderão impedir as transmissões, assim como os dados contidos na Dirf poderão ser objeto de cruzamento de informações com outras obrigações acessórias da cooperativa de transporte e de seus parceiros comerciais.

ADirf tem como prazo de entrega o último dia do mês de fevereiro de cada ano e deve ser assinada com certificado digital válido, que confere validade jurídica as informações prestadas.

## Comprovante de Rendimentos

A pessoa física ou jurídica e também as cooperativas de transporte, que houverem pago a pessoa física rendimentos com retenção do imposto sobre a renda na fonte durante o ano-calendário, ainda que em um único mês, deverão fornecer-lhes o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte<sup>216</sup>.

O comprovante deverá ser fornecido<sup>217</sup> até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente aos rendimentos ou por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, caso esta ocorra antes da referida data.

212 Art. 2º inc. I, da IN RFB nº 1.587, de 15 de setembro de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67877>

213 § 4º do artigo 2º inc. I, da IN RFB nº 1.587/2015.

214 § 2º do art. 2º da IN RFB nº 1.587/2015.

215 § 2º do art. 6º da IN RFB nº 1.587/2015.

216 Art. 2º da IN RFB nº 1.215/2011.

217 Art. 3º da IN RFB nº 1.215/2011.

De acordo com as orientações constantes junto ao Manual de Preenchimento da Declaração de Renda das Pessoas Físicas, a parcela do rendimento não tributado, ou seja, os noventa por cento, no caso de transporte de cargas, e quarenta por cento no transporte de passageiros, devem constar junto ao campo específico de rendimentos isentos e não tributados no Informe de Rendimentos, posto que, presumem-se consumidos e, portanto, não justificam acréscimo patrimonial.

## EFD Reinf

A Escrituração Fiscal Digital das Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída - EFD-Reinf, corresponde a um novo módulo do SPED, que está sendo 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 ou de empreitada e as retenções na fonte de Imposto de Renda, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre pagamentos diversos efetuados a pessoas físicas e jurídica.

A EFD Reinf e o e.Social possuem o propósito de substituir a Dirf.

## DCTF

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal - DCTF Mensal, deve<sup>218</sup> ser apresentada mensalmente pelas cooperativas de transporte até o 15º dia útil do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores<sup>219</sup>.

Na DCTF devem ser apresentadas informações correspondentes a débitos e créditos tributários relacionados aos tributos: IRPJ, IRRF, IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, CPMF até o fim de 2007, Cide-Combustíveis, Cide-Remessa, CPSS e CPRB<sup>220</sup>.

Os valores registrados na DCTF caracterizam confissão de dívida, sendo que, os saldos a pagar relativos a cada tributo informado na DCTF, assim como as diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas poderão ser objeto de cobrança administrativa com acréscimos moratórios devidos, e, caso não liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União<sup>221</sup>.

A DCTF deve<sup>222</sup> 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, sendo obrigatória a assinatura eletrônica do arquivo mediante utilização de certificado digital válido, inclusive nos casos especiais de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial.

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

219 Art. 5º da IN RFB nº 1.599/2015.

220 Art. 6º da IN RFB nº 1.599/2015.

221 § 1º do art. 8º da IN RFB nº 1.599/2015.

222 Art. 4º da IN RFB nº 1.599/2015.

## PER/DCOMP

O Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/Dcomp, poderá ser utilizado pelas cooperativas de transporte quando da apuração de créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal, passíveis de restituição ou ressarcimento, para o encaminhamento de seu respectivo pedido de restituição ou ressarcimento e/ou para declaração de compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos também a tributos administrados pela RFB, exceto em relação as contribuições previdenciárias.

As regras relacionadas às possibilidades de restituição, ressarcimento e compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal encontram-se disciplinadas por instrução normativa<sup>223</sup>.

As compensações declaradas à RFB, via programa PER/Dcomp, ou na impossibilidade de sua utilização, mediante apresentação à RFB do formulário<sup>224</sup> Declaração de Compensação, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de subsequente homologação do procedimento<sup>225</sup>.

Em caso de indeferimento de pedidos de restituição, ressarcimento ou reembolso, ou ainda, nas situações de não homologação de declarações de compensação de créditos, o sujeito passivo, no prazo de 30 dias, a contar da data da ciência da decisão ou do despacho, poderá apresentar manifestação de inconformidade, e no caso de julgamento improcedente da manifestação de inconformidade, ainda caberá recurso<sup>226</sup> ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

Um exemplo prático de utilização do PER/Dcomp nas cooperativas de transporte cargas e de passageiros corresponde ao pedido de restituição ou de compensação do saldo de retenções na fonte de Imposto de Renda, efetuados pelos clientes tomadores dos serviços, 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 imposto de renda da pessoa jurídica ou da contribuição social sobre o lucro líquido apurado 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.

## e-Social

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - e.Social corresponde<sup>227</sup> ao instrumento de unificação da prestação das informações referentes à escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas e tem por finalidade padronizar sua

223 IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38972>

224 Anexo VII da IN RFB nº 1.300/2012. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=38972>

225 §§ 1º e 2º do art. 41 da IN RFB nº 1.300/2012.

226 § 3º do Art. 77 da IN RFB nº 1.300/2012.

227 Art. 2º do 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8373.htm)



transmissão, validação, armazenamento e distribuição, constituindo um ambiente nacional.

O projeto e.Social decorre de uma ação conjunta dos seguintes órgãos e entidades do governo federal:

- ▶ Caixa Econômica Federal - representando o Conselho Curador do FGTS;
- ▶ Instituto Nacional do Seguro Social - INSS;
- ▶ Ministério do Trabalho e Previdência Social - MTPS;
- ▶ Receita Federal do Brasil - RFB.

O Ministério do Planejamento também participa do projeto, promovendo assessoria aos demais entes na equalização dos diversos interesses de cada órgão e gerenciando a condução do projeto, através de sua Oficina de Projetos.

## Instituição e Obrigatoriedade

Cada ente participante do projeto do e.Social<sup>228</sup> deverá<sup>229</sup> regulamentar, no âmbito de suas competências, os princípios, a composição e a substituição das obrigações acessórias de competência de cada um.

Foram instituídos<sup>230</sup> o Comitê Diretivo e o Comitê Gestor do e.Social, cabendo ao Comitê Diretivo<sup>231</sup> o estabelecimento do prazo máximo de substituição das obrigações de entrega das informações previstas no projeto em outros formulários ou declarações.

O Comitê Diretivo do e.Social, estabeleceu<sup>232</sup> os prazos de implantação do e.Social, normatizando o seguinte cronograma:

**Empregador com faturamento acima de R\$ 78.000.000,00** (setenta e oito milhões de reais), no ano de 2014:

- ▶ Eventos do e.Social, exceto em relação à tabela de ambientes de trabalho, comunicação de acidente de trabalho, monitoramento da saúde do trabalhador e condições ambientais de trabalho - a partir da competência setembro de 2016;
- ▶ Todos os eventos do e.Social – a partir da competência janeiro de 2017.

228 Instituído pelo Decreto nº 8.373/2014.

229 Art. 8º do Decreto nº 8.373/2014.

230 Decreto nº 8.373/2014.

231 § 1º, inc. I, do art. 4º do Decreto nº 8.373/2014.

