

# Manual Tributário

Sociedades Cooperativas  
de Trabalho, de Produção  
de Bens e de Serviços

Série Gestão  
Cooperativa

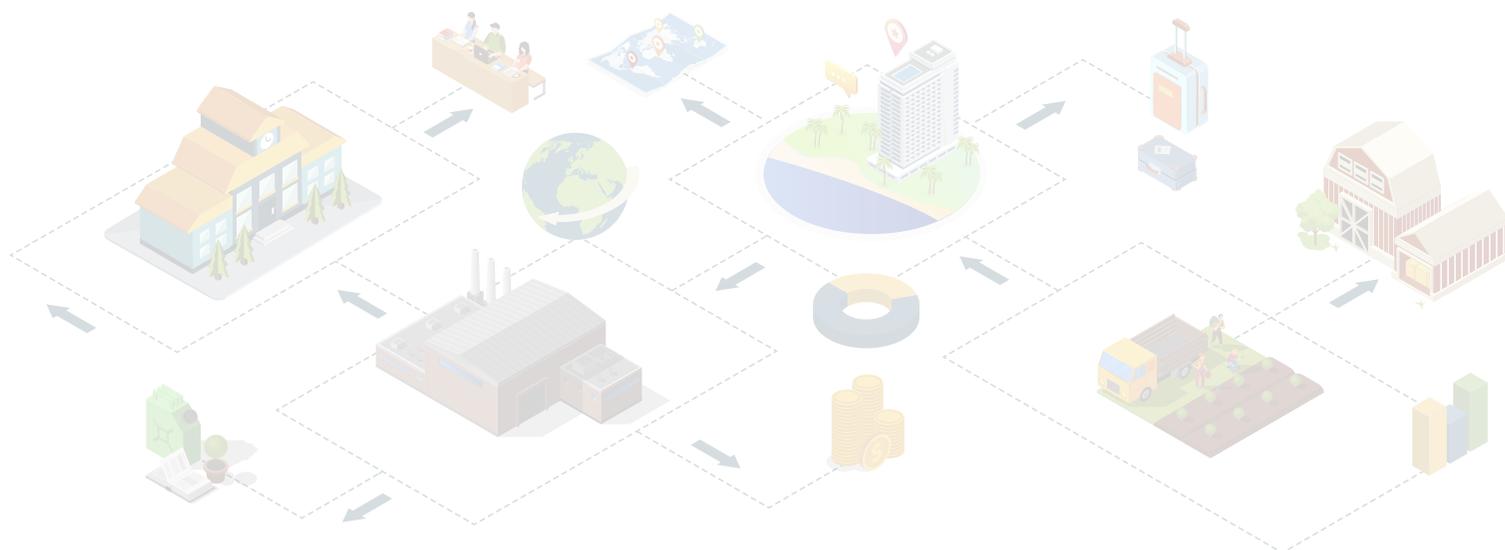




# Manual Tributário

Sociedades Cooperativas  
de Trabalho, de Produção  
de Bens e de Serviços

Série Gestão  
Cooperativa



Versão atualizada  
em julho de 2021

**PRESIDENTE**

Márcio Lopes de Freitas

**SUPERINTENDENTE**

Renato Nobile

**GERENTE GERAL DA OCB**

Tânia Regina Zanella

**GERENTE GERAL DO SESCOOP**

Karla Tadeu Duarte de Oliveira

**REALIZAÇÃO**

Sistema OCB

Gerência Técnica e Econômica

Gerência de Desenvolvimento Humano em Cooperativas

**COORDENAÇÃO**

Clara Pedroso Maffia - *Gerente Técnica e Econômica*

Geâne Nazaré Ferreira - *Gerente de Desenvolvimento Humano em Cooperativas*

**EQUIPE TÉCNICA**

Amanda Oliveira Breda Rezende

Ana Paula Andrade Ramos Rodrigues - *Assessora Jurídica*

Carla Bernardes de Souza

Cláudia Chagas Moreno

Daniela Lemke - *Gerente de Comunicação do Sistema OCB*

Fernanda Zampietro Belisário

Gabriela Afonso Prado

**CECONT – COMISSÃO DE ESTUDOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS**

André Luiz Bento

Andréa Zóboli Silvério

Andreza Mainardi

Ariilo Carneiro

Dael Costa

Denilse Coelho do Rosário

Devair Antônio Men

Herbert Alexandre Gomes da Silva

Jailson Soares Campelo

Raquel de Souza Veiga

Rogério Croscato

Sebastiana Rodrigues

Victor Lima

**DICKEL CONSULTORES ASSOCIADOS S/S – EPP**

Cristiano Crivelaro Dickel

Diego Booni

Dorly Dickel

Luciane Cristina Lagemann

Paulo Campos

**APOIO**

Elbio de Mendonça Senna

Liliane Castro

Margaret Garcia da Cunha

Ricardo Lermen

**PROJETO GRÁFICO, DIAGRAMAÇÃO E EDITORAÇÃO**

DUO Design

# Apresentando resultados com a qualidade coop

**Q**uem escolhe fazer parte de uma sociedade cooperativa sabe que os melhores resultados são realmente alcançados a partir do trabalho conjunto e de uma gestão participativa e verdadeiramente democrática. E para que o nosso negócio tenha sustentabilidade e seja realmente competitivo, precisamos trabalhar diariamente por uma administração eficiente dos recursos, pautada no profissionalismo e na transparência.

Essa é uma regra que vale para todos os cooperados, para todos os ramos do cooperativismo. É fundamental ter conhecimento do mercado de atuação da nossa cooperativa, para aproveitar oportunidades e minimizar fraquezas. E para que consigamos nos posicionar cada vez melhor nesse mercado, precisamos, antes de tudo, conhecer bem o nosso produto ou serviço, saber das suas potencialidades e ter um olhar cuidadoso para suas especificidades.

Fazer esse retrato significa olhar também, e diariamente, para processos essenciais dentro da administração da cooperativa, como a parte contábil e tributária. A correta demonstração dos

resultados pede atenção às particularidades do negócio e às regras tributárias previstas para a nossa natureza societária e o perfil das atividades que desenvolvemos. É esse conjunto de fatores que vai garantir a prática de uma gestão transparente e de excelência.

No Ramo Trabalho, Produção de Bens e Serviços, por exemplo, temos cooperativas de segmentos distintos, com características próprias e que devem ser respeitadas tanto no processo produtivo quanto na demonstração dos resultados. Foi pensando justamente nisso que nós desenvolvemos – no Sistema OCB – manuais que vão auxiliar dirigentes, contadores e outros profissionais envolvidos com as questões contábeis e tributárias, funcionando como ferramentas de apoio à gestão. O nosso objetivo é contribuir cada vez mais para a sustentabilidade e o crescimento de todas as cooperativas que compõem o ramo. Temos capital humano, qualidade nas entregas e potencial para isso!

# Sumário

<b>FICHA TÉCNICA</b>	<b>4</b>
<b>O COOPERATIVISMO</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>14</b>
<b>1. CONCEITOS, FUNDAMENTOS E APLICABILIDADE</b>	<b>16</b>
1.1. Conceitos e Fundamentos	17
1.2. Aplicabilidade	17
<b>2. OBJETIVOS</b>	<b>18</b>
2.1. Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços: Definição Legal	19
<b>3. SEGREGAÇÃO – ENQUADRAMENTO E MODALIDADES TRIBUTÁRIAS</b>	<b>22</b>
3.1. Segregação dos Atos Cooperativos e Não Cooperativos	23
3.1.1. Cooperativas de Produção	24
3.1.2. Cooperativas de Serviços	25
3.2. Modalidades Tributárias	25
3.2.1. Lucro Real	26
3.2.2. Lucro Presumido	26
3.2.3. Lucro Arbitrado	26

3.2.4. Simples Nacional - Impedimento	27
3.3. Tributação da Pessoa Jurídica	27
3.3.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	27
3.3.1.1. Fato Gerador	27
3.3.1.2. Base de Cálculo	28
3.3.1.2.1. Resultado de Atos Cooperativos: Ajuste da Base de Cálculo do Imposto	28
3.3.1.2.2. Lucro Real: Apuração da Base de Cálculo	28
3.3.1.2.2.1. Adições	29
3.3.1.2.2.2. Exclusões	29
3.3.1.2.2.3. Compensação de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa	30
3.3.1.2.3. Lucro Real Trimestral	30
3.3.1.2.4. Lucro Real Anual	30
3.3.1.2.4.1. Base de Cálculo: Estimativa Mensal	30
3.3.1.2.4.2. Estimativa Mensal com base no Balanço de Suspensão e Redução	30
3.3.1.2.4.3. Resultado das Aplicações Financeiras	33
3.3.1.2.5. Lucro Presumido: Apuração da Base de Cálculo	36
3.3.1.3. Alíquotas	38
3.3.1.4. Prazo e Forma de Recolhimento	38
3.3.2. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	40
3.3.2.1. Fato Gerador	40
3.3.2.2. Base de Cálculo	40
3.3.2.2.1. Resultado Ajustado – Apuração da Base de Cálculo	40
3.3.2.2.1.1. Adições	40
3.3.2.2.1.2. Exclusões	41
3.3.2.2.1.3. Compensação de Base de Cálculo Negativa	42
3.3.2.2.2. Base de Cálculo – Estimativa Mensal	42
3.3.2.2.3. Lucro Presumido – Base de Cálculo	43
3.3.2.3. Alíquotas	43
3.3.2.4. Prazo e Forma de Recolhimento	43

3.3.3. Contribuições para os Programas de Integração Social (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	44
3.3.3.1. Regime de Tributação	45
3.3.3.2. Fato Gerador	45
3.3.3.3. Base de Cálculo	46
3.3.3.3.1. Exclusões da Base de Cálculo Específicas	47
3.3.3.4. Alíquotas	47
3.3.3.4.1. Receitas Tributadas à Alíquota Zero	47
3.3.3.4.2. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS	49
3.3.3.4.3. Exclusões de Base de Cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS Permitidas às Cooperativas que se Dediquem a Serviços Relacionados a Atividades Culturais	50
3.3.3.4.4. Não Incidência das Contribuições Sobre o Ato Cooperativo: Decisões Judiciais	50
3.3.3.4.5. Receitas Tributadas à Alíquota Zero: Revenda Monofásica	50
3.3.3.4.6. Suspensão das Contribuições	51
3.3.3.4.7. Receitas Sem Incidência das Contribuições	51
3.3.3.5. Receitas Sujeitas à Substituição Tributária	52
3.3.3.6. Prazo e Forma de Recolhimento	52
3.3.3.7. Exemplos de Apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS nas Cooperativas de Produção de Bens	53
3.3.3.8. Exemplos de Apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS nas Cooperativas de Serviços	55
3.3.4. PIS: Folha de Pagamento	58
3.3.4.1. Inexistência de Fato Gerador	58
3.3.5. Contribuições Previdenciárias	58
3.3.5.1. Fato Gerador	58
3.3.5.1.1. Base de Cálculo	59
3.3.5.2. Contribuição Previdenciária sobre Serviços Prestados por Cooperados por Intermédio de Cooperativa de trabalho	59
3.3.5.3. Contribuição Patronal	59
3.3.5.4. Contribuições a outras entidades e fundos - Destinação ao SESCOOP	60
3.3.5.5. Prazo e Forma de Recolhimento	62

3.3.6. ICMS	62
3.3.6.1. Fato Gerador	62
3.3.6.2. Base de Cálculo	62
3.3.6.3. Substituição Tributária (ST)	63
3.3.6.3.1. Responsabilidade pelo Recolhimento do ICMS Substituição Tributária (ST)	63
3.3.6.4. Não Incidência	64
3.3.6.5. Alíquotas	64
3.3.6.5.1. Diferencial de Alíquotas (DIFAL)	65
3.3.6.6. Prazo e Forma de Recolhimento	65
3.3.6.7. Não-Cumulatividade	65
3.3.6.8. Benefícios Fiscais	66
3.3.7. Contribuição Cooperativista	66
3.3.7.1. Fato Gerador	66
3.3.7.2. Base de Cálculo	67
3.3.7.3. Alíquotas	67
3.3.7.4. Prazo e Forma de Recolhimento	67
3.3.8. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)	67
3.3.8.1. Fato Gerador	67
3.3.8.2. Base de Cálculo	68
3.3.8.3. Alíquotas	68
3.3.8.4. Prazo e Forma de Recolhimento	68
3.3.9. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	68
3.3.9.1. Fato Gerador	69
3.3.9.2. Local de Prestação e Pagamento do Imposto	69
3.3.9.3. Base de Cálculo	71
3.3.9.4. Alíquotas	71
3.3.9.5. Operações com Associados	71
3.3.10. IPTU	72
3.3.10.1. Fato Gerador	72
3.3.10.2. Base de Cálculo	72

3.3.10.3. Alíquota	72
3.3.11. IPVA	72
3.3.11.1. Base de Cálculo	73
3.3.11.2. Alíquotas	73
3.3.12. IPI	73
3.3.12.1. Definição de Industrialização	73
3.3.12.2. Definição de Estabelecimento Industrial Equiparado	73
3.3.12.3. Fato Gerador	74
3.3.12.4. Base de Cálculo	74
3.3.12.5. Alíquotas	74
3.3.12.6. Prazo e Forma de Recolhimento	75
3.3.12.7. Operações de Devolução	75
3.3.12.8. Créditos Básicos	75
3.3.12.9. Suspensão na venda de MP, ME e PI	76
3.4. Obrigações Acessórias	76
3.4.1. Escrituração Contábil Digital (ECD)	77
3.4.1.1. Obrigatoriedade	78
3.4.2. Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	79
3.4.2.1. Obrigatoriedade	79
3.4.2.2. Obrigações Acessórias Substituídas ou Dispensadas	79
3.4.2.3. Orientações sobre a Escrituração	79
3.4.3. EFD–Contribuições	81
3.4.3.1. Obrigatoriedade	81
3.4.3.2. Prazo de Entrega	81
3.4.3.3. Orientações sobre Escrituração	81
3.4.4. EFD–ICMS/IPI	82
3.4.4.1. Livros: EFD–ICMS/IPI	82
3.4.4.2. Orientações sobre Escrituração	82
3.4.4.3. Obrigatoriedade e Prazo de Entrega da EFD	84

3.4.5. DIRF	84
3.4.5.1. Comprovante de Rendimentos	85
3.4.6. EFD-Reinf	85
3.4.6.1. Obrigatoriedade e Prazo de Entrega	86
3.4.7. DCTF	86
3.4.7.1. Obrigatoriedade e Prazo de entrega	87
3.4.8. PER/DCOMP	87
3.4.9. eSocial	88
3.4.9.1. Obrigações Acessórias Incorporadas pelo eSocial e Entidades Participantes	88
3.4.9.2. Cronograma de Implantação do eSocial	89
3.4.9.3. Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)	90
3.4.9.4. Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED)	91
3.4.9.5. SEFIP	92
3.4.9.5.1. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)	92
3.4.9.6. Livro de Registro de Empregados	92
3.4.9.7. Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS)	94
3.4.9.8. Livro de Inspeção do Trabalho – Vigência e Extinção	95
3.4.9.9. PCMSO: Norma Regulamentadora 7 – Ministério do Trabalho	95
3.4.9.10. PPRA: Norma Regulamentadora 9 – Ministério do Trabalho e Emprego	95
3.4.10. GIA do ICMS	96
3.4.11. Declaração do ISSQN	97
3.4.12. SISCOSEV	97
3.5. Retenções na Fonte de Tributos e Contribuições	99
3.5.1. IRRF Sobre Fatura de Serviços: (1,5%)	99
3.5.1.1. Serviços Prestados por Empresa Optantes pelo Simples Nacional	100
3.5.1.2. Fato Gerador das Retenções do Imposto de Renda	100
3.5.1.3. Tabela Serviços Sujeitos à Retenção de Imposto de Renda na Fonte	100
3.5.2. Imposto de Renda de Associados	104

3.5.3. Retenção da Contribuição Previdenciária dos Associados	106
3.5.4. Retenção da Contribuição Previdenciária sobre Pró-Labore	107
3.5.5. Retenção da Contribuição Previdenciária dos Empregados	108
3.5.6. Retenção da Contribuição Previdenciária de Terceiros	109
3.5.6.1. Retenções na Contratação de Pessoa Física: Autônomos	109
3.5.6.2. Retenções na Contratação de Pessoa Jurídica	109
3.5.6.2.1. Dispensa da Retenção das Contribuições Previdenciárias	111
3.5.6.2.2. Apuração da Base de Cálculo da Retenção	111
3.5.6.3. Prazo de Recolhimento da Contribuição Previdenciária	112
3.5.6.4. Obrigações da Pessoa Jurídica Contratante	112
3.5.6.5. Retenção das Contribuições Previdenciárias – Inaplicabilidade	113
3.5.7. Retenção na Fonte de Contribuições Sociais: PIS/PASEP, COFINS E CSLL	113
3.5.7.1. Dispensa em Relação ao Valor da Retenção	118
3.5.7.2. Retenções em Serviços Prestados à Órgãos Públicos	118
3.5.7.3. Prazo de Recolhimento	118
3.5.7.4. Fato Gerador das Retenções	118
3.5.7.5. Comprovante Anual de Retenções	119
3.5.8. Retenção de ISSQN	119
3.6. Relação Cooperativa X Associados	120
3.6.1. Vínculo Trabalhista	120
3.6.2. Tributação dos Juros sobre o Capital Social nas Sociedades Cooperativas	122
3.6.3. Tributação Incidente Sobre as Sobras Distribuídas	123
3.6.4. Riscos Tributários	123

## **GLOSSÁRIO**

**124**



A stylized profile of a person's head, rendered in various shades of teal and blue. The profile is facing right and is composed of several overlapping, semi-transparent shapes that create a layered, artistic effect. The background is a solid, dark teal color.

# Introdução

**A**s sociedades cooperativas possuem natureza própria e particularidades, desde a sua constituição, passando pelo seu funcionamento e estrutura societária, na execução de seus trabalhos, na produção de bens e serviços que prestam e, inclusive, na gestão, o que as afeta, muito especialmente, nas questões de suas relações jurídico-tributárias com o Estado, em todos os níveis.

Isso se baseia na previsão constitucional do tratamento tributário a ser dado ao ato cooperativo, praticado pela cooperativa em nome de seus associados. A Constituição Federal, em seu art. 146, prevê, inclusive, a regulamentação do adequado tratamento ao ato cooperativo, por meio de Lei Complementar, no campo da tributação e da categorização.

As cooperativa de Trabalho, de produção de bens e de serviços possuem especificidades em decorrência da Lei nº 12690/12, que geram efeitos de ordem tributária, entre outros.

Este manual foi desenvolvido como marco referencial didático, de orientação e de pesquisa técnica, com objetivos específicos de padronização de procedimentos aplicados na apuração, na retenção e no recolhimento de tributos, visando à mitigação de riscos tributários, à potencialização dos negócios praticados pelas cooperativas e à proteção patrimonial a essas sociedades, tudo com a máxima segurança jurídica possível.

Recomendam-se o conteúdo deste manual e sua observância especialmente para assessores e consultores em contabilidade e departamentos jurídicos das cooperativas, dirigentes e associados dessas entidades, fornecedores, parceiros e tomadores dos seus serviços, entre outros.

As orientações contidas neste material abrangem as obrigações tributárias principais e acessórias das sociedades cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços como, por exemplo, os procedimentos necessários para cumprimento das obrigações acessórias no ambiente digital do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

As orientações do manual são válidas e estão em constante atualização diante das mudanças recorrentes na lei, nas normas e nas regras incidentes sobre os temas.

Os benefícios decorrentes da observância e aplicação dos procedimentos sugeridos e das orientações dadas neste manual, para as cooperativas, devem se refletir em resultados positivos econômicos, financeiros e sociais para elas, para seus associados e suas respectivas comunidades, por vários motivos, entre eles, pela conseqüente ampliação das margens de segurança jurídica que circundam os negócios praticados por essas sociedades e as suas relações com o Estado.

Uma ótima leitura e aproveitamento dos conteúdos a todos!



**Conceitos,  
fundamentos e  
aplicabilidade**

## 1.1. CONCEITOS E FUNDAMENTOS

**O**s conceitos e fundamentos para reconhecimento, registro, apuração, retenções, recolhimentos e aproveitamentos de créditos sobre as operações e negócios realizados pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços que constam no presente manual são constituídos e consolidados com base na lei, nas normas incidentes e nos procedimentos técnico-contábeis e jurídico-interpretativos julgados adequados para o cumprimento das obrigações fiscais e tributárias das sociedades cooperativas contempladas pela Lei nº 12.690/2012, no Brasil. Para elaboração do presente manual, foram consideradas referencialmente as informações levantadas nas próprias cooperativas por ocasião de visitas técnicas de pesquisa realizadas durante a fase de coleta de dados – juntamente com a etapa da pesquisa de campo. Essas informações referenciais foram traduzidas como a representação da realidade fática das operações feitas, logo, todos são usuários deste manual.

Com base na referência fática identificada nas cooperativas brasileiras durante a fase de coleta de dados na pesquisa, foram agrupadas e alinhadas as informações legais, normativas e técnicas necessárias para o devido funcionamento dessas cooperativas, materializando ordenadamente, por temas, o presente manual.

A observância das orientações, aqui contidas, portanto, é de suma importância para o bom andamento das operações, para as melhores práticas de gestão e controle das cooperativas de trabalho, de produção de bens e serviços do Brasil.

## 1.2. APLICABILIDADE

A adoção do exercício das práticas tributárias recomendadas neste manual, resultará no fortalecimento das cooperativas de trabalho, de produção de bens e serviços, haja vista que o entendimento expresso evidencia o consenso dos profissionais que atuam no setor.

A padronização dos procedimentos na apuração e no recolhimento dos tributos devidos pelas sociedades cooperativas, decorrentes das suas práticas de mercado, possibilitará maior sustentação de defesa administrativa, perante a administração pública, dos procedimentos aplicados, ou perante o poder Judiciário no caso de inconformidades das regras impostas administrativamente pelo ente arrecadador, por meio de seus órgãos, na relação jurídico-tributária entre ele e as cooperativas.

A fundamentação legal inerente aos assuntos tratados no manual está apontada no transcorrer dos textos, tendo por base:

- a] A Constituição da República Federativa do Brasil;
- b] O Código Tributário Nacional;
- c] A Lei nº 5.764/171;
- d] A Lei nº 12.690/2012;
- e] A Legislação Tributária Federal, Estadual e Municipal;
- f] Os Atos Normativos Interpretativos;
- g] Os Pareceres, Pronunciamentos e Orientações Técnicas.



# Objetivos

O presente manual foi desenvolvido visando atender aos seguintes objetivos:

- a) Padronizar os procedimentos adotados na apuração e no recolhimento de tributos devidos pelas Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços;
- b) Proporcionar segurança jurídica para apuração e recolhimento de tributos e correto atendimento das obrigações acessórias vinculadas, mitigando riscos tributários;
- c) Potencializar a viabilidade dos negócios e serviços praticados e exercidos pelas sociedades cooperativas, eliminando riscos decorrentes de autuações fiscais com incidências de multas e juros;
- d) Assegurar a proteção do patrimônio das entidades cooperativas e de seus administradores, por meio da orientação aos Dirigentes, Conselheiros Fiscais e demais membros de comitês e conselhos das Cooperativas sobre as responsabilidades de planejamento, controle e gestão tributários dessas sociedades;
- e) Evitar recolhimentos indevidos de impostos e contribuições ou o não cumprimento de obrigações acessórias, em função do desconhecimento dos profissionais responsáveis pela apuração dos tributos sobre as particularidades da legislação aplicável às sociedades cooperativas.

A adoção deste manual é recomendada em função dos benefícios que poderá proporcionar a todas as partes interessadas: cooperativas, dirigentes, consultores, assessores, clientes, fornecedores, parceiros, comunidades, e, em especial, profissionais responsáveis pela escrituração contábil e fiscal dessas entidades e, também, em razão do concomitante alcance da almejada redução dos riscos tributários incidentes sobre as operações das cooperativas, que se concretiza com a observância das práticas de gestão, controle e planejamento tributários, ora previstas.

## 2.1. COOPERATIVAS DE TRABALHO, DE PRODUÇÃO DE BENS E DE SERVIÇOS: DEFINIÇÃO LEGAL

O presente manual é dirigido às cooperativas contempladas pela Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, logo legalmente identificadas como cooperativas de trabalho.

É considerada *cooperativa de trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho*<sup>1</sup>.

A Cooperativa de Trabalho *poderá adotar por objeto social qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, desde que previsto no seu Estatuto Social*<sup>2</sup> e ser<sup>3</sup>:

- I] De produção: constituída por sócios que contribuem com trabalho para a produção em comum de bens e a cooperativa detém, a qualquer título, os meios de produção; e
- II] De serviço: constituída por sócios para a prestação de serviços especializados a terceiros, sem a presença dos pressupostos da relação de emprego.

Não são alcançadas pela Lei nº 12.690/2012 as seguintes cooperativas<sup>4</sup>:

- I] De assistência à saúde na forma da legislação de saúde suplementar;

1 Art. 2º da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12690.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12690.htm)

2 Art. 10 da Lei nº 12.690/2012.

3 Art. 4º da Lei nº 12.690/2012.

4 § Único do art. 1º da Lei nº 12.690/2012.

II] Que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

III] De profissionais liberais cujos sócios exerçam as atividades em seus estabelecimentos; e

IV] De médicos cujos honorários sejam pagos por procedimento.

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) reorganizou os ramos do cooperativismo, definindo o ramo Trabalho e Produção de Bens e Serviços como sendo aquele composto de cooperativas que se destinam, precipuamente, a organizar, por meio da mutualidade, a prestação de serviços especializados a terceiros ou a produção em comum de bens<sup>5</sup>.

A OCB convencionou que o ramo Trabalho e Produção de Bens e Serviços fica constituído pelos seguintes tipos de cooperativa:

- De Trabalho;
- De Produção;
- Mineral;
- Turismo e Lazer (Constituída por profissionais da área);
- Especial; e
- Educacional (Constituída por professores).

A OCB ainda destaca que a classificação de qualquer cooperativa nesse ramo não implica a aplicação ou o afastamento, de forma automática, da incidência da Lei nº 12.690/2012. Pelo contrário, a viabilidade de aplicação da lei deve ser mensurada pela análise sobre a conformação do objeto social e das operações de cada sociedade cooperativa.

As cooperativas contempladas pela Lei nº 12.690/2012 possuem particularidades em relação às demais cooperativas. A lei é explícita nas questões concretas e objetivas do funcionamento dessas sociedades. Por exemplo:

- Podem ser constituídas com número mínimo de sete (7) associados;
- São-lhes exigidas garantias de direitos aos associados como, por exemplo:
  - Retiradas (remunerações) dos associados limitadas quanto ao mínimo possível;
  - Constituição de fundos de repouso remunerados;
  - Adicionais para atividades insalubres e perigosas;
  - Contratação de seguro de acidente de trabalho;
- Devem promover assembleia geral especial;
- Devem eleger coordenação com mandato fixo para as atividades operacionais fora da sede da cooperativa;
- Devem exigir participação efetiva dos associados com incentivos e eventualmente, sanções em caso de falta injustificada.

