

**Paulo Caliendo
Cecille Pallarés**

Tributação das cooperativas: pareceres e consultas

Volume II



Editora Fundação Fênix

O foco maior dos temas ora narrados por esse livro se relacionam em razão da falta de compreensão do Fisco para com as sociedades cooperativas, notadamente quanto aos Atos Cooperativos. Esses atos, como determina a Lei Ordinária das Cooperativas (Lei nº 5.764/71), como não sendo operações de mercado, nem contratos de compra e venda de produtos, mercadorias ou serviços. Neste contexto a obra produzida pelo Dr. Caliendo e ora lançada reflete os entendimentos da matéria tributária bem adequada aos atos cooperativos. Para exemplificar faço especial referência aos Pareceres delineados sobre a Consulta COSIT nº 11/2017 e a competente alteração de posicionamento da R.F.B., o que gerou para as cooperativas envolvidas neste affaire enorme redução fiscal nesta matéria. Desse modo a razão do lançamento desse livro tem como pressuposto demonstrar aos contadores e juristas das cooperativas o Regime Tributário das sociedades cooperativas, especialmente em atos de natureza complexa e assim, suprir a inércia do legislador infraconstitucional que ainda não produziu a Lei Complementar, como previsto na Constituição de 1988, que possibilitaria o reconhecimento constitucional do ordenamento tributário para as cooperativas. Felizmente o presente compêndio extraído da pena do Dr. Paulo Caliendo e de seus colaboradores: Dra. Cecile, Dra. Andreza Mainardi e deste subscritor, ajuda a compreender e esclarecer as lacunas que o regime fiscal deixou de ser adequado por lei complementar. Inúmeras matérias tributárias em consulta por parte das cooperativas encontram nesta obra o correto entendimento e jurisprudência aplicáveis aos casos concretos de natureza fiscal.

Vergilio Frederico Perius.



Editora Fundação Fênix



Tributação das cooperativas:

pareceres e consultas

v. 2

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

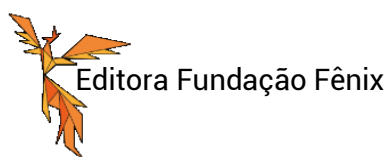
Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Cecille Pallarés

Tributação das cooperativas:
pareceres e consultas
v. 2



Porto Alegre, 2023

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR



Série Direito – 67

Catálogo na Fonte

C153t Caliendo, Paulo
Tributação das cooperativas [recurso eletrônico] : pareceres e consultas / Paulo Caliendo, Cecille Pallarés. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2023.
v.2 (Série Direito ; 67)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>
ISBN 978-65-5460-023-1
DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600231>

1. Direito tributário. 2. Tributações. 3. Cooperativas. I. Pallarés, Cecille. II. Título

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

Sumário

Prefácio	
<i>Vergilio Frederico Perius</i>	11
1. Parecer n. 01/2021	
Considerações sobre o diferimento de ICMS entre cooperativas	13
2. Parecer n. 02/2021	
Considerações sobre operações de Cooperativas de Transporte	29
3. Parecer n. 03/2021	
Considerações sobre o aproveitamento por Cooperativa Agropecuária do FUNDOPEM e outros benefícios de ICMS para compensação de perdas rateadas ..	51
4. Parecer nº 04/2021	
Orientação do E-Social para Cooperativa de Trabalho Educacional	65
5. Parecer n. 05/2021	
Considerações sobre abatimento dos valores da base de cálculo do INSS	77
6. Parecer n. 06/2021	
Considerações sobre possibilidade de remuneração Pro-Labore e contribuição ao INSS dos Conselheiros de Cooperativas de Trabalho	97
7. Parecer n. 07/2021	
Considerações sobre possibilidade de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS	111
8. Parecer n. 08/2021	
Considerações sobre PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas	121
9. Parecer n. 09/2021	
Considerações sobre possibilidade de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS	135
10. Parecer n. 10/2021 – com adendo	
Considerações sobre ICMS para cooperativas de eletrificação rural do ramo de infraestrutura	145
11. Parecer n. 11/2021	
Considerações sobre a contribuição previdenciária aplicável aos cooperados e Cooperativas de transporte de cargas	159
12. Parecer n. 12/2021	
Considerações sobre Incorporação de Cooperativa do Ramo Agropecuário	175

13. Parecer n. 13/2021 – Complementação do parecer 08/2021 Considerações sobre PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas	195
14. Parecer n. 14/2021 Retenções de Impostos Federais sobre Fornecimento de Bens a Órgãos Públicos Federais: IN 1.234/2012	225
15. Parecer n. 15/2021 ICMS aplicável às operações com fertilizantes – Convênios 100/97, 23/2021, 223/2021 e 228/2021	241
16. Parecer Consultivo - Tributário n. 16/2022 Apuração de Incentivos Fiscais à Inovação: Lei do Bem.....	267
17. Parecer n. 17/2022 Considerações sobre a emissão de Declaração de Não-Similaridade para o aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto 55.688/2020	283
18. Parecer Consultivo - Tributário n. 18/2022 Retenção de IR e CSRF no Pagamento à cooperativa por treinamentos efetuados	293
19. Parecer Consultivo - Tributário n. 19/2022 Condições do Ambiente de Trabalho do Associado de Cooperativa de Transporte: LTCAT e e-Social	303

Prefácio

A Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul – OCERGS, dentro do meu último mandato, contratou o Dr. Paulo Caliendo visando claros conceitos e jurisprudência do Regime Tributário das Cooperativas Brasileiras. O objetivo desta parceria visava fundamentalmente a compreensão do complexo tema por parte das Empresas Cooperativas Gaúchas.

Integrei, na condição de presidente da organização estadual e por ser advogado, o grupo de estudos e de elaboração dos Pareceres se coloca à público, via edição dessa obra,

Os referidos Pareceres, sempre de punho do Dr. Paulo Caliendo ajudaram os contadores, dirigentes, associados e advogados tributaristas das sociedades cooperativas a aplicar, via Pareceres, corretamente a tributação quer seja: Municipal, Estadual ou Federal, em relação a serviços, operações ou atividades das cooperativas em seus devidos enquadramentos fiscais.

O foco maior dos temas ora narrados por esse livro se relacionam em razão da falta de compreensão do Fisco para com as sociedades cooperativas, notadamente quanto aos Atos Cooperativos. Esses atos, como determina a Lei Ordinária das Cooperativas (Lei nº 5.764/71), como não sendo operações de mercado, nem contratos de compra e venda de produtos, mercadorias ou serviços.

O legislador federal entendeu, pela lei supracitada e pela Norma Constitucional de 1988, via art, 146, III, c, que o ato cooperativo deve merecer tratamento tributário adequado.

Neste contexto a obra produzida pelo Dr. Caliendo e ora lançada reflete os entendimentos da matéria tributária bem adequada aos atos cooperativos. Para exemplificar faço especial referência aos Pareceres delineados sobre a Consulta COSIT nº 11/2017 e a competente alteração de posicionamento da R.F.B., o que gerou para as cooperativas envolvidas neste affaire enorme redução fiscal nesta matéria.

Desse modo a razão do lançamento desse livro tem como pressuposto demonstrar aos contadores e juristas das cooperativas o Regime Tributário das

sociedades cooperativas, especialmente em atos de natureza complexa e assim, suprir a inércia do legislador infraconstitucional que ainda não produziu a Lei Complementar, como previsto na Constituição de 1988, que possibilitaria o reconhecimento constitucional do ordenamento tributário para as cooperativas.

Felizmente o presente compêndio extraído da pena do Dr. Paulo Caliendo e de seus colaboradores: Dra. Cecile, Dra. Andreza Mainardi e deste subscritor, ajuda a compreender e esclarecer as lacunas que o regime fiscal deixou de ser adequado por lei complementar.

Inúmeras matérias tributárias em consulta por parte das cooperativas encontram nesta obra o correto entendimento e jurisprudência aplicáveis aos casos concretos de natureza fiscal.

Porto Alegre, dezembro de 2022.

Vergilio Frederico Perius.

OAB RS nº 60.656.

1. Parecer n. 01/2021

Considerações sobre o diferimento de ICMS entre cooperativas

TÍTULO I

DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade de se beneficiar do diferimento de ICMS entre cooperativas.

TÍTULO II

DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de se utilizar o benefício do diferimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) na relação entre cooperativas.

A Consulente informa que a cooperativa X é associada de outra cooperativa de agricultores, que o registro de associação consta no balanço da cooperativa X em participação societária. Acrescenta, que a cooperativa de agricultores não é associada à cooperativa X, bem como que as operações de compra de produtos podem ocorrer da cooperativa X adquirindo produtos da cooperativa agrícola e da cooperativa agrícola comprando produtos da cooperativa X.

A Consulente esclarece que seu questionamento reside na operação de aquisição da cooperativa X dos produtos da cooperativa agrícola, utilizando o diferimento que consta no Regulamento do ICMS previsto no Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, nos seguintes termos, *“saída de mercadoria de estabelecimento de cooperativa para estabelecimento de outra cooperativa, de cooperativa central ou de federação de cooperativas, de que a cooperativa remetente faça parte”*.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- i) Na ocasião de compra dos produtos da cooperativa agrícola pela cooperativa X, há, de fato, a possibilidade de a cooperativa de agricultores que vende para a cooperativa X, se beneficiar do diferimento sobre o ICMS?*
- ii) Na ocasião de compra dos produtos da cooperativa X pela cooperativa agrícola, há a possibilidade de a cooperativa X que vende para a cooperativa agrícola, se beneficiar do diferimento sobre o ICMS?*

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DO FINANCIAMENTO DO ICMS DIFERIDO NO RS

O instituto do diferimento de ICMS é um dos benefícios fiscais previstos na legislação do ICMS. O diferimento consiste no adiamento do pagamento do imposto para a etapa posterior de circulação da mercadoria¹.

Neste íterim, cabe mencionar que o Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), segundo Caliendo, é "um tributo que incide sobre a cadeia econômica que inicia na produção e vai até o consumo de bens e serviços em mercado"². A competência para regulamentar este imposto é dos Estados e para efetivar a cobrança pertence aos Municípios no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) do produto de sua arrecadação, o qual será distribuído em 75% (setenta e cinco por cento) na proporção do valor adicionado e 25% (vinte e cinco por cento), de

¹ ICMS, IPI e outros: IPI: crédito presumido. 10. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2014. (Coleção manual de procedimentos). Disponível em https://www.iob.com.br/bol_on/IC/RS/CAPAS/CRS07_14.pdf

² Caliendo, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 08 Jun 2021.

acordo com o que dispuser lei estadual (inc. II), conforme o parágrafo único art. 158, da Constituição Federal.

Portanto, é necessário haver legislações estaduais, devendo os Estados instituírem o tributo internamente, sob pena de inviabilizar a incidência de qualquer tributação diretamente no contexto constitucional, para tanto, o Regulamento do ICMS se propõe a consolidar a dinâmica e a complexa legislação do imposto³.

No Estado do Rio Grande do Sul, o Decreto n. 37.699/97 aprovou o Regulamento do ICMS (RICMS), alterado e atualizado pelo Decreto n. 55.917/21.

CAPÍTULO II

DIFERIMENTO DO ICMS ENTRE COOPERATIVAS

O Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (RICMS-RS/97), no Livro I, art. 53, prevê a aplicação do diferimento do ICMS sem substituição tributária para as operações com mercadorias.