232 Resolução CD e.Social nº 1/2015.

## Demais obrigados ao e.SOCIAL

- ▶ Eventos do e.Social, exceto em relação à tabela de ambientes de trabalho, comunicação de acidente de trabalho, monitoramento da saúde do trabalhador e condições ambientais de trabalho - a partir da competência janeiro de 2017;
- ▶ Todos os eventos do e.Social – a partir da competência julho de 2017.

Vários artigos têm sido publicados informando que o cronograma de obrigatoriedade ou de implantação do e.Social será prorrogado, entretanto, nada foi publicado oficialmente até a data de finalização deste Manual. Assim, as cooperativas de transporte devem atentar para as possíveis alterações.

## Rais – Vigência e Extinção

A Relação Anual de Informações Sociais – Rais, foi instituída<sup>233</sup> com propósito de levantar elementos para suprir as necessidades de controle, estatística e informações das entidades governamentais da área social<sup>234</sup>.

As cooperativas de transporte, na forma de empregadores, estão obrigadas a declarar a Rais<sup>235</sup>, que é efetivada por meio da Internet, mediante utilização do programa gerador de arquivos da Rais, tendo como prazo de entrega o período de 20 de janeiro a 20 de março de cada ano.

A Declaração da Rais tende a ser substituída em decorrência da obrigatoriedade de envio dos eventos relacionados ao e.Social. Entretanto, até o momento, não há nenhum ato legal publicado que determine a extinção dessa obrigação.

## Caged – Vigência e Extinção

O Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - Caged, de acordo com informações contida no Portal do Ministério do Trabalho e Emprego, foi criado como registro permanente de admissões e dispensa de empregados, sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, sendo utilizado pelo Programa de Seguro-Desemprego, para conferir os dados referentes aos vínculos trabalhistas, além de outros programas sociais.

Este Cadastro serve, também, como base para a elaboração de estudos, pesquisas, estatísticas, projetos e programas ligados ao mercado de trabalho, ao mesmo tempo em que subsidia a tomada de decisões para ações governamentais.

O Caged<sup>236</sup>, através da lei, impõe<sup>237</sup> às empresas que vierem a dispensar ou admitir empregados a realização mensal, por estabelecimento, da referida comunicação às Delegacias Regionais do Trabalho, até o dia sete do mês subsequente aos das movimentações de funcionários.

233 Decreto nº 76.900, de 23 de dezembro de 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/antigos/d76900.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d76900.htm)  
234 Art. 1º do Decreto nº 76.900/1975.

235 Art. 2º, inc. I, da Portaria MTE nº 10, de 9 de janeiro de 2015. Disponível em:  
<http://portal.fat.mte.gov.br/wp-content/uploads/2016/02/PORTARIA-rai-base-2014-10.pdf>

236 Instituído em caráter permanente pela Lei nº 4.923, de 23 de dezembro de 1965. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4923.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4923.htm)

237 Art. 1º, §1º, da Lei nº 4.923/1965.

O Caged também engloba o rol de obrigações acessórias a serem extintas com a plena implementação do e.Social, mas, cabe observar que, até o momento, nenhum ato legal foi publicado a respeito.

## Sefip - Vigência e Extinção

O Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - Sefip, corresponde a 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.

Na Gfip deverão constar os dados cadastrais da empresa 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.

A Gfip deve<sup>238</sup> 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 àquele 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.

A Gfip deverá ser entregue (com as informações cadastrais e financeiras de interesse da Previdência Social) ou recolhida. Caso não haja expediente bancário no dia 7, a entrega deverá ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior.

O Sefip também engloba o rol de obrigações acessórias a serem extintas com a plena implementação do e.Social, mas, até o momento, nenhum ato legal foi publicado a respeito.

## DCTFWeb

A DCTFWeb corresponde a declaração que virá a substituir a Gfip, a qual tem por premissa ser o mais semelhante possível com a atual DCTF, entretanto, será 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.

Destaca-se que na DCTFWeb não será possível a inclusão manual de débitos, ou seja, não será possível cumprir com a obrigação de apresentar a DCTFWeb, 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, sendo que, quaisquer retificações de dados também ficarão atrelados a retificação das obrigações acessórias que deram origem aos mesmos.

238 Capítulo I, item 2, 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](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)

## Livro de Registro de Empregados – Vigência e Extinção

Em todas as atividades será obrigatório, para o empregador, o registro dos respectivos trabalhadores, podendo ser adotados livros, fichas ou sistema eletrônico, incluso, aí, o Livro de Registro de Empregados, originariamente<sup>239</sup>.

Do Livro de Registro de Empregados devem constar<sup>240</sup>, além da qualificação civil ou profissional de cada trabalhador, também as anotações relativas a admissão, duração e efetividade do trabalho, férias, acidentes e demais circunstâncias que interessem à proteção do trabalhador.

A implantação do projeto e.Social, através, principalmente, dos eventos: S-2190 - Admissão de Trabalhadores – Registro Preliminar; S-2200 – Admissão do Trabalhador; S-2205 - Alteração dos Dados Cadastrais dos Trabalhadores; S-2206 - Alterações do Contrato de Trabalho; S-2210 - Comunicação de Acidente de Trabalho; S-2298 - Reintegração e S-2299 - Desligamento, tende a substituir o Livro de Registro de Empregados, esperando-se que a referida revogação seja publicada tão logo o e.Social seja adotado plenamente pelas empresas.

## Livro de Inspeção do Trabalho – Vigência e Extinção

As empresas estão obrigadas<sup>241</sup> a possuir e manter à disposição o Livro de Inspeção do Trabalho, no qual, o agente de fiscalização do Ministério do Trabalho registrará sua visita ao estabelecimento, declarando data e hora do início e término da inspeção, assim como, o resultado da mesma, fazendo constar, se for o caso, todas as irregularidades verificadas e as exigências feitas, com os respectivos prazos para atendimento.

O Ministério do Trabalho normatiza<sup>242</sup> o modelo de apresentação e demais disposições acerca do Livro de Inspeção do Trabalho, determinando<sup>243</sup> que as empresas ou empregadores que mantiverem mais de um estabelecimento deverão possuir tantos livros quantos forem seus estabelecimentos.

Não há qualquer apontamento relacionado a possibilidade do projeto e.Social vir a substituir o Livro de Inspeção do Trabalho, devendo as cooperativas de transporte manter este em seus estabelecimentos, a disposição da fiscalização do Ministério do Trabalho<sup>244</sup>.

239 Art. 41 do Decreto-Lei nº 5.452/1943, (Aprova a Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT).

240 § único do art. 41 da CLT.

241 §§ 1º e 2º do art. 628 da CLT.

242 Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158, 18 de maio de 1971. Disponível em:

<http://www.adrio.com.br/docs/Portaria%20MTE%203158-71.pdf>

243 Art. 3º da Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158/1971.

244 Manual de Orientação do e.Social. Disponível em: <http://www.esocial.gov.br/>

## PCMSO – Norma Regulamentadora 7 – Ministério do Trabalho

O Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO, legalmente<sup>245</sup> instituído e regulado, estabelece<sup>246</sup> que todos os empregadores e instituições que admitem trabalhadores devem, obrigatoriamente, elaborar e implementar um programa de saúde ocupacional - PCMSO, com o objetivo de promover e preservar a saúde de seus trabalhadores.