.....  
5 Resolução OCB nº 56/2019. Disponível em cartilha informativa OCB “Ramos do Cooperativismo”, no endereço eletrônico: <https://www.ocb.org.br/publicacoes>





# Segregação – enquadramento e modalidades tributárias

### 3.1. SEGREGAÇÃO ENTRE ATOS COOPERATIVOS E ATOS NÃO COOPERATIVOS

**A** correta apuração do resultado do ato cooperativo em separado dos demais resultados auferidos pelas cooperativas é o ponto principal dos estudos e práticas da escrituração contábil e fiscal nas cooperativas em geral e, em especial, nas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, em razão de premissas básicas:

- e] O resultado positivo das operações do ato cooperativo pode ser excluído da base de cálculo da tributação para fins de Imposto de Renda (Não incidência) e Contribuição Social (Isenção).
- f] O resultado negativo do ato cooperativo deve ser adicionado ao resultado do exercício para a apuração do resultado tributável, e este ajuste deve ser evidenciado, com o respectivo apontamento da (s) conta (s) contábil (eis) relacionada (s), constante no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), presente na Escrituração Contábil Fiscal (ECF); e
- g] O resultado líquido das operações com terceiros (Ato não cooperativo) deve ser destinado integralmente ao FATES/RATES (Fundo/Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social)<sup>6</sup>

O ato cooperativo está definido em lei<sup>7</sup> e corresponde, resumidamente, à realização do objeto social da cooperativa, em que o prestador de serviços é o cooperado.

Quando a Cooperativa realiza as operações inerentes ao seu objeto social com terceiros, está executando atos não cooperativos.

Exemplo: contratação de um operador para trabalhar nas atividades da cooperativa de serviços de limpeza, no espaço de trabalho que deveria ser de um cooperado.

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

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações praticadas com terceiros (não associados)<sup>8</sup>.

Desde o mês de janeiro de 1993, o Imposto de Renda e adicional das pessoas jurídicas, das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, serão devidos mensalmente, à medida que os rendimentos, os ganhos e os lucros forem sendo auferidos<sup>9</sup>. Ou seja, é excluído da base de cálculo do Imposto de Renda especificamente o resultado direto das operações entre as cooperativas e os seus associados.

6 Art. 87 da Lei nº 5.764/1971.

7 Art. 79 da Lei nº 5.764/1971. *Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. **Parágrafo único:** o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

8 Artigos 85º, 86º e 88º da Lei nº 5.764/1971 c/c com Art. 194, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)

9 Art. 1º da Lei nº 8.541/1992. c/c Art. 209 do Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8541.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm)

A Receita Federal<sup>10</sup> 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.

Assim, a lei cooperativista, os normativos fiscais e, em especial, a norma contábil<sup>11</sup> exigem 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 ao aspecto fiscal.

Resumidamente, portanto, as transações com não associados devem ser contabilizadas destacadamente, de maneira que permitam o cálculo para incidência dos tributos.

Não serão abordados com profundidade, neste manual, os critérios e as técnicas para segregação do ato cooperativo e do ato não cooperativo, porque a evidenciação com o reconhecimento dos seus efeitos decorrentes é prática jurídico-contábil. O tema é exposto com os necessários requisitos e detalhes no Manual de Contabilidade para as cooperativas contempladas pela Lei nº 12.690/2012 (Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços), publicado e disponibilizado pelo SESCOOP – Unidade Nacional a todas as cooperativas.

.....  
10 Parecer Normativo CST nº 38, de 31 de outubro de 1980. Disponível em: <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> - Certificado digitalmente por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA (Ministério da Fazenda) em 02 de setembro de 2019. Sistema e-Processo para controle de validação e autenticação do documento do processo nº 13035.102040/2019-58.

11 Item 7 da ITG 2004. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG2004.pdf>

### 3.1.1. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO

Nas cooperativas de produção de bens, o ato cooperativo ocorre quando a produção dos bens e a disponibilização para venda/comercialização ou a entrega a clientes ou a tomadores dos serviços da sociedade são feitas pelos associados.

Se essa produção se dá por terceiros contratados (não associados), as operações se caracterizam como ato não cooperativo.

Quando a produção industrial da cooperativa é exercida pelos associados (ato cooperativo), a comercialização de resíduos dessa produção também é caracterizada como ato cooperativo.

E, sendo a produção de bens produzidos para venda, comercialização ou entrega caracterizada como ato não cooperativo (produção exercida por terceiros contratados não associados), a comercialização de resíduos dessa produção também é caracterizada como ato não cooperativo.

Em cooperativas de reciclagem (recolhimento, separação e produção de resíduos para comercialização – logística reversa), caracteriza-se o ato cooperativo quando os associados atuam diretamente na produção (coleta, separação, reciclagem, embalagem e entrega).

Nessas cooperativas de reciclagem, quando há aproveitamento de materiais residuais para confecção de artesanato a ser vendido, feito pelos associados, por exemplo, os resultados decorrentes são considerados atos cooperativos.

### 3.1.2. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS

Nas cooperativas de serviços, tem-se o ato cooperativo quando as operações da sociedade são exercidas pelos associados.

Exemplos:

- Cooperativa de professores: o processo de ensino-aprendizagem é executado pelos professores associados da cooperativa;
- Cooperativa de limpeza, conservação e manutenção: os serviços são executados pelos associados da cooperativa;
- Cooperativa de profissionais em consultoria e assessoria: os serviços são executados pelos associados da cooperativa.

Em cooperativas de professores e profissionais em consultoria e assessoria técnica, por exemplo, a comercialização/venda de materiais didáticos, literários e técnicos (livros, apostilas, e-books, vídeos e outros materiais de divulgação e orientação sobre conhecimentos técnicos/científicos) vinculados ao objeto social da cooperativa, dispostos como elementos complementares às atividades dos associados, é caracterizada como ato cooperativo.

Outro exemplo: em cooperativas de limpeza, manutenção e conservação predial e territorial, as atividades complementares, necessárias à consecução do objeto social das sociedades, como transporte de pessoal, remoção e/ou armazenagem de resíduos, se realizadas pelos associados da sociedade, caracterizam-se como atos cooperativos, constantes das planilhas orçamentárias de contratos celebrados entre a cooperativa e seus respectivos tomadores dos serviços.

### 3.2. MODALIDADES TRIBUTÁRIAS

As modalidades tributárias, chamadas “regimes de apuração”, para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são sistemáticas para determinação da base de cálculo desses tributos.

O Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor sobre as regras gerais de tributação do Imposto de Renda, estabelece três modalidades de apuração<sup>12</sup>:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido; e
- Lucro Arbitrado.

Existe o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL), instituído por lei complementar<sup>13</sup>.

**No entanto, as cooperativas em geral, exceto as de consumo, estão impedidas de adotar esse regime de tributação<sup>14</sup>.**

As cooperativas terão o Imposto de Renda determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente<sup>15</sup>.

As cooperativas sujeitas à tributação pelo lucro real poderão optar<sup>16</sup> pelo pagamento mensal do Imposto de Renda, determinado

12 Art. 44 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)

13 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)

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

15 Art. 1º 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)

16 Art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais previstos em lei<sup>17</sup> sobre a receita bruta<sup>18</sup> auferida mensalmente.

Aquelas que não são obrigadas à adoção do lucro real, também podem optar por esta sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL anual, com recolhimento dos valores apurados com base nas estimativas mensais, ou ainda apuração trimestral, de maneira definitiva e irretratável, por meio do pagamento da primeira parcela anual dos impostos<sup>19</sup>.

A opção pelo lucro real anual, lucro real trimestral ou lucro presumido será definitiva e irretratável, manifestada pelo pagamento da primeira (1ª) quota de qualquer um dos regimes escolhidos<sup>20</sup>.

### 3.2.1. LUCRO REAL

A apuração do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, com base na adoção do lucro real, tem como base de cálculo o lucro contábil apurado na escrituração comercial da cooperativa (resultado do ato não cooperativo), considerados os ajustes na forma de adições, exclusões ou compensações, de acordo com a legislação incidente sobre o IRPJ e a CSLL.

Estão obrigadas a apurar o IRPJ e a CSLL pela modalidade do Lucro Real, as cooperativas que:

- Auferirem receita bruta total no ano-calendário anterior, superior a R\$ 78 milhões, ou valor proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- Opcionalmente, durante o ano-calendário, efetuarem o pagamento mensal dos tributos por estimativa<sup>21</sup>.

### 3.2.2. LUCRO PRESUMIDO

Na apuração pelo lucro presumido, a base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social é determinada com base na presunção de lucro.

A legislação tributária estabelece percentuais de presunção de lucro (ato não cooperativo) conforme a atividade exercida pela cooperativa, aplicados sobre a receita bruta da sociedade, para determinar a base de cálculo desses impostos sobre o lucro líquido.

É possível que na apuração pelo lucro presumido ocorra pagamento de IRPJ e CSLL sobre o lucro líquido mesmo inexistindo lucro na cooperativa em determinado período de apuração.

### 3.2.3. LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado é a modalidade de tributação aplicada em casos específicos. Em geral, há o arbitramento em casos de<sup>22</sup>:

- Falta de escrituração contábil prevista na legislação comercial e fiscal;
- Ausência de demonstrações financeiras;

.....  
17 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#art15](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm#art15)

18 Art. 12 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#art12](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12)

19 Arts. 3º e 26 da Lei nº 9.430/1996.

20 Ibidem.

.....  
21 Art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

22 Art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8981.htm#art36iii](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm#art36iii)

- A escrituração contábil apresente evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a movimentação financeira ou para determinar o lucro real;
- A cooperativa optar pelo lucro presumido indevidamente;
- O contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A base de cálculo do lucro arbitrado também é presumida, porém somente em situações expressamente previstas na lei.

As sociedades cooperativas não estão imunes à tributação pelo lucro arbitrado, nem aquelas que realizam apenas atos cooperativos e, havendo situações que propiciem o arbitramento, previstas na legislação tributária, a Secretaria da Receita Federal poderá realizá-lo.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ às cooperativas optantes pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, conseqüentemente, deverão recolher a contribuição na mesma forma escolhida para o recolhimento do imposto<sup>23</sup>.

### 3.2.4. SIMPLES NACIONAL – IMPEDIMENTO

As sociedades cooperativas, exceto as de consumo, estão impedidas de se enquadrarem na modalidade de apuração contábil de seus resultados pela sistemática do SIMPLES NACIONAL<sup>24</sup>.

.....  
23 Art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

24 Inciso VI do § 4º do art. 3º, 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)

## 3.3. TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

### 3.3.1. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Compete à União o poder de instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza<sup>25</sup>, o qual deverá ser informado e atender aos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei<sup>26</sup>.

#### 3.3.1.1. FATO GERADOR

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>27</sup>.

O momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda está relacionado com a modalidade tributária adotada pela cooperativa:

- Cooperativas sujeitas ao lucro real anual: fato gerador será o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano.

.....  
25 Art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

26 § 2º do Art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Generalidade:** a tributação deve alcançar todos os contribuintes que obtenham acréscimo patrimonial. **Universalidade:** todas as mutações patrimoniais, positivas ou negativas, devem ser computadas na base de cálculo do Imposto de Renda; **Progressividade:** variação das alíquotas em proporção ao montante tributável.

27 Art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

- Cooperativas sujeitas à apuração pelo lucro real trimestral ou lucro presumido: fato gerador será o lucro real apurado ou presumido no final do trimestre-calendário: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano.

### 3.3.1.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do Imposto de Renda das cooperativas será determinada na data de ocorrência do fato gerador, conforme a modalidade tributária adotada por cada sociedade. Ou seja, a base de cálculo será o Lucro Real, Lucro Presumido ou o Lucro Arbitrado correspondente ao período de apuração<sup>28</sup>.

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

Não há incidência sobre o resultado dos atos cooperativos apurado pelas cooperativas<sup>29</sup>.

É facultado às cooperativas praticarem operações com não associados (atos não cooperativos) e pagarão o Imposto de Renda calculado sobre os resultados decorrentes dessas operações<sup>30</sup>, porém, é necessária, para correta composição da base de cálculo do imposto, a exclusão do resultado positivo dos atos cooperativos ou a adição do resultado negativo dos atos cooperativos.

.....  
28 Art. 44 da Lei nº 5.172/1966.

29 Art. 193 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)

30 Art. 194 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

A lei<sup>31</sup> e a norma contábil<sup>32</sup> impõem a contabilização segregada dos resultados decorrentes dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos para permitir a evidenciação das bases de cálculo de incidência dos tributos, uma vez que a não incidência do IRPJ se aplica ao ato cooperativo praticado e registrado pela cooperativa, e não à instituição “sociedade cooperativa” diretamente.

Os critérios e a técnica contábil de segregação das operações com associados (Atos cooperativos) e não associados (Atos não cooperativos) estão discriminados no Manual de Contabilidade para as cooperativas contempladas pela Lei nº 12.690/2012, elaborado pelo SESCOOP – Unidade Nacional.

#### 3.3.1.2.2. LUCRO REAL: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A apuração do Imposto de Renda com base no lucro real poderá ser trimestral ou anual.

O Lucro Real corresponde<sup>33</sup> ao lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas pela legislação tributária, considerando que o principal ajuste é feito pela adição ou pela exclusão dos resultados dos atos cooperativos<sup>34</sup>.

.....  
31 Art. 87 da Lei nº 5.764/1971.

32 Item 6 da ITG 2004.

33 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#art12](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art12)

34 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)

### 3.3.1.2.2.1. ADIÇÕES

Na apuração do lucro real, devem ser adicionados<sup>35</sup> ao lucro líquido do exercício:

- Custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e,
- Resultados, rendimentos, receitas e outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, devam ser computados na determinação do lucro real.

Exemplos:

- Prejuízos dos atos cooperativos;
- Provisões para perdas de créditos;
- Tributos com exigibilidade suspensa;

Devem ser adicionados ao lucro real os custos e as despesas previstos pela legislação tributária, deduzidos na apuração do lucro líquido, indedutíveis na determinação do lucro real, e somente os decorrentes dos atos não cooperativos.

Algumas despesas, como doações, por exemplo, podem ser submetidas a rateio com base na proporcionalidade entre os ingressos brutos (atos cooperativos) e a receita bruta (atos não cooperativos), devendo ser adicionada à base de cálculo do imposto somente a parcela proporcional da despesa que reduziu o resultado tributável (ato não cooperativo).

.....  
35 § 2º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

### 3.3.1.2.2.2. EXCLUSÕES

Poderão ser excluídos<sup>36</sup> do lucro líquido do exercício os seguintes valores:

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

A principal exclusão para as sociedades cooperativas é o resultado positivo dos atos cooperativos, apesar do fato de que esse resultado está no âmbito da não incidência tributária de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda<sup>37</sup>.

Exemplos comuns de exclusão na modalidade do lucro real:

- 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 feitas apenas em relação aos valores reconhecidos como atos não cooperativos.

O valor total do resultado proveniente do ato cooperativo é excluído após a consolidação entre os ingressos e os dispêndios do período.

.....  
36 § 3º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

37 Art. 193 do Decreto-Lei nº 9.580/2018 (RIR/2018).

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

A cooperativa poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes<sup>38</sup>.

O lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado<sup>39</sup>.

As compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa exigem a adequada escrituração de seus saldos na Parte “B” do e-LALUR e na Parte “B” do e-LACS, junto com a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)<sup>40/41</sup>.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa que poderão ser compensados correspondem apenas ao prejuízo ou ao resultado negativo apurado nas operações com atos não cooperativos.

Os prejuízos não operacionais (decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda) poderão ser compensados nos períodos subsequentes somente com lucros de mesma natureza<sup>42</sup>, também limitados a trinta por cento (30%)<sup>43</sup>.

38 Art. 64 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)

39 Art. 580 do RIR/2018.

40 Art. 579 do RIR/2018.

41 Inciso III do Art. 277 do RIR/2018.

42 Art. 581 do RIR/2018.

43 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)

### 3.3.1.2.3. LUCRO REAL TRIMESTRAL

As cooperativas que apuram o IRPJ pelo lucro real podem fazê-lo por períodos trimestrais, com encerramento no último dia de cada trimestre calendário: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário<sup>44</sup>.

### 3.3.1.2.4. LUCRO REAL ANUAL

A apuração do lucro real anual é uma alternativa à apuração sistemática trimestral dos tributos e deve ser processada em 31 de dezembro de cada ano<sup>45</sup>, com a elaboração do cálculo das adições, exclusões e compensações a que estiver sujeita, conforme a legislação tributária.

A cooperativa somente poderá optar pela apuração do lucro real anual se apurar e recolher o imposto por estimativa mensal da receita bruta decorrente dos atos não cooperativos<sup>46</sup> ou, ainda, quando a apuração do imposto com base no balanço de redução ou suspensão resultar em base de cálculo positiva.

#### 3.3.1.2.4.1. BASE DE CÁLCULO: ESTIMATIVA MENSAL

A base de cálculo do pagamento por estimativa será determinada pela aplicação de percentuais sobre a receita bruta, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

Os percentuais de redução são os mesmos aplicáveis ao lucro presumido.

44 Art. 1º da Lei nº 9.430/1996.

45 § 3º do Art. 2º da Lei 9.430/1996.

46 Art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

Os valores decorrentes do ajuste a valor presente dos elementos do ativo incluem-se na respectiva receita bruta.

A base de cálculo do IRPJ será determinada, a cada mês, pela aplicação dos seguintes percentuais:

<b>Atividade</b>	<b>%</b>	<b>Base legal</b>
Revenda, para consumo, de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6	§ 1º, Inc. I, art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.
Prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).	8	§ 1º, Inc. III, “a”, art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.
Atividades imobiliárias relativas a desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	8	§ 7º, art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.
Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, e tais materiais são incorporados à obra.	8	§ 1º, Inc. II, “d”, art. 33 da IN RFB nº 1.700/2017.
Nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.	16	§ 1º, Inc. II, “b”, art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.
Serviços em geral.	32	§ 1º, Inc. III, “a” art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.
Demais atividades.	8	Art. 220 do Decreto nº 9.580/2018.

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 resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial<sup>47</sup>.

As receitas que farão parte da base de cálculo do pagamento da estimativa mensal são apenas aquelas resultantes das operações de atos não cooperativos. Portanto, se a cooperativa praticar apenas atos cooperativos, não haverá base de cálculo para recolhimento de estimativa mensal.

Se a cooperativa explorar atividades diversificadas concomitantemente, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual, variável de um inteiro e seis décimos percentuais por cento (1,6%) a trinta e dois por cento (32%), dependendo de cada atividade.

Exemplo de apuração do IRPJ, na modalidade do lucro real com estimativa mensal pela receita bruta:

### Cooperativa de Serviços

DADOS MÊS/ANO	VALORES
Ingressos sobre Serviços (Ato Cooperativo)	R\$ 100.000,00
Ingressos sobre Vendas (Ato Cooperativo)	R\$ 50.000,00
<b>Total Receita Bruta – Atos Cooperados</b>	<b>R\$ 150.000,00</b>
Receitas sobre Serviços (Ato Não Cooperativo)	R\$ 50.000,00
Receitas sobre Vendas (Ato Não Cooperativo)	R\$ 5.000,00
<b>Total Receita Bruta – Atos Não Cooperativos</b>	<b>R\$ 55.000,00</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 1.000,00
<b>Total Outras Receitas</b>	<b>R\$ 1.000,00</b>

### Cooperativa de Serviços

#### Apuração do IRPJ: Estimativa pela Receita Bruta

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	Receita	Base de Cálculo
Base de Cálculo IRPJ – Rec. Bruta Serv. (32%)	R\$ 50.000,00	R\$ 16.000,00
Base de Cálculo IRPJ – Rec. Bruta vendas (8%)	R\$ 5.000,00	R\$ 400,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 55.000,00</b>	<b>R\$ 16.400,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
Alíquota: 15%		R\$ 2.460,00
Adicional		-
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>		<b>R\$ 2.460,00</b>

<sup>47</sup> Incisos I e II do § 7º do art. 222 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

No exemplo dado, em cooperativa de serviços, que também tem operações de vendas, apura-se a base de cálculo para fins de incidência do Imposto de Renda com base na estimativa mensal da receita bruta sobre os serviços prestados a terceiros de trinta e dois por cento (32%). Sobre as vendas realizadas a terceiros, apura-se a base de cálculo para esse tributo pela aplicação de oito por cento (8%).

Determinada a base de cálculo, é aplicada a alíquota de quinze por cento (15%) sobre essa base, e o IRPJ incidiu somente sobre as receitas decorrentes dos atos não cooperativos.

Ou seja, com R\$ 50.000,00 em receitas sobre serviços (atos não cooperativos) aplicou-se a alíquota de 32%, resultando em base de cálculo de R\$ 16.000,00; e R\$ 5.000,00 em receitas sobre vendas (atos não cooperativos), aplicou-se o percentual de 8%, resultando em base de cálculo de R\$ 400,00.

As operações de prestação de serviços e vendas para terceiros totaliza R\$ 55.000,00, e a base de cálculo obtida pela aplicação dos percentuais das estimativas inerentes a cada atividade totaliza R\$ 16.400,00.

Sobre essa base de cálculo, aplicou-se a alíquota de 15%, que resultou no valor de R\$ 2.460,00 devidos de IRPJ, a ser recolhido pela cooperativa.

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

Alternativamente, a cooperativa também poderá apurar a estimativa mensal com base no balanço de suspensão ou redução.

A cooperativa poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto sobre a renda devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado, já pago, excede o valor do imposto, inclu-

sive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso<sup>48</sup>.

Poderá também reduzir o valor do IRPJ ao montante correspondente à diferença positiva entre o valor devido, calculado com base no lucro real do período em curso, e a soma do imposto sobre a renda devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

Para pagamento do IRPJ por estimativa mensal, com base no balanço de suspensão ou redução, é exigida a escrituração mensal do e-LALUR, em que deverão ser demonstrados o lucro líquido e toda a composição do lucro real, com todas as adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária.

Para fins de determinação do lucro líquido a cooperativa deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário.

A vantagem na apuração da estimativa com base no balanço de suspensão e redução, ou lucro real, corresponde ao fato de a cooperativa efetuar o recolhimento dos tributos efetivamente devidos, uma vez que na apuração da estimativa com base na receita bruta, normalmente, os valores apurados e os recolhimentos serão maiores do que os devidos na apuração anual, o que pode provocar relevante desembolso financeiro para a cooperativa.

#### **3.3.1.2.4.3. RESULTADO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS**

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o fato gerador do imposto é o acréscimo patrimonial, o lucro.

.....  
48 Art. 227 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu em ação específica que as aplicações financeiras 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.<sup>49</sup>

Em nota emitida, o STJ declarou que as aplicações financeiras de mercado praticadas pelas sociedades cooperativas, mesmo em favor do objeto social da sociedade, caracterizam-se como atos não cooperativos, e os resultados decorrentes devem ser apresentados à tributação<sup>50</sup>.

.....  
49 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 no 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.”

50 Nota STJ, de 13 de maio de 2010: As aplicações financeiras feitas por cooperativas, pelo fato de serem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, tenham como intuito a “consecução do objeto social da cooperativa”), são consideradas atos não cooperativos. Em razão disso, seus resultados devem integrar a base de cálculo do Imposto de Renda, conforme decidiu a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar recurso especial sobre a questão, dentro do que estabelece o rito dos recursos repetitivos. O Tribunal já possuía uma súmula pacificando o entendimento sobre o assunto (Súmula nº 262). O recurso repetitivo, entretanto, permitirá que, daqui por diante, todos os processos que chegarem ao STJ referentes ao tema passem a ser objeto da mesma decisão. O caso que levou ao julgamento do repetitivo foi um recurso especial interposto pela União no STJ contra decisão de primeira instância que tinha dado ganho de causa à Cooperativa dos Agricultores da Região de Orlândia Ltda. (Carol), em São Paulo.

Em síntese, após diversas decisões dos tribunais sobre o tratamento tributário aplicável aos ganhos das aplicações financeiras de cooperativas, o STJ emitiu súmula, definindo que: “Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”<sup>51</sup>.

A Receita Federal do Brasil, consultada pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) sobre a matéria, manifestou

.....  
A cooperativa havia conseguido, em ação ordinária, direito à isenção do imposto incidente sobre suas aplicações, chamadas pela cooperativa de “aplicações financeiras de recursos momentaneamente disponíveis”. **Sobra de caixa:** O argumento apresentado foi o de que, por se tratar de cooperativa agrícola mista, a cooperativa exerceria atividade para promover a união e a defesa dos interesses econômicos de seus associados e, assim, desenvolver ações, em comum, nas áreas de compra e venda. A entidade alegou também que as aplicações são feitas com recursos que se apresentam momentaneamente como sobras de caixa, por um curto período – compreendido entre o recebimento do preço das vendas e a reinversão desses valores na aquisição de novos produtos para os associados. E a manutenção desses valores em caixa “redundaria em perda de seu poder aquisitivo real, em face dos 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.

51 Súmula STJ nº 262, de 24 de abril de 2002. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_20\\_capSumula262.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_20_capSumula262.pdf)

o entendimento de que as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos praticados pelas cooperativas possuem vínculo direto com os atos cooperativos, não podendo, conseqüentemente, serem deduzidas na apuração do Imposto de Renda<sup>52</sup>.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) definiu que somente é possível deduzir o custo de captação do dinheiro aplicado, se houver a comprovação do vínculo direto entre o recurso captado e o recurso aplicado<sup>53</sup>.

.....  
52 Nota Cosit nº 33, de 19 de março de 2012: Despesas financeiras: 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 cômputo dos custos de captação de empréstimos e financiamentos como despesas vem do fato de que as receitas e as despesas dos atos cooperativos não podem ser utilizadas para a apuração do IRPJ. 4. Conclui-se, portanto, que as receitas das aplicações financeiras das cooperativas representam ato não cooperativo, não podendo ser deduzidas despesas próprias da atividade com associados. O entendimento do pleito não depende de edição de um Ato Declaratório Interpretativo (ADI) como sugere o interessado, exigindo mudança na sistemática de apuração do imposto. Disponível em: [http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/512262/RESPOSTA\\_PEDIDO\\_16853007385201619.pdf](http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/512262/RESPOSTA_PEDIDO_16853007385201619.pdf)

53 ACÓRDÃO CARF nº 1301-002.082. 3ª Câmara/1ª Turma: Sem a comprovação das despesas financeiras umbilicalmente inerentes e diretamente vinculadas por um nexo imediato de necessidade congênita à geração das receitas financeiras tributadas, não há como aprovar a pretensão de deduzir aquelas despesas. Ou seja, segundo esta decisão do CARF, q Não havendo essa comprovação, toda a despesa financeira será apropriada na proporção de AC e ANC, conforme estabelece o PN 73/1975.

Historicamente, existe a defesa de que o resultado das aplicações financeiras seja destinado a critério da assembleia geral<sup>54</sup>.

A norma contábil esclarece que, mesmo havendo incidência tributária sobre o resultado positivo das aplicações financeiras, sua destinação não fica limitada diretamente ao FATES/RATES, devendo ocorrer por deliberação da assembleia geral ou em atendimento à norma estatutária nas cooperativas.

O fisco admite a possibilidade de apropriação dos custos diretos, inerentes às receitas tributáveis e autoriza o rateio dos custos e encargos indiretos, proporcionalmente às receitas tributáveis e não tributáveis.

Diante do exposto, as receitas de aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas devem ser consideradas operações de atos não cooperativos, submetidas à tributação do Imposto de Renda, e as despesas financeiras devem ser submetidas a rateio proporcional entre os ingressos brutos (atos cooperativos) e a receita bruta (atos não cooperativos)<sup>55</sup>.

Quando a cooperativa aplica recursos sem captá-los de empréstimos ou de financiamentos, torna-se compulsória a tributação da totalidade da receita dessas aplicações como sendo o próprio resultado.

.....  
54 Resolução CNC nº 29, de 13 de fevereiro de 1986. Disponível em: <http://www.paranacooperativo.coop.br/ppc/attachments/article/40109/Resolucao%20CNC.pdf>

55 Parecer Normativo CST nº 73/75: [...] 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.

O resultado das aplicações financeiras compõe o resultado do exercício, e, após as deduções dos tributos, o resultado líquido deve ser destinado a critério da Assembleia Geral Ordinária ou conforme norma estatutária<sup>56</sup>.

### 3.3.1.2.5. LUCRO PRESUMIDO: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do Imposto de Renda calculado pela modalidade do lucro presumido será determinada, em cada trimestre, mediante aplicação de percentuais estabelecidos em lei sobre a receita bruta auferida no trimestre, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, de acordo com as atividades da cooperativa<sup>57</sup>.