O diferimento é aplicado parcialmente nas operações realizadas com mercadorias e nas hipóteses mencionadas no RICMS-RS/1997, Livro III, arts. 1º-A, 1º-C, 1º-D e 1º-E, conforme transcritas abaixo:

Art. 1º-A - Difere-se para a etapa posterior o pagamento da parte do imposto devido que exceda 12% (doze por cento) do valor da operação, nas saídas internas, promovidas entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE, de: (Redação dada pelo art. 2º (Alteração 4545) do Decreto 52.586, de 08/10/15. (DOE 09/10/15) - Efeitos a partir de 09/10/15 - alínea "a" do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

V - matérias-primas, material secundário, material de embalagem, peças, partes e componentes, sujeitos à alíquota de 17%, desde que sejam destinados a estabelecimento industrial localizado no Estado, para a fabricação das seguintes mercadorias: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3268) do Decreto 47.517, de 29/10/10. (DOE 01/11/10) - Efeitos a partir de 01/09/10.)

³ Idem.

NOTA 01 - Este diferimento parcial aplica-se somente às saídas a estabelecimentos industriais que comprovarem a industrialização dos produtos mencionados neste inciso e estiverem relacionados em instruções baixadas pela Receita Estadual. (Renumerado pelo art. 1º (Alteração 4597) do Decreto 52.836, de 29/12/15. (DOE 30/12/15) - Efeitos a partir de 01/01/16.)

NOTA 02 - O diferimento parcial previsto neste inciso aplica-se às mercadorias referidas no "caput" deste inciso sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2020 e de 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021. (Redação dada pelo art. 4º (Alteração 5420) do Decreto 55.692, de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ª ed.) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Lei 15.576/20.)

VI - mercadorias relacionadas na Subseção VI da Seção IV do Apêndice II; (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 2726) do Decreto 45.966, de 03/11/08. (DOE 04/11/08) - art. 58 da Lei 8.820/89.)

IX - matérias-primas, material secundário, material de embalagem, peças, partes e componentes relacionados na Subseção VIII da Seção IV do Apêndice II, sujeitos à alíquota de 17%, destinados a estabelecimento industrial localizado neste Estado, para a fabricação dos produtos a seguir, cuja classificação na NBM/SH-NCM é indicada: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4042) do Decreto 50.644, de 09/09/13. (DOE 10/09/13) - Efeitos a partir de 10/09/13.)

NOTA - O diferimento parcial previsto neste inciso aplica-se às mercadorias referidas no "caput" deste inciso sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2020 e de 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021. (Redação dada pelo art. 4º (Alteração 5420) do Decreto 55.692, de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ª ed.) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Lei 15.576/20.)

XIII - produtos laminados planos, de ferro ou aços não ligados, classificados nos códigos 7208.38.90, 7208.51.00, 7208.52.00 e 7208.53.00 da NBM/SH-NCM, e produtos laminados planos, de outras ligas de aços, classificados nos códigos 7225.30.00 e 7225.40.90 da NBM/SH-NCM, destinados a estabelecimento industrial localizado no Estado, para a fabricação de vagões para transporte de mercadorias sobre vias férreas, classificados na posição 8606 da NBM/SH-NCM,

e de caixas de carga para os referidos vagões, classificadas no código 8607.99.00 da NBM/SH-NCM; (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 3080) do Decreto 47.211, de 06/05/01. (DOE 07/05/10))

XIV - mercadorias, relacionadas a seguir, destinadas a estabelecimento industrial localizado no Estado, para uso na fabricação de transformadores, autotransformadores e reatores, elétricos, classificados na posição 8504 da NBM/SH-NCM, e disjuntores, classificados na posição 8535 da NBM/SH-NCM: (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3487) do Decreto 48.382, de 19/09/11. (DOE 21/09/11) - Efeitos a partir de 21/09/11 - § 8º do art. 31, da Lei 8.820/89.)

XVIII - matérias-primas, material secundário, material de embalagem, peças, partes e componentes, sujeitos à alíquota de 17%, desde que sejam destinados a estabelecimento industrial localizado no Estado, para a fabricação de: (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 3330) do Decreto 47.720, de 28/12/10. (DOE 29/12/10) - Efeitos a partir de 29/12/10 - § 8º do art. 31, da Lei 8.820/89.)

NOTA - O diferimento parcial previsto neste inciso aplica-se às mercadorias referidas no "caput" deste inciso sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2020 e de 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021. (Redação dada pelo art. 4º (Alteração 5420) do Decreto 55.692, de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ª ed.) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Lei 15.576/20.)

a) transportadores de granéis, classificados na posição 8428 da NBM/SH-NCM, que venham a ser utilizados nas indústrias de mineração, siderurgia, cimento, termoelétricas e terminais portuários de granéis; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4411) do Decreto 52.181, de 19/12/14. (DOE 22/12/14) - Efeitos a partir de 22/12/14.)

b) carregadores e descarregadores de navios e barcas, classificados na posição 8426 da NBM/SH-NCM, que venham a ser utilizados em terminais portuários de granéis. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 3330) do Decreto 47.720, de 28/12/10. (DOE 29/12/10) - Efeitos a partir de 29/12/10 - § 8º do art. 31, da Lei 8.820/89.)

XIX - produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, classificados nos códigos 7208.27.10, 7208.53.00, 7208.90.00 e 7210.49.10 da NBM/SH-NCM, e produtos laminados planos, de outras ligas de aços, classificados nos códigos

7225.50.90 e 7225.91.00 da NBM/SH-NCM, destinados a estabelecimento industrial localizado no Estado, para a fabricação de partes e acessórios classificados nos códigos 8708.29.99, 8708.80.00 e 8708.99.90 da NBM/SH-NCM, quando destinados a estabelecimento fabricante de veículos instalado em área industrial específica prevista na Lei nº 10.895, de 26/12/96; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4130) do Decreto 51.026, de 16/12/13. (DOE 17/12/13) - Efeitos a partir de 17/12/13 - § 8º do art. 31, da Lei 8.820/89.)

XXI - produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, classificados nos códigos 7208.26.10, 7208.26.90, 7208.27.90, 7209.16.00, 7209.17.00 e 7210.49.10 da NBM/SH-NCM, e produtos laminados planos, de outras ligas de aço, classificados nos códigos 7225.50.90 e 7225.92.00 da NBM/SH-NCM, destinados a estabelecimento industrial localizado no Estado, para a fabricação de partes e acessórios classificados nos códigos 8708.29.99, 8708.50.80 e 8708.99.90 da NBM/SH-NCM, quando destinados a estabelecimento industrial instalado em área industrial específica prevista na Lei nº 10.895, de 26/12/96; (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3806) do Decreto 49.836, de 19/11/12. (DOE 20/11/12) - Efeitos a partir de 20/11/12.)

XXVII - embalagens metálicas, classificadas no código 7310.21.10 da NBM/SH-NCM, promovidas por estabelecimento fabricante. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4486) do Decreto 52.394, de 10/06/15. (DOE 11/06/15) - Efeitos a partir de 01/06/15 - art. 31, § 8º, "a", da Lei nº 8.820.)

XXVIII - matérias-primas, material secundário, material de embalagem, peças, partes e componentes, destinados a estabelecimento industrial para a fabricação de mercadorias classificadas nas posições 9305 e 9306 e nos códigos 9301.20.00, 9301.90.00, 9302.00.00, 9303.10.00, 9303.20.00, 9303.30.00, 9303.90.00, 9304.00.00, 6307.90.90, 6506.10.00, 6507.00.00 e 9004.90.90, da NBM/SH-NCM. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 4545) do Decreto 52.586, de 08/10/15. (DOE 09/10/15) - Efeitos a partir de 09/10/15 - alínea "a" do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

XXIX - até 12 de agosto de 2021, mercadorias relacionadas a seguir, destinadas a estabelecimento industrial habilitado no Programa de Incentivos à Cadeia Produtiva de Veículos de Transporte de Carga - PROCAM/RS, criado pela Lei nº 14.388, de 30/12/13, pertencente a empresa que tenha firmado Protocolo de Intenções com o Estado do Rio Grande do Sul prevendo a concessão do diferimento parcial do pagamento do imposto a que se refere este inciso:

(Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 4565) do Decreto 52.706, de 12/11/15. (DOE 13/11/15) - Efeitos a partir de 13/11/15 - alínea "a" do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

XXX - produtos laminados planos, de ferro ou aço não ligado, classificados nas posições 7208 a 7210 e 7212 da NBM/SH-NCM, e perfis de ferro ou aço não ligado, classificados na posição 7216 da NBM/SH-NCM, destinados a estabelecimento industrial localizado neste Estado, para a fabricação de silos classificados nos códigos 7309.0010 e 8479.89.40 da NBM/SH-NCM, de secadores classificados no código 8419.31.00 da NBM/SH-NCM, bem como de equipamentos acessórios de silos e secadores, para movimentação de grãos e similares, ainda que sejam vendidos separadamente. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 5167) do Decreto 54.936, de 19/12/19. (DOE 20/12/19) - Efeitos a partir de 01/01/20.

Parágrafo único - Não ocorrerá o diferimento parcial nas saídas de mercadorias promovidas por contribuinte optante pelo Simples Nacional. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

Art. 1º-C -Difere-se para a etapa posterior, nas saídas promovidas por contribuinte que exerça a atividade de Central de Negócios, o pagamento do valor correspondente à diferença entre o imposto incidente na saída da mercadoria com destino a estabelecimento comercial associado e o imposto relativo à entrada dessa mesma mercadoria. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 2824) do Decreto 46.270, de 08/04/09. (DOE 09/04/09))

NOTA 02 - Na hipótese deste artigo, a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 2824) do Decreto 46.270, de 08/04/09. (DOE 09/04/09))

NOTA 03 - Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 1º. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 3852) do Decreto 50.001, de 28/12/12. (DOE 31/12/12) - Efeitos a partir de 31/12/12.)

NOTA 04 - Fica dispensada a exigência da Nota Fiscal relativa à entrada prevista no art. 1º, § 3º, nas saídas promovidas por remetente enquadrado no CGC/TE na categoria geral a contribuinte optante pelo Simples Nacional, cabendo ao remetente guardar prova do efetivo destino das mercadorias para apresentação à Receita Estadual, se demandado. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 5574)

do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos retroativos a 01/04/21 - Al. "d" do § 6º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

Parágrafo único - Não ocorrerá o diferimento parcial nas saídas de mercadorias: (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

I - adquiridas de outra unidade da Federação; (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

II - promovidas por contribuinte optante pelo Simples Nacional. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

Art. 1º-D - Difere-se para a etapa posterior o pagamento da parte do imposto devido que exceda 12% (doze por cento) do valor da operação nas saídas internas das mercadorias relacionadas na Subseção IX da Seção IV do Apêndice II, sujeitas à alíquota de 17%, realizadas entre estabelecimentos industriais localizados neste Estado, desde que as mercadorias sejam de produção própria do remetente e destinadas à industrialização, pelo destinatário, de produtos classificados no Capítulo 84 da NBM/SH-NCM. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4598) do Decreto 52.836, de 29/12/15. (DOE 30/12/15) - Efeitos a partir de 01/01/16.)

NOTA 01 - Na hipótese deste artigo, a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4598) do Decreto 52.836, de 29/12/15. (DOE 30/12/15) - Efeitos a partir de 01/01/16.)

NOTA 02 - Aplica-se a este artigo o disposto nos §§ 1º a 4º do art. 1º. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4598) do Decreto 52.836, de 29/12/15. (DOE 30/12/15) - Efeitos a partir de 01/01/16.)

NOTA 03 - Este diferimento parcial aplica-se às mercadorias referidas no "caput" sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento) no período de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2020 e de 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2021. (Redação dada pelo art. 4º (Alteração 5421) do Decreto 55.692, de 30/12/20. (DOE 30/12/20, 2ª ed.) - Efeitos a partir de 01/01/21 - Lei 15.576/20.)