Compete ao empregador<sup>247</sup> 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 de transporte que possuam funcionários devem atender os requisitos previstos na norma<sup>248</sup>, instruindo 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<sup>249</sup>.

Para cada exame realizado, o médico deverá<sup>250</sup> emitir o Atestado de Saúde Ocupacional - ASO, em duas vias, onde a primeira deve ficar arquivada junto ao local de trabalho do funcionário e a segunda entregue ao trabalhador que realizou o 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<sup>251</sup>.

Com o advento do e.Social, muitos controles relacionados a PCMSO passarão a ser encaminhados, de forma digital via arquivos XML, quando da ocorrência 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.

245 A Portaria MTB nº 3.214, de 8 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 denomina-se PCMSO. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/839945.pdf>

246 Subitem 7.1.1 da NR 7.

247 Subitem 7.3.1 da NR 7.

248 Portaria MTB nº 3.214/1978.

249 Subitem 7.4.1 da NR 7.

250 Subitem 7.4.4 da NR 7.

251 Subitem 7.4.5 da NR 7.

Entretanto, os eventos citados não contemplam todas as informações exigidas no PCMSO, assim como, ainda não foi publicada nenhuma instrução legal prevendo a sua revogação.

## PPRA – Norma Regulamentadora 9 – Ministério do Trabalho

O Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA é regulamentado<sup>252</sup>. Pela norma, todos os empregadores e instituições que admitam trabalhadores como empregados devem<sup>253</sup> elaborar e implementar o referido 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 que possam vir a existir no ambiente de trabalho.

As ações relacionadas ao Programa de Prevenção de Riscos Ambientais devem<sup>254</sup> ser elaboradas no âmbito de cada estabelecimento da empresa, sob a responsabilidade do empregador, mas com a participação dos trabalhadores.

O PPRA deverá conter<sup>255</sup>, no mínimo, seu planejamento anual com estabelecimento de metas, prioridades e cronograma de execução, estratégia e metodologia de ação, forma de registro, manutenção e divulgação dos dados e a periodicidade e forma de avaliação do desenvolvimento do programa.

Diante dos apontamentos apresentados, as cooperativas de transporte deverão elaborar o PPRA em consonância, em especial, com o PCMSO, posto que, ambos correspondem a programas obrigatórios que visam a preservação da saúde e integridade dos trabalhadores.

As informações relacionadas ao PPRA ainda não constam na sua integralidade junto à estrutura do e.Social, entretanto algumas informações deverão ser apresentadas junto aos eventos:

- ▶ S-1060 – Tabela de Ambientes de Trabalho;
- ▶ S-2240 – Condições Ambientais do Trabalho – Fatores de Risco;
- ▶ S-2241 – Insalubridade, Periculosidade e Aposentadoria Especial.

## 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.

252 NR nº 9 da Portaria MTB nº 3.214/1978.

253 Subitem 9.1.1 da NR 9.

254 Subitem 9.1.2 da NR 9.

255 Subitem 9.2.1 da NR 9.

Consta do portal do Sped que um dos objetivos do projeto corresponde a racionalização e uniformização das obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.

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.

## Livro de Movimentação de Combustíveis

O Livro de Movimentação de Combustíveis<sup>256</sup> foi instituído para registro<sup>257</sup> diário pelo Posto Revendedor - PR, dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolina, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura de óleo diesel/biodiesel especificado pela ANP.

As cooperativas de transporte que possuem postos de revenda de combustíveis deverão escriturar diariamente<sup>258</sup> as movimentações de combustíveis de acordo com as especificações previstas no Livro de Movimentação de Combustíveis.

As informações relacionadas à movimentação diária de combustíveis dos postos de combustíveis<sup>259</sup> devem ser apresentadas junto a este registro, com detalhamento junto a seus registros filhos, dentro do arquivo mensal da EFD ICMS/IPI, entretanto, a legislação específica em momento algum dispensa a escrituração do Livro Movimento de Combustíveis em meio físico.

## Declaração do ISSQN

Os municípios de modo 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 endereços eletrônicos ou instalação de softwares disponibilizados pelos municípios.

As cooperativas de transporte de cargas ou de passageiros, quando da prestação de serviços de transporte municipal, estão sujeitas a incidência do ISSQN e, por consequência, a cumprir com a obrigação acessória municipal relacionada a escrituração da movimentação fiscal referente aos serviços prestados e, por vezes, dos serviços tomados, possibilitando a apuração do valor do imposto a recolher e a emissão do documento de arrecadação.

256 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)

257 Art. 1º, Portaria DNC nº 26/1992.

258 Art. 2º da Portaria DNC nº 26/1992.

259 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 Combustíveis, instituído pela Portaria DNC nº 26/1992.

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.

## Siscoserv

O Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - Siscoserv, instituído e regulamentado<sup>260</sup>, 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<sup>261</sup>:

- ▶ 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;
- ▶ 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.

Também devem ser inseridas<sup>262</sup> 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. Diante deste contexto, citam-se algumas 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;

260 Siscoserv – Instituído por Art. 25 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 e regulamentado pela IN RFB nº 1.277/2012. Disponíveis em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm) e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=38212&visao=anotado>

261 § 3º do art. 25 da Lei nº 12.546/2011.

262 § 4º do art. 25 da Lei nº 12.546/2011.



- ▶ Cooperativa de transporte que adquire software, via internet de empresa estrangeira, ou vice-versa.

O Siscoserv<sup>263</sup>, para atender as circunstâncias em que a legislação obriga à prestação de informações, é composto por dois módulos:

- ▶ 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,
- ▶ Aquisição, destinado ao registro das mesmas operações, adquiridas por residentes e domiciliados no Brasil de residentes e domiciliados no exterior.

Não precisam ser declarados no Siscoserv os serviços e intangíveis incorporados nos bens e mercadorias, exportados ou importados, registrados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)<sup>264</sup>.

Neste sentido, os serviços de fretes, seguros e demais serviços relacionados às operações de comércio exterior de bens e mercadorias, deverão ser objeto de registro<sup>265</sup> no Siscoserv, pelo fato de não serem incorporadas aos bens e mercadorias. Assim, caso a cooperativa de transporte, sediada no Brasil, prestar serviço de transporte a residente ou domiciliado no exterior, deverá declarar tal operação junto ao Siscoserv.

O prazo<sup>266</sup> para prestar as informações junto ao Siscoserv será:

- ▶ Último dia útil do 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;
- ▶ 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.

## Retenções na Fonte de Tributos e Contribuições

A sistemática de retenção de tributos na fonte se equivale a mera antecipação do pagamento dos mesmos. Os tributos, de modo geral, devem ser pagos pelos contribuintes que praticaram o fato gerador e deram assim origem à obrigação tributária, no entanto, por estratégia do legislador, com propósito de otimizar recursos, antecipar a arrecadação e buscar instrumentos para combater a sonegação fiscal, define e indica uma terceira pessoa para fazer o respectivo recolhimento dos tributos.

263 O sistema Siscoserv está disponível nos seguintes endereços eletrônicos: [www.siscoserv.mdic.gov.br](http://www.siscoserv.mdic.gov.br) e [www.receita.fazenda.gov.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.gov.br), e no Centro Virtual de Atendimento ao Consumidor (e.CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

264 § 2º do art. 1º da IN RFB nº 1.277/2012.