Trata-se dos mesmos percentuais de presunção vinculados às atividades arroladas na apuração pelo lucro real, com base nas estimativas mensais.

Essa base de cálculo, via de regra, deve ser acrescida pelos:

- Ganhos de capital;
- Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras;
- Juros sobre o capital próprio auferidos; e
- Demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela receita bruta, inclusive os valores decorrentes de ajuste a valor presente.

Para determinação da base de cálculo presumida pela aplicação dos percentuais legais, devem ser consideradas apenas as receitas decorrentes dos atos não cooperativos.

Na apuração do IRPJ, presente na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), deverá ser informada, inicialmente, a receita bruta auferida pela cooperativa. Após o cálculo geral de presunção do lucro, o montante correspondente às operações do ato cooperativo poderá ser excluído da base de cálculo do tributo devido no trimestre.

O Imposto de Renda retido na fonte ou pago separadamente poderá ser considerado antecipação de pagamento do tributo devido no trimestre.

Exemplo de apuração do IRPJ na modalidade do lucro presumido:

Dados: Trimestre/XXXX	Valor
Ingressos Ato Cooperativo – Produção	R\$ 500.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Venda Produtos	R\$ 100.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Serviços	R\$ 20.000,00
<b>Total Receita Bruta – Atos Cooperativos</b>	<b>R\$ 620.000,00</b>
Receitas Ato não Cooperativo – Produção	R\$ 120.000,00
Receitas Ato não Cooperativo – Venda de Produtos	R\$ 10.000,00
Receitas Ato não Cooperativo – Serviços	R\$ 5.000,00
<b>Total Receita Bruta – Atos não Cooperativos</b>	<b>R\$ 135.000,00</b>
Rendimentos de aplicações financeiras	R\$ 2.000,00
<b>Total Outras Receitas</b>	<b>R\$ 2.000,00</b>

Reconhecidas as receitas e os ingressos, aplicam-se os percentuais para reconhecimento das bases de cálculo sobre incidência dos tributos.

56 Item 10 da ITG 2004.

57 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)

### Apuração do IRPJ – Lucro Presumido

Base de composição do cálculo	Receita	Base de cálculo
Receita bruta sujeita à alíquota de 8%	R\$ 730.000,00	R\$ 58.400,00
Receita bruta sujeita à alíquota de 32%	R\$ 25.000,00	R\$ 8.000,00
<b>Resultado da aplicação dos percentuais s/receita bruta</b>	<b>R\$ 755.000,00</b>	<b>R\$ 66.400,00</b>
(+) Rendimentos e ganhos de aplicações financeiras	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00
<b>(-) Resultado não tributável em sociedades cooperativas</b>	<b>R\$ 620.000,00</b>	<b>R\$ 54.400,00</b>
Ingressos sujeitos à alíquota de 8%	R\$ 600.000,00	R\$ 48.000,00
Ingressos sujeitos à alíquota de 32%	R\$ 20.000,00	R\$ 6.400,00
<b>Base de Cálculo do Imposto s/ Lucro Presumido</b>		<b>R\$ 14.000,00</b>
<b>IMPOSTO DE RENDA APURADO</b>		
A alíquota de 15%		<b>R\$ 2.100,00</b>
Adicional		-
<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>		<b>R\$ 2.100,00</b>

Como demonstrado no exemplo, ao ser calculada e reconhecida a base de cálculo presumida para incidência do tributo, deduzidos dessa base os resultados provenientes dos atos cooperativos (correspondentes às operações com não associados no trimestre), aplicam-se as alíquotas incidentes por atividade, negócio ou serviço, para obtenção do valor do imposto a ser recolhido.

A apuração do IRPJ pelo lucro presumido na ECF requer alguns cuidados:

- A cooperativa deve apresentar todas as receitas, oriundas de operações com associados ou com terceiros, de acordo com o percentual de presunção aplicável;
- Incluir os valores correspondentes às receitas decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa ou variável; e,
- Apontar, para fins de exclusão da base de cálculo da presunção de lucro, as operações com associados.

### 3.3.1.3. ALÍQUOTAS

A alíquota do Imposto de Renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento (15%), aplicável independentemente da modalidade de tributação: lucro real, presumido ou arbitrado.

A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento (10%)<sup>58</sup>.

### 3.3.1.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A guia para recolhimento do Imposto de Renda é o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). O imposto apurado poderá ser pago ou compensado com outros créditos tributários, observadas as regras da legislação tributária referente às compensações.

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

Modalidade de Apuração	CÓDIGO <sup>59</sup>
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 – Estimativa 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, conforme exposto no seguinte quadro:

58 Art. 3º 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)

59 Consultas de Códigos da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

## Prazos de Recolhimentos – Modalidades de Tributação

### Lucro Real Anual

O prazo para pagamento das estimativas mensais do Imposto de Renda é o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração<sup>60</sup>.

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<sup>61</sup>.

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<sup>62</sup>.

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.

### Lucro Real Trimestral e Lucro Presumido

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

Alternativamente, a cooperativa poderá optar por efetuar o pagamento do imposto em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração, desde que a quota mensal não seja inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais)<sup>63</sup>.

Nesse caso, a cooperativa deverá atualizar as quotas do imposto pela taxa Selic<sup>64</sup>.

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

60 Art. 6º 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)

61 § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/1996.

62 Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503#1744336>

63 Art. 5º da Lei nº 9.430/1996.

64 § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996.

### 3.3.2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)<sup>65</sup> foi legalmente instituída<sup>66</sup> para obtenção de recursos para financiar a seguridade social, segundo dispositivo constitucional<sup>67</sup>.

Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do Imposto de Renda referente a administração, lançamento, consulta, cobrança, penalidades, garantias e processo administrativo.<sup>68</sup>

Entretanto, a CSLL, mesmo possuindo características similares às do IRPJ, possui algumas regras diferentes, conforme descritas nos subtítulos seguintes.

#### 3.3.2.1. FATO GERADOR

O fato gerador da CSLL é o lucro líquido apurado antes da provisão para o Imposto de Renda, na data de ocorrência do fato gerador.

A data de ocorrência<sup>69</sup> do fato gerador é 31 de dezembro de cada ano, exceto quanto à apuração trimestral, quando o fato gerador se dá ao final de cada trimestre-calendário, e, em caso de eventos especiais de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a data do fato gerador é a do evento.

65 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)

66 Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)

67 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)

68 § Único do art. 6º da Lei nº 7.689/1988.

69 Lei nº 7.689/1988.

#### 3.3.2.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária em cada período de apuração, trimestral ou anual, com exceção das cooperativas optantes pela apuração do Imposto de Renda e contribuição social com base no lucro presumido e arbitrado, em que se tem a presunção ou o arbitramento da base de cálculo.

##### 3.3.2.2.1. RESULTADO AJUSTADO – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Para as cooperativas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, a base de cálculo da CSLL será o resultado ajustado, correspondente ao resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária e pela compensação de base de cálculo negativa da contribuição apurada em exercícios anteriores.

##### 3.3.2.2.1.1. ADIÇÕES

Os principais valores a adicionar à base de cálculo da CSLL, discriminados em lei<sup>70</sup>, são:

- Resultado negativo de atos cooperativos;
- Resultado negativo de avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- De reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

70 § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 e art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

- Provisões, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, as de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicáveis;
- As contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- Despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
- Despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- Contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios 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.

Somente deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL 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 se somar à base de cálculo da CSLL não são necessariamente as mesmas que devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ.

- Exemplo: multas por infrações fiscais de natureza não compensatória, que devem ser adicionadas à base de cálculo do Imposto de Renda, não havendo determinação legal para que sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL.

### 3.3.2.2.1.2. EXCLUSÕES

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

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

Conforme já evidenciado, as cooperativas devem excluir da base de cálculo da CSLL o resultado positivo das operações dos atos cooperativos para evitar a tributação sobre esses valores, uma vez que gozam de isenção da contribuição<sup>71</sup>.

### 3.3.2.2.1.3. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

A base de cálculo<sup>72</sup> da CSLL poderá ser reduzida pela compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores, limitada a trinta por cento (30%) do lucro líquido ajustado (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 Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o lucro líquido (e-LACS).

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 legalmente permitidas.

### 3.3.2.2.2. BASE DE CÁLCULO – ESTIMATIVA MENSAL

Aplica-se<sup>73</sup> à CSLL, com base no lucro real, a opção de pagamento do tributo com recolhimentos sobre a base de cálculo em estimativas mensais.

A base de cálculo do pagamento por estimativa será determinada pela aplicação de percentuais previstos em lei<sup>74</sup>, sobre a receita bruta, com os percentuais de redução iguais aos aplicáveis ao lucro presumido.

## QUADRO: PERCENTUAIS DE BASE DE CÁLCULO EM RELAÇÃO ÀS PRINCIPAIS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELAS COOPERATIVAS DE TRABALHO, DE PRODUÇÃO DE BENS E DE SERVIÇOS

Atividade	%	Base Legal
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).	32%	Art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.
Intermediação de negócios.	32%	
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	32%	
Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.	32%	
Demais receitas brutas.	12%	

71 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)

72 Art. 58 da Lei nº 8.981/1995.

73 Art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

74 Art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

Devem ser acrescentados à base de cálculo da CSLL:

- Os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, como:
  - Rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
  - Ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
  - Ganhos auferidos em operações de cobertura (“hedge”) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
  - Receitas de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzidas dos encargos necessários a sua percepção;
  - Juros de impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
  - Variações monetárias ativas;
  - Juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade na qual a cooperativa tenha participação;
  - Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

As receitas das cooperativas que constituirão a base de cálculo do pagamento da estimativa mensal são apenas aquelas resultantes das operações de atos não cooperativos.

Assim, se a cooperativa praticar somente atos cooperativos, não haverá base de cálculo para recolhimento de estimativa mensal, exceto se existirem receitas de aplicações financeiras.

Assim como no Imposto de Renda, alternativamente ao recolhimento da estimativa mensal com base na receita bruta, a cooperativa poderá apurar a estimativa mensal com base no balanço de suspensão ou redução<sup>75</sup>.

### 3.3.2.2.3. LUCRO PRESUMIDO – BASE DE CÁLCULO

A **base de cálculo** da **CSLL** pela modalidade do lucro presumido será determinada, em cada **trimestre**, mediante **aplicação** de **percentuais** estabelecidos em lei<sup>76</sup>, de acordo com as **atividades** da cooperativa, sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Devem ser incluídos na base de cálculo da CSLL os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas.

As informações sobre as principais atividades com respectivos percentuais para determinação das bases de cálculo para incidência da CSLL são iguais às constantes no *quadro de percentuais de base de cálculo em relação às principais atividades desenvolvidas pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços*, assentado no item 3.3.2.2.2 deste manual.

### 3.3.2.3. ALÍQUOTAS

Para as cooperativas em geral, de produção de bens e serviços, a alíquota aplicável da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é de nove por cento (9%).

### 3.3.2.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento

75 ..... Art. 227 da Lei nº 9.580/2018 (RIR/2018).

76 ..... Art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

estabelecidas para o Imposto de Renda das cooperativas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor<sup>77</sup>.

Assim, o recolhimento da CSLL deve ser efetuado por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (**DARF**).

A contribuição apurada poderá ser paga ou compensada com outros créditos tributários, observadas as regras da legislação tributária sobre as compensações.

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

Os códigos atualmente estabelecidos pela Receita Federal do Brasil para recolhimento da CSLL são:

<b>MODALIDADE DE APURAÇÃO</b>	<b>CÓDIGO<sup>78</sup></b>
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

77 Art. 57 da Lei 8.981/1995.

78 Consultas de Códigos da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

O prazo de pagamento da CSLL é o mesmo aplicável para o Imposto de Renda e depende da modalidade de tributação adotada pela sociedade cooperativa.

### **3.3.3. CONTRIBUIÇÕES PARA OS PROGRAMAS DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP) E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), originalmente instituídos<sup>79</sup> por Lei Complementar, tiveram seus objetivos incrementados por dispositivo constitucional<sup>80</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 (40%) desses recursos devem ser destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico por intermédio do Banco Nacional do Desenvolvimento Social (BNDES).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída<sup>81</sup> por Lei Complementar, é destinada<sup>82</sup> às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

79 Lei complementar nº 07, de 07 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) – Lei Complementar nº 08, de 03 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)

80 Art. 239 da Constituição Federal do Brasil.

81 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)

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

### 3.3.3.1 REGIME DE TRIBUTAÇÃO

A apuração e o cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, até o ano de 2002, eram feitos pelo regime (modalidade) cumulativo, sem a possibilidade de aproveitamento de quaisquer créditos, o que caracterizava a tributação em cascata desses tributos.

Esse cenário foi alterado por nova legislação<sup>83</sup> adequadamente recepcionada pela Constituição Federal, que introduziu o regime não cumulativo para apuração, trazendo possibilidades de desconto e aproveitamento de créditos tributários sobre recolhimentos desses tributos. Essa nova modalidade de apuração não extinguiu a forma anterior de cálculo, mantendo o regime cumulativo para algumas entidades ou sobre determinadas receitas auferidas por elas.

A definição do regime de apuração das contribuições, no caso de sociedades cooperativas, independe da forma ou da opção de tributação do IRPJ e da CSLL.

Assim, as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, sob qualquer forma legal de apuração do IRPJ e da CSLL, devem apurar as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS pelo regime Cumulativo, sem direito à apuração de créditos desses tributos, uma vez que somente as cooperativas agropecuárias e de consumo estão autorizadas a adotar o regime não cumulativo de apuração dessas contribuições<sup>84</sup>.

83 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) – 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)

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

### 3.3.3.2. FATO GERADOR

No regime cumulativo de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, devem ser observados dispositivos legais, que definem<sup>85</sup> as diretrizes do cálculo dessa modalidade, em que, por exemplo, essas contribuições, devidas pelas cooperativas, devem<sup>86</sup> ser calculadas com base no faturamento.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços serão calculadas com base no respectivo faturamento<sup>87</sup> de cada sociedade.

O faturamento<sup>88</sup> compreende a receita bruta auferida pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, obedecidas as determinações presentes na legislação sobre apuração do IRPJ.

A receita bruta compreende<sup>89</sup>:

- I] O produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II] O preço da prestação de serviços em geral;
- III] O resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV] As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidos nos incisos I a III.

85 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)

86 Art. 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm)

87 Arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998.

88 O faturamento compreende a receita bruta definida no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, nos termos do art. 12 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)

89 Art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/1977.

Em suma, as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços devem calcular as contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, na modalidade do regime cumulativo, sobre a receita bruta auferida no mês, incluindo-se, quando existente, a receita decorrente da cobrança de taxa de administração de associados.

### 3.3.3.3. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços sujeitas ao regime cumulativo de apuração, corresponde à receita bruta<sup>90</sup> (Faturamento)<sup>91</sup> auferida por elas, podendo ser excluídas<sup>92</sup> desse valor as importâncias correspondentes a:

- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;
- Receitas decorrentes de reversões de provisões;
- Recuperação de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;

- Receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- Resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido; e
- Receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, venda que tenha sido computada como receita.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, em geral, podem excluir<sup>93</sup> da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS os valores das sobras apuradas na Demonstração de Sobras ou Perdas, destinados à constituição do Fundo de Reserva (Reserva Legal) e do Fundo/Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES/RATES), fundos estes previstos na lei do cooperativismo<sup>94</sup>.

São vedados da dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS os valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, ainda que com fins específicos, independentemente do objeto social da cooperativa<sup>95</sup>.

.....

90 Ibidem

91 O faturamento compreende a receita bruta definida no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, nos termos do art. 12º 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)

92 § 2º do art. 2º da Lei nº 9.718/1998.

93 Caput e § 2º do art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003; e art. 291 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Disponíveis respectivamente 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) e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314#2058246>

94 Art. 28 da Lei nº 5.764/1971.

95 § 2º do Art. 291 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019.

### 3.3.3.3.1. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO ESPECÍFICAS

A legislação tributária não prevê exclusões específicas da base de cálculo, para as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços amparadas pela Lei nº 12.690/2012, exceto em relação àquelas que se dedicam a atividades culturais. A exclusão da base de cálculo para essas cooperativas se aplica apenas aos valores destinados à constituição dos “Fundos Compulsórios”<sup>96</sup>, que são o Fundo de Reserva (Reserva Legal) e o Fundo/Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES/RATES), vedada a exclusão de valores destinados a outros fundos, inclusive rotativos, ainda que constituídos para atender a fins específicos do objeto da cooperativa.

Assim, as receitas e os ingressos das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, após exclusão das sobras destinadas aos fundos obrigatórios, devem ser integralmente apresentadas à tributação das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS.

### 3.3.3.4. ALÍQUOTAS

A alíquota incidente sobre a base de cálculo para a contribuição para o PIS/Pasep é de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e sobre a base de cálculo da contribuição para a COFINS, o percentual é de três por cento (3%), para as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, em virtude do seu enquadramento no regime cumulativo de apuração das contribuições<sup>97</sup>.

#### 3.3.3.4.1. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO

As receitas beneficiadas com tributação à alíquota zero das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS estão divididas em 5 grupos, com bases legais de incidência, conforme a seguinte tabela:

96 Lei nº 5.764/1971.

97 Inciso I do art. 62 c/c art. 124 da IN RFB nº 1.911/2019.

Grupo	Exemplos	Base Legal
<b>INSUMOS E PRODUTOS AGROPECUÁRIOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adubos e fertilizantes, classificados no cap. 31 da TIPI.</li> <li>• Defensivos Agropecuários classificados na posição 3808 da TIPI.</li> <li>• Leite fluído pasteurizado ou UHT, leite em pó, fórmulas infantis, bebidas lácteas e outros.</li> <li>• Queijos.</li> <li>• Carnes bovinas, suínas, caprinas e de aves.</li> <li>• Açúcar, café, óleo de soja, margarina e outros.</li> </ul>	<p>Art. 1º, da Lei nº 10.925/2004. Art. 28º, da Lei nº 10.865/2004.</p>
<b>INFRAESTRUTURA</b> Aeronaves Embarcações Outros veículos Combustíveis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aeronaves classificadas na posição 8802 da TIPI.</li> <li>• Álcool anidro adicionado à gasolina, por distribuidores.</li> <li>• Receita decorrente da prestação de serviços regulares de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, alcançando as receitas decorrentes da prestação desses serviços, no território de região metropolitana regularmente constituída.</li> </ul>	<p>Art. 28º, da Lei nº 10.865/2004. Art. 5º, Lei nº 9.718/1998. Art. 2º, Lei nº 10.312/2001. Art. 4º, do Decreto nº 5.297/2004. Art. 2º, da Lei nº 10.485/2002. Art. 1º, do Decreto nº 6.644/2008. Art. 1º, da Lei nº 12.860/2013. Arts. 81º e 113º, da Lei nº 13.043/2013. Art. 4º, Inc. XI a XIII, da Lei nº 12.587/2012.</p>
<b>SAÚDE</b> Produtos químicos Aparelhos ortopédicos Produtos destinados a portadores de necessidades especiais Outros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produtos classificados na posição 87.13 da NCM (cadeiras de rodas e outros veículos).</li> <li>• Artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas classificados no código 90.21.10 da NCM.</li> <li>• Produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM.</li> </ul>	<p>Art. 6º-B, do Decreto nº 5.171/2004. Art. 28º, da Lei nº 10.865/2004. Art. 1º, do Decreto nº 6.426/2008. Arts 70º e 113º, da Lei nº 13.043/2013.</p>
<b>INFORMÁTICA</b> PADIS PATVD	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para a TV Digital (PATVD).</li> <li>• Venda, no mercado interno para PJ habilitada no PATVD, de máquinas, aparelhos, instrumentos, equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da adquirente.</li> <li>• Venda, no mercado interno para PJ habilitada no PATVD, de ferramentas computacionais (softwares).</li> <li>• Venda, no mercado interno para PJ habilitada no PATVD, de insumos.</li> <li>• Vendas dos equipamentos transmissores por PJ habilitada no PATVD.</li> </ul>	<p>Art. 28º, da Lei nº 11.196/2005. Lei nº 11.484/2007. Lei nº 12.794/2013.</p>

Grupo	Exemplos	Base Legal
DEMAIS PRODUTOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Livros.</li> <li>• Vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM).</li> <li>• Receita decorrente da venda de bebidas frias, classificadas nos códigos 2106.90.10 Ex 02; 22.01 (exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 2201.10.00); 22.02 (exceto os Ex 01, Ex 02 e Ex 03 do código 2202.90.00); e 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03 da TIPI, quando auferida pela pessoa jurídica varejista, assim considerada, a pessoa jurídica cuja receita decorrente de venda de bens e serviços a consumidor final no ano-calendário imediatamente anterior ao da operação houver sido igual ou superior a setenta e cinco por cento (75%) de sua receita total de venda de bens e serviços no mesmo período, depois de excluídos os impostos e as contribuições incidentes sobre a venda.</li> </ul>	<p>Art. 2º da Lei nº 10.753/2003.                      Art. 28º, da Lei nº 10.865/2004.                      Art. 5º, da Lei nº 11.945/2009.                      Art. 2º, da Lei nº 10.996/2004.                      Art. 5º-A, da Lei nº 10.637/2002.                      Decreto nº 5.442/2005.                      Art. 31º, da Lei nº 12.350/2010.                      Art. 86º, da Lei nº 12.715/2012.                      Art. 4º, da Lei nº 12.865/2013.                      Art. 28º, da Lei nº 13.097/2015.</p>

### 3.3.3.4.2. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS

O Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão, com repercussão geral, de que o ICMS, por não compor faturamento das empresas, assim como das cooperativas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS<sup>98</sup>. No entanto, a Procuradoria Gera da República (PGR) apresentou embargos de declaração, requerendo, entre outros, a modulação dos efeitos da decisão e a definição do valor de ICMS que deve ser excluído da base de cálculo, o valor destacado nas notas fiscais ou o valor devido pelo contribuinte.

A Receita Federal do Brasil (RFB), diante da falta de decisão vinculante, orienta os contribuintes a manterem o ICMS na base de cálculo das contribuições<sup>99</sup>.

As cooperativas que não ingressaram com ações ou que não tenham decisão transitada em julgado – enquanto não houver decisão final com modulação de efeitos e, assim, com efeito vinculante – devem manter o ICMS na base de cálculo das contribuições, avaliar o impacto da exclusão e definir pela oportunidade de ingressar com ações judiciais requerendo-a ou, alternativamente, aguardar decisão definitiva sobre o caso.

98 RE Supremo Tribunal Federal (STF) nº 574706, publicado em 02 de outubro de 2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>

99 Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, e Solução de Consulta DISIT/SRRF06 6.012, de 31 de março de 2017. Disponíveis em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314> e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81786&visao=anotado>

#### **3.3.3.4.3. EXCLUSÕES DE BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS PERMITIDAS ÀS COOPERATIVAS QUE SE DEDIQUEM A ATIVIDADES CULTURAIS**

São exclusões de base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS permitidas às cooperativas que se dediquem a atividades culturais, de música, cinema, letras, artes cênicas, teatro, dança, circo e artes plásticas:

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

#### **3.3.3.4.4. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE O ATO COOPERATIVO: DECISÕES JUDICIAIS**

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos Recursos Especiais nº 1141667 e 1164716, julgou que as contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS não incidem sobre *atos cooperativos típicos*. Esses julgados, chamados recursos repetiti-

vos, servem de base jurisprudencial para orientar as demais instâncias da Justiça Federal em processos sobre o mesmo assunto.

Sobre essas decisões ainda cabem recursos ao Supremo Tribunal Federal, portanto os efeitos práticos decorrentes dessas decisões somente se refletirão nas cooperativas que ingressaram com ações postulatorias nesse sentido, e já com sentenças favoráveis transitadas em julgado.

#### **3.3.3.4.5. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO: REVENDA MONOFÁSICA**

A incidência monofásica, conhecida como tributação concentrada ou diferenciada, abrange grupos específicos de produtos, aplicável inclusive ao regime cumulativo de apuração. Resume-se no fato de o ônus tributário de toda a cadeia de comercialização do produto ficar concentrada no importador ou no produtor.

No caso, em geral, os fabricantes e importadores aplicam sobre as receitas auferidas na venda dos produtos alíquotas maiores do que as básicas, enquanto os demais contribuintes da cadeia, como atacadistas e varejistas, tributam as receitas auferidas pela revenda dos mesmos produtos à alíquota zero. Assim, a responsabilidade pelo recolhimento fica concentrada no industrializador e importador. Essa é a sistemática de tributação conhecida por incidência monofásica.

Os grupos de produtos com incidência monofásica das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, com revenda à alíquota zero, são:

PRODUTO	BASE LEGAL
Combustíveis, como gasolina, exceto de aviação, óleo diesel, GPL, querosene de aviação e biodiesel.	Lei nº 9.718/1998; MP 2.158-2001.
Produtos farmacêuticos, inclusive medicamentos veterinários classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), prevista na legislação inerente, e produtos de perfumaria e de toucador ou higiene pessoal.	Art. 1º, da Lei nº 10.147/2000.
Revenda de veículos, máquinas, inclusive agrícolas, e autopeças.	Arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.485/2002.
Bebidas frias, como água mineral não natural.	Art. 58-I, da Lei nº 10.833/2003.

**A revenda à alíquota zero pelas pessoas jurídicas varejistas deve ser escriturada como receita tributada à alíquota zero (CST 06), com o código nº 918 da Tabela 4.3.13.<sup>100</sup>**

### 3.3.3.4.6. SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

A incidência das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, segundo a legislação vigente, fica suspensa de acordo com o cumprimento das condições da geração de receitas por conta da comercialização de alguns grupos de produtos e operações<sup>101</sup>.

Exemplos:

- Matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem: suspensão aplicável, em maioria, nos casos de vendas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora e que atue com operações realizadas por regime de Drawback;

100 Nos termos do 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)

101 Tabela 4.3.16 – Operações com Suspensão das Contribuições Sociais (CST 09), disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1655>

- Regimes Especiais: REPES, RECAP, REIDI, REPORTO, RECOMPE, RETAERO, RECOPIA, ZFM, ZPE, FIFA, RECOPI, RECOM, RECINE, RETID e REIF;
- Outros produtos e serviços: venda de sucatas para pessoa jurídica do lucro real, entre outros.

### 3.3.3.4.7. RECEITAS SEM INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES

Os principais exemplos de não incidência<sup>102/103</sup> em cooperativas são:

- Receitas de exportações, diretas ou indiretas; e
- Prestação de serviços para o exterior.

102 94 Art. 6º 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) – e art. 5º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm#art3%C2%A77](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm#art3%C2%A77)

103 Tabela 4.3.15 (Tabela de Operações sem Incidência da Contribuição Social) – (CST 08). Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1651>

- As cooperativas enquadradas no regime cumulativo, para escrituração da EFD-Contribuições, devem declarar, inclusive, as receitas que não são fatos geradores das contribuições, como, por exemplo: as receitas financeiras, que devem ser registradas como receitas sem incidência das contribuições<sup>104</sup>.

### 3.3.3.5. RECEITAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O sistema da substituição tributária (ST) nas contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS é similar ao da tributação monofásica, em que se concentra a tributação na origem da cadeia de comercialização, no produtor ou importador.

São produtos sujeitos a essa sistemática de apuração:

- Cigarros e Cigarrilhas, e
- Motocicletas, Semeadores e Adubadores.

A escrituração das receitas, decorrentes da revenda de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, deve ser apresentada segundo orientações contidas no Guia Prático da EFD-Contribuições<sup>105</sup>.

### 3.3.3.6. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS deverá ser efetuado<sup>106</sup>:

- V] Até o vigésimo (20º) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas pessoas jurídicas referidas no § 1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/1991, que contempla as cooperativas de crédito, e
- VI] Até o vigésimo quinto (25º) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas demais pessoas jurídicas.