NOTA 04 - Fica dispensada a exigência da Nota Fiscal relativa à entrada prevista no art. 1º, § 3º, nas saídas promovidas por remetente enquadrado no CGC/TE na categoria geral a contribuinte optante pelo Simples Nacional, cabendo ao remetente guardar prova do efetivo destino das mercadorias para apresentação à Receita Estadual, se demandado. (Acrescentado pelo art. 1º (Alteração 5574) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos retroativos a 01/04/21 - Al. "d" do § 6º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

Parágrafo único - Não ocorrerá o diferimento parcial nas saídas de mercadorias: (Redação dada pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

I - beneficiadas por redução de base de cálculo prevista no art. 23 do Livro I; (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

II - promovidas por contribuinte optante pelo Simples Nacional. (Acrescentado pelo art. 2º (Alteração 5575) do Decreto 55.874, de 10/05/21. (DOE 12/05/21) - Efeitos a partir de 12/05/21 - Inc. I do § 8º do art. 31 da Lei nº 8.820/89.)

De acordo com o Manual de Procedimento do Boletim IOB, o ICMS diferido deverá ser pago quando ocorrer a etapa posterior, nos termos do Livro I, art. 53, §1º, assim considerada a saída subsequente da mercadoria, no mesmo estado ou submetida a processo de industrialização, promovida pelo contribuinte, ainda que isenta ou não tributada, salvo se hipótese de aplicação de novo diferimento. Ainda, em qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do ICMS.

O seu §2º, institui a inaplicabilidade do diferimento e descreve as hipóteses em que o contribuinte não poderá aplicar o diferimento: (i) quando o contribuinte estiver inscrito no CGC/ TE, na categoria geral e que tenha tratamento especial, ou como contribuinte eventual; (ii) nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do RICMS-RS/1997, Livro III, Título III; e, por fim, (iii) quando a operação não for acobertada por documento fiscal idôneo, conforme disposto no RICMS-RS/1997, Livro I, art. 13.

Quanto à última hipótese de inaplicabilidade do diferimento, o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF) entende que é pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais o contribuinte que tenha recebido mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo, de acordo com a jurisprudência abaixo colacionada:

ICMS. AUDITORIA. IMPOSTO DE RESPONSABILIDADE POR AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS **DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL IDÔNEO**. Nos termos do inciso IV do art. 13 do Livro I do RICMS, é responsável pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais o contribuinte que tenha recebido mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo.

Negado provimento ao recurso voluntário. (Recurso nº 844/18. Processo nº 707-1400/18-1. Juiz Rel. Paulo Fernando Silveira de Castro, 15/05/19).

Em relação ao cálculo do imposto diferido, o débito de responsabilidade pelo diferimento do pagamento do imposto devido será calculado pela aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo da operação ou prestação praticada pelo contribuinte substituído.

Quando o contribuinte não puder comprovar o valor do imposto efetivamente incidente na entrada da mercadoria, o débito de responsabilidade referente ao diferimento será calculado pela aplicação da alíquota interna vigente por ocasião da última entrada de mercadorias da mesma espécie sobre a base de cálculo desta entrada.

O cálculo do débito de responsabilidade decorrente de operações realizadas ao abrigo do diferimento previsto no RICMS-RS/1997, Apêndice II, Seção I, item IV, na hipótese de ocorrerem as etapas posteriores, será efetuado pela aplicação da alíquota vigente na data da ocorrência da responsabilidade sobre: a) o valor das mercadorias, calculado com base no preço mínimo fixado pelo Governo federal, em vigor na data em que ocorrer a etapa posterior, no caso da Conab/PGPM; b) o preço da mercadoria pago ao produtor, no caso da Conab/PAA.

As mencionadas etapas posteriores são: mercadorias em estoque existentes no último dia de cada mês, sobre as quais ainda não tenha sido pago o imposto; e

qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto, previstas no RICMS-RS/1997, Livro III, art. 1º, § 1º, "a", nota 1, e "d", respectivamente.

Nas hipóteses em que o Regulamento faculta ao contribuinte a aplicação de percentuais para fins de apuração de crédito fiscal a ser estornado, é permitida, também, a sua adoção, sob idênticas condições, para apuração do débito de responsabilidade por diferimento (RICMS-RS/1997, Livro III, art. 4º).

As operações com diferimento previsto no Livro III, art. 1º, estão previstas no Apêndice II e para o caso do questionamento da Consulente, aplica-se o disposto no item V, da Seção I, o diploma normativo, em relação ao diferimento previsto no art. 31, do RICMS.

Com o advento da Lei Estadual nº 13.885/2011, o diferimento do ICMS para cooperativas centrais passou a operar nas hipóteses da saída de mercadoria de produção própria, efetuada diretamente pelo produtor, por sua cooperativa ou por uma cooperativa central. O diferimento parcial permite o adiamento de uma parte do imposto devido na operação. Nos termos do Livro III, art. 1º-C, RICMS/97, e tem como objetivo estender às cooperativas centrais o mesmo diferimento que já é concedido aos produtores e suas cooperativas⁴.

O objetivo do diferimento não é dar tratamento ao ato cooperado, e sim, propõem-se a facilitar as operações de saída de mercadoria de estabelecimento de cooperativa para estabelecimento de outra cooperativa, ou por cooperativa central ou de federação de cooperativas.

Entende-se, a partir da análise semântica e hermenêutica, que a redação da frase final do item V ("de que a cooperativa remetente faça parte") propõe-se a denotar, que o diferimento é aplicável nas operações de cooperativa com outra cooperativa, com cooperativa central ou com federação de cooperativas e tais operações entre cooperativas associadas, não se qualificam como ato cooperativo, mas simplesmente como operações intrínsecas do tratamento dado ao sistema cooperativo do Estado do Rio Grande do Sul.

⁴ Disponível em: <https://estado.rs.gov.br/governo-do-estado-concede-diferimento-do-icms-para-cooperativas-gauchas>

Ainda, que a referida frase do item V expressa uma condicionante de a cooperativa estar associada à outra para atrair o benefício do diferimento, caso similar ao da Consulente. Ou seja, há a incidência do diferimento no fluxo apresentado no caso concreto, em que a sistemática de compra da cooperativa X dos produtos vendidos pela cooperativa de agricultores, posto que aquela é associada da última.

Em outras palavras, compreende-se que não se trata de ato cooperado, posto que não há um tratamento específico no caso do ICMS sobre as adequações de que trata o diferimento. São tratamentos dados à operação em si, mas não ao ato cooperativo, posto que não foi desenvolvido com esse objetivo, se o tivesse, estaria estipulado em capítulo próprio na regulamentação do imposto. Nas operações revisadas, há benefícios que são estendidos para operações dentro das cooperativas e para as declarações delas para os seus cooperados.

Neste sentido, o TARF em outra oportunidade, se manifestou, conforme a jurisprudência selecionada:

ICMS. AUDITORIA. OBRIGAÇÃO DE EFETUAR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS FARMACÊUTICOS. INEXISTÊNCIA DE NORMA PARA DESONERAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. As atividades praticadas pela Recorrente são operações de circulação de mercadoria, consubstanciando atacado ou distribuição de medicamentos e produtos farmacêuticos. Assim foram tratadas suas operações nos documentos fiscais emitidos em relação as operações das quais participou, tanto por seus fornecedores, quanto pela própria Recorrente, consistentes das notas fiscais relativas as suas vendas às farmácias.

Não há norma tributária que estabeleça a pretendida desoneração de ICMS para a alegada realização de atos cooperativos. Precedente do STF ADI 429/CE.

A exigência do ICMS/ST está prevista no art. 9º, V, e sua Nota, combinado com o art. 103, Nota 04, todos do Livro III, do Regulamento do ICMS, com respaldo no art. 33, I, "f", da Lei nº 8820/89.

Acolhido o pedido de compensação do ICMS/ST, no caso de operações que implicaram obrigação de efetuar nova substituição tributária, em relação a operações de aquisição que já haviam sido submetidas ao regime, resultando em

exclusão de parcelas do crédito tributário nos termos apurados pela autoridade fiscal na diligência realizada.

Restou demonstrada cabalmente a pertinência da exigência, pois somente está sendo exigido ICMS/ST que não fora exigido nas etapas anteriores da circulação das mercadorias.

Diligência efetuada para compensação do ICMS/ST cobrado em operações anteriores afasta qualquer possibilidade de bis in idem, sendo inviável a pretensão de compensação de ICMS/ST não destacado nos documentos fiscais de aquisição, rejeitando-se o pedido de nova diligência.

Recurso Voluntário parcialmente provido. Decisão unânime. (Recurso nº 151/17. Processo nº 4130-1400/19-0. Segunda Câmara do TARFRS. Juiz Rel. André Luiz Barreto de Paiva Filho. 22/11/17).

Importa destacar que o julgador reconheceu que "(...) caso o legislador complementar quisesse, teria previsto comando objetivo sobre o tratamento tributário para o ICMS, tal como, inclusive, se verifica no caso do regime do Simples Nacional, vigente para as micro e pequenas empresas". Entendeu ainda que:

"(...) ao contrário, a legislação estadual **enceta previsões específicas às cooperativas, todas elas confirmando o tratamento enquanto operações de circulação de mercadorias sujeitas ao imposto, inclusive nas relações entre elas e seus cooperados e entre as próprias cooperativas.** Exemplo disso é a **previsão de diferimento** (substituição tributária das operações antecedentes) **previsto especialmente nas operações de produtores às suas cooperativas e destas a terceiros, quando realizem as operações por seus produtores cooperados, e também entre cooperativas de produtores, sempre indicando, portanto, a incidência do ICMS nessas operações, uma vez que há transferência de responsabilidade do ICMS devido**". (grifo nosso).

Em suma, portanto, ocorrem sistematicamente as operações de compra e venda entre as cooperativas, posto que são intermediárias, incidindo o efeito do diferimento de ICMS nos termos do Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, e em momento posterior, o recolhimento do imposto na saída final.

CAPÍTULO III

DA OPERAÇÃO DE COMPRAS DE PRODUTOS DA COOPERATIVA AGRÍCOLA PELA COOPERATIVA X

No caso da Consulente, a cooperativa de agricultores vende mercadorias tributadas para a cooperativa X, utilizando o diferimento que consta no Regulamento do ICMS previsto no Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, nos seguintes termos, *“saída de mercadoria de estabelecimento de cooperativa para estabelecimento de outra cooperativa, de cooperativa central ou de federação de cooperativas, de que a cooperativa remetente faça parte”*.

Cumpra salientar que, segundo a Política Nacional de Cooperativismo (Lei n. 5.764/1971), que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, o ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

Assim, inicialmente, conclui-se que entre as cooperativas, ocorrem as operações de mercado (compra e venda), de forma sistemática, e aplica-se nestas o diferimento de ICMS para a saída final (consumo final). Ou seja, o diferimento ocorre em todas as operações intermediárias e o recolhimento do imposto somente no momento posterior, no consumo final.

Portanto, o diferimento incidente entre a relação da cooperativa de agricultores com a cooperativa X, é viável, posto que, neste caso, trata-se de relação entre cooperadas associadas, em que a cooperativa agrícola faz parte da cooperativa X, conforme referido pela Consulente, e a tributação ocorrerá somente no consumidor final.

Ilustrando-se o cenário, caso a cooperativa de agricultores realize a venda de produtos à cooperativa X, logo uma relação entre cooperativas associadas, é passível de diferimento do ICMS, assim como todas as operações que envolvem a venda de mercadorias da cooperativa de agricultores para a cooperativa X.