265 Orientação do item 1.7 dos Manuais do Siscoserv. Disponível em:

<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=3407>

266 Art. 3º da IN RFB nº 1.277/2012.

## 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, subdividiu a obrigatoriedade nos seguintes grupos de serviços:

- ▶ Serviços de Natureza Profissional – art. 647 do Decreto nº 3.000/1999;
- ▶ Serviços de Limpeza, Conservação, segurança, Vigilância e Locação de Mão de obra – art. 649 do Decreto nº 3.000/1999;
- ▶ Mediação de Negócios, Propaganda e Publicidade – art. 651 do Decreto nº 3.000/1999;
- ▶ Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas – art. 652 do Decreto nº 3.000/1999;
- ▶ Pagamentos Efetuados por Órgãos Públicos Federais – art. 653 do Decreto nº 3.000/1999;
- ▶ Pagamento de Serviços de Assessoria Creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de risco, administração de contas a pagar e a receber, inclusive quando o serviço for prestado por Factoring – art. 29 da Lei nº 10.833/2003.

As cooperativas de transporte também estão sujeitas à retenção na fonte de um inteiro e cinco décimos por cento (1,5%), sobre as receitas de transporte recebidas de pessoas jurídicas, sendo a base de cálculo para retenção do imposto equivalente a dez por cento, no caso de cooperativas de transporte de cargas e sessenta por cento, nas de transporte de passageiros<sup>267</sup>.

O Imposto de Renda retido na fonte sobre as receitas de transporte da cooperativa poderá ser compensado por ocasião do recolhimento do imposto de renda retido na fonte dos cooperado.

## Serviços Prestados por Empresa Optantes pelo Simples Nacional

A retenção do imposto de renda na fonte quando da contratação de serviços prestados por empresas enquadradas no Simples 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<sup>268</sup>.

267 Art. 9º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)

268 Art. 4º da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15389>

## Fato Gerador das Retenções do Imposto de Renda

O fato gerador das retenções na fonte do Imposto de Renda 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 considerar<sup>269</sup> 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 e em contrapartida o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

## Tabela de 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, sua alíquota de retenção e código de recolhimento, apresenta-se a tabela a seguir, de acordo com as disposições contidas neste Manual.

SERVIÇOS SUJEITOS A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE		
SERVIÇO PRESTADO	Alíq. IRRF	Cód. Rec.
<b>Serviços de Natureza Profissional</b>		
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
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

269 Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 8, de 2 de setembro de 2014. Disponível em: [http://www.abdf.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2102:o-ato-declaratorio-interpretativo-irfb-n-8-de-02092014-e-a-infundavel-discussao-acerca-da-incidencia-do-irrf-pelo-lancamento-contabil&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45](http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2102:o-ato-declaratorio-interpretativo-irfb-n-8-de-02092014-e-a-infundavel-discussao-acerca-da-incidencia-do-irrf-pelo-lancamento-contabil&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45)

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
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

#### **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

# Imposto de Renda dos Sócios

Os rendimentos pagos ou creditados por pessoa jurídica a pessoas físicas, cooperados ou não, estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte<sup>270</sup>. A alíquota será aplicável conforme a tabela progressiva vigente 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, quais sejam:

## Pagamento da produção

Quando o rendimento pago ao cooperado 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 sobre<sup>271</sup>:

- ▶ dez por cento do rendimento bruto, decorrente do transporte de carga;
- ▶ sessenta por cento do rendimento bruto, decorrente do transporte de passageiros.

Até 31 de dezembro de 2012, para o rendimento decorrente do transporte de carga, a base de cálculo de incidência do imposto de renda na fonte nos pagamentos aos cooperados era de quarenta por cento. A legislação tributária estabeleceu a redução<sup>272</sup> da base de cálculo sobre o rendimento bruto decorrente do transporte de cargas ou de passageiros.

Caso as cooperativas de transporte pratiquem atos não cooperativos, os pagamentos efetuados aos transportadores, pessoas físicas, também estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte, com a mesma redução da base de cálculo aplicável aos cooperados.

Para fins de determinação da base de cálculo, a cooperativa deverá totalizar todos os rendimentos auferidos no mês pelo cooperado por tipo de transporte: de carga ou de passageiro.

Veja-se um exemplo, de um cooperado que realizou três operações de transporte de cargas no mês, sendo a primeira no dia 5, a segunda no dia 15 e a terceira no dia 23. A base de cálculo será 10% do valor bruto dos fretes recebidos pelo cooperado. Da base de cálculo, poderá ser abatida ainda a contribuição previdenciária calculada e retida pela cooperativa. No exemplo abaixo, não houve retenção de imposto de renda na fonte no mês, mesmo acumulando a base de cálculo:

DATA DO PGTO OU CRÉDITO	VALOR PRODUÇÃO	INSS	BASE IRRF (10%) – INSS	BASE ACUMULADA	IRRF RETIDO ANTERIOR	ALÍQUOTA	PARCELA DEDUZIR DO IR	IRRF
5/10/2015	7.000,00	280,00	420,00	420,00	-	0,00%	-	-
15/10/2015	6.500,00	260,00	390,00	810,00	-	0,00%	-	-
23/10/2015	7.500,00	300,00	450,00	1.260,00	-	0,00%	-	-
TOTAL	21.000,00	-	1.260,00	-	-	-	-	-

270 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

271 Art. 9º da Lei nº 7.713/1988.

272 Medida Provisória nº 582/2012, convertida na Lei nº 12.794/2013. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12794.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12794.htm)

Considerando que outro cooperado realizou transportes nos mesmos dias e pelos mesmos valores, porém na atividade de transporte de passageiros, tem-se o seguinte cenário:

DATA DO PGT OU CRÉDITO	VALOR PRODUÇÃO	INSS	BASE IRRF (60%) – INSS	BASE ACUMULADA	IRRF RETIDO ANTERIOR	ALÍQUOTA	PARCELA DEDUZIR DO IR	IRRF
5/10/2015	7.000,00	280,00	3.920,00	3.920,00	0	22,50%	636,13	245,87
15/10/2015	6.500,00	260,00	3.640,00	7.560,00	308,87	27,50%	869,36	900,77
23/10/2015	7.500,00	300,00	4.200,00	11.760,00	1.146,64	27,50%	869,36	1.218,00
TOTAL	21.000,00	-	11.760,00	-	-	-	-	2.364,64

Nesse caso, a base de cálculo do IRRF é reduzida para sessenta por cento 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 vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (22,5%), de acordo com tabela vigente no período.

No segundo pagamento ou crédito, a alíquota aplicável foi de vinte e sete e meio por cento. Se considerada a base de cálculo do IRRF apenas do segundo frete, a alíquota aplicável seria de vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (22,5%), pois o limite de base para a alíquota de vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (22,5%), nesse período, foi de R\$ 3.751,05, conforme tabela ora vigente. Porém, a lei<sup>273</sup> 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 ou crédito, do exemplo apresentado, houve mudança de alíquota, 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 clientes<sup>274</sup>.

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 0588 – IRRF – Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício.

## Demais Pagamentos

Os demais rendimentos pagos ou creditados pela cooperativa aos cooperados, como por exemplo, pró-labore de diretores ou cédulas de presença do Conselho de Administração e Fiscal também estão sujeitos<sup>275</sup> às alíquotas da tabela progressiva do imposto de renda, porém, sem redução da base de cálculo prevista para os rendimentos da atividade de transporte de cargas e passageiros.