Parágrafo único – Se o dia do vencimento de que trata este artigo não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder.

O recolhimento das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre faturamento deverá ocorrer por meio de documento de arrecadação da Receita Federal (DARF).

Os principais códigos de recolhimento são:

104 Solução de consulta Disit/Srrf04 nº 4005, de 06 de maio de 2016. disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73684>

105 Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/3026>

106 Art. 18 da MP nº 2.158-35/2001.

### Códigos<sup>107</sup> de Recolhimento

PIS/PASEP		COFINS	
CÓD.	DESCRIÇÃO	CÓD.	DESCRIÇÃO
8109	PIS/PASEP – Faturamento PJ em geral (cumulativo)	2172	COFINS – Faturamento PJ em geral (cumulativo)

### 3.3.3.7. EXEMPLOS DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO DE BENS

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

#### Informações:

Dados	Valor
Ingressos Ato Cooperado – Venda Calçados MI	R\$ 800.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Venda Calçados ME	R\$ 350.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Taxa de Administração	R\$ 30.000,00
Receita Ato Não Cooperado - Venda de Calçados MI	R\$ 150.000,00
Ingressos Ato Não Cooperado – Venda de Calçados ME	R\$ 65.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Taxa de Administração	R\$ 6.000,00

.....  
107 Consultas de Códigos da Receita Federal do Brasil. Disponível em:  
<http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

**Informações:**

<b>Dados</b>	<b>Valor</b>
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 18.000,00
<b>Total Receitas</b>	<b>R\$ 1.419.000,00</b>
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 500.000,00
Destinação para o FATES/RATES (5%)	R\$ 25.000,00
Destinação para Fundo de Reserva (10%)	R\$ 50.000,00
<b>Total Destinações FATES/RATES e Fundo de Reserva</b>	<b>R\$ 75.000,00</b>

**Apuração PIS/Cofins Cooperativa de Serviços**

<b>RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)</b>	<b>R\$ 986.000,00</b>
Ingressos Ato Cooperado – Venda Calçados MI	R\$ 800.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Taxa de Administração	R\$ 30.000,00
Receita Ato Não Cooperado – Venda de Calçados MI	R\$ 150.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Taxa de Administração	R\$ 6.000,00
<b>EXCLUSÕES COOPERATIVAS EM GERAL</b>	<b>R\$ 75.000,00</b>
Sobras destinadas ao FATES/RATES e Fundo de Reserva	R\$ 75.000,00
<b>BASE DE CÁLCULO PIS COFINS</b>	<b>R\$ 911.000,00</b>
VALOR PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 5.921,50

### Apuração PIS/Cofins Cooperativa de Serviços

VALOR COFINS (Alíq. 3,00%)	R\$ 27.330,00
<b>RECEITAS NÃO TRIBUTADAS (CST 08)</b>	<b>R\$ 433.000,00</b>
Ingressos Ato Cooperado – Venda Calçados ME	R\$ 350.000,00
Ingressos Ato Não Cooperado – Venda de Calçados ME	R\$ 65.000,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 18.000,00
<b>TOTAL RECEITAS DECLARADAS</b>	<b>R\$ 1.419.000,00</b>

No exemplo, em uma cooperativa de produção de calçados, foram inicialmente agrupadas as receitas tributadas pelas contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, decorrentes das vendas de calçados no mercado interno, correspondente à produção de cooperados e terceiros (não cooperados), inclusive a taxa de administração cobrada, as quais para fins de escrituração no 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, que, no caso das cooperativas de produção de bens, corresponde apenas às sobras apuradas no exercício anterior, destinadas à constituição da reserva legal e do FATES/RATES.

Só podem ser utilizados valores de sobras, até o montante correspondente a serviços realizados por cooperados.

As receitas de exportação (vendas de calçados no ME) simuladas não sofrem incidência das contribuições para o PIS/Pasep nem para a COFINS.

As receitas financeiras correspondentes aos rendimentos com aplicações financeiras, para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS no regime cumulativo, não caracterizam fato gerador, pois não se classificam como receita bruta, devendo, apesar disso, serem escrituradas na EFD-Contribuições, com código CST 08 - Operação sem Incidência da Contribuição.

No caso, o total das receitas geradas pela cooperativa foi registrado para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

#### 3.3.3.8. EXEMPLOS DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS NAS COOPERATIVAS DE SERVIÇOS

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

<b>Dados</b>	<b>Valor</b>
Ingressos Ato Cooperativo – Serviço de Limpeza e Conservação	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Coleta e Seleção de Lixo	R\$ 350.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Taxa de Administração	R\$ 25.000,00
Receita Ato Não Cooperado – Serv. de Limpeza e Conservação	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Não Cooperativo – Coleta e Seleção de Lixo	R\$ 14.000,00
Ingressos Ato Cooperado – Taxa de Administração	R\$ 2.500,00
Rendas de Aplicações Financeiras	R\$ 2.000,00
<b>Total Receitas</b>	<b>R\$ 843.500,00</b>
Sobras do Exercício Anterior	R\$ 350.000,00
Destinação para o FATES/RATES (5%)	R\$ 17.500,00
Destinação para Fundo de Reserva (10%)	R\$ 35.000,00
<b>Total Destinações FATES/RATES e Fundo de Reserva</b>	<b>R\$ 52.500,00</b>

#### **APURAÇÃO PIS/COFINS COOPERATIVA DE SERVIÇOS**

<b>RECEITAS TRIBUTADAS (CST 01)</b>	<b>R\$ 841.500,00</b>
Ingressos Ato Cooperativo – Serviço de Limpeza e Conservação	R\$ 400.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Coleta e Seleção de Lixo	R\$ 350.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Taxa de Administração	R\$ 25.000,00

### APURAÇÃO PIS/COFINS COOPERATIVA DE SERVIÇOS

Receita Ato Não Cooperativo – Serv. de Limpeza e Conservação	R\$ 50.000,00
Ingressos Ato Não Cooperativo – Coleta e Seleção de Lixo	R\$ 14.000,00
Ingressos Ato Cooperativo – Taxa de Administração	R\$ 2.500,00
<b>EXCLUSÕES COOPERATIVAS EM GERAL</b>	<b>R\$ 52.500,00</b>
Sobras destinadas ao FATES/RATES e Fundo de Reserva	R\$ 52.500,00
<b>BASE DE CÁLCULO PIS COFINS</b>	<b>R\$ 789.000,00</b>
VALOR PIS (Alíq. 0,65%)	R\$ 5.128,50
VALOR COFINS (Alíq. 3,00%)	R\$ 23.670,00
<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\$ 843.500,00</b>

No exemplo, foram agrupadas as receitas tributadas pelas contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, correspondentes a serviços realizados por cooperados e terceiros (não cooperados), inclusive a taxa de administração, as quais, para fins de escrituração no arquivo da EFD-Contribuições, devem ser classificadas como CST 01 – Operação Tributável com Alíquota Básica.

Na sequência, foram apontados os montantes passíveis de exclusão de base de cálculo das contribuições, que, no caso das cooperativas de serviços, corresponde apenas às sobras apuradas no exercício anterior, destinadas à constituição de reserva legal

e do FATES/RATES, uma vez que só podem ser utilizados valores de sobras até o montante correspondente a serviços prestados por cooperados.

Também foram apontadas as receitas financeiras correspondentes aos rendimentos com aplicações financeiras, que, para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a 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.

O total das receitas geradas pela cooperativa foi registrado para fins de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Os valores de débitos apurados podem ser reduzidos por meio de compensação com valores das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS eventualmente retidos em favor da cooperativa, no mês em que houve a referida retenção.

### 3.3.4. PIS: FOLHA DE PAGAMENTO

A contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento é o tributo devido pelas cooperativas que efetuarem quaisquer exclusões de base de cálculo de PIS/PASEP e COFINS relacionadas com as operações efetuadas com associados.

#### 3.3.4.1. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR

O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento corresponde ao efetivo pagamento da folha de salários feito pela cooperativa, com exclusões da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, legalmente previstas.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços que apuram as contribuições para o PIS/Pasep no regime cumulativo e que não fizerem uso de qualquer exclusão de base de cálculo específica de cooperativa, como é o caso de exclusão de valores destinados à constituição do FATES/RATES e da reserva legal, conseqüentemente, não terão a obrigação de apurar e recolher, por substituição, a contribuição para o PIS/Pasep sobre a folha de pagamento.

### 3.3.5. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

As cooperativas se comparam às demais empresas quando se trata das contribuições previdenciárias devidas por pessoas jurídicas, não havendo qualquer benefício ou dispensa relacionados<sup>108</sup>.

#### 3.3.5.1. FATO GERADOR

Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual<sup>109</sup>.

Quanto ao momento do fato gerador, ele:

#### Ocorrência do Fato Gerador

FATO GERADOR	OCORRÊNCIA
Geral	Corresponde, de modo geral, ao mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual, em decorrência da prestação de serviços.
Sobre o 13º salário	Ocorre no pagamento ou crédito da última parcela.

108 § 1º do Art. 15 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)

109 Inc. III do art. 51 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>

### Ocorrência do Fato Gerador

FATO GERADOR	OCORRÊNCIA
Sobre as férias	Ocorre no mês que se referir às férias.

**Fato gerador pelo crédito:** a Receita Federal do Brasil ((RFB) esclarece que se considera creditada a remuneração na competência em que a cooperativa contratante for obrigada a reconhecer contabilmente a despesa ou o dispêndio<sup>110</sup>.

#### 3.3.5.1.1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo das contribuições previdenciárias corresponde ao total da remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços<sup>111</sup>.

#### 3.3.5.2. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO

A incidência de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, a título de contribuição previdenciária a cargo da empresa, prevista legalmente, foi declarada inconstitucional e, consequentemente, suspensa definitivamente.

Como desdobramento, em Ato Declaratório Interpretativo a Receita Federal dispôs, dentre outros assuntos, que a alíquota da

110 § 1º do art. 52 da IN RFB nº 971/2009.

111 Art. 57 da IN RFB nº 971/2009.

contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa ou a pessoa física por intermédio de cooperativa de trabalho é de 20% sobre o salário de contribuição definido pelo inciso III ou sobre a remuneração apurada na forma prevista no § 11, ambos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.<sup>112</sup>

Desta forma, as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços ficam sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias e principais, em relação, dentre outros, a arrecadação da contribuição individual de seus cooperados pelos serviços por elas intermediados e prestados a pessoas físicas, a pessoas jurídicas ou à elas prestados; a contratação de segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual para lhes prestar serviços; a remuneração paga ou creditada a cooperado pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção<sup>113</sup>.

Sobre os serviços prestados pelos cooperados em nome e em razão das suas cooperativas de serviços, faturados por estas contra os respectivos tomadores dos seus serviços, não há incidência da contribuição previdenciária, não cabendo retenções dessa natureza sobre os valores constantes em notas fiscais emitidas por essas sociedades.

Verificar ainda itens 3.5.3 e 3.5.5.

#### 3.3.5.3. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

As contribuições sociais previdenciárias devidas pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços serão calculadas conforme a Lei<sup>114</sup>, estando regulamentadas<sup>115</sup> pela Receita Federal do Brasil.

112 Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2015 da RFB.

113 Art. 216 da IN 971/2009.

114 Art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

115 Art. 72 da IN RFB nº 971/2009.

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, haverá a aplicação dos seguintes percentuais:

- a] **Um por cento (1%)**, para as cooperativas com atividade preponderante do risco de acidentes do trabalho considerado leve;
- b] **Dois por cento (2%)**, para as cooperativas com atividade preponderante de risco de acidentes do trabalho considerado médio;
- c] **Três por cento (3%)**, para as cooperativas com atividade preponderante de risco de acidentes do trabalho considerado grave.

Essas alíquotas de contribuição de um, dois ou três por cento, concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, destinadas ao financiamento do benefício de aposentadoria especial, poderão ser reduzidas, em até cinquenta por cento (50%), ou aumentada, em até cem por cento (100%), em razão do desempenho da cooperativa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social<sup>116/117</sup>.

Para a operacionalização do FAP no Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações

.....  
116 Artigo 10, da Lei nº 10.666/2003, de 08 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)

117 Denominado **Fator Acidentário de Prevenção (FAP)**, nos termos da Lei nº 10.666/2003.

à Previdência Social (SEFIP<sup>118</sup>), o empregador deverá aplicar o índice do período sobre as alíquotas de Contribuição do GIL-RAT, antigo RAT e SAT<sup>119</sup>.

As disposições legais sobre aposentadoria especial de segurado filiado ao regime geral de Previdência Social são igualmente aplicáveis aos associados das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, que trabalham sujeitos a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física<sup>120</sup>.

A cooperativa, ao contratar serviços de terceiros (não associado), contribuintes individuais, inclusive eventuais transportadores<sup>121</sup>, taxistas e operadores de máquinas, estará sujeita<sup>122</sup> ao recolhimento da contribuição previdenciária no percentual de vinte por cento (20%) sobre o valor bruto pago pelo serviço, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo a despesas com combustível ou manutenção de veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento fiscal emitido pelo prestador dos serviços.

#### 3.3.5.4. CONTRIBUIÇÕES A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS – DESTINAÇÃO AO SESCOOP

A contribuição mensal compulsória devida pelas cooperativas, recolhida a partir de 1º de janeiro de 1999 pela Previdência Social, à alíquota de dois inteiros e cinco décimos por cento (2,5%) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados, sob as

.....  
118 Disponível em: <http://www.caixa.gov.br/empresa/fgts-empresas/SEFIP-GRF/Paginas/default.aspx>

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

120 Art. 1º da Lei nº 10.666/2003.

121 § 2º do art. 55 da IN RFB nº 971/2009.

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

mesmas condições e prazos, sanções e privilégios, inclusive no tocante à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social, é destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP).

A contribuição ao SESCOOP foi instituída<sup>123</sup> em substituição às contribuições, de igual espécie, destinadas ao:

- I] Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI);
- II] Serviço Social da Indústria (SESI);
- III] Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC);
- IV] Serviço Social do Comércio (SESC);

- V] Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT);- Serviço Social do Transporte (SEST);
- VI] Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Além da contribuição ao SESCOOP, cabe às cooperativas efetuar o recolhimento da contribuição devida a terceiros (outras entidades), de acordo com a classificação da sua atividade, incluindo-se: o Salário Educação, o Incra e o Sebrae.

Para tanto, a sociedade cooperativa deve atribuir o código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) correspondente, conforme tabela<sup>124</sup> a seguir:

Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços (Atividades)	FPAS	CP Patronal	GILRAT	Salário Educação	INCRA	SEBRAE	SESCOOP	Total Terceiros	Código De Recolhimento
				0001	0002	0064	4096		
Educacional	574	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,3%	2,5%	5,5%	4163
Cooperativa de Trabalhadores Avulsos Portuários	515	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,6%	2,5%	5,8%	4163
Mineral – Indústria Extrativista	507	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,6%	2,5%	5,8%	4163
Mineral – Comércio e Serviços	515	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,6%	2,5%	5,8%	4163
Social	515	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,6%	2,5%	5,8%	4163
Turismo	515	20%	Variável	2,5%	0,2%	0,6%	2,5%	5,8%	4163

123 Inc. I do art. 10 da Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 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)

124 Manual de Recolhimentos – SESCOOP Unidade Nacional, 2019. Disponível em: <https://www.somoscooperativismo.coop.br/publicacoes>

### 3.3.5.5. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A partir da apuração das contribuições previdenciárias com base na escrituração do eSocial, o recolhimento deverá ser efetuado por DARF gerado no portal da DCTFWeb, até o dia vinte (20) do mês seguinte ao da competência<sup>125</sup>.

### 3.3.6. ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) é de competência dos estados e do Distrito Federal, cabendo-lhes instituir e regulamentar sua incidência, formas e prazos de recolhimento e obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes<sup>126</sup>.

O regramento do ICMS é instituído por meio de convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), entre estados e com o Distrito Federal, devendo ser ratificado pelos poderes legislativos das unidades federativas atingidas, para ter eficácia e aplicabilidade.

#### 3.3.6.1. FATO GERADOR

Os fatos geradores do ICMS são<sup>127</sup>:

- Operações de circulação de mercadorias;
- Fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

125 Inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

126 Inc. II do art. 155 da Constituição Federal do Brasil.

127 Art. 2º da Lei Complementar 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)

- Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;
- Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- Entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto, para qualquer finalidade;
- Serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- Entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, incidente o imposto no estado onde estiver localizado o adquirente.

#### 3.3.6.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ICMS, de modo geral, corresponde ao valor da operação ou ao preço do serviço sujeito a esse imposto. Integram a base de cálculo do ICMS, inclusive nos casos de importação<sup>128</sup>:

128 Inciso IX do § 1º do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

- I] O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II] O valor correspondente a:
  - a] Seguros, juros, demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas e descontos concedidos sob condição;
  - b] Frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e cobrado em separado.

Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular (transferências), a base de cálculo do imposto é<sup>129</sup>:

- I] O valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- II] O custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;
- III] Tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Em desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados, a base de cálculo corresponde à soma<sup>130</sup> de:

- a] O valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação;
- b] Imposto de importação;
- c] Imposto sobre produtos industrializados;
- d] Imposto sobre operações de câmbio;
- e] Quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

O valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS nos casos em que a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização configurar fato gerador de ambos os impostos.

### 3.3.6.3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST)

A Substituição Tributária (ST) é caracterizada, via de regra, pela concentração da arrecadação do imposto em alguns contribuintes, em geral, no início da cadeia tributária, objetivando a facilitação dos atos fiscalizatório e arrecadatário do imposto pelo estado.

A responsabilidade pela substituição tributária poderá ser atribuída sobre uma ou mais operações ou prestações, independentemente de serem antecedentes, subsequentes ou concomitantes, inclusive sobre o valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, contribuinte do imposto.

As cooperativas devem se atentar para os estados que adotaram as regras e alterações no formato de recolhimento do ICMS contidas no Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018.

#### 3.3.6.3.1. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST)

A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado<sup>131</sup>.

Para fins de substituição tributária:

129 Inciso IX do § 4º do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

130 Inciso V do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

131 § 2º do Art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996.

- I] Em operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, a base de cálculo será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
- b] Em operações ou prestações subsequentes, a base de cálculo será obtida pelo somatório das parcelas seguintes<sup>132</sup>:
  - a] Valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
  - b] Montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - c] Margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa a operações ou prestações subsequentes.

#### 3.3.6.4. NÃO INCIDÊNCIA

O ICMS não incide sobre as seguintes operações<sup>133</sup>:

- I] Com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão;
- II] Prestações que destinem ao exterior mercadorias, como produtos primários e produtos industrializados semielaborados, inclusive com o fim específico de exportação, ou serviços;
- III] Interestaduais relativas à energia elétrica e a petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV] Com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

132 Inciso IX do § 4º do art. 8º da Lei Complementar nº 81/1996.

133 Art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996.

- V] Relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;
- VI] De qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- VII] Decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- VIII] De arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- IX] De qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

#### 3.3.6.5. ALÍQUOTAS

A alíquota<sup>134</sup> do ICMS aplicável nas operações e prestações interestaduais é de doze por cento (12%).

Nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao estado do Espírito Santo, a alíquota será de sete por cento (7%).

Para operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, a alíquota aplicável será de quatro por cento (4%)<sup>135</sup>.

134 Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)

135 Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm)

Na industrialização da mercadoria importada, o conteúdo do produto resultante deverá ser superior a quarenta por cento (40%), definindo-se o percentual do conteúdo de importação pelo quociente entre o valor da parcela importada e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

As alíquotas internas de ICMS não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário definida em Lei Complementar.

#### 3.3.6.5.1. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)

O Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) corresponde à obrigação sobre as operações interestaduais para o consumidor final contribuinte, aplicável também a não contribuinte<sup>136</sup>.

Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual<sup>137</sup>.

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações e prestações com consumidor final será atribuída ao:

- a] Destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b] Remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Em operações interestaduais, é possível que o estado destinatário, havendo previsão legal interna do ICMS, exija a antecipação do recolhimento do imposto na entrada da mercadoria em seu território, que poderá ser feita pelo remetente, antes da saída da mercadoria, para agilizar o trânsito das mercadorias nos postos de fiscalização fronteiriços.

Na fórmula de cálculo da antecipação, é adicionada a margem de valor agregado ao valor da operação e, sobre o resultado, aplica-se a alíquota interna do estado destinatário.

#### 3.3.6.6. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. São consideradas vencidas as parcelas do imposto na data em que determina o período de apuração e, liquidadas, por compensação ou mediante pagamento em dinheiro dentro do prazo fixado pelo estado.

#### 3.3.6.7. NÃO CUMULATIVIDADE

O ICMS é de natureza não cumulativa<sup>138/139</sup>, portanto é possível compensar o que for devido em cada operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Não há direito ao crédito do imposto sobre as operações anteriores quando a mercadoria ou a prestação de serviço resultante forem isentas ou não tributadas pelo ICMS.

.....  
136 Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015. Disponível em:  
[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15)

137 Inc. VII do art. 1º da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm)

.....  
138 Art. 155 da Constituição Federal do Brasil de 1988.

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

### 3.3.6.8. BENEFÍCIOS FISCAIS

A concessão de benefícios fiscais como isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos ou quaisquer incentivos fiscais que resultem em redução ou eliminação, direta ou indireta, de ônus ligado ao ICMS, deve ser concedida, mantida, alterada ou revogada por meio de convênios e protocolos no âmbito do CONFAZ, celebrados e ratificados pelos estados e pelo Distrito Federal.

Os benefícios fiscais acordados por convênio entre os estados devem ser regulamentados por todo estado participante. As regras complementares à aplicação de cada benefício deverão estar harmonizadas com as respectivas legislações estaduais.

Os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas na lei<sup>140</sup>, podendo:

- Ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS<sup>141</sup>; e
- Não computados na determinação do lucro real, desde que sejam registrados em reserva de lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenha sido totalmente absorvida pelas demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou de aumento do capital social.

.....  
140 §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, acrescentados pela Lei Complementar nº 160/2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp160.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm)

141 Inc. X do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e Inc. IX do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003.

As subvenções para investimento decorrentes dos incentivos fiscais do ICMS serão tributadas pelo IRPJ e pela CSLL, caso não sejam registradas em conta de reserva de lucros, inclusive nas hipóteses de:

- I] Capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;
- II] Restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos cinco (5) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos.

### 3.3.7. CONTRIBUIÇÃO COOPERATIVISTA

A contribuição cooperativista, instituída pela Lei nº 5.764/1971, ocorre em favor da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e, parcialmente é distribuída a suas filiadas.

Corresponde a um dos principais recursos de sustentação dos órgãos de representação do cooperativismo de cada estado e do Brasil, para cumprimento de seu propósito legal de defesa e representação do sistema cooperativista.

#### 3.3.7.1. FATO GERADOR

A contribuição cooperativista tem como fato gerador o valor do capital social integralizado pelos associados das cooperativas e os valores correspondentes aos fundos e às reservas escrituradas no

patrimônio líquido das cooperativas, referentes ao exercício social do ano anterior.

### 3.3.7.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição cooperativista corresponde à soma dos valores do capital social integralizado e quaisquer fundos, reservas ou demais contas escrituradas no patrimônio líquido da cooperativa, referentes ao 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.

A contribuição cooperativista das cooperativas centrais, federações e confederações será calculada sobre os fundos e/ou reservas existentes ao final do exercício social do ano anterior, desconsiderada a conta Capital Social.

### 3.3.7.3. ALÍQUOTAS

A contribuição cooperativista é calculada mediante aplicação da alíquota de dois décimos por cento (0,2%) sobre a soma do valor do capital integralizado e das reservas e fundos da cooperativa.

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) pode estabelecer um valor de teto à contribuição cooperativista, com base em estudo técnico pertinente.

### 3.3.7.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O recolhimento da contribuição cooperativista normalmente se dá por meio de pagamento por boleto bancário enviado pelas organizações cooperativistas estaduais, em que constam os prazos de recolhimento.

## 3.3.8. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB)

A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), conhecida como: Desoneração da Folha de Pagamento, consiste na substituição da contribuição previdenciária patronal à alíquota de vinte por cento (20%) sobre a folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais, pela apuração da contribuição com base na receita bruta de alguns serviços, produtos industrializados e/ou ramos de atividade, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A CPRB é opcional e, no caso de cooperativas, se limita às previsões constantes do art. 8º da Lei nº 12.546/2011 e somente para as atividades abrangidas pelos códigos nele referidos<sup>142</sup>.

A cooperativa deve manifestar a adoção da tributação substitutiva mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, irretratável para todo o ano-calendário.

A CPRB não se aplica às cooperativas que tiverem receitas, sujeitas a substituição da contribuição previdenciária patronal, iguais ou inferiores a cinco por cento (5%) da receita total bruta, incluindo todas as suas atividades, unidades e filiais.

### 3.3.8.1. FATO GERADOR

O fato gerador da CPRB é a receita bruta auferida pela prestação de serviço, pela fabricação de produtos ou desenvolvimento de

.....  
142 Inc. VIII do art. 9º 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)

atividades previstas na lei, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

### 3.3.8.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da CPRB é a receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, sem o ajuste a valor presente sobre elementos do ativo, decorrente da industrialização dos produtos, de prestação de serviços ou desenvolvimento de atividades relacionados no art. 7º e no 8º da Lei nº 12.546/2011.

Podem ser excluídos da base de cálculo: a receita bruta decorrente de exportações, o valor do IPI e do ICMS ST sobre os produtos atingidos, à exceção da receita bruta proveniente de vendas a empresas comerciais exportadoras<sup>143</sup>.

Para as cooperativas que se dedicam à industrialização de outros produtos, além dos sujeitos à CPRB, o cálculo das contribuições previdenciárias será realizado observando-se:

- I] Em relação às receitas decorrentes da industrialização dos produtos constantes no art. 8º da Lei nº 12.546/2011, as regras relacionadas com a apuração da CPRB; e
- II] Quanto à parcela da receita bruta relativa às atividades não sujeitas à CPRB, o prescrito no art. 22º da Lei nº 8.212/1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 do percentual resultante da razão entre a receita bruta da produção de itens não abrangidos pela CPRB e a receita bruta total, considerando que o valor da receita bruta de-

corrente das exportações deve ser computado no cálculo dessa proporcionalidade.

### 3.3.8.3. ALÍQUOTAS

A alíquota incidente sobre a receita bruta das cooperativas autorizadas a adoção da CPRB é de dois inteiros e cinco décimos por cento (2,5%), exceto:

- Para as cooperativas (empresas) referidas nos incisos VI, IX, X e XI do art. 8º da Lei nº 12.546/2011 e empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10, que contribuirão à alíquota de 1,5%; e
- Cooperativas que fabricam produtos classificados na TIPI nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 02.10.1, 0210.99.00, 03.03, 03.04, 0504.00, 05.05, 1601.00.00, 16.02, 1901.20.00, 1905.90.90 e 03.02, exceto 0302.90.00, que contribuirão à alíquota de 1%.

### 3.3.8.4. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

O recolhimento da CPRB deve ser efetuado até o dia 20 do mês subsequente ao da competência. A apuração e o recolhimento deverão ser feitos de forma centralizada, mediante emissão de DARF no portal da DCTFWeb.

### 3.3.9. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência e capacidade tributária dos municípios e do Distrito

.....  
143 § 1º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48917>

Federal, sobre serviços definidos em lei, não atingidos pela incidência de ICMS<sup>144</sup>.

O imposto é regulado por lei específica, que impõe as diretrizes de incidência sobre os serviços que tenham correspondência com um dos itens da lista instituída e anexa a ela<sup>145</sup>.

### 3.3.9.1. FATO GERADOR

O fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, ainda que este não corresponda à atividade preponderante da cooperativa.