CAPÍTULO IV

DA OPERAÇÃO DE COMPRAS DE PRODUTOS DA COOPERATIVA AGRÍCOLA X PELA COOPERATIVA AGRÍCOLA

Quando a operação for realizada de forma inversa, ou seja, a cooperativa agrícola compra produtos da cooperativa X para revenda a consumidor final, compreende-se que não se estaria na situação descrita pelo texto legal, não sendo aplicável o disposto no Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, tendo em vista que a cooperativa X não faz parte da cooperativa agrícola, pelo relatado pela Consulente.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

I) O Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (RICMS-RS/97), no Livro I, art. 53, prevê que o ICMS diferido deverá ser pago quando ocorrer a etapa posterior, nos termos do §1º, assim considerada a saída subsequente da mercadoria, no mesmo estado ou submetida a processo de industrialização, promovida pelo contribuinte, ainda que isenta ou não tributada, salvo se hipótese de aplicação de novo diferimento. Ainda, em qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do ICMS.

*II) As operações com diferimento previsto no Livro III, art. 1º, estão previstas no Apêndice II e para o caso do questionamento da Consulente, **aplica-se o disposto no item V, da Seção I, o diploma normativo, em relação ao diferimento previsto no art. 31, do RICMS.***

*III) O objetivo do diferimento não é dar tratamento ao ato cooperado, e sim, propõem-se a **facilitar as operações de saída de mercadoria de estabelecimento de cooperativa para estabelecimento de outra cooperativa, ou por cooperativa central ou de federação de cooperativas a que a remetente seja associada.***

*IV) Não se trata, diante desta leitura, de ato cooperado, posto que não há um tratamento específico no caso do ICMS sobre as adequações de que trata o diferimento. **São tratamentos dados à operação em si, mas não ao ato***

cooperativo, posto que não foi desenvolvido com esse objetivo, se o tivesse, estaria estipulado em capítulo próprio na regulamentação do imposto.

V) *Conclui-se que ocorrem sistematicamente as operações de compra e venda entre as cooperativas, posto que são intermediárias, incidindo o efeito do diferimento de ICMS nos termos do Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, e em momento posterior, ocorrerá o recolhimento do imposto na saída final.*

VI) *O benefício do diferimento incidente entre a relação da cooperativa de agricultores com a cooperativa X, é viável e possível, posto que se trata de relação entre cooperadas associadas, e a tributação ocorrerá somente no consumidor final.*

VI) *O diferimento é aplicável nas operações de cooperativa com outra cooperativa, com cooperativa central ou confederação de cooperativas e tais operações entre cooperativas associadas, não se qualificam como ato cooperativo, mas simplesmente por operações intrínsecas do tratamento dado ao sistema cooperativo do Estado do Rio Grande do Sul.*

VII) *Compreende-se que quando a operação for realizada de forma inversa, ou seja, a cooperativa agrícola compra produtos da cooperativa X para revenda a consumidor final, compreende-se que não se estaria na situação descrita pelo texto legal, não sendo aplicável o disposto no Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, tendo em vista que a cooperativa X não faz parte da cooperativa agrícola, pelo relatado pela Consulente.*

Porto Alegre, 17 de junho de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

2. Parecer n. 02/2021

Considerações sobre operações de Cooperativas de Transporte

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a tributação incidente sobre as operações de aquisição de equipamentos específicos por cooperativa de transporte de cargas destinados aos cooperados, cujo objeto é a prestação de serviços de transportes.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente informa que se trata de cooperativa de transporte, que atua na ampla defesa dos interesses econômicos e profissionais dos transportadores autônomos com atuação em todo território nacional e internacional, através da prestação de serviços de logística, administração e transportes rodoviários de cargas.

Assim, de acordo com o artigo 6º do Estatuto da Cooperativa, esta tem atividades auxiliares/complementares de compra e fornecimento de insumos específicos aos cooperados, como pneus, peças, combustíveis e outros, nos termos legais do art. 86 da Lei 5.764/1971. Colocando à disposição bens e insumos necessários à execução do trabalho contratado, adotando, caso seja necessário, o comércio de importação ou exportação.

A Consulente informa que a cooperativa fornece equipamentos aos seus cooperadores, visando oferecer melhores condições de negociação na aquisição de insumos para a prestação de serviço de transporte e os repassa àqueles, a preço de custo, com emissão de nota fiscal da venda.

Neste viés, a Consulente comenta que, em que pese esta operação se assemelhe à revenda, ela não se caracteriza como tal, tendo em vista que são atividades auxiliares/complementares de fornecimentos de insumos.

Informa que, em razão dos cooperados atuarem no transporte de cargas e mercadorias, precisam ter veículos próprios para associar-se e realizar o objeto da cooperativa.

A partir deste cenário, a Consulente indaga sobre a espécie de tratamento tributário da operação de compra, na relação comercial fornecedor-cooperativa, de insumos que serão fornecidos aos cooperados em valor mais vantajoso do que se fossem adquiridos no mercado em geral. Operação que se assemelha à revenda.

Outrossim, em relação à incidência de ICMS e correto tratamento tributário, se a operação de venda do fornecedor para a cooperativa, é considerada como uma operação para o consumidor final?

Ao fim, a Consulente apresenta duas situações: (i) "se for considerar que o produto é para consumidor final, não há o MVA destacado e cobrado a maior"; (ii) "caso for para revenda, o valor do ICMS ST é superior, em razão da fórmula de cálculo considerar a inclusão do MVA". Diante destas duas situações, questiona qual seria o entendimento correto sobre a incidência destes tributos e o cálculo que deve ser considerado.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder ao seguinte questionamento formulado:

I) Qual o tratamento tributário da operação de compra de insumos que serão fornecidos aos cooperados em valor mais vantajoso do que caso fossem adquiridos em mercado geral, na relação comercial entre fornecedor e cooperativa?

II) Diante da incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), a operação de venda do fornecedor para a cooperativa é considerada operação destinada ao consumidor final?

III) Quanto ao cálculo, diante das duas situações apresentadas, caso considere-se como operação destinada ao consumidor final, sobre equipamentos repassados aos cooperados para prestação de serviços de transportes, haveria incidência de ICMS-ST no valor final?

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO CONCEITO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

As Sociedades Cooperativas estão reguladas pela Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das Cooperativas.

Estas, classificam-se como sociedades de pessoas, organizadas de forma democrática, contando com a participação livre de todos os cooperados, com proveito comum, sem objetivo de lucro, nos termos do art. 3º e 4º da referida legislação:

Art. 3º. Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

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

- I – adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II – variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

Portanto, apresentado brevemente o conceito de sociedades de cooperativas e seu fundamento legal, passa-se para a análise das cooperativas de transporte.

SUBCAPÍTULO I DO CONCEITO DE COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

Nos moldes instituídos pela Lei 5.764/71, a noção de cooperativas de transporte edifica-se pelo pressuposto e possibilidade de as cooperativas adotarem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, previsto no artigo 5º da norma legal, sendo a prática do objeto elemento intrínseco para o correto enquadramento do ramo.

Neste espectro, o escopo legal sobre cooperativas deste segmento forma-se pela Lei 11.442/07, resoluções da ANTT e legislação estadual e municipal visando a instituição de normativos para as áreas do transporte de passageiros e cargas.

No caso de presente parecer, considera-se a aquisição e fornecimento de insumos da cooperativa de transporte como operação de repasse, caracterizada como legal e tecnicamente válida com a emissão de nota fiscal de venda, devendo constar se o repasse é para sócio ou não sócio. No caso do primeiro, considera-se ato cooperativo e do segundo, ato não cooperativo¹.

A operação de repasse de insumos pelo cooperativo ao associado é mera atividade de apoio às operações principais, que neste caso, é de transporte de acordo com o artigo 5º do seu Estatuto. Para que o cooperado seja beneficiado com o repasse dos bens, este deve estar atuando em consonância com a atividade principal de transporte da cooperativa².

Importa o breve comentário que há possibilidade do repasse/fornecimento de combustível pela cooperativa caso seja Ponto de Abastecimento. Entretanto, esta deve reconhecer que poderá abdicar de tratamento tributário diferenciado sobre qualquer tipo de vantagem na relação com terceiros pelo combustível armazenado na instalação, em relação às mesmas ações exercidas com os sócios³.

¹ Manual Operacional para Cooperativas de Transportes. Gestão Cooperativa. Sistema OCB. Versão 2020. P. 183. Disponível em:

https://d335luuugusy2.cloudfront.net/cms/files/100931/1608315770manual_operacional2.pdf.

² Idem, p. 283.

³ Idem, p. 284.

CAPÍTULO II

DO REGIME TRIBUTÁRIO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

As cooperativas que assim procederem no enquadramento de transportes de cargas e passageiros, terão de respeitar um regime jurídico tributário de tributação integral dos resultados, nos termos da Lei 9.532/97 e do Regulamento do Imposto de Renda, sujeitando-se sua incidência sobre as sobras⁴ distribuídas ou creditadas pelas sociedades cooperativas aos seus associados, pois constituem-se como rendimentos tributáveis⁵.

Depreende-se do Manual Tributário para Cooperativas de Transporte, que o regime tributário das cooperativas de transportes de carga e de passageiros calcasse, em suma, na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), assim como das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS através do regime cumulativo, sem direito a apurar créditos destes tributos, pois somente as cooperativas agropecuárias e de consumo estão autorizadas, de acordo com o que dispõem o 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.

De modo geral, podemos listar os tributos devidos sobre o regime tributário das cooperativas de transporte, de acordo com o apresentado pelo Manual Tributário, da seguinte maneira⁶:

TRIBUTOS DA COOPERATIVA

- **COFINS**/Faturamento – alíquota de 3% sobre receita mensal (cumulativo);
- **PIS**/Faturamento – alíquota de 0,65% sobre receita mensal (cumulativo);
- **IRPJ** – 15% sobre as sobras apuradas no período, mais adicional de 10% para parcela excedente ao valor de R\$ 20.000,00 mensal (atos não cooperativos)
- **CSLL** – 9% sobre as sobras apuradas no período (atos não cooperativos);
- **ICMS** – 12%, exceto nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, com alíquota de 7%.

⁴ Manual Tributário para Cooperativas de Transportes de Cargas e de Passageiros, 2020, p. 126.

⁵ Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500 c/c art. 3º da Lei nº 7.713/1988.

⁶ Manual Tributário para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, 2020.

- **INSS** – 20% sobre o valor das remunerações dos Diretores e Conselheiros Fiscais.

TRIBUTOS SOBRE FUNCIONÁRIOS

- **INSS sobre folha de pagamento de empregados:** 20%, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa (GILRAT), mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver convênio com o salário educação;
- **FGTS** – A alíquota de 8% sobre a folha de empregados;
- **PIS/Folha de Pagamento** – alíquota 1%

TRIBUTOS SOBRE COOPERADO

- Condutor Autônomo de veículo rodoviário (incluindo taxista) e auxiliar de condutor:
 - **INSS** – sobre o valor recebido pelo cooperado, aplicando-se dedução de base de cálculo de 20% e sobre o resultado obtido, será retido 22,5% (20% + 2,5% de SEST SENAIT), caso prestado por pessoa jurídica ou pessoa física
 - **IRRF** – 1,5% sobre as receitas de serviços de transporte executados por cooperados pessoas físicas, recebidas de pessoas jurídicas, sendo 10% para transporte de cargas e 40% para transporte de passageiros. Desde que o cooperado seja proprietário do veículo (Regulamento IR, art. 629/Lei 7.713/1998, art. 9º).
 - Diretores e Conselheiros Fiscais – Se receberem cédula de presença e/ou honorários deverão pagar sobre esse valor 11% de INSS.