273 §1º do art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

274 §1º do art. 45 da Lei nº 8.541/1992.

275 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

A tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física dos últimos anos-calendário tem previsão legal<sup>276</sup>.

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 do segundo decêndio do mês subsequente à ocorrência do fato gerador, ou seja, até o último dia útil antes do dia 20 do mês seguinte ao fato gerador<sup>277</sup>.

## Retenção da Contribuição Previdenciária dos Sócios

A obrigatoriedade de arrecadação pela empresa, mediante desconto da remuneração, da contribuição previdenciária devida por contribuinte individual que lhe preste serviço, ou, no caso das sociedades cooperativas de transporte, da contribuição devida pelos seus cooperados como contribuinte individual tem previsão em lei<sup>278</sup>, ou seja, as sociedades cooperativas de transporte estão obrigadas a descontar e recolher a contribuição devida ao INSS pela produção de seus cooperados.

A base de cálculo da contribuição social previdenciária será o salário de contribuição. No caso de cooperado filiado à cooperativa de trabalho<sup>279</sup> o salário de contribuição corresponde a vinte por cento do valor recebido ou a ele creditado, resultante da prestação de serviço prestado a terceiros por intermédio da cooperativa de trabalho é o valor correspondente a prestação de serviço à própria cooperativa.

A alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária que será retida, atualmente, é de vinte por cento sobre o salário de contribuição, observados os limites mínimo e máximo<sup>280</sup>

A Secretaria da RFB não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição prevista em lei específica<sup>281</sup>, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

276 Art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm)

277 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm)

278 Art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.666.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.666.htm)

279 Art. 55 da IN RFB nº 971/2009.

280 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>

281 § 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.

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:

Data do Pgto ou Crédito	Valor Produção	Base (20%)	Alíquota	Contribuição Retida
5/10/2015	7.000,00	1.400,00	20%	280,00
15/10/2015	6.500,00	1.300,00	20%	260,00
23/10/2015	7.500,00	1.500,00	20%	300,00
<b>TOTAL</b>	<b>21.000,00</b>	<b>4.200,00</b>		<b>840,00</b>

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 do Pgto ou Crédito	Valor Produção	Base (20%)	Base Acumulada	Base P/ Cálculo	Alíq.	Contrib. Retida
5/10/2015	7.000,00	1.400,00	1.400,00	1.400,00	20%	280,00
15/10/2015	6.500,00	1.300,00	2.700,00	1.300,00	20%	260,00
23/10/2015	12.000,00	2.400,00	1.963,75	1.963,75	20%	392,75
<b>TOTAL</b>	<b>25.500,00</b>	<b>5.100,00</b>		<b>4.663,75</b>		<b>932,75</b>

Nesse caso, a base de vinte por cento sobre a produção do cooperado no mês totaliza R\$ 5.100,00, ou seja, é superior ao limite máximo do salário de contribuição vigente, por exemplo no ano de 2015, que era de R\$ 4.663,75. 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 atingisse o limite máximo do salário-de-contribuição, não ocorressem 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 recebidos no mês for superior ao limite do salário de contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa ou cooperativa, mediante a apresentação<sup>282</sup>:

- ▶ Do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64, quando for o caso;
- ▶ Do comprovante de pagamento previsto no inciso v do art. 47, quando for o caso.

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 de trabalho, referente à retenção da contribuição previdenciária sobre o montante da remuneração recebida em decorrência de serviço prestado a pessoas físicas ou jurídicas tem previsão normativa<sup>283</sup>.

282 Art. 67 da IN RFB nº 971/2009.

283 Ato Declaratório Executivo Codac nº 14, de 2 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=64823>



A contribuição previdenciária descontada dos cooperados 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.

A cooperativa de transporte preencherá a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (Gfip) relativa a seus cooperados com indicação das categorias a seguir citadas, para as quais o Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (Sefip) utiliza a alíquota devonte por cento para cálculo do desconto da contribuição previdenciária devida:

- ▶ Código 24: Contribuinte Individual - Cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho; ou
- ▶ Código 25: Contribuinte Individual - Transportador cooperado que presta serviços a entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal ou a pessoa física, por intermédio da cooperativa de trabalho.

O procedimento descrito anteriormente aplica-se à contribuição previdenciária sobre a remuneração dos cooperados em relação aos serviços prestados a quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, isentas ou não da cota patronal.

## 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 por cento para o Senat<sup>284</sup>.

As cooperativas de transporte deverão reter os valores de seus cooperados, sem observar o limite máximo do salário de contribuição, e efetuar os respectivos recolhimentos<sup>285</sup>.

Junto à Sefip, deverá<sup>286</sup> ser informado o código FPAS 620 e o código de outras entidades 3072, que corresponde a soma dos códigos de cada entidade mencionadas (1024 + 2048 = 3072).

## Retenção da Contribuição Previdenciária sobre Pró-labore

O cooperado eleito para cargo de direção em cooperativa, que recebe rendimentos de pró-labore, enquadra-se na categoria de contribuinte individual<sup>287</sup>.

A empresa 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<sup>288</sup>.

284 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8706.htm)

285 Art. 111-I, incisos III e IV da IN RFB nº 971/2009.

286 § único do art. 111-I da IN RFB nº 971/2009.

287 Alínea f do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/1991.

288 Art. 78 da IN RFB nº 971/2009.

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, sobre o salário de contribuição<sup>289</sup>, 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, observando o limite máximo vigente<sup>290</sup>.

Eis um exemplo de cálculo da retenção da contribuição sobre a pró-labore paga ou creditada em um mês de 2015:

	EXEMPLO 1	EXEMPLO 2
Remuneração Pró-Labore	3.000,00	6.000,00
Salário de contribuição	3.000,00	4.663,75
Alíquota	11%	11%
<b>Retenção INSS</b>	<b>330,00</b>	<b>513,01</b>

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 2015. 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.

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.

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, é pertinente 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

289 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

290 Art. 28, inciso III da lei nº 8.212/1991.

<b>Cálculo da Retenção do INSS:</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>INSS Retido</b>
Pró-Labore	4.000,00	11%	440,00
Serviço transporte	1.189,82	20%	237,96
<b>Soma</b>	<b>5.189,82</b>		<b>677,96</b>

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 2016.

## Retenção da Contribuição Previdenciária dos Empregados

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. Desta forma a cooperativa de transporte deverá efetuar o cálculo da contribuição devida pelos seus empregados e descontar o respectivo valor de suas remunerações<sup>291</sup>.

A base de cálculo da contribuição devida pelos empregados será o salário de contribuição determinado<sup>292</sup>.

A contribuição do empregado deverá ser calculada mediante aplicação das alíquotas de oito por cento, nove por cento ou onze por cento sobre o salário de contribuição, de acordo com a tabela vigente na competência do crédito ou pagamento<sup>293</sup>.

As contribuições descontadas dos empregados devem ser recolhidas à Receita Federal do Brasil até o dia 20 do mês subsequente ao da competência<sup>294</sup>. 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.

## 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 abordar-se-á a seguir.

### Retenções na Contratação de Pessoa Física (autônomos)

A contratação de pessoa física pela cooperativa de transporte para prestação de serviços está sujeita a retenção da contribuição previdenciária, pela mesma norma aplicável<sup>295</sup> aos casos da retenção devida do pró-labore dos dirigentes.