O ISSQN não incide sobre<sup>146</sup>:

- I] Exportações de serviços para o exterior do País;
- II] Prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
- III] Valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

### 3.3.9.2. LOCAL DE PRESTAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO

O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local

do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses abaixo, quando o imposto será devido no local<sup>147</sup>:

- I] Do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
- II] Da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas temporárias;
- III] Da execução da obra, no caso de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, bem como, nos casos de serviços de acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo;
- IV] Da demolição, no caso dos serviços de demolição;
- V] Das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres;
- VI] Da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso de prestação dos respectivos serviços;
- VII] Da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso de prestação desses serviços;
- VIII] Da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, em caso de execução desses serviços;

144 Art. 156 da Constituição Federal do Brasil de 1988.

145 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)

146 Art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003.

147 Art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

- IX] Do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, na prestação desses serviços;
- X] Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;
- XI] Da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres;
- XII] Da limpeza e dragagem, no caso dos serviços de limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres;
- XIII] Onde o bem estiver guardado ou estiverem estacionados veículos terrestres automotores, aeronaves e embarcações;
- XIV] Dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços de vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes;
- XV] Do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem de qualquer espécie;
- XVI] Da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, exceto no caso de produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres;
- XVII] Do município onde está sendo executado o serviço de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- XVIII] Do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço;
- XIX] Da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o serviço de planejamento, organização e administração;
- XX] Do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços portuários, aeroportuários, ferropuertoários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários;
- XXI] Do domicílio do tomador dos serviços de:
  - a] Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres;
  - b] Outros planos de saúde que se cumpram por meio de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário; e
  - c] Planos de atendimento e assistência médico-veterinários.
- XXII] Do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais serviços de administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres;
- XXIII] Do domicílio do tomador dos serviços de:
  - x] Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*); e
  - y] Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços de arrendamento mercantil (*leasing*).

A Lei Complementar nº 157/2016 introduziu alterações na Lei Complementar nº 116/2003, especialmente quanto ao local de recolhimento do ISSQN, que passou a ser o domicílio do tomador, em relação aos serviços de planos de saúde, cartões de crédito, e outros.

A alteração legal foi objeto de questionamento no Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI). Atualmente, as alterações introduzidas pela LC nº 157/2016 estão suspensas, por meio de medida liminar e as cooperativas afetadas por essas alterações devem acompanhar o andamento das ações judiciais, para adequar os procedimentos de recolhimento do ISSQN conforme decisões que vierem a ser proferidas ou eventuais novas alterações de ordem legal.

### 3.3.9.3. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço. É proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos, cabos, ou ao número de postes existentes em cada município para serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhados ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, prestados em território de mais de um município.

Não é incluído na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de<sup>148</sup>:

- Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos; e

- Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

### 3.3.9.4. ALÍQUOTAS

As alíquotas de ISSQN são definidas na legislação de cada município, respeitado o percentual mínimo de dois por cento (2%) e o máximo de cinco por cento (5%) de incidência do imposto sobre os serviços<sup>149</sup>.

### 3.3.9.5. OPERAÇÕES COM ASSOCIADOS

Sobre o ISSQN não pode haver concessão de isenções, incentivos, benefícios tributários ou financeiros, redução de base de cálculo, de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de dois por cento (2%), passíveis de nulidade quaisquer atos legislativos municipais que disciplinem nesse sentido.

São exceções<sup>150</sup> em relação à base de cálculo mínima:

- Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

148 Item 7 do Anexo à Lei Complementar nº 116/2003.

149 §§ 1º e 3º do art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003.

150 Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

- Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

### 3.3.10. IPTU

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é de competência<sup>151</sup> dos municípios.

Pode<sup>152</sup> ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel.

São contribuintes<sup>153</sup> do IPTU os proprietários de bens imóveis, o titular do seu domínio útil ou o possuidor a qualquer título. Assim, caso a cooperativa possua bens imóveis em seu nome, a qualquer título, deverá recolher ao tesouro do município onde estejam localizados esses imóveis os valores correspondentes ao IPTU.

Isso vale inclusive nos casos em que a cooperativa faça locação de seus imóveis próprios com transferência contratual do pagamento do IPTU a inquilinos, uma vez que essa condição contratual entre as partes não afasta a obrigação tributária da sociedade. Se o inquilino não efetuar o pagamento do IPTU, a cooperativa estará sujeita à inscrição na Dívida Ativa do município pela prefeitura.

.....  
151 Inciso I do art. 156 da Constituição Federal do Brasil de 1988.

152 Incisos I e II do § 1º do art. 156 da Constituição Federal do Brasil de 1988.

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

### 3.3.10.1. FATO GERADOR

O IPTU tem como fato gerador<sup>154</sup> a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, por natureza ou por acessão física, localizado em zona urbana de município.

### 3.3.10.2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo<sup>155</sup> do IPTU corresponde ao valor venal (valor de venda) do imóvel, que, para fins de cálculo do imposto, geralmente é definido de acordo com o valor de mercado dos bens imóveis, por estimativa unilateral, em massa, pela Administração Tributária Municipal.

### 3.3.10.3. ALÍQUOTA

A alíquota do IPTU é previamente determinada em Lei Municipal e corresponderá a um percentual que incidirá ou será aplicado sobre o valor venal do imóvel.

### 3.3.11. IPVA

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é de competência<sup>156</sup> dos estados e do Distrito Federal.

Pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da finalidade de utilização do veículo<sup>157</sup>.

Os contribuintes do IPVA são os proprietários de veículos, pessoa ou sociedade que tenham a propriedade certificada por registro no Departamento de Trânsito (Detran). Assim, o IPVA é devido pela cooperativa em relação a veículos de sua propriedade

.....  
154 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)

155 Art. 33 da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

156 Inc. III do art. 155 da Constituição Federal de 1988.

157 Inc. II do § 6º do art. 155 da Constituição Federal de 1988.

e deve ser recolhido nas datas fixadas em lei, no estado onde o veículo esteja registrado.

### 3.3.11.1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do IPVA é o valor do veículo, levando-se em consideração marca, modelo e ano de fabricação, valor esse que os estados tabelam, mediante lei.

### 3.3.11.2. ALÍQUOTAS

As alíquotas incidentes também devem estar previstas na legislação estadual, podendo variar de acordo com a política fiscal de cada unidade federativa.

### 3.3.12. IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é de competência da União. Incide sobre produtos industrializados nacionais e estrangeiros, produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), com disposições contidas em notas complementares correspondentes, excluídos produtos que correspondam à notação “NT” (não tributado).

#### 3.3.12.1. DEFINIÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

A industrialização é a operação que altera o funcionamento, a apresentação, a natureza, o acabamento ou a finalidade de produto<sup>158</sup>, por meio de transformação, beneficiamento, mon-

.....  
158 Art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)

tagem, acondicionamento e reacondicionamento, renovação ou recondicionamento<sup>159</sup>.

#### 3.3.12.2. DEFINIÇÃO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E EQUIPARADO

Estabelecimento industrial é aquele que executa qualquer operação de industrialização, da qual resulte produto tributado, ainda que isento ou com alíquota zero<sup>160</sup>.

As cooperativas que realizam atividades de industrialização de produtos com notação NT na TIPI não são consideradas estabelecimentos industriais para fins de IPI.

Entre os casos de equiparação a estabelecimentos industriais, as cooperativas podem optar pela equiparação nos casos em que:

- I] Seus estabelecimentos comerciais derem saída a bens de produção para estabelecimentos industriais ou revendedores; e
- II] Constituídas nos termos da Lei nº 5.764/1971, dediquem-se à venda em comum de bens de produção recebidos de seus associados para comercialização<sup>161</sup>.

As cooperativas serão consideradas estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparadas a estabelecimento industrial se houver operações de saída de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos para industrialização ou revenda.

.....  
159 Ibidem.

160 Art. 8º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

161 Art. 11 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

### 3.3.12.3. FATO GERADOR

O fato gerador<sup>162</sup> do IPI é:

- I] o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou
- II] a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial [importadores, comerciantes de bens de produção que tenham optado pela equiparação etc.].

Havendo a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (qualquer que seja a natureza jurídica: doação, comodato, locação etc.), o tributo correspondente torna-se devido e deve ser lançado no respectivo documento fiscal.

Considera-se ocorrido o fato gerador<sup>163</sup> se houve:

- I] Entrega ao comprador dos produtos vendidos por intermédio de ambulantes.
- II] Saída do armazém-geral ou de outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante dos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento;
- III] Saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro dos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros;
- IV] Saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, por ordem do encomendante, dos produtos mandados para industrializar por encomenda;
- V] Saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, para estabelecimento industrial;

VI] Até o quarto (4º) dia da data da emissão da respectiva nota fiscal dos produtos que, até o dia anterior, não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte;

VII] Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial; nessa hipótese, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

### 3.3.12.4. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo<sup>164</sup> do IPI consiste:

- I] Em relação aos produtos de procedência estrangeira:
  - a] No valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
  - b] No valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial;
- III] No valor total da operação de que decorrer a saída produtos nacionais do estabelecimento industrial ou de outro a ele equiparado.

### 3.3.12.5. ALÍQUOTAS

O IPI é calculado mediante aplicação de alíquotas constantes na TIPI, sobre o valor tributável dos produtos industrializados,

.....  
162 Art. 35 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

163 Art. 36 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

.....  
164 Art. 190 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

distribuídos, naquele instrumento legal, por seções, capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens.

Dentro de cada seção, os produtos estão classificados pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

### 3.3.12.6. PRAZO E FORMA DE RECOLHIMENTO

A apuração e o recolhimento do IPI devem ser feitos por estabelecimento e o recolhimento efetuado por DARF.

São os principais códigos de arrecadação:

CÓDIGO <sup>165</sup>	DESCRIÇÃO
0676	IPI – Automóveis
0668	IPI – Bebidas
5110	IPI – Charuto, cigarrilha e cigarro – sem tabaco
1020	IPI – Cigarro contendo tabaco
5123	IPI – Demais produtos
1097	IPI – Máquinas, aparelhos e material de transporte
0821	IPI – Regime especial – cervejas
0838	IPI - Regime especial – demais bebidas

As principais datas para recolhimento do IPI são:

- Até o décimo dia útil para produtos classificados na NCM 2402.20.00; e
- Até o vigésimo quinto dia para os demais produtos.

Nas importações, o IPI deverá ser recolhido antes da saída do produto da repartição que processar o respectivo despacho.

### 3.3.12.7. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO

Na devolução de mercadoria deve ser utilizada a mesma alíquota do IPI aplicada na remessa pelo fornecedor, mesmo que tenha havido variação da alíquota no período (majoração ou redução).

Na nota fiscal, não deve ser destacado o valor do IPI, apenas indicado o valor no campo *Informações Complementares*.

### 3.3.12.8. CRÉDITOS BÁSICOS

As cooperativas contribuintes do IPI podem se creditar<sup>166</sup> do imposto:

- I] MP (matérias-primas), PI (produtos intermediários) e ME (materiais de embalagem) adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as MP e os PI aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do Ativo Imobilizado;
- II] MP, PI e ME, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente;
- III] MP, PI e ME recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando destacado ou indicado na nota fiscal;

.....  
165 Consultas de Códigos da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www31.receita.fazenda.gov.br/ConsultaReceita/inicial.asp>

.....  
166 Art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

IV] Destacado em nota fiscal de produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que proporcione direito a crédito;

V] Pago no desembaraço aduaneiro.

É possível utilizar o saldo credor do IPI acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagens aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que a cooperativa não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, na forma de restituição, ressarcimento ou compensação.

Não é possível haver restituição, ressarcimento ou compensação de saldo de créditos apurados nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos imunes ou com notação NT na TIPI, exceto se destinados à exportação.

### 3.3.12.9. SUSPENSÃO NA VENDA DE MP, ME E PI

Sairão com suspensão obrigatória do IPI dos respectivos estabelecimentos produtores, atacadistas e das cooperativas de produtores:

- Bebidas alcoólicas e demais produtos de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06.00 e 22.08 da TIPI, acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, os quais sairão obrigatoriamente com suspensão do imposto dos respectivos estabelecimentos produtores, atacadistas e das cooperativas de produtores, quando destinados aos seguintes estabelecimentos<sup>167</sup>:

I] Indústrias que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas.

II] Atacadistas e cooperativas de produtores; e

III] Engarrafadores dos mesmos produtos.

- Insumos destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos relacionados na TIPI, classificados nos Capítulos 2 a 4, 7 a 12, 15 a 20, 23 (exceto os códigos 2309.10.00 [Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho] e 2309.90.30 [Bolachas e biscoitos] e Ex 01 do 2309.90.90 [Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho], 28 a 31 e 64; no código 2209.00.00; nas posições 21.01 a 21.05.00, inclusive os que correspondem à notação NT<sup>168</sup>.

### 3.4. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

As obrigações acessórias se materializam em dever administrativo das cooperativas, por meio de procedimentos técnicos para detalhamento e disponibilização das informações sobre o pagamento dos tributos, que é a obrigação principal dessas sociedades.

As obrigações acessórias são necessárias para gerir, controlar e garantir a aplicação dos métodos e procedimentos mais adequados de apuração e arrecadação dos tributos, facilitando os processos de fiscalização do poder público.

Exemplo de obrigação acessória das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços:

- Escrituração contábil dos fatos econômico-financeiros ocorridos na sociedade cooperativa.

.....  
167 Art. 44 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

.....  
168 Art. 46 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

O descumprimento e a inobservância das obrigações acessórias pelas cooperativas, na maioria dos casos, produzem prejuízos e perdas, em razão das sanções e multas que podem ser impostas a elas por autoridades e órgãos públicos competentes.

As principais obrigações acessórias das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços estão neste capítulo 3.4, discriminadas a seguir:

### 3.4.1. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

A Escrituração Contábil Digital (ECD) tem como objetivo principal substituir a apresentação, em meio físico (papel), dos Livros Diário e Razão, geral e auxiliares, respectivamente. Assim, deve conter todas as informações que, por força de legislação própria, devam constar nos Livros Contábeis.

A ECD faz parte do projeto Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)<sup>169</sup> e contribui para o fechamento e a incorporação sistêmica de dados próprios e vinculados às operações contidas nas relações comerciais, de produção e de serviços estabelecidas pela cooperativas, dados esses fornecidos para o fisco.

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

O sistema digital público agrupa detalhadamente todas as informações arroladas pelas cooperativas por ocasião da emissão de qualquer documento eletrônico, incluindo as de seus parceiros comerciais. Possui também detalhadamente a composição da apuração dos tributos: ICMS, IPI, PIS/Pasep, COFINS, CPRB e demais contribuições previdenciárias e para terceiros, por meio da entrega da EFD, EFD-Contribuições, EFD-REINF e eSocial.

Com base na Escrituração Contábil Digital (ECD), o fisco gera e cruza essas informações com as respectivas contabilizações.

Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a contabilidade, por meio da ECD, constitui a base de dados para composição da apuração desses tributos e da geração da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a qual, para as cooperativas que apuram o IRPJ com base no lucro real, também corresponde ao Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-LALUR) e o livro de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (e-LACS).

A ECD compreende a versão digital dos livros<sup>170</sup>:

- I] Livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II] Livro Razão e seus auxiliares, se houver; e
- III] Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Os livros contábeis e documentos devem ser assinados digitalmente, com certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), visando garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica dos documentos digitais apresentados pelas cooperativas<sup>171</sup>.

.....  
170 Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.774, de 22 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>

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

A ECD deve ser gerada<sup>172</sup> por meio do Programa Gerador de Escrituração (PGE), desenvolvido pela RFB e disponibilizado na Internet<sup>173</sup> e deve ser transmitida ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração<sup>174</sup>.

As Demonstrações Contábeis e as respectivas informações complementares devem ser inseridas na escrituração eletrônica de acordo com as orientações dadas pela Receita Federal do Brasil e pelo próprio sistema SPED, por meio de instruções e manuais<sup>175</sup> publicados e divulgados, respectivamente.

O SPED, incluída a ECD, sofre aprimoramentos e ajustes permanentemente nos algoritmos de controle, na arrecadação, apresentação e gestão de dados e informações em razão das alterações legais e normativas no tempo e do respeito ao critério da simplificação.

O sistema digital de escrituração pública (SPED) propicia, entre outras, as vantagens<sup>176</sup> de permitir que as cooperativas

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

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

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

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

176 Benefícios propiciados pelo SPED: – Diminuição do consumo de papel, com redução de custos e preservação do meio ambiente; Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias; Uniformização das informações que o contribuinte presta aos diversos entes governamentais; Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas; Redução do tempo despendido com a presença de auditores-fiscais nas instalações do contribuinte; Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária; Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias; Rapidez no acesso às informações; Aumento da produtividade do auditor-fiscal por meio da eliminação dos passos para coleta dos arquivos; Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes por meio de um

apresentem e tenham disponíveis em plataforma integrada suas informações fiscais, atendam a suas obrigações tributárias, principais e acessórias, com maior transparência, agilidade e segurança, e, por consequência, possam otimizar a gestão e seus sistemas de controle interno.

### 3.4.1.1. OBRIGATORIEDADE

Todas as sociedades cooperativas estão obrigadas ao cumprimento da Escrituração Contábil Digital (ECD).

A autenticação<sup>177</sup> dos livros e documentos que integram a ECD das cooperativas será comprovada pelo recibo de entrega da ECD emitido pelo SPED, dispensada qualquer outra autenticação.

A ECD deverá ser assinada digitalmente por, no mínimo, duas pessoas: o representante legal da cooperativa e o contabilista da sociedade, com o uso de certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), visando garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

As cooperativas devem cumprir com as obrigações acessórias nos prazos estipulados, sob o risco de multas por atrasos ou erros no envio de informações.

.....  
leiaute padrão; Redução de custos administrativos; Melhoria da qualidade da informação; Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais; Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes; Redução do “Custo Brasil”; e Aperfeiçoamento do combate à sonegação. (Manual de Orientação do ECF – Layout 5).

177 Art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.774/2017; 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)

### 3.4.2. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF)

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) corresponde a mais uma obrigação acessória presente no ambiente do SPED, com objetivo principal de compor o banco de dados da Secretaria da Receita Federal, detalhadamente, com as informações sobre a apuração do IRPJ e da CSLL feitas pelas cooperativas.

A ECF faz uso das informações e saldos das contas contábeis da contabilidade societária digitalmente apresentada na ECD, não havendo necessidade de a cooperativa manter uma segunda escrituração contábil fiscal, uma vez que, por ajustes próprios da escrituração, a ECF permite chegar aos saldos fiscais para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos da legislação tributária vigente.

#### 3.4.2.1. OBRIGATORIEDADE

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), instituída<sup>178</sup> pela Receita Federal do Brasil, tem apresentação obrigatória para todas as pessoas jurídicas, inclusive sociedades cooperativas<sup>179</sup>, exceto para sociedades enquadradas no Simples Nacional, órgãos públicos, autarquias, fundações públicas e pessoas jurídicas inativas<sup>180</sup>.

Sua apresentação<sup>181</sup> deve ocorrer de forma centralizada pela matriz da cooperativa.

.....  
178 Instrução Normativa 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>

179 Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013.

180 § 2º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013.

181 Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013.

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

#### 3.4.2.2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS SUBSTITUÍDAS OU DISPENSADAS

A ECF dispensa<sup>182</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).

#### 3.4.2.3. ORIENTAÇÕES SOBRE A ESCRITURAÇÃO

A composição inicial dos dados da ECF provém da recuperação de informações previamente geradas, assinadas e transmitidas da ECD, podendo ser restaurados, 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 da ECD, podendo a cooperativa fazer sua escrituração vinculada a ele ou não. Caso não tenha apresentado essa vinculação ao arquivo da ECD, poderá compor essas informações em seu sistema informacional próprio para posterior importação do programa validador da ECF.

A cooperativa promoverá os ajustes para determinação do lucro real e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim que a composição de informações sobre a recuperação do plano de contas interno ou referencial e os saldos contábeis das contas estiver concluída.

.....  
182 Art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro real deverão compor os ajustes da base de cálculo desses tributos de acordo com as disposições da legislação, das normas impostas e das instruções dadas pela Receita Federal do Brasil, junto com os 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 Atos Declaratórios Executivos da Cofis e presentes no programa validador da ECF.

Os ajustes do lucro líquido devem<sup>183</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. Por isso, há necessidade de contabilizar de forma segregada, na contabilidade societária, as operações realizadas com associados (atos cooperativos) e não associados (atos não cooperativos), em razão de que apenas o resultado das operações do ato não cooperativo é submetido à tributação.

Além das informações da apuração de IRPJ e da CSLL, é dever das cooperativas apresentar na ECF as demais informações fiscais e econômicas antes apresentadas pelo programa da DIPJ.

Em suma, as cooperativas deverão informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição das bases de cálculo e os valores devidos do IRPJ e da CSLL, especialmente quanto à<sup>184</sup>:

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

A ECF deverá ser assinada digitalmente por, no mínimo, duas pessoas: o representante legal da cooperativa e o contabilista da sociedade, com o uso de certificado digital emitido por entidade

.....  
183 Letra “b” do § 1º do art. 8º 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)

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

credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), visando garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital<sup>185</sup>.

### 3.4.3. EFD-CONTRIBUIÇÕES

A Escrituração Fiscal Digital das contribuições para o PIS/Pasep, para a COFINS e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (EFD-Contribuições), parte integrante do SPED, corresponde ao Livro Eletrônico registros dos documentos fiscais da escrituração e os respectivos demonstrativos de apuração das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, dos créditos da não cumulatividade e da apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)<sup>186</sup>.

Incorpora, em arquivo digital, o registro do conjunto de documentos fiscais e outras informações necessárias à apuração das contribuições abrangidas, relacionadas com as operações praticadas pelas cooperativas.

#### 3.4.3.1. OBRIGATORIEDADE

São obrigadas<sup>187</sup> a adotar a EFD-Contribuições todas as cooperativas sujeitas à apuração das contribuições sociais para o PIS/

185 § 1º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013

186 Instrução Normativa 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>

187 Nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)

Pasep e para a COFINS, incidentes sobre o faturamento e a receita, nos regimes cumulativo e não cumulativo.<sup>188</sup>

#### 3.4.3.2. PRAZO DE ENTREGA

A EFD-Contribuições deve ser transmitida mensalmente ao SPED até o décimo (10º) dia útil do segundo (2º) mês subsequente ao que se refira a escrituração, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial das sociedades<sup>189</sup>.

#### 3.4.3.3. ORIENTAÇÕES SOBRE ESCRITURAÇÃO

As orientações práticas para que as sociedades cooperativas apresentem suas informações, de natureza fiscal e contábil, representativas de todas as receitas auferidas, independentemente da denominação ou classificação contábil constam no Guia Prático da EFD-Contribuições<sup>190</sup>.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços devem escriturar na EFD-Contribuições todas as suas receitas, incluídas as que constituem fato gerador, assim como as demais receitas isentas, não alcançadas pela incidência, sujeitas à alíquota zero ou decorrentes de vendas com suspensão<sup>191</sup>.

188 Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012.

189 Art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012.

190 Disponível em: [http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia\\_Pratico\\_EFD\\_Contribuicoes\\_Versao\\_1\\_32%20-%2007\\_10\\_2019.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_32%20-%2007_10_2019.pdf)

191 Art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. E Guia Prático da EFD-Contribuições. Disponíveis em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm) e [http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia\\_Pratico\\_EFD\\_Contribuicoes\\_Versao\\_1\\_32%20-%2007\\_10\\_2019.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/B2/4153B38727D2856AC9938960E3237ABB2723DF/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_32%20-%2007_10_2019.pdf)

As cooperativas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real ou Presumido ficarão dispensadas da apresentação da EFD-Contribuições em relação aos correspondentes meses do ano-calendário, em que NÃO TENHAM:

- I] Auferido ou recebido receita bruta da venda de bens e serviços, ou de outra natureza, sujeita ou não ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero;
- II] Realizado ou praticado operações sujeitas à apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Essa dispensa não alcança o mês de dezembro do ano-calendário correspondente, devendo a cooperativa proceder à entrega regular da escrituração digital, em relação a esse mês, quando, então, deverá indicar os meses do ano-calendário em que não auferiu receitas e não realizou operações geradoras de créditos previstos na legislação tributária aplicável.

O descumprimento ou a desconsideração de prazos ou de formas técnicas e legais previstas para apresentação da EFD-Contribuições poderá acarretar penalidades e multas às cooperativas<sup>192</sup>.

A EFD-Contribuições deverá ser assinada digitalmente pelo representante legal da cooperativa e pelo contabilista com uso de certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria do documento digital<sup>193</sup>.

.....  
192 Art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, c/c Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm)

193 Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1252/2012.

#### 3.4.4. EFD-ICMS/IPI

A Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) integra o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), contemplando as obrigações acessórias das cooperativas contribuintes do ICMS e do IPI<sup>194</sup>.

A instituição e regulação da EFD-ICMS/IPI é de uso obrigatório para as cooperativas contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), constituindo-se em um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes a operações e prestações praticadas pelas sociedades cooperativas, bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil<sup>195</sup>.

##### 3.4.4.1. LIVROS: EFD-ICMS/IPI

A EFD-ICMS/IPI deve ser transmitida pelas cooperativas contribuintes do ICMS e IPI, obrigadas a sua adoção, para efetuar a escrituração dos seguintes Livros<sup>196</sup>:

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

.....  
194 Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009 e Guia Prático do EFD-ICMS/IPI. Disponíveis em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ\\_002\\_09](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2009/AJ_002_09) e [http://sped.rfb.gov.br/estatico/OD/434EFF065B893AB70D59AD102A946DC9237680/2019.05.21\\_GUIA%20PR%20%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%c3%a3o%203.0.3%20-%20v3%20para%20publica%c3%a7%c3%a3o.pdf](http://sped.rfb.gov.br/estatico/OD/434EFF065B893AB70D59AD102A946DC9237680/2019.05.21_GUIA%20PR%20%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%c3%a3o%203.0.3%20-%20v3%20para%20publica%c3%a7%c3%a3o.pdf)

195 Ajuste SINIEF nº 02/2009 e Guia Prático do EFD-ICMS/IPI.

196 § 3º da Cláusula primeira do Ajuste SINIEF nº 02/2009.

- Livro Registro de Apuração do IPI
- Livro Registro de Apuração do ICMS
- Documento de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)
- Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque

A escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque é obrigatória para os estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal e para os estabelecimentos atacadistas, podendo, a critério do Fisco, ser exigida de estabelecimento de contribuintes de outros setores<sup>197</sup>.

A Lei da liberdade econômica prevê a simplificação da escrituração das informações digitais presentes no Bloco K, que corresponde ao Livro Registro de Controle de Produção e do Estoque. No entanto, até a data de finalização do presente manual, não foi apresentada nenhuma regulamentação acessória a respeito.

O livro de movimentação de combustíveis (LMC) permanece com guarda e apresentação obrigatória pelas cooperativas, quando exigida, em versão física (papel), apesar das informações que o compõem estarem sendo registradas na EFD.

O livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), com seus registros e apresentação, quando houver exigência, permanece em versão física (papel).

O arquivo digital da EFD-ICMS/IPI deverá ser gerado conforme as especificações técnicas de seu leiaute próprio, devendo ser considerada a totalidade das informações sobre<sup>198</sup>:

- 1] Entradas e saídas de mercadorias bem como os serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;
- 2] Quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros e de terceiros de posse do informante;
- 3] Produção de produtos em processo e produtos acabados e respectivos consumos de insumos, tanto no estabelecimento do contribuinte quanto em estabelecimento de terceiros, bem como o estoque escriturado;
- 4] Qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, no processo produtivo, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.

#### 3.4.4.2. ORIENTAÇÕES SOBRE ESCRITURAÇÃO

A cooperativa deve:

- Gerar e manter uma EFD-ICMS/IPI para cada estabelecimento, na qual deverão estar contidas todas as informações sobre os períodos de apuração dos impostos; e
- Manter todos os documentos fiscais que deram origem à escrituração na forma e nos prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança previstos.