No presente caso, por tratar-se de cooperativa de transporte de cargas, para a apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, observa-se que o Manual indica que além das exclusões de caráter geral permitidas a todas as pessoas jurídicas, poderão excluir os valores correspondentes aos ingressos decorrentes de ato cooperativo, de venda de bens/insumos aos associados (vinculados às atividades destes, de acordo com o Art. 15, Inc. II, da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 295 da IN RFB nº 1.911/2019); ingressos decorrentes da prestação de serviços especializados aos cooperados e receitas provenientes de receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos. Outrossim, em acréscimo:

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

Ressalta-se que não incide PIS/Pasep e COFINS nas operações com exterior, no caso das cooperativas de transportes, nas prestações de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Assim, esclarecidos os tributos que podem vir a incidir sobre as cooperativas de transportes de carga e de passageiros, há que se avaliar outros pontos: a tributação do ato cooperado, a configuração do ato praticado na cooperativa de transporte e a possibilidade, ou não, de incidência do ICMS com substituição tributária nesta relação comercial abordada pela Consulente.

SUBCAPÍTULO I DO ATO COOPERATIVO

Em primeiro lugar, cabe fazer a diferenciação entre ato cooperado e ato não cooperado, sendo assim, de acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, *“denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais”*.

Ademais, ainda nesta Lei, o art. 86 preconiza que *“as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam em conformidade com a presente lei”*.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao debruçar-se sobre os autos do Recurso Especial nº 1.081.747/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, traçou alguns contornos para o disposto no referido artigo, elucidando a questão dos atos cooperativos. Veja-se:

“1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando: a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não-cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da 14ª Ver Artigo 19, §1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001. E, ver Artigo 55, §8º e 9º, do Regimento do Imposto de Renda. cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e

4) os atos cooperativos denominados “auxiliares”, quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros – mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no ato cooperativo típico ou próprio.”

Ao encontro disso, o Parecer Normativo CST nº 38 de 31/10/1980, item 2.3.2, estabeleceu que são admitidos certos atos não cooperativos legalmente permitidos, isto é, atos que não são considerados como propriamente cooperativos, mas cuja prática o legislador considerou tolerável.

Dentre eles se encontram:

I - aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados que sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II - fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e estejam de conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados (art. 86);

III - participação, em caráter excepcional, em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88).

Outrossim, a Resolução nº 01 do Conselho Nacional de Cooperativismo⁷ orienta que:

I) "A Cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, deverá optar entre realizá-las em bases que não superem 30% (trinta por cento) ou 100% (cem por cento) do maior montante das transações realizadas nos três últimos exercícios.

II) Na primeira hipótese, a opção deverá ser comunicada à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Cooperativismo, juntando-se, na oportunidade, a seguinte documentação: a) cópia da Ata da Assembleia Geral em que foi tomada a decisão ou cópia do Estatuto, caso nele já haja a necessária autorização; b) declaração fornecida pela Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, de que a Cooperativa está registrada no seu quadro associativo."

SUBCAPÍTULO II

DO ATO COOPERADO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

Sabe-se que sobre a temática, o ponto da incidência de tributo sobre ato cooperativo, dentro da modalidade transporte, deve ser tratado com cuidado, devendo-se considerar a constituição da cooperativa e a redação do seu estatuto que, pela própria redação da Lei 5.764/1971, deve ter sede, prazo de duração, objeto

⁷ Frisa-se que, em razão de tratar-se de resolução emitida por órgão já extinto, possuem caráter apenas orientativo e não mandatário.

definido, fixação, data de levantamento do balanço geral, forma de devolução de sobras, rateio de despesas, tudo consoante art. 21 da referida lei.

Há a discussão de que o tratamento do ato cooperado deve ser adequado, mas que este termo não imprimiria a hipótese de isenção ou imunidade, tratando-se de conceito diverso destes.

Para Marco Aurélio Greco em seu artigo sobre o Ato Cooperado o conceito do que seria o adequado tratamento tributário seria a não majoração da carga tributária em relação aos demais tipos societários, situação que, não raro, ocorre com as cooperativas⁸. Vejamos:

“(…) Dar um adequado tratamento tributário às cooperativas é compreender o que ela é; compreender porque ela existe e que a cooperativa nada mais é que a reunião de pessoas físicas ou jurídicas dedicadas ao desenvolvimento de uma determinada atividade, que é pressuposto de sua própria reunião. (…)

A cooperativa, neste contexto, surge como produto da reunião de um grupo de agentes econômicos, que, deste modo, conseguem otimizar equipamentos e infraestruturas, reduzir custos, obter melhores condições de contratação em função do volume financiado, etc. (…)

Desta perspectiva, dar tratamento tributário adequado é reconhecer que, em última análise, existe uma atividade realizada pelos agentes econômicos através da cooperativa. Ela não é uma pessoa jurídica comum, igual às outras, e, não sendo uma pessoa jurídica igual às outras, adequar a tributação a este perfil, significa que, pelo simples fato de se reunir em cooperativa, isto não deve ser razão determinante de uma incidência tributária maior ou de uma duplicidade de incidências. Não se trata de desonerar a cooperativa de incidências. Trata-se de não se agregar novas incidências.

Não se trata de não pagar o tributo; trata-se de não o pagar duas vezes, pelo simples fato de o associado ter-se reunido em cooperativa. (…).

⁸ GRECO, Marco Aurélio, O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. in Guilherme KRUGER (org). Ato Cooperativo. op.cit., p. 79-80.

E adiciona:

“(....) Se a norma tributária deve ser especial quanto ao Ato Cooperativo, se a atividade cooperativa deve ser apoiada e incentivada, se o cooperativismo é uma forma de se atingir os princípios básicos do Estado, pode-se facilmente concluir que à norma tributária é vedado instituir tratamento prejudicial ao ato cooperativo, principalmente comparado ao ato não-cooperativo. Não se está afirmando aqui que a tributação das sociedades cooperativas deva ser menos onerosa ou mais vantajosa que a tributação de outros tipos societários. Entretanto, esta norma tributária deve se fazer incidir sobre o ato cooperativo de forma a não o tornar mais oneroso que um ato não cooperativo”. (....)⁹.

Já para Renato Becho há a necessidade de conferir tratamento tributário mais vantajoso a este tipo societário¹⁰. Vejamos:

(...) É importante frisarmos, de antemão, que não advogam a tese da imunidade absoluta para as cooperativas. Entendemos que elas devem se sujeitar a alguns tributos, porém não podem, também, ser obrigadas a suportar toda a carga fiscal, já que as suas peculiaridades a afastam das sociedades comerciais (sic). É importante esclarecer, também, que uma tributação mais benéfica para as cooperativas não é pleito político, mas decorrência intrínseca de sua natureza, reconhecida pelo legislador constituinte, e que continua aguardando reconhecimento pelo legislador das normas infraconstitucionais. (...)

Em acréscimo aos pontos doutrinários, mister destacar que este tipo societário carrega consigo o desenvolvimento não apenas econômico, mas social da região em que opera e traz autonomia aos associados. É um tipo societário totalmente diverso das empresas de grande porte com quem concorrem e produzem efeitos diferentes.

⁹ Idem.

¹⁰ BECHO, Renato Lopes, Tributação (,,) op.cit., p. 133.

É possível observar que todas as formas de cooperativa teriam no ato cooperado a ausência do ato comercial ou do negócio e por essa razão se sustentaria a não tributação do ato.

Veja-se que no ato cooperado das cooperativas de transporte de cargas, em síntese, corresponde à realização do objeto social da cooperativa, tendo como prestador de serviços o cooperado e quando a cooperativa realiza as operações inerentes ao objeto social, com terceiro, trata-se de ato não cooperativo. Portanto, para haver ato cooperativo, em uma extremidade da operação, seja como prestador de serviços ou consumidor dos bens e serviços, deve estar presente o associado¹¹.

O ato cooperativo ocorre quando o serviço é realizado por intermédio de veículo de propriedade ou de arrendamento de um associado, que esteja com os seus registros atualizados. Se o transporte for executado através de não associado, estar-se -á diante um ato não cooperativo¹².

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

Se o fornecimento do combustível, pneus, peças ou quaisquer insumos necessários ao transporte se der para associados ativos que operam na atividade principal da cooperativa, está caracterizado o ato cooperativo. Caso contrário, a operação deverá ser reconhecida como ato não cooperativo. Ressalta-se que, para manter o enquadramento de cooperativa de transporte de cargas, o serviço de transporte deve ser a atividade preponderante (principal) da cooperativa. A venda ou o repasse de insumos deve, de fato, corresponder à atividade complementar ou acessória à atividade principal ou preponderante.

¹¹ Manual Tributário para Cooperativas de Transportes de Cargas e de Passageiros. Sistema OCB. Agosto/2020, p. 21.

¹² Idem, p. 22.

SUBCAPÍTULO III

DA INCIDÊNCIA DE ICMS-ST SOBRE ATO COOPERATIVO DE TRANSPORTE

O ato da cooperativa, fundado na aquisição de insumos e produtos destinados para a área do transporte e com repasse ao cooperado, sem ganho sob o produto, deve também ser contabilizado por meio da emissão de nota fiscal, caso não seja disponibilizado, poderá aquela arcar com pena de omissão de receita ou de rendimentos, nos termos do art. 295 do Decreto n. 9.580/2018¹³.

Neste sentido, ao fornecer ou repassar o produto adquirido, a cooperativa deve discriminar na nota fiscal emitida se o insumo será destinado a associado ou não associado, para a correta apuração dos tributos, o que se verifica que ocorre no presente caso apresentado.

Quando o fornecimento de insumos pela cooperativa for considerado como ato cooperado, ou seja, destinado a associado, os seguintes CFOPs devem ser utilizados para registro, nos termos da Orientação do Sistema OCB, denominada "Conheça e Aplique os Novos CFOPS":

1.159 – Entrada decorrente do fornecimento de produto ou mercadoria de ato cooperativo, cujo código de cadastro seja 5.159 e 5.160, para os casos estaduais¹⁴.

2.159 – Entrada decorrente do fornecimento de produto ou mercadoria de ato cooperativo, cujo código de cadastro seja 6.159 e 6.160, para os casos interestaduais¹⁵.

Em posicionamento convergente ao do Parecer da OCB sobre o tema, quanto ao controle das mercadorias adquiridas para revenda aos cooperados, as mesmas

¹³ Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

¹⁴ "5.159 - Fornecimento de produção do estabelecimento de ato cooperativo" ou "5.160 - Fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo". Conheça e aplique os novos CFOPS. Cooperativa Legal. Sistema OCB p. 23.

¹⁵ "6.159 - Fornecimento de produção do estabelecimento de ato cooperativo" ou "6.160 - Fornecimento de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros de ato cooperativo". Conheça e aplique os novos CFOPS. Cooperativa Legal. Sistema OCB, p. 23.

devem ser registradas no estoque e quando emitida a nota fiscal de venda seja reconhecida a receita/ingresso no ato da emissão da nota fiscal de venda¹⁶.

Neste horizonte, pode ocorrer a incidência do ICMS com substituição tributária, em que a responsabilidade pelo imposto devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte, em determinados produtos.

De acordo com o Manual Tributário para Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros¹⁷, a substituição tributária pode ser definida como a *“concentração da arrecadação do ICMS em alguns contribuintes, normalmente no início da Cadeia Tributária, com intento de facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto”*. Em acréscimo, pode ser atribuída sobre uma ou mais operações ou prestações, independentemente de serem antecedentes, subsequentes ou concomitantes. Alguns produtos, no caso do Estado do Rio Grande do Sul, são reconhecidos pelo Decreto nº 37.699/97 (regulamento o ICMS), como os pneus (Art. 99 a 100, do Livro III); o combustível (Art. 131 a 143, do Livro III), e as autopeças (Art. 180 a 183-B, do Livro III). O Manual ainda salienta que a incidência de ICMS em produtos como os mencionados, depende da operação de compra e venda e a observância à legislação de cada estado.