291 Inciso I do art. 303 da Lei nº 8.212/1991.

292 Inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

293 Art. 73 da IN RFB nº 971/2009.

294 Alínea b, inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

295 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.

Quando o serviço contratado for inerente ao transporte de cargas ou passageiros deverá ser observado que a base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária corresponderá a vinte por cento do serviço prestado.

A alíquota para cálculo da contribuição será de onze por cento<sup>296</sup>.

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.

## 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 Brasil<sup>297</sup>.

A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida, em documento de arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada<sup>298</sup>.

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 quinze, vinte ou vinte e seis anos de trabalho, o percentual da retenção aplicado sobre o valor dos serviços prestados por estes segurados deve ser acrescido de quatro por cento, três por cento ou dois por cento, respectivamente, perfazendo o total de quinze por cento, quatorze por cento ou treze por cento<sup>299</sup>.

Para a 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.

296 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

297 Art. 31 da Lei nº 8.212/1991, no art. 219 do Decreto nº 3.048/1999, e no Capítulo VIII do Título II da IN RFB nº 971/2009.

298 Art. 112 e 145 da IN RFB nº 971/2009.

299 Art. 145 da IN RFB nº 971/2009.

Estão sujeitos<sup>300</sup> à retenção das contribuições previdenciárias os serviços contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, respeitando as hipóteses<sup>301</sup> em que não se aplica a retenção, os serviços de:

- ▶ Limpeza, conservação ou zeladoria;
- ▶ Vigilância ou segurança;
- ▶ Construção civil;
- ▶ Natureza rural;
- ▶ Digitação;
- ▶ Preparação de dados para processamento.

A relação de serviços sujeitos a retenção da Contribuição Previdenciária mediante contratos de cessão de mão de obra<sup>302</sup>, observados também os casos em que a retenção não se aplica e outras disposições específicas<sup>303</sup>, 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.

Por outro lado, há lista<sup>304</sup> dos serviços que não estão sujeitos à retenção das contribuições previdenciárias, como:

- ▶ Administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
- ▶ Assessoria ou consultoria técnicas;
- ▶ Controle de qualidade de materiais;
- ▶ Fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;
- ▶ Jateamento ou hidrojateamento;

---

300 Art. 117 da IN RFB nº 971/2009.

301 Art. 149 da IN RFB nº 971/2009.

302 Art. 118 da IN RFB nº 971/2009.

303 Art. 119 da IN RFB nº 971/2009.

304 Art. 143 da IN RFB 971/2009.

- ▶ Perfuração de poço artesiano;
- ▶ Elaboração de projeto da construção civil;
- ▶ 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);
- ▶ Serviços de topografia;
- ▶ Instalação de antena coletiva;
- ▶ Instalação de aparelhos de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;
- ▶ 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;
- ▶ Instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;
- ▶ Locação de caçamba;
- ▶ Locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão de obra;
- ▶ Fundações especiais.

## 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 hipóteses<sup>305</sup>:

- ▶ O valor correspondente a onze por cento 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;
- ▶ 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 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.

---

305 Art. 120 da IN RFB nº 971/2009.

- ▶ 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.

## Apuração 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 a utilização de materiais ou equipamentos são inerentes aos serviços prestados<sup>306</sup>.

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 contrato<sup>307</sup>.

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 correspondam<sup>308</sup>:

- ▶ 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;
- ▶ 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 documento<sup>309</sup>.

## Prazo de Recolhimento da Contribuição Previdenciária Retida

O valor da Contribuição Previdenciária retida deverá ser recolhido<sup>310</sup> pela empresa contratante até o dia 20 do mês seguinte ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de

306 Art. 121 a 123 da IN RFB nº 971/2009.

307 § único do art. 123 da IN RFB nº 971/2009.

308 Art. 124 da IN RFB nº 971/2009.

309 Art. 126 da IN RFB nº 971/2009.

310 Art. 129 da IN RFB nº 971/2009.

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 empresa contratante.

## Obrigações da Empresa Contratante

A empresa contratante fica obrigada<sup>311</sup> a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, 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 contabilidade 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 empresa contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

## Retenção das Contribuições Previdenciárias - Inaplicabilidade

Não se aplica o instituto da retenção das contribuições previdenciárias<sup>312</sup>:

- ▶ À contratação de serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;
- ▶ À empreitada total, aplicando-se, nesse caso, o instituto da solidariedade;
- ▶ À contratação de entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;
- ▶ Ao contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;
- ▶ À contratação de serviços de transporte de cargas;
- ▶ À empreitada realizada nas dependências da contratada;
- ▶ 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.

311 Art. 138 a 140 da IN RFB nº 971/2009.

312 Art. 149 da IN RFB nº 971/2009.



## 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 específica<sup>313</sup>, 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.

As retenções das contribuições sociais para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL devem ser realizadas<sup>314</sup>, 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 retenção<sup>315</sup> 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%
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%

313 Art. 30 da Lei nº 10.833/2003 c/c IN SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15365>

314 § 1º do art. 30 da Lei nº 10.833/2003.

315 Art. 31 da Lei nº 10.833/2003 c/c Art. 2º da IN SRF nº 459/2004.

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%
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%
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%
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%

A retenção na fonte não será exigida nos casos de pagamentos efetuados por serviços prestados em relação as contribuições para<sup>316</sup>:

#### **PIS/Pasep, Cofins e CSLL, em relação aos pagamentos de serviços a:**

- ▶ Empresas estrangeiras de transporte de valores;
- ▶ 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.

#### **PIS/Pasep e Cofins, em relação aos pagamentos:**

- ▶ A título de transporte internacional de valores efetuado por empresas nacionais;
- ▶ 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.

#### **CSLL, nos pagamentos efetuados:**

- ▶ Às cooperativas, em relação aos atos cooperados, exceto às sociedades cooperativas de consumo.

## **Dispensa em Relação ao Valor do Pagamento**

Foi revogada<sup>317</sup> a dispensa de retenção relacionada a pagamentos de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), prevista em lei<sup>318</sup>. Essa dispensa atualmente prevista corresponde a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto no caso de emissão de Darf eletrônico efetuado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi.

316 Art. 32 da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 3º da IN SRF nº 459/2004.

317 Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm)  
318 § 3º do art. 31 da Lei nº 10.833/2003.

## 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 efetuarem<sup>319</sup>.

### Prazo de Recolhimento

Os valores retidos para o PIS/Pasep, Cofins e CSLL devem ser recolhidos até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço, ou seja, o valor das retenções na fonte das contribuições sociais deve ser recolhido até o dia 20 do mês subsequente ao pagamento dos serviços sujeitos a retenção<sup>320</sup>.

### Fato Gerador das Retenções

O fato gerador das retenções na fonte das contribuições sociais, diferentemente das retenções na fonte do imposto de renda, é tão somente o pagamento do rendimento a outra pessoa jurídica. Assim, deverá ser observado o momento de efetuar as referidas retenções, para também efetuar a correta declaração delas na DCTF eDirf, e, posteriormente junto aos eventos do e.Social e EFD Reinf.

### Comprovante Anual de Retenções

As pessoas jurídicas, e assim também 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, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, que poderá ser disponibilizado por meio da internet às pessoas jurídicas beneficiárias, que possuam endereço eletrônico<sup>321</sup>.