Os documentos fiscais, especificações técnicas para geração e controle de arquivos que contenham informações fiscais e contábeis da EFD-ICMS/IPI e demais informações que possam repercutir na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos

197 Ajuste SINIEF N° 17, de 21 de outubro de 2014. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2014/AJ\\_017\\_14](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2014/AJ_017_14)

198 Seção 6 do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI).

de competência dos entes conveniados estão reguladas em atos próprios da Receita Federal do Brasil<sup>199</sup>, com orientações técnicas dadas publicamente às sociedades cooperativas<sup>200</sup>.

#### 3.4.4.3. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA DA EFD

O arquivo digital da EFD deverá ser enviado<sup>201</sup> até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, podendo a administração tributária de cada unidade federada alterar<sup>202</sup> esse prazo, fazendo com que novamente as cooperativas devam observar as disposições previstas na legislação do estado onde estejam inscritos seus estabelecimentos.

A EFD-ICMS/IPI poderá<sup>203</sup> ser assinada com certificados digitais do tipo A1 ou A3: e.PJ ou e.CNPJ que contenham a mesma base do CNPJ (8 primeiros caracteres) do estabelecimento; ou e-PF ou e-CPF do representante legal da cooperativa no cadastro CNPJ, ou, ainda, pela pessoa jurídica ou física com procuração eletrônica cadastrada no site da Receita Federal do Brasil, por estabelecimento.

.....  
199 Ato COTEPE/ICMS nº 44, de 08 de agosto de 2018, com alterações dadas pelo Ato COTEPE/ICMS nº 57, de 24 de outubro de 2018 e Ato COTEPE/ICMS nº 24, de 12 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/atos/2018/ato-cotepe-icms-44-18>

200 Guia Prático EFD-ICMS/IPI. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/pasta/show/1573>

201 Cláusula 12 do Ajuste SINIEF 02/2009.

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

203 Seção 5 do Guia Prático da EFD.

#### 3.4.5. DIRF

A Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) é a obrigação acessória a ser apresentada pela pessoa jurídica, com o objetivo principal de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil os pagamentos ou os créditos de rendimentos que tenham sofrido retenção na fonte de IRRF<sup>204</sup> ou das contribuições sociais para o PIS/Pasep<sup>205</sup>, COFINS<sup>206</sup> e CSLL<sup>207</sup>, ainda que em um único mês do ano-calendário, independentemente da forma de tributação do Imposto de Renda.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, de modo geral, estão obrigadas a apresentar a DIRF, em relação às retenções de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e das contribuições para o PIS/Pasep, a COFINS e CSLL.

A cooperativa declarante deverá informar os rendimentos tributáveis ou isentos, de declaração obrigatória, além dos pagos ou creditados no País, os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior em seu nome ou na qualidade de representante de terceiros, especificados nas tabelas de códigos de receitas constantes do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.915/2019, inclusive nos casos de isenção e de alíquota zero, com o respectivo imposto sobre a renda ou contribuições retidos na fonte.

A DIRF deve ser validada pelo Programa Gerador da DIRF (PGD) e entregue por meio do Programa Receitanet, ambos disponíveis no site<sup>208</sup> da Receita Federal do Brasil.

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

205 § 3º do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.836/2018.

206 Ibidem

207 Ibidem

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

É necessário verificar a consistência das informações para transmissão dos dados, uma vez que os arquivos são submetidos a validações, as quais poderão impedir transmissões, além do que os dados apresentados poderão ser objeto de cruzamento de informações com outras obrigações acessórias da cooperativa declarante e de seus parceiros comerciais.

O recibo de entrega da DIRF será gravado somente nos casos de validação sem erros.

O prazo de entrega da DIRF é o último dia do mês de fevereiro de cada ano, que deve ser assinada digitalmente com uso de certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a legitimidade jurídica das informações e, também, possibilitar que a cooperativa acompanhe o processamento da declaração por intermédio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC).

#### 3.4.5.1. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS

As cooperativas e também a pessoa física que tenham pago à pessoa física rendimentos com retenção do imposto sobre a renda na fonte durante o ano-calendário, ainda que em um único mês, deverão fornecer-lhe o Comprovante de Rendimentos pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte<sup>209</sup>.

O comprovante deverá ser fornecido<sup>210</sup> até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente ao dos rendimentos ou por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, se esta tiver ocorrido antes dessa data.

A cooperativa deverá informar em campo específico os rendimentos isentos e não tributados no Informe de Rendimentos,

.....  
209 Art. 2º da IN RFB nº 1.215/2011.

210 Art. 3º da IN RFB nº 1.215/2011.

em razão de tais rendimentos terem sido presumidamente consumidos, não caracterizando ou justificando, portanto, acréscimo patrimonial<sup>211</sup>.

#### 3.4.6. EFD-REINF

A Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf)<sup>212</sup> é um dos módulos integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A escrituração da EFD-Reinf é modularizada por eventos, devendo ser utilizada pelas pessoas jurídicas e físicas em complemento ao eSocial. A obrigação acessória visa contemplar a escrituração dos dados sobre as retenções decorrentes de serviços tomados ou prestados mediante cessão de mão ou de empreitada, rendimentos pagos e retenções de Imposto de Renda, CSLL, PIS/Pasep e COFINS e informações sobre a receita bruta (CPRB) para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas.

A EFD-Reinf, para simplificar e permitir a sua instituição nos mesmos prazos do eSocial, foi implementada para contemplar apenas as retenções das contribuições previdenciárias e as incidências de contribuições previdenciárias substitutivas, como é o caso da CPRB e das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, quando este for optante por essa modalidade de incidência.

.....  
211 Anexo II da Instrução Normativa nº 1.215/2011 – Instruções para preenchimento do comprovante de rendimentos pagos e de imposto sobre a renda retido na fonte.

212 Instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.701 no dia 16 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81226>

A **EFD-Reinf** pelo eSocial, após a sua implantação plena, poderá substituir informações solicitadas em outras obrigações acessórias, como é o caso da **DIRF**.

Dentre as **informações** previstas para serem prestadas por meio da **EFD-Reinf**, **destacam-se** aquelas **associadas a**:

- Serviços tomados/prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada;
- Retenções na fonte (IR, CSLL, COFINS, PIS/PASEP) incidentes sobre os pagamentos diversos efetuados a pessoas físicas e jurídicas;
- Recursos recebidos por/repassados para associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;
- Comercialização da produção e apuração da contribuição previdenciária substituída pelas agroindústrias e por demais produtores rurais pessoa jurídica;
- Empresas que se sujeitam à CPRB;
- Entidades promotoras de evento em que haja associação desportiva que mantenha clube de futebol profissional.

As informações sobre as retenções na fonte de IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS ainda não foram implementadas na EFD-Reinf.

A partir da obrigatoriedade de apresentação da DCTFWeb, instituída a cada grupo de contribuintes, ficará vedada a utilização de GPS para recolhimento das retenções das contribuições previdenciárias sobre notas fiscais, mas deverá ser emitida DARF numerada, que pode ser gerada individualmente ou de forma agrupada com todos os demais débitos previdenciários e para terceiros, transportados automaticamente para a DCTFWeb<sup>213</sup>.

.....  
213 Portal do eSocial. Orientações ao contribuinte. Disponível em: <http://portal.esocial.gov.br/noticias/receita-federal/receita-esclarece-regras-relativa-a-entrega-da-dctfweb-2013-2a-fase-de-implantacao>

O recolhimento dos valores retidos passa, portanto, a ser feito pelo DARF emitido no sistema DCTFWeb.

A EFD-Reinf exigirá da gestão de informações das cooperativas maior eficiência, uma vez que os procedimentos deverão ser todos digitalizados e estar alinhados com os demais dados informados ao Fisco.

A EFD-Reinf, assim como o eSocial, exige o cruzamento de dados em todos os setores e departamentos da cooperativa para que que erros sejam evitados, pois, se ocorrerem, poderão acarretar multas e penalidades para essas sociedades.

### 3.4.6.1. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA

Todas as cooperativas que precisam fornecer informações vinculadas à EFD-Reinf estão obrigadas a utilizar o módulo.

Diferentemente do envio único mensal feito por módulos contábil, fiscal e de contribuições do SPED, as cooperativas deverão remeter as informações sobre seus negócios, pelo EFD-Reinf, por eventos, ressaltando que é viável fazer diversas transmissões em períodos variados, dentro do prazo de entrega.

### 3.4.7. DCTF

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Mensal (DCTF Mensal)<sup>214</sup> compõe as informações a respeito de débitos e créditos tributários vinculados a IRPJ, IRPF, IPI, IOF, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, Cide-Combustíveis e Cide-Remessa<sup>215</sup>.

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

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

Os saldos a pagar relativos a tributos federais informados na DCTF, bem como os valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, com informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade poderão ser objeto de cobrança administrativa com os acréscimos moratórios devidos e, se não liquidados, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União<sup>216</sup>.

A DCTF deve<sup>217</sup> ser elaborada mediante uso da estrutura do programa gerador da declaração e transmitido por meio do programa Receitanet, disponibilizado no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É obrigatória a assinatura eletrônica dos arquivos com uso de certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial da sociedade.

#### 3.4.7.1. OBRIGATORIEDADE E PRAZO DE ENTREGA

A DCTF deve ser apresentada mensalmente pelas cooperativas até o décimo quinto (15º) dia útil do segundo (2º) mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, inclusive nos casos de extinção, incorporação, fusão e cisão total ou parcial<sup>218</sup>.

#### 3.4.8. PER/DCOMP

O Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/Dcomp), com uso e aplicação

216 § 1º do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015.

217 Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015.

218 Art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.599/2015.

disciplinados<sup>219</sup> pela Receita Federal do Brasil, é utilizado para encaminhamento de pedido de restituição ou ressarcimento, bem como para declaração de compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos também a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (exceto em relação às contribuições previdenciárias), em casos de apuração de créditos tributários<sup>220</sup>.

A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento<sup>221</sup>.

O contribuinte poderá postular pelas compensações declaradas à Receita Federal do Brasil por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento<sup>222</sup>, se houver impossibilidade de utilização do programa PER/DComp ou do aplicativo PerDcomp Web.

O contribuinte poderá, em até trinta (30) dias, contados a partir da data da ciência do indeferimento do seu pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso ou do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação<sup>223</sup>.

Se a manifestação de inconformidade for considerada improcedente, o contribuinte poderá interpor recurso<sup>224</sup> ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

219 Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

220 § 1º do art. 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84503#1744336>

221 Art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

222 Constante do Anexo I Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

223 Art. 135 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

224 Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

O PER/Dcomp também poderá ser utilizado para pedido de restituição ou compensação dos saldos negativos de IRPJ e da CSLL, quando apurados em determinado ano-calendário.

O PER/Dcomp é uma ferramenta para recuperação de créditos tributários. Cabe aos responsáveis pelas áreas tributárias das cooperativas ter conhecimento e domínio do programa para que os créditos tributários federais sejam efetivamente recuperados em favor dessas sociedades.

### 3.4.9. eSOCIAL

O eSocial<sup>225</sup> é o instrumento (Sistema) usado para unificar a prestação das informações sobre a escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas, cuja finalidade é padronizar a transmissão, a validação, o armazenamento e a distribuição das informações, constituindo-se em âmbito nacional composto de<sup>226</sup>:

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

O eSocial disciplina de que modo as cooperativas devem prestar suas informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais, sobre a contratação e utilização de recursos de mão de obra, com ou sem vínculo empregatício, com os objetivos de garantir o cumprimento e atendimento dos direitos previdenciários e trabalhistas aos trabalhadores, simplificar o

cumprimento dessas obrigações e aprimorar a qualidade de informações correlacionadas.

#### 3.4.9.1. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS INCORPORADAS PELO eSOCIAL E ENTIDADES PARTICIPANTES

As obrigações acessórias incorporadas pelo eSocial e que serão descontinuadas são:

- LRE – Livro de Registro de Empregados;
- RAIS – Relação Anual de Informações Sociais;
- GRRF – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia;
- CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados;
- GFIP – Informações à Previdência Social;
- DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte;
- CD – Comunicação de dispensa;
- CTPS – Carteira de Trabalho e Previdência Social;
- FP – Folha de Pagamento;
- QHT – Quadro de Horário de Trabalho;
- CAT – Comunicação de Acidente de Trabalho;
- PPP – Perfil Profissiográfico Previdenciário;
- DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais;
- GPS – Guia de Previdência Social;
- MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais.

O projeto eSocial decorre de uma ação conjunta dos seguintes órgãos e entidades participantes:

- Caixa Econômica Federal (CEF);
- Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- Secretaria Especial de Previdência e Trabalho (SEPT);
- Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SERFB).

225 Disponível em: <http://portal.esocial.gov.br/>

226 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)

### 3.4.9.2. CRONOGRAMA DE IMPLANTAÇÃO DO eSOCIAL

Cada órgão ou instituição participante do projeto do eSocial deverá<sup>227</sup> regulamentar, no âmbito de suas competências, os princípios, a composição e a substituição das obrigações acessórias vinculadas a suas respectivas atribuições.

O eSocial possui um Comitê Gestor<sup>228</sup> e um Comitê Diretivo, cabendo a este o estabelecimento dos prazos de substituição das obrigações correspondentes à entrega das informações e declarações previstas no projeto que estão em curso ativo por intermédio de outros canais e sistemas.

#### ETAPA 1

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

Fase	Início		Evento
	Mês	Ano	
1	Janeiro	2018	Envio das informações constantes dos eventos das tabelas S-1000 a S-1080.
2	Março	2018	Envio das informações constantes dos eventos não periódicos S-2190 a S-2399 (exceto os eventos de Segurança e Saúde do Trabalhador - SST).
3	Maio	2018	Envio das informações constantes dos eventos periódicos S-1200 a S-1299.
4	Outubro	2021	Envio das informações constantes dos eventos S-2210, S-2220 e S-2240.

227 Art. 8º, do Decreto nº 8.373/2014.

228 Decreto nº 8.373/2014.

### 3.4.9.3. RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS (RAIS)

A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), é a declaração legalmente instituída<sup>229</sup>, a ser preenchida pelas cooperativas, contendo elementos destinados a suprir as necessidades de controle, estatística e informações de mercado de trabalho às entidades governamentais da área social<sup>230</sup>, constituindo-se, também, de base para o benefício do PIS/PASEP, entre outros previstos em lei.

Os dados constantes na RAIS constituem-se em base informacional ao governo para os fins de:

- Legislação da nacionalização do trabalho;
- Controle dos registros do FGTS;
- Sistemas de Arrecadação e de Concessão e Benefícios Previdenciários;
- Estudos técnicos de natureza estatística e atuarial;
- Identificação do trabalhador com direito ao abono salarial PIS/PASEP.

Deve ser preenchida e gerada anualmente diretamente pelo aplicativo GDRAIS, no sítio da RAIS, onde serão informados dados cadastrais de qualificação, profissionais, remunerações dos empregados no ano e eventos como admissão, férias e rescisões.

As cooperativas, como empregadoras, estão obrigadas a declarar a RAIS<sup>231</sup>, 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.

Devem ser observados sempre o manual<sup>232</sup> e os requisitos gerais de preenchimento e geração, os quais podem sofrer alterações anualmente.

A RAIS passará a ser cumprida por meio do eSocial a partir do ano-base 2020, pelas cooperativas obrigadas à transmissão das seguintes informações de seus trabalhadores ao eSocial, referentes a todo o ano-base:

- I] Data da admissão, data de nascimento e CPF do trabalhador, que deverão ser informados até o dia imediatamente anterior ao do início das atividades do empregado, salvo as informações a respeito dos servidores da administração pública direta, indireta ou fundacional, das esferas federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, não regidos pela CLT, as quais deverão ser enviadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao do início de suas atividades;
- II] Data e motivo da rescisão de contrato, bem como os valores das verbas rescisórias devidas, a serem prestadas nos prazos:
  - a] Até o décimo (10º) dia, contado da data da extinção do vínculo, nas hipóteses de despedida sem justa causa; extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, declaração de nulidade do contrato de trabalho ou falecimento do empregador individual, sempre que um desses casos implique rescisão de contrato de trabalho; extinção normal do contrato a termo e suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias<sup>233</sup>.

.....  
229 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)

230 Art. 1º do Decreto nº 76.900/1975.

231 Art. 2º da Portaria ME nº 39, de 14 de fevereiro de 2019. Disponível em: [http://www.rais.gov.br/sitio/rais\\_ftp/PortariaRAIS2018.pdf](http://www.rais.gov.br/sitio/rais_ftp/PortariaRAIS2018.pdf)

.....  
232 Disponível em: <http://www.rais.gov.br/sitio/download.jsf#manual>

233 Incisos I, I-A, II, IX e X do art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8036consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm)

- b] Até o dia quinze (15) do mês seguinte em que ocorrer a extinção do vínculo, nos demais casos;
- III] Valores de parcelas integrantes e não integrantes das remunerações mensais dos trabalhadores, com a correspondente discriminação e individualização dos valores, que deverão ser prestadas até o dia 15 (quinze) do mês seguinte ao vencido.

#### 3.4.9.4. CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS (CAGED)

O Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) é o banco de dados disponibilizado às cooperativas para informarem eletronicamente as admissões e demissões de seus empregados realizadas no mês, sempre até o dia sete (7) do mês imediatamente subsequente às ocorrências.

É utilizado pelo Programa de Seguro-Desemprego, para conferência dos dados referentes aos vínculos trabalhistas, além de outros programas sociais, servindo, também, como base para a elaboração de estudos, pesquisas, projetos e programas ligados ao mercado de trabalho do governo.

A prestação das informações das cooperativas no CAGED, a partir da competência janeiro/2020, passará a ser feita pelo eSocial, com os seguintes procedimentos e prazos<sup>234</sup>:

- I] Data da admissão e número de inscrição do trabalhador no CPF, que deverão ser informados até o dia imediatamente anterior ao do início das atividades do trabalhador;

- II] Salário de contratação, que deverá ser enviado até o dia quinze (15) do mês seguinte em que for feita a admissão;
- III] Data da extinção do vínculo empregatício e motivo da rescisão do contrato de trabalho, que deverão ser informados:
  - a] Até o décimo dia, contado da data da extinção do vínculo, nas hipóteses de despedida sem justa causa; extinção total da empresa, fechamento de quaisquer de seus estabelecimentos, filiais ou agências, supressão de parte de suas atividades, declaração de nulidade do contrato de trabalho ou falecimento do empregador individual, sempre que um desses casos implique rescisão de contrato de trabalho; extinção normal do contrato a termo e suspensão total do trabalho avulso por período igual ou superior a 90 (noventa) dias<sup>235</sup>;
  - b] Até o dia quinze (15) do mês seguinte em que ocorrer a extinção do vínculo, nos demais casos;
- IV] Último salário do empregado, que deverá ser informado até o dia quinze (15) do mês seguinte em que for feita a alteração salarial;
- V] Transferência de entrada e de saída, que deverá ser informada até o dia quinze (15) do mês seguinte ao fato;
- VI] Reintegração, que deverá ser informada até o dia quinze (15) do mês seguinte ao dia em que for feita.

.....  
234 Portaria Secretaria Especial Previdência e Trabalho (SEPRT) nº 1.127/2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.127-de-14-de-outubro-de-2019-221811213>

.....  
235 Incisos I, I-A, II, IX e X do art. 20 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18036consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18036consol.htm)

### 3.4.9.5. SEFIP

O Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP) é um aplicativo desenvolvido pela Caixa Econômica Federal, por meio do qual o empregador contribuinte consolida e declara as informações acerca da 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 cooperativa e de seus trabalhadores, os fatos geradores de contribuição previdenciária e os valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e o valor a ser recolhido ao FGTS.

A GFIP deve<sup>236</sup> ser informada e recolhida pelas cooperativas, sujeitas ao recolhimento do FGTS e à prestação de informações à Previdência Social, por meio do sítio eletrônico da Caixa Econômica Federal Conectividade Social.

As cooperativas estão obrigadas a entregar a GFIP até o dia 7 do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou que se tornou devida ao trabalhador, e/ou tenha acontecido outro fato gerador de contribuição à Previdência Social, mesmo que não exista recolhimento a ser realizado para o FGTS.

A DCTFWeb substituirá a GFIP para fins de declaração de contribuições previdenciárias.

O SEFIP também engloba o rol de obrigações acessórias a serem extintas com a plena implementação do eSocial, que está em andamento, dentro do cronograma do projeto.

.....  
236 Item 2 do Capítulo I do Manual da GFIP/SEFIP para Usuários do SEFIP 8.4. Disponível em: [http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais/manualgfipsefip-kit-sefip\\_versao\\_84.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/orientacoes-gerais/manualgfipsefip-kit-sefip_versao_84.pdf)

### 3.4.9.5.1. DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS PREVIDENCIÁRIOS E DE OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (DCTFWEB)

A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)<sup>237</sup> é o sistema que consolidará e integrará as informações sobre pagamentos, parcelamentos e compensações de débitos com créditos das contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a terceiros. A declaração visa substituir a GFIP e o SEFIP.

A diferença básica em relação à DCTF atual é que a DCTFWeb, de momento, só contempla débitos e créditos de contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros que são importadas automaticamente do eSocial e da EFD-Reinf. Na DCTFWeb não haverá a inclusão manual de débitos, uma vez que não será possível apresentar a DCTFWeb ou emitir o DARF eletrônico, sem que tenham sido enviadas previamente as apurações de débitos e créditos constantes do eSocial e da EFD-Reinf. As retificações de dados ficarão atreladas à retificação das obrigações acessórias que deram origem às informações a serem retificadas.

### 3.4.9.6. LIVRO DE REGISTRO DE EMPREGADOS

O Livro de Registro de Empregados é a obrigação acessória (instrumento) de controle e registro obrigatórios, permanentemente atualizado, de qualificação civil e profissional dos empregados da cooperativa, disponível, em qualquer tempo, à fiscalização do

.....  
237 Instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.787, de 07 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=89949>

poder público competente, numerado e sequenciado por estabelecimento da cooperativa.

O Livro de Registro de Empregados foi incorporado<sup>238</sup> pelo eSocial, compondo os dados de admissão no emprego, duração e efetividade do trabalho, férias, acidentes e demais circunstâncias que interessem à proteção do trabalhador que deverão ser informados nos seguintes prazos<sup>239</sup>:

- I] Até o dia anterior ao início das atividades do trabalhador:
  - a] Número no Cadastro de Pessoa Física (CPF);
  - b] Data de nascimento;
  - c] Data de admissão;
  - d] Matrícula do empregado;
  - e] Categoria do trabalhador;
  - f] Natureza da atividade (urbano/rural);
  - g] Código da Classificação Brasileira de Ocupações (CBO);
  - h] Valor do salário contratual; e
  - i] Tipo de contrato de trabalho em relação ao seu prazo, com a indicação do término quando se tratar de contrato por prazo determinado.
- II] Até o dia 15 do mês subsequente ao mês em que o empregado foi admitido:
  - a] Nome completo, sexo, grau de instrução, endereço e nacionalidade;
  - b] Descrição do cargo e/ou função;
  - c] Descrição do salário variável, quando for o caso;
  - d] Nome e dados cadastrais dos dependentes;
- e] Horário de trabalho ou informação de enquadramento no art. 62 da CLT;
- f] Local de trabalho e identificação do estabelecimento/empresa onde ocorre a prestação de serviço;
- g] Informação de empregado com deficiência ou reabilitado, assim como informação se o empregado será computado na cota para pessoas com deficiência ou beneficiários reabilitados, prevista no art. 93 da Lei nº 8.213 de 1991, por ter concordado em ser beneficiado pela ação afirmativa, nos termos do § 2º do art. 4º da Lei nº 13.146 de 2015;
- h] Indicação do empregador para o qual a contratação de aprendiz por entidade sem fins lucrativos está sendo computada no cumprimento da respectiva cota;
- i] Identificação do alvará judicial em caso de contratação de trabalhadores com idade inferior à legalmente permitida;
- j] Data de opção do empregado pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), nos casos de admissão anterior a 1º de outubro de 2015 para empregados domésticos ou anterior a 5 de outubro de 1988 para os demais empregados; e
- k] Informação de registro sob ação fiscal ou por força de decisão judicial, quando for o caso.
- III] Até o dia 15 do mês seguinte ao da ocorrência:
  - d] Alterações cadastrais e contratuais de que tratam as alíneas “e” a “i” do inciso I e as alíneas “a” a “i” do inciso II;
  - e] Gozo de férias;
  - f] Afastamento por acidente ou doença relacionada com o trabalho, com duração não superior a 15 (quinze) dias;
  - g] Afastamentos temporários descritos no Anexo desta Portaria;

.....  
238 Art. 1º da Portaria Secretaria Especial da Previdência e Trabalho nº 1.195, de 30 de outubro de 2019. Disponível em: [http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.195-de-30-de-outubro-de-2019-\\*-224956334](http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.195-de-30-de-outubro-de-2019-*-224956334)

239 Art. 2º da Portaria Secretaria Especial da Previdência e Trabalho nº 1.195/2019.

- h] Dados de desligamento cujo motivo não gera direito ao saque do FGTS;
  - i] Informações do monitoramento da saúde do trabalhador;
  - j] Informações das condições ambientais de trabalho;
  - k] Transferência de empregados entre empresas do mesmo grupo econômico, consórcio, ou por motivo de sucessão, fusão, incorporação ou cisão de empresas; e
  - l] Reintegração ao emprego.
- IV] No 16º dia do afastamento:
- e] Por acidente ou doença relacionados ou não com o trabalho, com duração superior a 15 (quinze) dias; e
  - f] Por acidente ou doença relacionados ou não com o trabalho, com qualquer duração, que ocorrerem dentro do prazo de 60 (sessenta) dias pela mesma doença e tiverem em sua totalidade duração superior a 15 (quinze) dias.
- V] De imediato:
- f] Acidente de trabalho ou doença profissional que resultem em morte; e
  - g] Afastamento por acidente ou doença relacionados ou não com o trabalho, com qualquer duração, quando ocorrer dentro do prazo de 60 (sessenta) dias do retorno de afastamento anterior pela mesma doença, que tenha gerado recebimento de auxílio-doença.
- VI] Até o primeiro dia útil seguinte ao da sua ocorrência, o acidente de trabalho que não resulte em morte ou em doença profissional.
- VII] Até o 10º dia seguinte ao da sua ocorrência, os dados de desligamento cujo motivo gera direito a saque do FGTS.

As cooperativas que não optarem pelo registro eletrônico de empregados terão o prazo de um (1) ano, a partir da publicação da Portaria Secretaria Especial de Previdência e Trabalho nº

1.195, de 30 de outubro de 2019, para adequarem seus livros ou fichas em formato eletrônico, pelo eSocial. Até lá, deverão anotar essas informações e nos prazos previstos para os registros eletrônicos, em livro ou ficha de registro físico, que deverão permanecer no estabelecimento ao qual o trabalhador estiver vinculado.

#### **3.4.9.7. CARTEIRA DE TRABALHO E PREVIDÊNCIA SOCIAL (CTPS)**

As anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS) do empregado também compõem o conjunto de obrigações acessórias das cooperativas e devem ser feitas por meio de procedimentos disciplinados pelo poder público.

A CTPS também foi incorporada pelo eSocial, denominada, então, Carteira de Trabalho Digital, em que as anotações passarão, por consequência, a ser feitas eletronicamente pelas cooperativas, pelo eSocial.

Foi instituído o Contrato de Trabalho Verde e Amarelo, modalidade de contratação destinada à criação de novos postos de trabalho para as pessoas entre dezoito e vinte e nove anos de idade, para fins de registro do primeiro emprego em Carteira de Trabalho e Previdência Social<sup>240</sup>.