Em suma, nos termos do art. 3º da Lei 5.764/71, para que a cooperativa forneça os insumos adquiridos é necessário que o destinatário final seja associado da cooperativa de transporte, a qual precisa ter seu objeto previsto em estatuto e atividade vinculada ao exercício do ramo a que se enquadra (transporte), que é atividade econômica de proveito comum. Assim, limitando-se aos requisitos impostos pelo art. 29 da Lei nº 5.764/71, senão vejamos:

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

¹⁶ Parecer Técnico PTC0006-17.TEC, p. 17-18.

¹⁷ Manual Tributário para Cooperativas de Transporte de Cargas e de Passageiros. SESCOOP. OCB. p. 58-66.

Para tanto, a fim de não recair em descaracterização da cooperativa de transporte para uma cooperativa de consumo, os seus cooperados devem atuar somente na atividade final, não devendo se permitir a entrada de pessoas físicas, com o único objetivo de se valerem dos insumos adquiridos pela cooperativa.

Neste sentido dispõem a Solução de Consulta 6º RF nº 125/2003:

Cabe o ônus da prova à sociedade cooperativa, de que a venda de combustível e seus derivados a associados é **diretamente vinculada à atividade econômica desenvolvida pelo cooperado e que é objeto da cooperativa, sob pena de caracterização de atividades estranhas às finalidades legais próprias da sociedade cooperativa, submetendo a entidade à tributação normal das pessoas jurídicas.**

É dizer que nos casos em que há prática do ato cooperado não há que se falar de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. Contudo, remanesce sobre a operação apenas o ICMS, nos casos em que não há previsão de isenção deste imposto, tendo em vista que não se pode considerar a operação como compra e venda de mercadoria a consumidores.

Outrossim, especificamente sobre a aquisição de autopeças por cooperativas de transporte, recente legislação do estado de Santa Catarina, nas operações interestaduais, instituiu pelo Decreto n. 479/2020, que denunciou os protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010¹⁸, em que retiram as autopeças da lista de mercadorias sujeitas ao ICMS-ST. Assim, "os contribuintes das demais unidades da federação, signatários dos protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010, deixarão de calcular a substituição tributária nas operações destinadas a SC"¹⁹.

O fim da substituição tributária está ocorrendo desde abril de 2020 e atualmente, no documento fiscal das operações com autopeças, é destacado apenas o ICMS da operação própria.

¹⁸ http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2020/dec_20_0479.htm .

¹⁹ <https://www.in.gov.br/web/dou/-/despacho-n-12-de-12-de-marco-de-2020-247883173>.

Em sentido convergente, Gustavo Amaral sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo²⁰, discorre que a não incidência de ICMS sobre o ato cooperado, mostra-se inadequado nos casos em que a finalidade é de uma cooperativa de produção ou de transporte, no momento da aquisição de insumos, exerça a venda para seus cooperados e na sequência, venda no mercado o produto ou serviço. O autor, nesse contexto, ainda ressalta que:

“Se o ato cooperado não tiver incidência do ICMS, então a cooperativa compra o insumo com imposto no preço, ao vender ao cooperado o insumo e dele receber o produto ou serviço não haveria tributação, ocasionando o estorno do crédito e, ao vender o produto ou serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, haveria débito do imposto de forma cumulativa, ante a sequência de créditos a serem compensados”.

Assim, diante da situação apresentada pela Consulente, “a venda de produtos pelas cooperativas devem ser consideradas como relacionadas à circulação de mercadoria ou produção dos serviços especificados na constituição como sujeitos ao ICMS”, ainda que os produtos adquiridos sejam vendidos sem acréscimo no valor final, haverá a incidência de ICMS, bem como de ST, como se observa da seguinte ementa da consulta n. 031/2010²¹:

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL POR COOPERATIVA DE CONSUMO A SEUS COOPERADOS (EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL). OPERAÇÃO SUJEITA AO MESMO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREVISTO PARA OS DEMAIS CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. A OPERAÇÃO, CLASSIFICADA NO CFOP 5.405, CORRESPONDENDO A VENDA DE MERCADORIAS A SEUS COOPERADOS, DEVE SER DOCUMENTADA POR NOTA FISCAL CONSIGNANDO AS INDICAÇÕES PREVISTAS NO ART. 29 DO ANEXO 3.

²⁰ ICMS e cooperativas: Há um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas? Gustavo Amaral. P. 1-6. Revista de Direito Processual Geral. Rio de Janeiro. 2004.

²¹ http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2010/con_10_031.htm.

O COOPERADO (EMPRESA DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL) TEM O DIREITO DE CREDITAR-SE DO IMPOSTO RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DO IMPOSTO PRÓPRIO DO SUBSTITUÍDO, CONFORME INDICAÇÕES OBRIGATÓRIAS CONSIGNADAS NO DOCUMENTO EMITIDO PELA COOPERATIVA.

01 - DA CONSULTA

A consulente tem por objeto "o fornecimento de produtos, insumos, estrutura e capacidade de negociação a seus cooperados, congregando transportadores em geral em sua área de atuação (cooperativa de consumo)". Acrescenta que "não se trata de ato mercantil de compra e venda, mas de apenas e tão somente, repasse".

Isto posto, a consulente formula consulta a esta Comissão, abordando os seguintes pontos:

- a) "deve-se emitir nota fiscal ou existe a possibilidade de transferência de crédito por DCIP (Demonstrativo de Créditos Informados Previamente)"?
- b) "no caso de emissão de nota fiscal, qual o código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) que deve ser usado, e ainda, existe a necessidade de alguma informação a ser lançada no corpo da nota"?
- c) "há possibilidade legal de o cooperado creditar-se do imposto destacado ou informado na nota fiscal emitida pela Cooperativa"?

A informação fiscal a fls. 17-8 examinou os requisitos de admissibilidade da consulta e, no mérito, entende que as cooperativas estão sujeitas ao mesmo tratamento tributário dos demais contribuintes do imposto. Acrescenta que, no tocante ao óleo diesel, devem ser observadas as disposições expedidas pela Agência Nacional de Petróleo, nos termos da Portaria 116/2000, daquela Agência.

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

RICMS-SC, aprovado pelo Decreto 2.870, de 27 de agosto de 2001, Anexo 3, arts. 22, 28, 29 e 149; Anexo 5, art. 36.

03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Preliminarmente, cabe identificar corretamente o tratamento tributário do ato cooperativo, para fins de ICMS.

Com efeito, dispõe o art. 146, III, "c", da Constituição Federal, que cabe à lei complementar estabelecer o "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas". Por ato cooperativo entenda-se "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais", conforme art. 79 da Lei 5.764/71.

Há matérias que o constituinte reservou ao legislador complementar, entre elas o tratamento tributário do ato cooperativo. Conforme magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho (A Lei Complementar como Agente Normativo Ordenador do Sistema Tributário e da Repartição das Competências Tributárias. Direito Tributário em Questão nº 1, Porto Alegre: FESDT, 2008, pp. 233-254), "... as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)".

O art. 1º, § 4º, IX, do Decreto-lei 406/68, previa isenção para "as saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor para estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estado", o que permite inferir, a contrariu sensu, que o ato cooperativo era considerado fato gerador do ICM.

Em sede de ICMS, a conclusão não é diversa: a Lei Complementar 87/96 silencia sobre a matéria, o que permite ao intérprete emprestar ao ato cooperativo o mesmo tratamento previsto para os demais contribuintes do ICMS. O silêncio da lei nem sempre significa omissão, mas pode em si ter significado, pois, ensina o brocardo que o que a lei quis, disse, o que não quis, guardou silêncio.

Portanto, **o ato cooperativo não difere do ato de comércio e tem o mesmo tratamento tributário**. A questão é discutida por Túlio Marco De Rose, em interessante monografia (Ato Cooperativo, Operação de Mercado e Tributação. Direito Tributário em Questão nº 1, Porto Alegre: FESDT, 2008, pp. 157-168):

"Assim, não há uma antítese entre os negócios de mercado e os atos cooperativos, tanto quanto aqueles sejam estritamente indispensáveis à prática destes. Ao contrário, entre um e outro existe uma interação que faz com que não

exista um, sem que indispensavelmente ocorra o outro, numa relação lógica de implicação (se há ato cooperativo, então há negócio de mercado que seja de contrapartida àquele). Decorre daí que a relação entre ato cooperativo e ato de mercado, não se rege pelo antagonismo, mas pela complementaridade”.

[...]

“Também não deve causar espanto o fato de uma cooperativa realizar atos empresariais puros. Embora classificada como uma sociedade simples, em função do reconhecimento de sua economia auxiliar, inegável é que as cooperativas detêm capacidade organizativa empresarial, mobilizando alguns (não todos os fatores de produção) e podendo, a par ou em face do ato cooperativo, evidenciar capacidade contributiva própria em função de atos puramente de mercado que realizem”.

Ora, o art. 22, I, “f”, do Anexo 3 do RICMS-SC garante ao contribuinte substituído o direito de creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do correspondente à operação própria do substituído, na hipótese das mercadorias sujeitas ao aludido regime destinarem-se à aplicação na prestação de transporte interestadual e intermunicipal.

O direito ao crédito, sublinhe-se, é do prestador do serviço, ou seja, do cooperado. Não se trata de transferência de crédito ou de qualquer hipótese que justifique a emissão de DCIP. **A cooperativa deverá proceder como qualquer contribuinte substituído – pois não se enquadra como contribuinte substituto, nos termos do art. 149 do Anexo 3, estando obrigado à emissão de Nota Fiscal modelo 1 ou modelo 1-A, sem destaque do imposto, nos termos do art. 29, contendo:**

- a) indicação da base de cálculo da substituição tributária e o valor do imposto retido;
- b) a declaração: “Imposto retido por Substituição Tributária – RICMS-SC/01 – Anexo 3.

No tocante ao Código Fiscal de Operações, a operação enquadra-se no código 5.102, onde devem ser classificadas as “vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados”.

Posto isto, responda-se à consulente:

- a) o fornecimento de combustível pela cooperativa aos seus cooperados deve ser documentada com nota fiscal, contendo as indicações previstas no art. 29 do Anexo 3;

- b) a operação deve ser classificada no CFOP 5.405, correspondendo a venda de mercadorias a seus cooperados;
- c) o cooperado (empresa de transporte interestadual ou intermunicipal) tem o direito de creditar-se do imposto retido por substituição tributária e do imposto próprio do substituído, conforme indicações obrigatórias consignadas no documento emitido pela cooperativa.

Assim, valendo-se do entendimento de Gustavo Amaral, o tratamento diferencial nestes casos seria o tratamento adequado, observando as finalidades essenciais da cooperativa, em razão do seu objeto, no caso de transporte. E, no tocante ao ICMS, *“(...) o tratamento adequado deve ser distinto nas cooperativas de consumo e nas cooperativas de produção e de transporte, em que há prática de fato gerador do imposto na venda de mercadoria ou serviço a terceiros”*.

Logo, a cooperativa de transporte, na relação comercial fornecedor/cooperativa, no momento da aquisição de insumos, não é considerada consumidor final, em virtude da operação de repasse dos produtos aos associados (cooperados).

Assim, irá incidir a tributação do ICMS, tendo em vista que, mesmo diante de um repasse/venda por preço de custo do bem adquirido, a operação possui fato gerador que se enquadra na legislação do ICMS. Ademais, a possibilidade de incidência de ST no momento da aquisição (compra) e do repasse, por meio da venda à preço de custo, como se depreende do presente caso.