### 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 do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive em relação à multa e aos acréscimos legais<sup>322</sup>.

319 Art. 34 da Lei nº 10.833/2003.

320 Art. 35 da Lei nº 10.833/2003, atualizada pela Lei nº 13.137/2015.

321 Art. 12 da IN SRF nº 459/2004.

322 Art. 12 da IN SRF nº 459/2004.

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 fonte<sup>323</sup>.

Mesmo que a legislação municipal não determine, são responsáveis<sup>324</sup> 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 específicos<sup>325</sup>.

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 cálculo<sup>326</sup> 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 ou elétrica e de outras obras semelhantes e a reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

## Relação Cooperativa X Cooperado

A base de constituição das sociedades cooperativas corresponde basicamente à 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 desenquadramento ou tributários, requer alguns cuidados essenciais, abordados à frente:

## 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. À luz da lei que refere: “Não existe vínculo empregatício entre a cooperativa e seus cooperados”<sup>327</sup>, ou quando aduz: “Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus cooperados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela”<sup>328</sup>, pode-se concluir que não há vínculo trabalhista em sociedades cooperativas.

323 § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

324 Lei Complementar nº 116/2003.

325 Descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003.

326 Art. 7º, § 2º da LC 116/2003.

327 Art. 90 da Lei nº 5.764/1971.

328 § único do Art. 442 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Entretanto, o modelo contratual adotado pelas cooperativas de trabalho, com seus cooperados e tomadores de serviços, por vezes, mantém inerentes às atividades os requisitos básicos da caracterização da relação de emprego entre o cooperado e o tomador do serviço que são: a pessoalidade, a onerosidade, a não-eventualidade da prestação e a subordinação jurídica do empregado ao empregador.

Por outro lado, a lei, para proteger o empregado e evitar fraudes aos direitos trabalhistas, refere que: “Serão nulos de pleno direito os atos praticados com objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na Consolidação das Leis do Trabalho”<sup>329</sup>.

Assim, é possível a existência de vínculo empregatício entre cooperado de cooperativa de transporte e tomador de serviços, quando se configurar entre eles relação de trabalho, onde a cooperativa é mera constituição societária que objetiva a redução de custos relacionados aos encargos trabalhistas dos motoristas que prestam o serviço de transporte.

Do contrário, em se tratando de cooperativa de transporte, regulamente constituída, com a observância dos princípios cooperativistas, que prestam serviços de transporte a vários tomadores distintos, sem fixação a nenhuma fonte de trabalho, não há caracterização de vínculo trabalhista.

## Associação de pessoas jurídicas

O tratamento e as recomendações técnicas<sup>330</sup> 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 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 compõem 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.

329 Art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

330 Recomendação OCB Nº 001/2013.

- ▶ 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 complementares<sup>331</sup> que objetivam destacar os riscos de ordem tributária e comercial possíveis e inerentes à admissão de cooperados pessoas jurídicas nas cooperativas de transporte.

A admissão de PJ em desacordo com os requisitos legais especificados na Recomendação Técnica<sup>332</sup>, 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 cooperados pessoa física e admissão de pessoas jurídicas, constituídas pelas mesmas pessoas físicas demitidas, 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 desconsideração 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 final<sup>333</sup>, o estatuto social deve conter previsão de que as PJ cooperadas 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 cooperativismo<sup>334</sup>, previsões quanto a administração de sociedades simples, que só podem ficar a cargo de pessoas natuRais, prevista no Código Civil<sup>335</sup> e responsabilidade criminal pelas disposições das Leis do cooperativismo<sup>336</sup> e das sociedades por ações<sup>337</sup>.

## Propriedade do Veículo

O Manual Operacional contempla de forma abrangente, especialmente junto aos tópicos “REGISTRO NACIONAL DE TRANSPORTADORES RODOVIÁRIOS DE CARGAS (RNTRC)” e “Propriedade e/ou Posse de Veículos”, a necessidade da propriedade e/ou posse do veículo ser do cooperado.

331 Nota Técnica 001/2013 do Asjur/OCB.

332 Recomendação OCB Nº 001/2013.

333 Nota Técnica 001/2013 do Asjur/OCB.

334 Lei nº 5.764/1971

335 Lei nº 10.406/2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)

336 Lei nº 5.764/1971.

337 Lei nº 6.404/1976.

## Subcontratação da Frota

A subcontratação se caracteriza basicamente pela contratação de não cooperados para prestação dos serviços de transporte, concretizando, de acordo com as orientações deste Manual, o ato não cooperativo, o qual sofre tributação integral dos impostos e contribuições sem os benefícios fiscais previstos na legislação vigente, principalmente do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

O repasse de insumos à esta frota em questão, igualmente, perde a qualificação de ato cooperativo, devendo ser levada a tributação normal incidente. Assim, ao realizarem-se operações com frota terceirizada devem ser adotados todos os controles relacionados a segregação das operações com cooperados e terceiros, bem como, a apuração dos impostos incidentes para análise da viabilidade desta forma de contratação.

## Tributação dos Juros sobre o Capital Social nas Sociedades Cooperativas

Os juros pagos ou creditados pelas Cooperativas estão previstos<sup>338</sup> em lei. A alíquota de quinze por cento 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 ao ano, pagos pelas Cooperativas, enquadram-se no conceito de Juros em geral, sobre o qual se aplica a alíquota de vinte por cento de IRRF, conforme manifestação expressa em soluções de consultas<sup>339</sup>, do que, conclui-se que os juros pagos ou creditados pelas cooperativas de transporte sobre o capital dos seus sócios<sup>340</sup>, segundo o entendimento da Receita Federal, são de vinte por cento. Todavia, existe o entendimento da possibilidade de fazer a retenção com a alíquota de quinze por cento, tal como ocorre nas demais sociedades.

## Tributação Incidente sobre as Sobras Distribuídas

O imposto de renda incide sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas sociedades cooperativas aos seus cooperados, por constituírem-se rendimento tributável o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos<sup>341</sup>.

338 O artigo 668 do Decreto nº 3.000/99 estabelece: Art. 668 - Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito, os juros calculados sobre as contas do patrimônio líquido, na forma prevista no art. 347 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º). C/c Art. 358 RIR/99.

339 "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 cooperados, 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 cooperados 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 cooperados pessoas físicas, como remuneração do capital social, sofrerão tributação exclusiva da fonte, à alíquota de 20%, na data do pagamento ou crédito."

340 Artigo 24, § 3º da Lei nº 5.764/1971.

341 Art. 43 da Lei nº 5.176/1966 (CTN), c/c art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e IN SRF nº 15/2001. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)



No caso das cooperativas de transporte, as sobras decorrem do serviço de transporte realizado, logo, pode-se dizer que constituem rendimento do trabalho.

Em relação à contribuição previdenciária, há incidência<sup>342</sup> sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas cooperativas a seus cooperados.

As normas supracitadas servem de base para o entendimento de que as sobras não são tributadas na sociedade cooperativa, sobretudo porque pertencem aos cooperados e, sendo assim, são tributadas como renda dos mesmos.