As cooperativas poderão contratar funcionários por meio dessa modalidade para novos postos de trabalho, em até vinte por cento (20%) sobre o número total de postos de trabalho, de acordo com a média de empregados, tomando como referência a média do total de empregados registrados na folha de pagamentos entre 1º de janeiro e 31 de outubro de 2019<sup>241</sup>.

240 Art. 1º da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv905.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv905.htm)

241 Art. 2º da Medida Provisória nº 905/2019.

Cooperativas que operam com até dez (10) empregados poderão contratar até dois (2) empregados para novos postos na nova modalidade.

O contrato de trabalho Verde e Amarelo possui algumas características distintas em relação ao contrato de trabalho convencional, como prazo determinado máximo de vigência de vinte e quatro (24) meses, redução de alíquota mensal relativa à contribuição devida para o FGTS, entre outras<sup>242</sup>, permanecendo garantidos aos trabalhadores os direitos constitucionais vigentes.

### 3.4.9.8. LIVRO DE INSPEÇÃO DO TRABALHO – VIGÊNCIA E EXTINÇÃO

As cooperativas estão obrigadas<sup>243</sup> a possuir e manter à disposição dos órgãos e agentes de fiscalização do trabalho o Livro de Inspeção do Trabalho.

Os agentes de fiscalização da Secretaria Especial da Previdência e Trabalho registrarão sua visita ao estabelecimento, declarando data e hora do início e término da inspeção e seu resultado, fazendo constar, se for o caso, todas as irregularidades verificadas e as exigências feitas, com os respectivos prazos para atendimento.

O modelo de apresentação e demais disposições sobre o Livro de Inspeção do Trabalho estão normatizados<sup>244</sup>. As cooperativas ou empregadores deverão manter um Livro de Inspeção do Trabalho para cada estabelecimento que possuam em funcionamento.<sup>245</sup>

.....  
242 Medida Provisória nº 905/2019.

243 §§ 1º e 2º do art. 628 da CLT.

244 Art. 3º da Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158/1971. Disponível em: [http://acesso.mte.gov.br/fisca\\_trab/1971.htm](http://acesso.mte.gov.br/fisca_trab/1971.htm)

245 Portaria Ministerial do Trabalho e Previdência Social nº 3.158/1971.

Não há qualquer apontamento sobre a possibilidade do projeto eSocial vir a substituir o Livro de Inspeção do Trabalho, devendo as cooperativas manter esse livro em seus estabelecimentos, disponível para fiscalização<sup>246</sup>.

### 3.4.9.9. PCMSO: NORMA REGULAMENTADORA 7 – MINISTÉRIO DO TRABALHO

O Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional (PCMSO), legalmente<sup>247</sup> instituído e regulado, estabelece<sup>248</sup> que todos os empregadores e instituições que admitem trabalhadores têm a obrigação de elaborar e implementar um programa de saúde ocupacional (PCMSO), com o objetivo de promover e preservar a saúde de seus trabalhadores.

Compete ao empregador<sup>249</sup> garantir a elaboração e a efetiva implementação do PCMSO, custear todos os procedimentos previstos no programa sem ônus aos empregados e indicar o Médico do Trabalho, empregado ou não, que será o coordenador do programa. Assim, as cooperativas que possuam funcionários devem atender aos requisitos previstos na norma<sup>250</sup>, instruindo, implantando e executando o PCMSO.

.....  
246 Manual de Orientação do eSocial. Disponível em: <http://www.esocial.gov.br/>

247 A Portaria MTB nº 3.214, de 08 de junho de 1978, aprova as Normas Regulamentadoras – NR, previstas no Capítulo V, Título II, da Consolidação das Leis do Trabalho, relativas à Segurança e Medicina do Trabalho, sendo que, a NR 7 é assim denominada por corresponder ao 7º capítulo da referida Portaria, que também se denomina PCMSO. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/839945.pdf>

248 Subitem 7.1.1 da NR 7.

249 Subitem 7.3.1 da NR 7.

250 Portaria MTB nº 3.214/1978.

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>251</sup>.

Para cada exame realizado, o médico deverá<sup>252</sup> emitir o Atestado de Saúde Ocupacional (ASO), em duas vias. A primeira via deve ficar arquivada no local de trabalho do funcionário e a segunda, entregue ao trabalhador que se submeteu ao exame.

Os dados obtidos nos exames, assim como as conclusões e as medidas, aplicadas deverão ser registrados em prontuário clínico individual, que ficará sob a responsabilidade do médico-coordenador do PCMSO, devendo esses registros serem mantidos pelo período mínimo de 20 anos após o desligamento do trabalhador<sup>253</sup>.

Com o advento do eSocial, muitos controles relacionados com o PCMSO passarão a ser encaminhados, de forma digital via arquivos XML, quando dos fatos geradores ou de acordo com os prazos previstos na legislação pertinente, aos bancos de dados dos entes participantes do projeto, por meio da composição, principalmente, dos seguintes eventos:

- S-2200 – Admissão do Trabalhador, em que 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 a respeito do monitoramento da saúde do trabalhador, com inserção dos atestados de saúde ocupacional periódicos e complementares;
- S-2290 – Desligamento, em que deverá constar o ASO demissional.

251 Subitem 7.4.1 da NR 7.

252 Subitem 7.4.4 da NR 7.

253 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.

### 3.4.9.10. PPRA: NORMA REGULAMENTADORA 9 – MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO

Segundo a norma regulamentadora<sup>254</sup> do Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA), todas as instituições que admitam trabalhadores como empregados são obrigadas<sup>255</sup> a elaborar e implementar esse programa, visando à preservação da saúde e da integridade dos trabalhadores por meio de antecipação, reconhecimento, avaliação e consequente controle de riscos ambientais existentes ou potenciais no trabalho.

As ações do Programa devem ser elaboradas no âmbito de cada estabelecimento da cooperativa, sob sua responsabilidade e com a participação dos trabalhadores<sup>256</sup>.

O PPRA deverá conter<sup>257</sup>, no mínimo, seu planejamento anual com estabelecimento de metas, prioridades, cronograma de execução, estratégia e metodologia de ação, forma de registro, manutenção e divulgação dos dados, assim como a periodicidade e a forma de avaliação do desenvolvimento do programa.

Assim, as cooperativas deverão elaborar o PPRA em consonância, em especial, com o PCMSO, em razão de que ambos correspondem a programas obrigatórios que visam à preservação da saúde e integridade dos trabalhadores.

254 NR nº 9 da Portaria MTB nº 3.214, de 08 de junho de 1978. Disponível em: [https://enit.trabalho.gov.br/portal/images/Arquivos\\_SST/SST\\_NR/NR-09.pdf](https://enit.trabalho.gov.br/portal/images/Arquivos_SST/SST_NR/NR-09.pdf)

255 Subitem 9.1.1 da NR 9.

256 Subitem 9.1.2 da NR 9.

257 Subitem 9.2.1 da NR 9.

As informações do PPRA ainda não constam na sua integridade na estrutura do eSocial, entretanto algumas deverão ser apresentadas junto com os eventos:

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

Cabe à cooperativa contratar profissional capacitado ou empresa especializada para implantação e execução do programa, que deverá conter, no mínimo:

- Emissão de laudos ambientais, entre outros documentos necessários.
- Plano anual com metas;
- Prioridades e cronograma;
- Estratégias e metodologias de ação;
- Formas de registro, manutenção e divulgação dos dados;
- Periodicidade e forma de avaliação do programa.

Sempre que necessário e, pelo menos, uma vez por ano, deverá ser feita uma análise global do PPRA para avaliação do seu desenvolvimento e realização dos ajustes, se necessários, com reordenamento de metas e prioridades<sup>258</sup>.

### 3.4.10. GIA DO ICMS

A Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou a Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) correspondem a obrigações acessórias estaduais, nas quais normalmente são declaradas, de forma consolidada, as informações acerca das operações de entradas e saídas, débitos, créditos e ajustes de

.....

258 Subitem 9.2.1.1 da NR 9.

ICMS, que permitem a determinação do saldo devedor ou credor do ICMS próprio e do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) apurados em cada período.

No arquivo eletrônico da EFD-ICMS/IPI constam todos os elementos necessários para o detalhamento das operações de entradas e saídas e relacionados com a apuração do ICMS, contidos na GIA do ICMS, de modo que, os estados e o Distrito Federal estão adequando-se tecnologicamente para unificação das informações pertinentes, visando ao cumprimento dessa obrigação devida ao SPED.

### 3.4.11. DECLARAÇÃO DO ISSQN

Os municípios, de modo geral, instituíram em suas legislações o Livro de Apuração ou a Declaração de Apuração do ISSQN, muitos deles, inclusive, permitindo emitir Notas Fiscais de Serviços e conseqüentemente fazer a Declaração do ISSQN de forma eletrônica, mediante acesso aos endereços eletrônicos ou instalação de *softwares* disponibilizados pelos municípios.

As cooperativas que congregam profissionais prestadores de serviços estão sujeitas a incidência do ISSQN e, por consequência, ao cumprimento da obrigação acessória municipal para com a escrituração da movimentação fiscal dos serviços prestados e, por vezes, dos serviços tomados, possibilitando a apuração do valor do imposto a recolher e a emissão do documento de arrecadação.

A forma de apresentação e composição da Declaração ou Livro de Apuração do ISSQN deverá ser verificada em cada município de atuação da cooperativa.

### 3.4.12. SISCOSEV

O Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (SIS-

COSERV)<sup>259</sup> é o sistema pelo qual 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 abrangem serviços, intangíveis e outras operações, segundo determinação da Receita Federal do Brasil<sup>260</sup>.

Estão obrigados a prestar informações ao SISCOSEV<sup>261</sup>:

- I] O prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;
- II] A pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e
- III] 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 SISCOSEV sobre as operações de importação e exportação de serviços intangíveis e demais operações, assim como as operações realizadas por meio de presença comercial no exterior por intermédio de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Portanto, caso a cooperativa domiciliada no Brasil realize alguma operação ligada a prestações de serviços, intangíveis e outras opera-

ções, em que de um lado esteja um residente no Brasil e, de outro, um residente no exterior, deverá declarar essas operações ao SISCOSEV.

A obrigatoriedade de registro no SISCOSEV é sempre da pessoa ou empresa residente no Brasil.

Exemplos de situações que resultam em operações passíveis de declaração ao SISCOSEV:

- Técnico estrangeiro que prestou serviço de instalação no Brasil;
- Brasileiro que se hospedou em hotel no exterior ou consumiu refeições no exterior;
- Consultor brasileiro que prestou serviço no exterior, ou consultor do exterior que prestou serviço no Brasil;
- Cooperativa que adquire software, via internet de empresa estrangeira, ou vice-versa.

O SISCOSEV<sup>263</sup>, para atender às circunstâncias em que a legislação obriga à prestação de informações, é composto de 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, e
- Aquisição, que se destina ao registro das mesmas operações, adquiridas por residentes e domiciliados no Brasil e de residentes e domiciliados no exterior.

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

.....  
259 Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; Decreto nº 7.708, de 02 de abril de 2012; Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2.000, de 18 de dezembro de 2018; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2.066, de 21 de dezembro de 2018. Disponíveis em: [http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/scs/decin/Siscoserv/12aEdicaoManualModuloVenda\\_Final.pdf](http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITORIO/scs/decin/Siscoserv/12aEdicaoManualModuloVenda_Final.pdf)

260 Instrução Normativa RFB nº 1.277/2012.

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

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

.....  
263 O sistema SISCOSEV 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 Instrução Normativa RFB nº 1.277/2012.

O prazo<sup>265</sup> para prestar as informações ao SISCOSERV será:

- I] Último dia útil do terceiro (3º) mês subsequente à data de início da prestação de serviço, da comercialização de intangível, ou da realização da operação que produza variação no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados;
- II] Último dia útil do mês de junho do ano subsequente à realização de operações por meio de presença comercial no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

### 3.5. RETENÇÕES NA FONTE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

Os tributos, de modo geral, devem ser pagos pelos contribuintes que praticaram o fato gerador e deram, assim, origem à obrigação tributária principal.

Com o propósito de otimizar recursos, antecipar a arrecadação e otimizar processos e incrementar instrumentos para combater a sonegação fiscal, o legislador define e indica uma terceira pessoa para fazer o respectivo recolhimento dos tributos.

Portanto, a retenção de tributos na fonte corresponde à antecipação do pagamento desses tributos.

#### 3.5.1. IRRF SOBRE FATURA DE SERVIÇOS: (1,5%)

Em relação aos serviços contratados pela cooperativa, a legislação determina as situações em que deve haver retenção na fonte do Imposto de Renda, com subdivisão da obrigatoriedade nos seguintes grupos de serviços:

- Serviços de Natureza Profissional<sup>266</sup>;

.....  
265 Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.277/2012.

266 Art. 714 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

- Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão de Obra<sup>267</sup>;
- Representação Comercial, Mediação de Negócios, Propaganda e Publicidade<sup>268</sup>;
- Pagamentos a Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas<sup>269</sup>;
- Pagamentos Efetuados por Órgãos Públicos Federais<sup>270</sup>; e
- Pagamento de Serviços de Assessoria Creditícia, Mercado-lógica, Gestão de Crédito, Seleção de Risco, Administração de Contas a Pagar e a Receber<sup>271</sup>.

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços também estão sujeitas à retenção na fonte de um inteiro e cinco décimos por cento (1,5%), sobre as receitas recebidas de pessoas jurídicas.

O Imposto de Renda não incide sobre os atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas<sup>272</sup>.

Sobre os resultados positivos decorrentes dos atos não cooperativos<sup>273</sup> há a incidência do Imposto de Renda, sendo dedutíveis os juros pagos pelas cooperativas a seus associados, de até doze por cento ao ano, sobre o capital integralizado<sup>274</sup>.

É permitido às cooperativas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, consórcios de exportadores, consórcios de produtores ou entidades semelhantes, imputar ao custo, destacadamente, para apuração do lucro líquido, os gastos que, no exterior, efetuarem

.....  
267 Art. 716 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

268 Art. 718 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

269 Art. 719 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

270 Art. 720 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

271 Art. 723 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

272 Art. 193 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

273 Art. 194 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

274 Art. 357 do Decreto nº 9.580/2018 - (RIR/2018).

com promoção e propaganda de seus produtos, com a participação em feiras, exposições e certames semelhantes, na forma, no limite e nas condições determinados em regulamento<sup>275</sup>.

O imposto sobre a renda retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, pelas associações e assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados, podendo, também, ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, a associação ou a assemelhada comprovem, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação<sup>276</sup>.

Para rendimentos pagos pelas cooperativas a pessoas físicas pela prestação de serviços de transporte, em veículo próprio, locado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, o imposto sobre a renda na fonte incidirá sobre<sup>277</sup>:

- I] Dez por cento do rendimento bruto, decorrente do transporte de carga; e
- II] Sessenta por cento do rendimento bruto, decorrente do transporte de passageiros.

### 3.5.1.1. SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESA OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

A retenção do Imposto de Renda na fonte decorrente da contratação de serviços prestados por empresas enquadradas no Simples Nacional está dispensada<sup>278</sup>.

.....  
275 Art. 381 do Decreto nº 9.580/2018 – (RIR/2018).

276 Art. 719 do Decreto nº 9.580/2018 – (RIR/2018).

277 Art. 9º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e art. 686º do Decreto nº 9.580/2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)

278 Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 765, de 02 de agosto de 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15713>

A cooperativa, como fonte pagadora, deverá requisitar à empresa prestadora dos serviços o fornecimento de Declaração de Optante pelo Simples, arquivar essa declaração, e, para sua proteção, consultar se, de fato, a contratada está habilitada nesse sistema de tributação<sup>279</sup>.

### 3.5.1.2. FATO GERADOR DAS RETENÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA

O fato gerador das retenções na fonte do Imposto de Renda corresponde ao pagamento ou ao crédito do rendimento a outra pessoa jurídica, o que vier primeiro.

A Receita Federal considera<sup>280</sup> ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda retido na fonte sobre o crédito do rendimento, se há 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.

### 3.5.1.3. TABELA SERVIÇOS SUJEITOS À RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Os serviços sujeitos à retenção de Imposto de Renda na fonte, com respectivas alíquotas de retenção e códigos de recolhimento, são apresentados no seguinte quadro, em consonância com as disposições contidas neste manual.

.....  
279 Inc. XI do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37200#950762>

280 Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 8, de 02 de setembro de 2014. Disponível em: [http://www.abdf.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2102:o-ato-declaratorio-interpretativo-rfb-n-8-de-02092014-e-a-infundavel-discussao-acerca-da-incidencia-do-irrf-pelo-lancamento-contabil&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45](http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2102:o-ato-declaratorio-interpretativo-rfb-n-8-de-02092014-e-a-infundavel-discussao-acerca-da-incidencia-do-irrf-pelo-lancamento-contabil&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45)

### Serviços Sujeitos à Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviços	Alíq. IRF	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

### Serviços Sujeitos à Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviços	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Elaboração de projetos	1,5%	1708
Engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas)	1,5%	1708
Ensino e treinamento	1,5%	1708
Estatística	1,5%	1708
Fisioterapia	1,5%	1708
Fonoaudiologia	1,5%	1708
Geologia	1,5%	1708
Leilão	1,5%	1708
Medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro)	1,5%	1708
Nutricionismo e dietética	1,5%	1708
Odontologia	1,5%	1708
Organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres	1,5%	1708
Pesquisa em geral	1,5%	1708
Planejamento	1,5%	1708
Programação	1,5%	1708
Prótese	1,5%	1708

### Serviços Sujeitos à Retenção de Imposto de Renda na Fonte

<b>Serviços</b>	<b>Alíq. IRF</b>	<b>Cód. Rec.</b>
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
<b>Serviços de Limpeza, Conservação, Segurança, Vigilância e Locação de Mão de Obra</b>		
Limpeza	1,0%	1708
Conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas	1,0%	1708
Segurança (inclusive 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
<b>Mediação de Negócios, Propaganda e Publicidade</b>		

### Serviços Sujeitos à Retenção de Imposto de Renda na Fonte

Serviços	Alíq. IRF	Cód. Rec.
Comissões e corretagens pela Representação comercial e mediação de negócios	1,5%	8045
Propaganda e publicidade	1,5%	8045
<b>Cooperativas de Trabalho e Associações Profissionais ou Assemelhadas</b>		
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	1,5%	5944

### 3.5.2. IMPOSTO DE RENDA DE ASSOCIADOS

Os rendimentos pagos ou creditados por pessoa jurídica a pessoas físicas, associados ou não, estão sujeitos à retenção de Imposto de Renda na fonte<sup>281</sup>. A alíquota será aplicável conforme a tabela progressiva vigente no ano-calendário do pagamento ou crédito.

Nas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, de modo geral, pode-se separar os pagamentos ou créditos realizados à pessoa física em dois grupos:

- Pagamentos da produção; e
- Demais pagamentos.

A lei<sup>282</sup> determina ser necessária a soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mesmo mês, a qualquer

título para fins de apuração do Imposto de Renda retido e pago pela pessoa física.

Do total do Imposto de Renda retido pela cooperativa dos seus associados, no mês, pelo pagamento ou crédito da produção, a cooperativa poderá deduzir o Imposto de Renda retido na fonte pelos seus tomadores/clientes<sup>283</sup>.

Se após a dedução dos valores retidos pelos clientes da cooperativa, restar saldo a pagar, o IRRF dos cooperados deverá ser recolhido no código 0588 – IRRF – Rendimento do trabalho sem vínculo empregatício.

Os pagamentos efetuados a terceiros (não associados) feitos pelas cooperativas para serviços vinculados à consecução de seus objetivos sociais, caracterizados como atos não cooperativos, estão sujeitos à retenção de Imposto de Renda na fonte.

281 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

282 §1º do art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

283 §1º do art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Os recolhimentos do IRRF serão efetuados nos seguintes prazos<sup>284</sup>:

- a] Na data da ocorrência do fato gerador, no caso de:
  - 1] Rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior;
  - 2] Pagamentos a beneficiários não identificados;
- b] Até o terceiro (3º) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores, no caso de:
  - 1] Juros sobre o capital próprio e aplicações financeiras, inclusive os atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, e títulos de capitalização;
  - 2] Prêmios, inclusive os distribuídos sob a forma de bens e serviços, obtidos em concursos e sorteios de qualquer espécie e lucros decorrentes desses prêmios; e
  - 3] Multa ou qualquer vantagem, de que trata o art. 70 da Lei nº 9.430/1996.
- c] Até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento do período de apuração, no caso de rendimentos e ganhos de capital distribuídos pelos fundos de investimento imobiliário;
- d] Até o dia 7 do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, no caso de pagamento de rendimentos provenientes do trabalho assalariado a empregado doméstico;
- e] Até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, nos demais casos.

A retenção do Imposto de Renda é dispensada:

- De valor igual ou inferior a dez reais (R\$ 10,00), incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto devido pelas cooperativas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado<sup>285</sup>.

284 Art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 novembro de 2005.

285 § 3º do art. 721º do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018).

- Sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional, exceto em relação aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável de que trata o inciso V do § 1º do art. 13º, da Lei Complementar nº 123/2006<sup>286</sup>.
- Em caso de prestação de serviços por pessoa jurídica imune ou isenta do IRPJ.

Os demais rendimentos pagos ou creditados pelas cooperativas aos seus associados, a título de pró-labore de diretores e conselheiros ou cédulas de presença para Conselheiros da Administração e ou do Conselho Fiscal, por exemplo, estão sujeitos<sup>287</sup> às alíquotas da tabela progressiva do Imposto de Renda, sem redução da base de cálculo e deverão ser recolhidos no código de recolhimento 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício.

A tabela progressiva do Imposto de Renda da pessoa física está prevista em lei<sup>288</sup>.

O prazo para pagamento ou compensação é até o último dia útil antes do dia 20 do mês subsequente ao do fato gerador<sup>289</sup>.

286 Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 765/2007.

287 Art. 7º da Lei nº 7.713/1988.

288 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)

289 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)

### 3.5.3. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS ASSOCIADOS

As cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços estão obrigadas a arrecadar (reter) e recolher a contribuição previdenciária dos seus respectivos associados que, na condição de contribuintes individuais, estão sujeitos à contribuição<sup>290</sup>.

A base de cálculo da contribuição previdenciária de associados de cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços será o salário de contribuição.

O salário de contribuição para o segurado cooperado filiado às cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços é o valor recebido ou a ele creditado resultante da prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, por intermédio da cooperativa e ou o valor decorrente da prestação de serviços à própria cooperativa<sup>291</sup>.

A alíquota aplicável para o cálculo do valor correspondente à contribuição previdenciária a ser retido e recolhido pela cooperativa de produção vinculada à retribuição remuneratória ao seu associado que lhe presta serviços é de 11% (onze por cento)<sup>292</sup> sobre o salário de contribuição.

A alíquota aplicável para o cálculo do valor correspondente à contribuição previdenciária em retribuição ao associado de cooperativa

de trabalho que presta serviço por intermédio dela é de 20% (vinte por cento)<sup>293</sup>, sobre o salário de contribuição.

O associado de cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços que prestar serviços a mais de uma empresa ou cooperativa ou, concomitantemente, exercer atividade como contribuinte individual, segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário de contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à cooperativa em que isso ocorrer, mediante a apresentação<sup>294</sup>:

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

Na prática, assim que for atingido o limite máximo do salário de contribuição do associado da cooperativa, para fins de incidência da contribuição no mês, devem cessar novas retenções.

A contribuição previdenciária descontada dos associados deverá ser recolhida pela cooperativa 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 deverá preencher a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) de seus cooperados com indicação de categorias e códigos correspondentes de recolhimento, para os quais o Sistema Empresa de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (SEFIP)

290 Inc. XVI e XVII do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

291 § 5º do art. 55 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009;

292 Instrução Normativa RFB nº 971/2009 – Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é: (...) a) 20% (vinte por cento), incidente sobre: (...) 3. o valor recebido pelo cooperado, pela prestação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho; (...) b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre: (,,) 3. a retribuição do cooperado quando prestar serviços a cooperativa de produção; (...) § 1º O segurado contribuinte individual pode deduzir de sua contribuição mensal 45% (quarenta e cinco por cento) da contribuição devida pelo contratante, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado no respectivo mês, limitada a dedução a 9% (nove por cento) do respectivo salário de contribuição (...).

293 Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015; Item 3 da letra “a” do Inc. II do art. 65 da IN RFB nº 971/2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=64480&visao=anotado>

294 Art. 67 da IN RFB nº 971/2009.

utiliza a alíquota de 20% 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.

A Secretaria da Receita Federal não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição de que trata o § 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 8.212/1991, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

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, de produção de bens e de serviços, referentes à retenção da contribuição previdenciária sobre o montante da remuneração recebida em decorrência de serviço prestado a pessoas físicas ou jurídicas estão disciplinados em norma da Receita Federal do Brasil<sup>295</sup>.

### 3.5.4. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PRÓ-LABORE

O associado eleito para cargo de Administração ou Direção em cooperativa, que recebe rendimentos de pró-labore, é considerado

contribuinte individual<sup>296</sup>, e a cooperativa deve reter e recolher as contribuições sobre as remunerações a ele pagas, devidas ou creditadas como pró-labore, por ser responsável pela retenção e pelo recolhimento das contribuições pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos contribuintes individuais a seu serviço<sup>297</sup>.

A contribuição a ser retida será calculada à alíquota de onze por cento (11%), sobre o salário de contribuição do associado membro de sua Diretoria ou Administração, no mês, observado o limite máximo vigente<sup>298</sup>.

- Exemplo:

Título	2019	2017
Remuneração Pró-Labore	2.000,00	5.000,00
Salário de contribuição	2.000,00	4.664,68
Alíquota	11%	11%
<b>Retenção INSS</b>	<b>220,00</b>	<b>513,11</b>

No exercício 2017, a remuneração a título de pró-labore no mês é inferior ao limite máximo do salário de contribuição e, conseqüentemente, a base de cálculo será o valor total do pró-labore.

No exercício 2018, o valor do pró-labore é superior ao limite máximo do salário de contribuição vigente. Assim, a base de cálculo da contribuição devida pelo cooperado fica sendo o limite máximo do salário de contribuição vigente na competência do pagamento ou crédito.

O recolhimento dos valores retidos por conta da contribuição previdenciária sobre o pró-labore deve ser efetuado até o dia 20 do mês subsequente ao da competência.

295 Ato Declaratório Executivo CODAC nº 14, de 02 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=64823>

296 Letra f do Inc. V do art. 12 da Lei nº 8.212/1991.  
 297 Art. 78 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
 298 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

Os pagamentos ou créditos sobre cédula de presença aos membros do conselho de administração ou fiscal também se enquadram nas hipóteses de retenção da contribuição previdenciária na fonte.

Se houver pagamento de pró-labore e rendimentos da produção ao mesmo cooperado dentro do mesmo período, a cooperativa deve apurar inicialmente a retenção da contribuição previdenciária sobre o pró-labore para, depois, apurar a retenção da contribuição sobre a produção.

Rendimentos	Renda Bruta	Base Cálculo	Alíquota	Valor de Retenção
Pró-Labore	2.000,00	2.000,00	11%	<b>220,00</b>
Produção	2.000,00	2.000,00	20%	<b>400,00</b>
<b>Total</b>	<b>4.000,00</b>	<b>4.000,00</b>	-	<b>620,00</b>

### 3.5.5. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS EMPREGADOS

A cooperativa é obrigada a arrecadar as contribuições previdenciárias dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, oriundas dos serviços por eles prestados à sociedade.

Assim, as cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços deverão efetuar o cálculo das contribuições devidas pelos seus empregados, descontar os respectivos valores de suas remunerações<sup>299</sup> e efetuar o recolhimento devido<sup>300</sup>.

A base de cálculo da contribuição devida pelos empregados será o salário de contribuição determinado em normativas da Receita Federal<sup>301</sup>.