Há que se pontuar sobre a possibilidade de eventual benefício de diferimento do ICMS nesta hipótese. À título de exemplo, no caso da operação que ocorre no Estado do Rio Grande do Sul, nos termos do Regulamento do ICMS previsto no Livro III, art. 1º, conforme o Apêndice II, Seção I, Item V, há diferimento na *“saída de mercadoria de estabelecimento de cooperativa para estabelecimento de outra cooperativa, de cooperativa central ou de federação de cooperativas, de que a cooperativa remetente faça parte”*.

No tocante ao ST, na hipótese de o destinatário ser contribuinte do ICMS, pode ocorrer a sua incidência, pode ter incidência tanto na operação destinada para revenda quanto para consumo, exceto para produção, desde que o destinatário seja

contribuinte do ICMS, o produto tenha incidência de ICMS-ST no Estado do destinatário e exista Convênio ou Protocolo entre os Estados.

Portanto, no caso em consultado, compreende-se que a incidência do ICMS sobre repasse/venda por preço de custo do bem adquirido, a operação possui fato gerador que se enquadra na legislação do ICMS. Ademais, há possibilidade de incidência de ST no momento da aquisição (compra) e do repasse, por meio da venda à preço de custo, como se depreende do presente caso.

TÍTULO IV RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

I) Nos casos das atividades de cooperativa de transportes sobre mercadorias, em que há atos não cooperados, haverá a incidência de PIS/COFINS sobre o faturamento, bem como IRPJ/CSLL;

I.a) Já nos atos cooperados, não há incidência dos referidos tributos federais, tão somente no caso de apuração de lucros. Nestas haverá a incidência de IRPJ e CSLL sobre as sobras no caso de cooperado Pessoa Jurídica e IRRF sobre as sobras no caso de Cooperado Pessoa Física. Quanto ao ICMS, haverá a incidência do ICMS sobre repasse/venda por preço de custo do bem adquirido, a operação possui fato gerador que se enquadra na legislação do ICMS, tanto nas hipóteses de ato cooperado com e sem apuração de lucro. Ademais, há possibilidade de incidência de ST no momento da aquisição (compra) e do repasse, por meio da venda à preço de custo, como se depreende do presente caso.

II) A cooperativa de transporte não é considerada como consumidor final na relação comercial fornecedor/cooperativa, no momento da aquisição de insumos específicos e do repasse dos produtos aos associados (cooperados). Logo, a operação de repasse está sujeita ao mesmo tratamento tributário previsto para os demais contribuintes do imposto, sendo que o direito ao crédito é do cooperado.

II.a) Ocorre a incidência de tributação do ICMS, tendo em vista que a operação de repasse/venda dos insumos possui fato gerador que se enquadra na legislação do ICMS, ainda que à preço de custo do bem adquirido ao cooperado, vide recente jurisprudência do Estado de Santa Catarina.

II.b) Pode ocorrer a incidência da substituição tributária na hipótese de o destinatário ser contribuinte do ICMS, assim, há provável incidência tanto na operação destinada para revenda quanto para consumo, excetuando-se os casos de produção.

III) Quanto ao terceiro questionamento, a resposta fundamenta-se no item II, ao passo que a operação não se destina ao consumidor final.

Porto Alegre, 27 de julho de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

3. Parecer n. 03/2021

Considerações sobre o aproveitamento por Cooperativa Agropecuária do FUNDOPEM e outros benefícios de ICMS para compensação de perdas rateadas

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre a possibilidade da Cooperativa Agropecuária compensar os prejuízos suspensos, rateados entre os associados e lançados no ativo como valores a receber de associados com a reserva de incentivos fiscais, cuja origem são os incentivos de ICMS, nos termos da LC 160, Lei 12.973/2014 e IN 1700/17.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de interpretar o artigo 30 da Lei 12.973/2014, combinado com o artigo 198 da Instrução Normativa 1700/17, para utilizar a reserva de incentivos fiscais para abater essa perda, que foi rateada com os cooperados e, que ainda não foi adimplida pelos eles.

A Consulente informa que se trata de cooperativa agropecuária do Estado do Rio Grande do Sul, a qual aproveita os benefícios do FUNDOPEM (como efetiva subvenção de investimento) e também utiliza outros benefícios de ICMS (como crédito presumido, redução de base de cálculo, entre outros), nos termos da Lei Complementar 160, como subvenções de investimentos.

Ademais, a cada final de exercício, a Assembleia Geral Ordinária delibera o que deve ser feito com as Sobras ou Perdas, do respectivo exercício.

Outrossim, em determinada apuração de perdas no período, o que foi levado para decisão da Assembleia, que decidiu por ratear a perda entre os cooperados e

adiar a cobrança para compensar com outros valores a pagar aos cooperados em período futuro, efetuando os registros adequados, em contrapartida ao crédito no patrimônio líquido (conta de resultado à disposição da Assembleia).

Neste contexto, a Consulente informa que a cooperativa, para a apuração de resultado, vale-se da LC 160 c/c Lei 12.973 /2014 e IN 1700/2017 destinando à reserva de incentivos fiscais com a parte dos incentivos fiscais de ICMS utilizados relativos ao ato não cooperativo (FUNDOPEM, créditos presumidos, etc.), posto que utiliza há muitos anos os créditos do FUNDOPEM.

A Consulente ainda salienta que as cooperativas possuem normas contábeis e seguem a Lei 5.764/71 que determina a separação das atividades entre ato cooperativo (cujo resultado negativo é tecnicamente chamado de "perda") e ato não cooperativo (cujo resultado negativo é tecnicamente chamado de "prejuízo").

Portanto, a presente consulta recai na possibilidade de interpretar o art. 30 da Lei 12.973/2014 c/c art.198 da IN 1700/2017, para utilizar a reserva de incentivos fiscais para abater essa perda que foi rateada com os cooperados e que ainda não foi adimplida por eles.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- i) É possível interpretar o art. 30 da Lei 12.973 c/c art.198 da IN 1700 para utilizar a reserva de incentivos fiscais para abater essa perda que foi rateada com os cooperados e que ainda não foi adimplida por eles?*
- ii) A perda rateada entre os cooperados pode ser considerada como prejuízo nos termos da legislação aplicável?*
- iii) Há risco de essa compensação entre a reserva e as perdas rateadas anteriormente serem interpretadas como distribuição do montante registrado na reserva, descaracterizando a hipótese de não tributação?*

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DAS ESPECIFICIDADES DO FUNDOPEM

O Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul (FUNDOPEM/RS) e o Programa de Harmonização do Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Sul (INTEGRAR/RS), foram instituídos pela recente Lei nº 15.642, de 31 de maio de 2021, substituindo o Decreto nº 42.360 de 24/07/2003. Atualmente, está em tramitação nova proposta de Decreto, a fim de promover alterações substanciais na regulamentação sobre os dois institutos.

Com o intuito de tecer breves considerações gerais sobre o FUNDOPEM, posto que não é este o objetivo principal da presente demanda, passa-se à exposição dos objetivos e diretrizes específicas do fundo.

O Fundo constitui-se como um instrumento de parceria entre o Governo do Estado do Rio Grande do Sul e com a iniciativa privada, tem como objetivo incentivar o desenvolvimento socioeconômico, integrado e sustentável do Estado. Para tanto, volta-se para a promoção de investimentos em empreendimentos industriais e agroindustriais, assim como de centros de pesquisa e de desenvolvimento tecnológico, por meio do financiamento parcial do ICMS incremental mensal devido¹.

No caso apresentado pela Consulente, a Cooperativa Agropecuária, utiliza há muitos anos os créditos do FUNDOPEM, ou seja, realiza a apuração do resultado por meio da escrituração dos incentivos fiscais, sendo parte deles de ICMS relativos às operações de ato não cooperado.

Neste viés, nos termos da legislação atual do FUNDOPEM, os recursos são utilizados para subsidiar custos financeiros incidentes nas operações de créditos vinculadas a empreendimentos industriais e agroindustriais; e, constituir fundo destinado a financiar a capitalização de empresas emergentes, com sede no Estado,

¹ Art. 1º da Lei nº 15.642.

incluídas aquelas constituídas sob forma de cooperativas industriais e agroindustriais². Estes recursos são repassados às empresas beneficiárias na forma de crédito em conta corrente ou crédito fiscal presumido.

Portanto, os benefícios previstos pelo FUNDOPEM possuem previsão para serem geridos em conjunto com o ICMS, não podendo, contudo, exceder o valor total do ICMS incremental pertencente ao Estado. Caso seja utilizado como crédito presumido, como sistemática de apropriação do benefício, não poderá atingir 100% do ICMS incremental, na hipótese de empreendimento incentivado de cooperativa de produtores com atividade industrial e 90%, nos demais casos³.

CAPÍTULO II

DA ESCRITURAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS E DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DA COOPERATIVA

Inicialmente, deve-se partir da premissa de que as cooperativas podem ter operações mistas (com ato cooperado e com atos não cooperados) e que para tanto é imprescindível que se faça a segregação das receitas, sob pena de serem tributados valores pertinentes ao ato cooperado que possui previsão de isenção de IRPJ, por exemplo.

No que tange ao ato cooperado, as operações destinadas aos referidos não devem ter lucro ou prejuízo, devem sempre buscar a neutralidade e para a busca da referida neutralidade devem sempre zerar o resultado, tanto que há previsão legal de que para o caso de apurado o resultado perdas no exercício, os cooperados devem ratear entre si o valor. Assim, mostra-se essencial observar a forma como a cooperativa deve escriturar seus fenômenos contábeis.

Por essa razão, compreende-se como essencial abordar a escrituração contábil dos incentivos fiscais e subvenções e o seu impacto na tributação da cooperativa no final do exercício contábil e no resultado do exercício contábil da cooperativa.

² Art. 3, incisos II e III, da Lei nº 15.642.

³ Art. 6º da Lei nº 15.642.

Veja-se que para que os incentivos fiscais sejam utilizados e tenham o maior benefício tributário possível, é necessário que estes sejam registrados no balanço da empresa e, especificamente, os incentivos tratados na art. 30 da Lei 12.973/2014 para terem efeito de isenção de IRPJ e CSLL devem ser registrados na Reserva de Lucros/Incentivo, tal como a cooperativa informou que vem realizando no registro dos incentivos do FUNDOPEM. Uma vez realizada a escrituração dos valores relativos aos incentivos fiscais na reserva, entende-se que poderão ser utilizados para abater as perdas (prejuízos), conforme possibilita o art. 28 da Lei das Cooperativas.

Passa-se à análise dos dispositivos questionados pela Consulente.

A forma de escrituração dos incentivos fiscais tem impacto direto na tributação da cooperativa, vez que se não forem incluídos na reserva de lucros/incentivos, sofrerão a incidência de IRPJ e CSLL, bem como, tem impacto direto no abatimento ou compensação das perdas do exercício financeiro da cooperativa, fazendo com que os associados não tenham que ratear esses valores, nos termos do ato da Lei das Cooperativas.

A Lei Geral das Sociedades das Cooperativas, no tocante às sobras e perdas portanto, as despesas, dispõe no caput do art. 80, que serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços, podendo a cooperativa visando a equanimidade, estabelecer rateio, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior⁴, o que parece ser o caso abordado pela Consulente.

De acordo com a situação apresentada, a cooperativa, ao apurar os resultados do exercício e identificar perdas, apresentou os balanços em Assembleia Geral, oportunidade em que restaram rateadas as perdas entre os cooperados, adiando a cobrança para compensar com outros valores a pagar aos cooperados, em período futuro.

É exatamente o que prevê o art. 89 da referida legislação: uma vez verificado o resultado negativo e, portanto, prejuízos no decorrer do exercício serão cobertos

⁴ Art. 80, único, inciso II, da Lei nº 5.764.

com recursos provenientes do Fundo de Reserva (Reserva Legal) e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80.