Em se tendo o conhecimento de que nas sociedades cooperativas, os resultados decorrentes de atos cooperativos não se sujeitam à tributação, pois pertencem aos cooperados e não à pessoa jurídica, faz sentido que a tributação recaia na figura dos sócios, caso contrário, existiria um rendimento de capital ou de trabalho, livre de tributação.

Diante das considerações apresentadas, conclui-se que sobras distribuídas ou capitalizadas pelas Sociedades 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 cooperado<sup>343</sup> filiado a cooperativa de transportes autônomos corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete.

Como, em tese, o valor das sobras corresponde a um complemento do valor do frete, e as mesmas devem, por força de Lei<sup>344</sup>, ser rateadas na mesma proporção dos fretes realizados pelos cooperados, pode-se concluir que a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre as sobras distribuídas ou creditadas também deve corresponder ao equivalente a vinte por cento das mesmas.

Quando o contribuinte auferir rendimentos da prestação de serviços de transporte, o imposto de renda<sup>345</sup> incidirá sobre dez por cento 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 sobre dez por cento do valor das sobras.

A contribuição previdenciária incide sobre vinte por cento (20%) do valor das sobras, e o imposto de renda na fonte incide sobre dez por cento do valor das sobras distribuídas ou capitalizadas.

342 Art. 215, inc. II da IN RFB 971/2009.

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

344 Lei nº 5.764/1971.

345 Art. 9º, inc. I da Lei 7.713/1988, com redação dada pela Lei nº 12.794/2013.

## Riscos Tributários

Todos os pontos abordados na relação entre cooperativa e cooperado, 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.

Dessa 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 à melhor forma de gerir riscos fiscais e tributários inerentes as atividades das cooperativas de transporte.

# Glossário

<b>ADE</b>	Ato Declaratório Executivo
<b>ADI</b>	Ato Declaratório Interpretativo
<b>ANP</b>	Agência Nacional do Petróleo
<b>ANTT</b>	Agência Nacional de Transportes Terrestres
<b>ASO</b>	Atestado de Saúde Ocupacional
<b>BNDES</b>	Banco Nacional do Desenvolvimento Social
<b>CADE</b>	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
<b>Caged</b>	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
<b>CAT</b>	Comunicado de Acidente de Trabalho
<b>CECO</b>	Conselho Consultivo Nacional do Ramo Crédito da OCB
<b>CEI</b>	Cadastro Específico do INSS
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CIAP</b>	Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente
<b>CIDE</b>	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
<b>CLT</b>	Consolidação das Leis do Trabalho
<b>CNAE</b>	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
<b>Cncoop</b>	Confederação Nacional das Cooperativas
<b>CNPJ</b>	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
<b>CODAC</b>	Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>COFIS</b>	Coordenação Geral de Fiscalização
<b>CONFAZ</b>	Conselho Nacional de Política Fazendária
<b>COSIT</b>	Coordenação-Geral de Tributação
<b>CPF</b>	Cadastro de Pessoa Física

<b>CPMF</b>	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
<b>CPRB</b>	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
<b>CPSS</b>	Contribuição de Plano de Seguridade do Servidor Público
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>CST</b>	Código de Situação Tributária
<b>CTC</b>	Cooperativa de Transporte Rodoviário de Cargas
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DACON</b>	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
<b>DARF</b>	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
<b>DCTF</b>	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal
<b>DCTFWEB</b>	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, Contribuições Previdenciárias, de Outras Entidades e Fundos e IRRF
<b>DERAT</b>	Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária Distrito Federal
<b>DF</b>	Distrito Federal
<b>DIFAL</b>	Diferencial de Alíquotas
<b>DIME</b>	Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico
<b>DIPJ</b>	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
<b>DIRF</b>	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
<b>DNC</b>	Departamento Nacional de Combustíveis
<b>E.LACS</b>	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Eletrônico
<b>E.LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico
<b>E.SOCIAL</b>	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
<b>ECD</b>	Escrituração Contábil Digital
<b>ECF</b>	Escrituração Contábil Fiscal
<b>EFD</b>	Escrituração Fiscal Digital
<b>FAP</b>	Fator Acidentário de Prevenção
<b>FATES</b>	Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social

<b>FCONT</b>	Controle Fiscal Contábil de Transição
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
<b>FPAS</b>	Fundo de Previdência e Assistência Social
<b>GFIP</b>	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
<b>GIA</b>	Guia de Informação e Apuração
<b>GIL-RAT</b>	Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho
<b>GPS</b>	Guia da Previdência Social
<b>GRCS</b>	Guia de Recolhimento da Contribuição Sindical
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
<b>IN</b>	Instrução Normativa
<b>INCRA</b>	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
<b>INSS</b>	Instituto Nacional do Seguro Social
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro.
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IPTU</b>	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
<b>IRRF</b>	Imposto de Renda Retido na Fonte
<b>ISSQN</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>LACS</b>	Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>LMC</b>	Livro de Movimentação de Combustíveis
<b>MP</b>	Medida Provisória
<b>MTPS</b>	Ministério do Trabalho e Previdência Social

<b>NBC T</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
<b>NFS</b>	Nota Fiscal de Serviço
<b>NFS.E</b>	Nota Fiscal de Serviço Eletrônica
<b>OCB</b>	Organização das Cooperativas Brasileiras
<b>OGMO</b>	Órgão Gestor de Mão de Obra
<b>PCMSO</b>	Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional
<b>PER/DCOMP</b>	Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação
<b>PF</b>	Pessoa Física
<b>PGD</b>	Programa Gerador da Declaração
<b>PIS/PASEP</b>	Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PJ</b>	Pessoa Jurídica
<b>PLC</b>	Projeto de Lei Complementar
<b>PPRA</b>	Programa de Prevenção de Riscos Ambientais
<b>PR</b>	Posto Revendedor
<b>Rais</b>	Relação Anual de Informações Sociais
<b>RAT</b>	Risco Ambiental do Trabalho
<b>REB</b>	Registro Especial Brasileiro
<b>REINF</b>	Retenções e Informações da Contribuição Previdenciária Substituída
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>RIR</b>	Regulamento do Imposto de Renda
<b>RNTRC</b>	Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas
<b>RTT</b>	Regime Tributário de Transição
<b>RUDFTO</b>	Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências
<b>SAT</b>	Seguro de Acidente do Trabalho
<b>SEBRAE</b>	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
<b>SEFIP</b>	Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social

<b>SENAC</b>	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
<b>SENAI</b>	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
<b>SENAR</b>	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
<b>SENAT</b>	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
<b>SESC</b>	Serviço Social do Comércio
<b>SESCOOP</b>	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
<b>SESI</b>	Serviço Nacional da Indústria
<b>SEST</b>	Serviço Social do Transporte
<b>SIAFI</b>	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
<b>SINIEF</b>	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
<b>SISCOMEX</b>	Sistema Integrado de Comércio Exterior
<b>SISCOSERV</b>	Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que produzam Variações no Patrimônio
<b>SPED</b>	Sistema Público de Escrituração Digital
<b>ST</b>	Substituição Tributária
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>TIPI</b>	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>UF</b>	Unidade da Federação



Cooperativas  
constroem um  
mundo melhor



Setor de Autarquias Sul – SAUS –  
Qd. 4 • Bloco "I" • Brasília-DF (Brasil)  
CEP 70070-936  
Tel.: +55 (61) 3217-2119

[www.brasilcooperativo.coop.br](http://www.brasilcooperativo.coop.br)