A contribuição do empregado deverá ser calculada mediante aplicação das alíquotas de oito por cento (8%), nove por cento (9%) ou onze por cento (11%) sobre o salário de contribuição, de acordo com a tabela vigente na competência do crédito ou pagamento<sup>302</sup>.

As contribuições descontadas dos empregados devem ser recolhidas à Receita Federal até o dia 20 do mês subsequente ao da competência<sup>303</sup>, antecipando-se o pagamento em caso de não haver expediente bancário na data de vencimento.

O recolhimento da contribuição previdenciária para empregados deve ser efetuado por meio da Guia da Previdência Social (GPS), com o código de recolhimento 2100 – Empresas em Geral – CNPJ. Caso a cooperativa esteja obrigada ao eSocial, o recolhimento deverá ser feito via geração de DARF numerada, individual ou agrupada, emitida pela DCTFWeb.

Se a cooperativa operar com filiais, a GPS deverá ser gerada por estabelecimento, e os valores retidos dos empregados serão recolhidos por CNPJ. Da mesma forma, caso a cooperativa esteja obrigada à entrega do eSocial, o recolhimento deve ser efetuado via DARF numerada emitida pela DCTFWeb.

O tratamento dado a informações e formas de recolhimento das contribuições sociais previdenciárias está passando, conforme cronograma de implementação do SPED, em especial, do eSocial, por mudanças. Os fatos geradores dessas contribuições, por sua vez, estão sendo incorporados pelo eSocial e pela Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) e, em princípio, essas contribuições passarão a ser recolhidas por meio de Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) a ser gerado pelo portal da DCTFWeb.

299 Inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

300 Inc. II do art. 78 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

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

302 Art. 63 da IN RFB nº 971/2009.

303 Alínea “b” do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

### 3.5.6. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE TERCEIROS

As retenções das contribuições previdenciárias de terceiros são divididas entre retenções de pessoas físicas e retenções de pessoas jurídicas, cada uma com regramento próprio.

#### 3.5.6.1. RETENÇÕES NA CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA: AUTÔNOMOS

A contratação de pessoa física (autônomo) pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, para prestação de serviços, está sujeita à retenção da contribuição previdenciária, 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<sup>304</sup>.

Se o prestador de serviço já tiver sofrido retenção da contribuição previdenciária em outra pessoa jurídica, deverá apresentar comprovante ou declaração à cooperativa, o qual comprove a respectiva retenção para fins de dispensa ou redução da base de cálculo.

Para produção de bens e serviços, a base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária corresponderá a vinte por cento (20%) do serviço prestado.

A alíquota para cálculo da contribuição será de onze por cento (11%)<sup>305</sup>.

Se a cooperativa contratar diretamente transportador autônomo de veículo rodoviário para prestação de serviços, será responsável pelo recolhimento da contribuição ao Sest e ao Senat, devida pelo segurado contribuinte individual (inclusive o taxista) que lhe prestar os serviços.

Quando o serviço contratado de contribuinte individual for inerente ao transporte de cargas ou passageiros (inclusive: taxista, auxiliar de condutor autônomo, operador de trator, de máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados) sem vínculo empregatício, deverá ser observado que a base de cálculo da retenção da contribuição previdenciária corresponderá a vinte por cento (20%) do valor total do serviço prestado<sup>306</sup>.

O recolhimento da contribuição retida será efetuado em GPS, por cada estabelecimento da cooperativa, juntamente com as contribuições retidas dos empregados e contribuições devidas sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais. Em caso de obrigatoriedade de uso do eSocial, o recolhimento deverá ser efetuado via DARF gerada pela DCTFWeb.

#### 3.5.6.2. RETENÇÕES NA CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

A retenção da contribuição previdenciária sobre o contrato de serviços de pessoas jurídicas está fundamentada em lei e em norma expedida pela Receita Federal do Brasil<sup>307</sup>.

A cooperativa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento (11%) ou três e meio por cento (3,5%), nos casos de contratação de serviços cujo prestador seja optante pela CPRB, do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social. A importância retida será demonstrada em documento de

304 Inciso III do art. 78 da IN RFB nº 971/2009,

305 Art. 21 da Lei nº 8.212/1991.

306 § 2º do art. 55 da Instrução Normativa nº 971/2009.

307 Art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e art. 219 do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999; disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3048.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm); c capítulo VIII do Título II da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

arrecadação identificado com a denominação social e o CNPJ da empresa contratada<sup>308</sup>.

Quando a atividade dos segurados na empresa contratante for exercida em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física desses, de modo que permita a concessão de aposentadoria especial após quinze (15), vinte (20) ou vinte e cinco (25) anos de trabalho, o percentual da retenção aplicado sobre o valor dos serviços prestados por esses segurados deve ser acrescido de quatro por cento (4%), três por cento (3%) ou dois por cento (2%), respectivamente, perfazendo o total de quinze por cento (15%), quatorze por cento (14%) ou treze por cento (13%).<sup>309</sup>

Para identificação do percentual adicional a ser acrescido à base de cálculo da retenção, a pessoa jurídica contratada deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços específicos para os serviços prestados em condições especiais pelos segurados ou discriminar o valor desses no documento de cobrança dos serviços prestados.

Estão sujeitos<sup>310</sup> à retenção das contribuições previdenciárias os serviços contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, respeitando as hipóteses<sup>311</sup> em que não se aplica a retenção, os serviços de:

- I] Limpeza, conservação ou zeladoria;
- II] Vigilância ou segurança;
- III] Construção civil;
- IV] Natureza rural;
- V] Digitação, e
- VI] Preparação de dados para processamento.

.....  
308 Art. 112 e 79 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
309 Art. 145 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
310 Art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
311 Art. 149 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

A relação de serviços sujeitos à retenção da Contribuição Previdenciária mediante contratos de cessão de mão de obra<sup>312</sup>, observados também os casos em que a retenção não se aplica e outras disposições específicas<sup>313</sup>, 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: 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.

Os serviços que não estão sujeitos à retenção das contribuições previdenciárias, basicamente, são<sup>314</sup>:

- I] Administração, fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras;
- II] Assessoria ou consultoria técnicas;
- III] Controle de qualidade de materiais;
- IV] Fornecimento de concreto usinado, de massa asfáltica ou de argamassa usinada ou preparada;
- V] Jateamento ou hidrojateamento;
- VI] Perfuração de poço artesiano;
- VII] Elaboração de projeto da construção civil;

.....  
312 Art. 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
313 Art. 119 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
314 Art. 143 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

- VIII] Ensaios geotécnicos de campo ou de laboratório (sondagens de solo, provas de carga, ensaios de resistência, amostragens, testes em laboratório de solos ou outros serviços afins);
- IX] Serviços de topografia;
- X] Instalação de antena coletiva;
- XI] Instalação de aparelhos de ar-condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão;
- XII] Instalação de sistemas de ar-condicionado, de refrigeração, de ventilação, de aquecimento, de calefação ou de exaustão, quando a venda for realizada com emissão apenas da nota fiscal de venda mercantil;
- XIII] Instalação de estruturas e esquadrias metálicas, de equipamento ou de material, quando for emitida apenas a nota fiscal de venda mercantil;
- XIV] Locação de caçamba;
- XV] Locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão de obra; e
- XVI] Fundações especiais.

### 3.5.6.2.1. DISPENSA DA RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A cooperativa de trabalho, de produção de bens e de serviços 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>315</sup>:

- I] O valor correspondente a onze por cento (11%) dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;
- II] A contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente, situação em que a contratada deverá apresentar à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento está de acordo com o limite máximo previsto;
- III] A contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, condições estas que devem ser declaradas pela contratada à tomadora, sob as penas da lei, por meio de declaração própria para esses fins ou consignar o fato no documento que acobertar a prestação de serviço.

### 3.5.6.2.2. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RETENÇÃO

Na determinação da base de cálculo da retenção das contribuições previdenciárias, especialmente nos casos de contratação de serviços da construção civil, existe possibilidade de exclusão de valores da base de cálculo correspondentes ao uso de materiais e equipamentos utilizados na prestação de serviços.

Essas exclusões estão condicionadas à forma que são discriminadas nos contratos e documentos vinculados às prestações de serviços ou sofrem variações de acordo com esses, ou ainda,

315 .....  
Art. 120 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

quando a utilização de materiais ou equipamentos é inerente aos serviços prestados<sup>316</sup>.

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 para utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato<sup>317</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>318</sup>:

- I] Ao custo da alimentação *in natura* fornecida pela contratada, de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo MTE, conforme Lei nº 6.321/1976;
- II] Ao fornecimento de vale-transporte, de conformidade com a legislação própria.

Na emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL, e 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, constituindo-se infração a falta desse destaque<sup>319</sup>.

.....  
316 Art. 121 a 123 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
317 § único do art. 123 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
318 Art. 124 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
319 Art. 126 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

#### 3.5.6.4. PRAZO DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

O valor da Contribuição Previdenciária retida deverá ser recolhido pela pessoa jurídica contratante até o dia vinte (20) do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços<sup>320</sup>.

No campo identificador do documento de arrecadação deverá ser informado o CNPJ do estabelecimento da pessoa jurídica contratada ou a matrícula CEI da obra de construção civil, conforme o caso, e, no campo nome ou denominação social, a denominação social desta, seguida da denominação social da contratante.

#### 3.5.6.5. OBRIGAÇÕES DA PESSOA JURÍDICA CONTRATANTE

A pessoa jurídica contratante fica obrigada<sup>321</sup> a manter em arquivo, por pessoa jurídica contratada, em ordem cronológica, à disposição da Receita Federal do Brasil, até que haja 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 sobre a subcontratação de serviços, bem como registrar, mensalmente em contas contábeis individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais.

Os lançamentos contábeis da retenção deverão discriminar o valor bruto dos serviços, o valor da retenção e o valor líquido a pagar ao fornecedor dos serviços, considerando que, se na conta contabilidade houver lançamentos pela soma total das notas fiscais, das faturas ou dos recibos de prestação de serviços e pela soma

.....  
320 Art. 129 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.  
321 Art. 138 a 140 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

total da retenção, por mês, por contratada, a contratante deverá manter em registros auxiliares a discriminação desses valores, individualizados por contratada.

### 3.5.6.6. RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – INAPLICABILIDADE

Não se aplica a retenção na contratação de<sup>322</sup>:

- I] Serviços prestados por trabalhadores avulsos por intermédio de sindicato da categoria ou de OGMO;
- II] Empreitada total;
- III] Entidade beneficente de assistência social isenta de contribuições sociais;
- IV] Contribuinte individual equiparado à empresa e à pessoa física;
- V] Serviços de transporte de cargas;
- VI] Empreitada realizada nas dependências da contratada;
- VII] 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.

.....  
322 Ibidem.

### 3.5.7. RETENÇÃO NA FONTE DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: PIS/PASEP, COFINS E CSLL

As retenções na fonte das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL estão previstas em lei, com regulamentação específica<sup>323</sup>, segundo a qual 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 dessas contribuições.

As retenções das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL devem ser realizadas<sup>324</sup> inclusive em decorrência de pagamentos efetuados por associações, entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos, sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas, fundações de direito privado ou condomínios edilícios.

O valor da retenção<sup>325</sup> da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep será determinada mediante a aplicação sobre o valor bruto da nota fiscal ou documento que acobertar o serviço prestado, do percentual total de quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento (4,65%), correspondente à soma das alíquo-

.....  
323 Art. 30 da Lei nº 10.833/2003 c/c Instrução Normativa SRF nº 459, de 17 de outubro de 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15365>

324 § 1º do art. 30 da Lei nº 10.833/2003.

325 Art. 31 da Lei nº 10.833/2003 e art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 459/2004.

tas de um por cento (1%), três por cento (3%) e sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%), respectivamente.

As alíquotas de retenção de três por cento (3%) e sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%), relativas às 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 dessas contribuições.

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, e seu recolhimento é realizado mediante códigos específicos<sup>326</sup>.

Os serviços sujeitos à retenção, as alíquotas aplicáveis e os códigos de recolhimento das contribuições estão discriminados no quadro abaixo:

#### 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%
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%

326 § 2º do art. 31 da Lei nº 10.833/2003.

### Serviços Sujeitos à Retenção das Contribuições Sociais

Descrição dos Serviços	Contribuições/Cód. Recolhimento			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
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%

### Serviços Sujeitos à Retenção das Contribuições Sociais

Descrição dos Serviços	Contribuições/Cód. Recolhimento			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
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%

### Serviços Sujeitos à Retenção das Contribuições Sociais

Descrição dos Serviços	Contribuições/Cód. Recolhimento			
	CSLL	PIS	COFINS	SOMA
	5987	5979	5960	5952
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 quanto as contribuições para<sup>327</sup>:

- 1] PIS/Pasep, COFINS e CSLL, em relação aos pagamentos de serviços a:
  - I] Empresas estrangeiras de transporte de valores;
  - II] Pessoas jurídicas optantes pelo simples nacional, em relação às receitas próprias, devendo a pessoa jurídica optante por esse regime de tributação apresentar à pessoa jurídica tomadora dos serviços declaração, na forma do anexo I da IN SRF nº 459/2004, em duas vias, assinadas pelo seu representante legal.
- 2] PIS/Pasep e COFINS, em relação aos pagamentos:
  - I] A título de transporte internacional de valores efetuado por empresas nacionais;
  - II] Aos estaleiros navais brasileiros nas atividades de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no registro especial brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.
- 3] CSLL, nos pagamentos efetuados:
  - I] Às cooperativas, exceto às wde consumo, em relação aos atos cooperativos.

### 3.5.7.1. DISPENSA EM RELAÇÃO AO VALOR DA RETENÇÃO

É dispensada a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de retenção efetuada pelo Documento de

.....  
327 Art. 32 da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 459/2004.

Arrecadação de Receitas Federais (DARF) eletrônico por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI)<sup>328</sup>.

### 3.5.7.2. RETENÇÕES EM SERVIÇOS PRESTADOS A ÓRGÃOS PÚBLICOS

As empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto direto, as quais recebiam recursos do Tesouro Nacional e tenham por obrigação registrar sua execução orçamentária na modalidade total no SIAFI, também têm obrigação de reter na fonte as contribuições para o PIS/Pasep, a COFINS e a CSLL, em todos os pagamentos que efetuarem<sup>329</sup>.

### 3.5.7.3. PRAZO DE RECOLHIMENTO

Os valores correspondentes às retenções das contribuições para o PIS/Pasep, para a COFINS e para a CSLL devem ser recolhidos até o dia vinte (20) do mês subsequente ao pagamento dos serviços sujeitos a retenção, feito à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou à prestadora dos serviços<sup>330</sup>.

### 3.5.7.4. FATO GERADOR DAS RETENÇÕES

O fato gerador das retenções na fonte das contribuições sociais, diferentemente das retenções na fonte do Imposto de Renda, é o pagamento de rendimento a outra pessoa jurídica.

.....  
328 § 3º do art. 31 da Lei nº 10.833/2003.

329 Art. 34 da Lei nº 10.833/2003.

330 Art. 35 da Lei nº 10.833/2003.

Assim, a cooperativa deverá observar o momento de fazer as retenções e sua correta declaração na DCTF e na DIRF, e, por obrigatoriedade, cumprir o que lhe cabe quanto aos eventos do eSocial e EFD-Reinf.

### 3.5.7.5. COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÕES

As pessoas jurídicas 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 ao fato ocorrido, podendo ser disponibilizado em versão digital às pessoas jurídicas beneficiárias que possuam endereço eletrônico<sup>331</sup>.

### 3.5.8. RETENÇÃO DE ISSQN

O contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço. No entanto, os municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da obrigação, inclusive multas e acréscimos legais vinculados, se houver.

Mesmo que a legislação municipal não determine, são responsáveis pela retenção e pelo recolhimento do ISSQN<sup>332</sup>:

- O tomador ou intermediário de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior;

- A pessoa jurídica tomadora ou intermediária dos seguintes serviços:
  - Instalação de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário;
  - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);
  - Demolição;
  - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS);
  - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer;
  - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;
  - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos;
  - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios;

331 Art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 459/2004.

332 Anexo I da 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)

- Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres;
- Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo;
- Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes;
- Fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço;
- Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

As cooperativas, de modo geral, na condição de tomadoras de serviços, estão obrigadas a efetuar a retenção na fonte e o recolhimento do ISSQN nas operações de contratação de obras de construção civil, limpeza, manutenção e conservação de imóveis, vigilância, segurança, monitoramento e na locação de mão de obra, cabendo, ainda, observar as regras e condições previstas na legislação específica de cada município sobre a execução dos serviços<sup>333</sup>.

A base de cálculo<sup>334</sup> do ISSQN é o preço atribuído ao serviço prestado.

Não se incluem na base de cálculo do ISSQN os valores dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, correspondentes, respectivamente, à 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.

.....  
333 Art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003.

334 § 2º do art. 7º da Lei Complementar 116/2003.

### 3.6. RELAÇÃO COOPERATIVA X ASSOCIADOS

As sociedades cooperativas são organizações constituídas por pessoas, com bases doutrinárias, legais e técnicas fundadas nos conceitos de ajuda mútua, solidariedade, democracia e participação.

Possuem especificidades, no campo societário e na relação jurídico-tributária para com o Estado, entre outras, o que as diferenciam plenamente das demais entidades empresariais e sociais.

São sociedades criadas para a prestação de serviços aos seus associados/usuários, atuando, para tanto, no campo econômico-produtivo e social.

Essa dupla dimensão, social e econômica, impõe o reconhecimento de que é necessária a rigorosa observância da lei, das normas e da técnica aplicáveis aos negócios dessas sociedades, necessárias para mitigação dos riscos de toda ordem possível, sejam: tributários, fiscais, trabalhistas, administrativos, societários e outros, já que os efeitos decorrentes se refletirão diretamente na condição social e econômica vivida pelos associados.

Considerando isso, há pontos críticos na relação entre associados e suas respectivas sociedades cooperativas que precisam ser monitorados, como se verá nos assuntos abordados a seguir, neste manual.

#### 3.6.1. VÍNCULO TRABALHISTA

Segundo a lei do cooperativismo: *Não existe vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados*<sup>335</sup>.

.....  
335 Art. 90 da Lei nº 5.764/1971.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) disciplina: *Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela*<sup>336</sup>.

A Lei nº 12.690/2012, ao regular a constituição e o funcionamento das cooperativas de trabalho, impõe: *Considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.*<sup>337</sup>

A autonomia tratada pela lei deve ser exercida de forma coletiva e coordenada, mediante a fixação, em Assembleia Geral, das regras de funcionamento da cooperativa e da forma de execução dos trabalhos<sup>338</sup>, além do que as cooperativas de trabalho não podem ser utilizadas para intermediação de mão de obra subordinada.<sup>339</sup>

Além disso, as atividades vinculadas ao objeto social da cooperativa de trabalho previstas na Lei nº 12.690/2012, quando prestadas fora do estabelecimento da cooperativa, deverão ser submetidas a uma coordenação implantada pelo próprio corpo associativo da sociedade, com mandato fixo, e sujeita, especificamente, às regras de funcionamento da entidade<sup>340</sup>.

Outro ponto importante está no fato de que as cooperativas de trabalho são regidas por princípios específicos, para além daqueles doutrinários do movimento cooperativista, destacando-se, dentre eles<sup>341</sup>:

- A preservação dos direitos sociais, do valor social do trabalho e da livre iniciativa; e
- A não precarização do trabalho.

Em suma, as cooperativas de trabalho devem desenvolver suas atividades com autonomia, independência e autogestão. A fixação de regras para funcionamento e execução de suas atividades deve ser dada pela sua Assembleia Geral e não por contratantes de seus serviços (terceiros).

A precificação de seus produtos e serviços deve também ser dada pela gestão da sociedade e não imposta por tomadores ou clientes.

A definição dos valores de retiradas (remuneração) e estipulação de prazos de pagamento dos associados em contrapartida aos trabalhos por eles exercidos na cooperativa é uma questão interna e jamais sujeita à apreciação ou à influência de terceiros, contratantes ou intermediários.

A obediência e o cumprimento das normas de segurança e saúde do trabalho são de exclusiva responsabilidade da cooperativa para com seus associados, podendo o contratante dos serviços da sociedade, no máximo, responder solidariamente pelo cumprimento dessas normas quando os serviços da cooperativa forem prestados no seu estabelecimento ou em local por ele determinado<sup>342</sup>.

A lei, para proteção de empregados e coibição de fraudes aos direitos trabalhistas, aduz: *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>343</sup>.

.....  
336 § único do art. 442 da CLT.

337 Art. 2º da Lei nº 12.690/2012.

338 § 1º do art. 2º da Lei nº 12.690/2012.

339 Art. 5º da Lei nº 12.690/2012.

340 § 6º do art. 7º da Lei nº 12.690/2012.

341 Art. 3º da Lei nº 12.690/2012.

.....  
342 Arts. 8º e 9º da Lei nº 12.690/2012.

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

Em razão das peculiaridades do modelo societário das cooperativas, os contratos que lastreiam as relações de trabalho entre elas e seus tomadores precisam ser elaborados de maneira específica.

Esses instrumentos devem contemplar todos os pontos da lei que visem à proteção institucional das partes e, especialmente, dos interesses dos associados das cooperativas. É necessário cuidado especial para que não haja de forma alguma na operação e não venha a se caracterizar por qualquer instrumento a precarização das relações de trabalho, a intermediação da mão de obra e o vínculo empregatício entre os associados das cooperativas e os tomadores dos seus serviços, tudo para assegurar os necessários níveis de segurança jurídica das relações institucionais e os direitos dos associados das cooperativas.

Assim, considerados todos esses pontos, devem as cooperativas, no exercício de suas atividades e na prática de seus negócios com o mercado, atentar prioritariamente para o atendimento das regras impostas pela lei, que garantem a autonomia, a independência e a autogestão.

Devem respeitar as deliberações dadas em assembleias, firmar contratos adequados ao seu modelo societário e de funcionamento com seus tomadores, planejar suas atividades, implantar ações e operações de acordo com os interesses de seus associados, definir coordenações, implantar e gerir horários de trabalho e atividades dos associados, estabelecer remunerações vinculadas e benefícios sociais e cumprir as normas de segurança e saúde do trabalho, sempre à luz da lei, a fim de assegurar a continuidade da sociedade com a necessária redução de riscos na esfera trabalhista, advinda com a descaracterização da intermediação de mão de obra e, conseqüentemente, do vínculo empregatício entre seus associados e os tomadores dos seus serviços, como reza a lei.

### 3.6.2. TRIBUTAÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL SOCIAL NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

As cooperativas podem remunerar o capital social dos associados até o limite de doze por cento (12%) ao ano sobre o valor das quotas integralizadas, somente quando forem apuradas sobras no exercício<sup>344</sup>.

E essa remuneração está sujeita à retenção de Imposto de Renda na fonte, calculada mediante a utilização da tabela progressiva do imposto<sup>345</sup>.

A utilização da tabela progressiva para retenção do Imposto de Renda sobre a remuneração do capital social nas cooperativas é uma das diferenças da tributação nas cooperativas em relação às empresas de capital, nas quais a remuneração de juros sobre o capital próprio está sujeita à retenção exclusiva na fonte, à alíquota de quinze por cento (15%)<sup>346</sup>.

Para as cooperativas, não há previsão legal sobre a retenção na fonte, aplicável aos juros pagos aos seus associados. Porém, a Receita Federal normatizou o tema, sujeitando os juros pagos pelas cooperativas a seus associados como remuneração do capital social à incidência do IRRF (Retenção na fonte), calculado mediante a utilização da tabela progressiva do imposto<sup>347</sup>.

.....  
344 Resolução Conselho Nacional do Cooperativismo (CNC) nº 18, de 13 de dezembro de 1978. Disponível em: <http://www.ocepar.org.br/ocepar/servlet/PublicacaoMostrar01?ServletState=2&codTexto=2005-08-02+11%3A43%3A55.0&rigem=&semnoticias=sim&Msg=>

345 § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764/71 e Inc. XVIII do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=57670>

346 Art. 726 do Decreto nº 9.580/2018.

347 Inc. XVIII do art. 22 da Instrução Normativa nº 1.500/2014.

Os juros pagos pelas cooperativas aos seus associados sobre o capital integralizado, de até doze por cento (12%) ao ano, são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda, para fins de apuração do lucro real<sup>348</sup>, e indedutíveis da base de cálculo da CSLL, não podendo, ainda, serem compensados na declaração de ajuste anual.

### 3.6.3. TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS SOBRAS DISTRIBUÍDAS

O Imposto de Renda incide sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas sociedades cooperativas aos seus associados, por se constituírem rendimento tributável o produto do capital, o do trabalho ou a combinação de ambos<sup>349</sup>.

Nas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços, as sobras decorrem dos serviços realizados e bens produzidos pelos associados, constituindo-se, assim, como rendimento do trabalho.

Há incidência<sup>350</sup>, portanto, da contribuição previdenciária sobre as sobras distribuídas ou creditadas pelas cooperativas a seus associados.

As sobras não são tributadas na sociedade cooperativa, sobretudo porque são rendimento dos associados, portanto são tributadas como renda deles.

Os resultados decorrentes de atos cooperativos não se sujeitam à tributação por pertencerem aos associados e não à cooperativa.

.....  
348 Art. 357 do Decreto nº 9.580/2018 – (RIR 2018).

349 Art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), c/c art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e Instrução Normativa SRF nº 1.500/2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm) e <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13148>

350 Inc. II do art. 215 da Instrução Normativa RFB 971/2009.

Logo, faz sentido que a tributação recaia sobre o rendimento dos associados, pois, se fosse diferente, se caracterizaria como rendimento de capital ou de trabalho, livre de tributação.

Conclui-se, assim, que sobras distribuídas ou capitalizadas pelas cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços se constituem renda tributável dos associados, incidentes sobre ela a contribuição previdenciária e o Imposto de Renda.

Como, em tese, o valor das sobras corresponde a um complemento do valor dos serviços praticados pelos associados da cooperativa, e as sobras devem<sup>351</sup> ser rateadas na proporção da fruição desses serviços, pode-se concluir que as bases de cálculo para fins de apuração da contribuição previdenciária e do Imposto de Renda incidentes sobre as sobras distribuídas ou creditadas também correspondem ao salário de contribuição dos associados, respeitados os limites de contribuição.

### 3.6.4. RISCOS TRIBUTÁRIOS

Todos os pontos abordados na relação entre cooperativa e associado, de modo geral, convergem para o risco principal da descaracterização da cooperativa, a qual reflete em impactos tributários, civis e criminais, que, conseqüentemente, podem levar ao encerramento das atividades da sociedade.

Dessa forma, a regular constituição, a observação dos princípios cooperativos, o cuidado com os requisitos operacionais, a correta e íntegra escrituração contábil e o atendimento tempestivo das obrigações fiscais e tributárias apresentadas neste manual correspondem à melhor forma de gerir e mitigar os riscos fiscais e tributários inerentes às atividades das cooperativas de trabalho, de produção de bens e de serviços.

.....  
351 Lei nº 5.764/1971.

## 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>CST</b>	Coordenação do Sistema de Tributação
<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 Eletrônico de Escrituração e Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>e-LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real Eletrônico
<b>eSocial</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/RATES</b>	Fundo/Reserva 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>GEJUR</b>	Grupo de Estudos Jurídicos do Sistema SEBRAE
<b>GFIP</b>	<b>Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social</b>
<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>ECD</b>	
<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>MPS</b>	Ministério da Previdência Social
<b>MTE</b>	Ministério do Trabalho e Emprego
<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>RAICT</b>	Relação Anual de Informações das Cooperativas de Trabalho
<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>SRF</b>	Secretaria da Receita Federal
<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









somoscoop»

 Sistema**OCB**

Setor de Autarquias Sul (SAUS)  
Quadra 4, Bloco I  
Brasília, DF, Brasil  
CEP 70070-936

+55 (61) 3217-2119

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



sistemaocb