Já a compensação do prejuízo, poderia ser realizada mediante o uso da Reserva de Lucros/Incentivos constituída pela subvenção de investimentos⁵, sendo necessária atenção à Instrução Normativa 1700 de 2017, especificamente ao teor do art. 198, conforme segue:

*“As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, **não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:***

*I - **absorção de prejuízos**, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal;*

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

*§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento**, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo”.*

O questionamento da Cooperativa Consulente se completa pela leitura da redação do art. 30 da Lei 12.973/2014, o qual em seu *caput* dispõe o mesmo texto legal do artigo supra colecionado, contudo destaca-se o seu § 4º, incluído pela Lei Complementar 160 de 2017:

⁵ A reserva de incentivos fiscais é constituída a partir dos valores apropriados ao Resultado que têm como origem as subvenções governamentais, definida no art. 195-A da Lei n. 6.404/7.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

Ocorre que, em estrita observância do texto da lei observa-se que a compensação das perdas ocorre com a Reserva Legal e, não sendo suficiente, é rateado este custo entre os cooperados, não havendo qualquer previsão de uso de outras reservas para compensação dessas perdas, mas não há de igual sorte proibição.

Assim, se levarmos em conjunto a legislação quanto ao uso das reservas de lucros para compensação de prejuízos e a Lei das Cooperativas, conseguimos encontrar um ponto de convergência se observarmos que perdas e prejuízos teriam o mesmo sentido, bem como conseguimos observar que não há uma vedação para a compensação .

A utilização de Reserva de Lucros/ Investimento para compensação de perdas rateadas provocará a interpretação de distribuição de sobras e, conseqüentemente, tributação na pessoa física dos associados.

Valendo-se da leitura dos dispositivos expostos, é possível concluir que havendo perdas seria possível usar o Fundo de Reservas (Reserva Legal), como prevê a Lei das Cooperativas e, posteriormente, a Reserva de Lucros/Incentivos fiscais para abater essa perda **que não tenham sido rateadas com os cooperados**, desde haja previsão no estatuto da cooperativa para tanto e que seja devidamente realizada a escrituração dos referidos incentivos na reserva de lucros/incentivos fiscais, conforme o art. 198 da IN referida. Se ainda assim não for possível compensar a integralidade das perdas, seria necessário o rateio com os cooperados nos termos do art. 89 c/c 80 da Lei 5764/71.

Por fim, caso não haja previsão em estatuto, bem como as perdas já tenham sido rateadas, compreende-se que a utilização da Reserva de Lucros/Incentivos somente seria possível com alteração do estatuto e a retificação do registro contábil das perdas com a conseqüente alteração de ata de assembleia.

CAPÍTULO III

DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO PELO PREJUÍZO

Em face das particularidades que devem ser consideradas no momento da escrituração, a nomenclatura contábil utilizada, decorrente de atos cooperados, é “Sobras ou Perdas” e para os atos não cooperados, denomina-se “Lucros ou Prejuízos”, conforme as disposições da Lei n.º 5.764/71 sobre as demonstrações contábeis das cooperativas.

Portanto, o resultado do exercício, no qual se apura os valores das sobras ou perdas, será realizado a partir dos balanços e balancetes feitos ao longo do ano. Assim, caso sejam apuradas sobras, estas vão obrigatoriamente para os fundos e reservas obrigatórias ou legais e o restante poderá ser distribuído entre os sócios com pagamento de IRRF.

Entretanto, caso ocorram perdas, estas serão abatidas pela Reserva Legal e, somente se não for suficiente, o saldo será rateado entre os sócios, art. 89 da Lei 5.764/1971.

A mesma situação ocorre nos atos não cooperados, sendo que o valor de resultado destes será direcionado para a RATES e os prejuízos são compensados com a Reserva Legal. Em caso de insuficiência, também remanesce rateado entre os associados⁶.

Ou seja, não se fez uso da Reserva de Lucros/Incentivos para compensação das perdas após o abatimento da Reserva Legal, inclusive por não haver nem proibição e nem expressa permissão deste uso.

Neste sentido, corroborando com o exposto no tópico anterior, compreende-se que para beneficiar-se da compensação da reserva de lucros/incentivo com as perdas é necessário efetuar alteração do estatuto da cooperativa para que tenha essa previsão, bem como que seja retificado o registro das perdas para momento anterior ao rateio, possibilitando a compensação com a reserva de lucros/incentivos nos termos do art. 198 da IN 1700/2017.

⁶ Art. 80, inciso II da Lei nº 15.642.

Para a realização da retificação de algum lançamento contábil, nos termos norma contábeis ITG 2000, é imprescindível que se relacione o motivo da retificação, data de ocorrência do fato contábil, e a localização do lançamento de origem⁷. No caso em comento, seria o esquecimento do registro do recebimento do benefício governamental, assim como se descreva nas notas explicativas do balanço a retificação realizada e o porquê da retificação realizada.

Esse posicionamento coaduna com CPC 23 que ilustra como deve ser divulgado o erro anterior.

49. Ao aplicar o item 42, a entidade deve divulgar: (a) a natureza do erro de período anterior; (b) o montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável: (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos; (c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e (d) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido, se a reapresentação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular. As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas divulgações.

Uma vez corrigido, compreende-se como sendo possível chegar no DRE e compensar as perdas ainda não pagas pelos associados com os incentivos agora escriturados nos termos do Pronunciamento Técnico CPC-02.

No caso de uma cooperativa que pratica operações mistas (atos cooperativos e não cooperativos), a escrituração contábil da sociedade deve segregar as receitas e correspondentes dispêndios (custos e despesas), segundo sua origem. Caso a escrita contábil não especifique com clareza quais as receitas dos atos cooperativos

⁷ LENZA, Pedro; MONTOTO, Eugênio. Contabilidade Geral e Avançada Esquematizado. 4a Edição, São Paulo. 2015. Pag. 121-123.

e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade⁸.

Ou seja, diante da não vedação expressa do uso da reserva de lucros/ incentivos para compensação de perdas, entende-se pela possibilidade da compensação no caso da consulente, tão somente se for realizada:

- (i) previsão desta utilização da Reserva de Lucros/ Incentivos para a compensação com as perdas após o uso da reserva legal no estatuto da cooperativa, caso não haja previsão em estatuto, deve ser alterado;
- (ii) retificação do registro das perdas para momento anterior ao rateio para que seja possível a compensação com a Reserva de Lucros/ Incentivos

Portanto, para fins de utilização de compensação da Reserva de Lucros/ Incentivos, é possível considerar as perdas como prejuízos, na mesma semântica. Em que pese haja legislação e instruções para registros contábeis (NBC T 10 - 10.8 e 10.8.2 e ITG 2004) específicas, existe a possibilidade de compensar, tanto o prejuízo como a perda, com a Reserva Legal.

Em orientação convergente, o Pronunciamento Técnico CPC-07 versa sobre *Subvenção e Assistência Governamentais* e estabelece no item 22 que:

“A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores. Dita subvenção deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos”.

É dizer que quando recebidas, as subvenções devem ser registradas na conta pertinente no balanço para compor a reserva de lucros/incentivos e que pode ser usada pela entidade com registros de perdas ou prejuízos anteriores.

⁸ CARF. Processo nº 11065.001921/2003-11. Recurso Voluntário. 2ª Câmara. Relator: Carlos Alberto Donassolo.

Neste ínterim, é possível concluir que havendo perdas, seria possível usar o Fundo de Reservas (Reserva Legal), como prevê a Lei das Cooperativas, posteriormente, a reserva de incentivos fiscais para abater as perdas **que não tenham sido rateadas com os cooperados**, desde haja previsão no estatuto da cooperativa para tanto. E, que seja devidamente realizada a escrituração dos referidos incentivos na Reserva de Lucros/ Incentivos fiscais, conforme o art. 198 da IN referida. Se ainda assim não seja possível compensar a integralidade das perdas, seria necessário o rateio com os cooperados nos termos do art. 89 c/c 80 da Lei 5764/71.

Por fim, caso não haja previsão em estatuto, bem como as perdas já tenham sido rateadas, compreende-se que a utilização da Reserva de Lucros/ Incentivos somente seria possível com alteração do estatuto e a retificação do registro contábil das perdas com as consequente alteração de ata de assembleia.

Outrossim, para que não ocorra a tributação das receitas decorrentes de benefícios fiscais do FUNDOPEM e do ICMS, equiparados a subvenções para investimentos, incidente também ao período retroativo, aconselha-se que haja a retificação e reorganização da composição da apuração das contribuições para o PIS/COFINS, escriturados na ECF (Escrituração Contábil Fiscal), EFD Contribuições e demais obrigações acessórias vinculadas, bem como composição da apuração do IRRF e CSLL.

Outrossim, este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já firmou jurisprudência sobre incidência de tais tributos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004 SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATOS COOPERADOS. O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004 (Súmula CARF nº 83).

(CARF. Recurso Especial. Processo nº 10925.001698/2006-14. DJe 8/08/2019. Acórdão n. 9101-004.339. Relatora: Edeli Pereira Bessa).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF ANO-CALENDÁRIO: 2006, 2007

PEDIDO DE DILIGÊNCIAS. PREJUÍZO PROCESSUAL Pedido de diligência indeferido quando as informações e documentos constantes dos autos são suficientes para o conhecimento dos fatos pelo julgador. Não se pronuncia nulidade se não resultar prejuízo processual à defesa do atuado, notadamente quando sequer é alegado esse possível prejuízo.

ERRO MATERIAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DO ERRO. Impossível acolher a arguição genérica de erro material no lançamento, sem a demonstração clara e precisa do possível erro.

COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO DAS SOBRAS. CABIMENTO. As sobras líquidas distribuídas ou capitalizadas pelas cooperativas aos seus cooperados sujeitam-se a tributação do Imposto de Renda Retido exclusivamente na Fonte.

Sobras líquidas nas sociedades cooperativas correspondem aos são os resultados positivos da atividade desenvolvida pela cooperativa, equiparam ao lucro obtido na atividade empresarial.

O resultado positivo – sobras líquidas - não pertence à cooperativa, porque seu objetivo não é auferir lucro. Em decorrência, os resultados, denominados de sobras líquidas, são distribuídos aos associados.

(CARF. Recurso Voluntário. Processo nº 16327.001162/2010-01. DJe 17/04/2012. Acórdão n. 2202-01.709. Relator: Odmir Fernandes).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Exercício: 2006 IRRF. COOPERATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DE JUROS EM ATÉ 12%. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO.

Há previsão legal para incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os juros pagos pelas cooperativas a seus associados até o limite de 12%. O fato de o pagamento se dar mediante aumento da participação do capital social não afasta o acréscimo patrimonial. Ademais, os juros pagos não possuem a natureza de sobras da atividade cooperativa.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

(CARF. Recurso Voluntário. Processo nº 16327.000340/2010-78. DJe 23/01/2020.. Acórdão n. 1401-004.147. Relator: Daniel Ribeiro Silva).

Neste sentido, da leitura dos dispositivos expostos, é possível concluir que havendo perdas é possível usar o Fundo de Reservas (Reserva Legal), como prevê a Lei das Cooperativas e, posteriormente, a reserva de incentivos fiscais para abater essas perdas que não tenham sido rateadas entre os cooperados, desde haja previsão no estatuto da cooperativa para tanto. E, que seja devidamente realizada a escrituração dos referidos incentivos na Reserva de Lucros/Incentivos fiscais, conforme o art. 198 da IN referida. Se ainda assim não seja possível compensar a integralidade das perdas, seria necessário o rateio com os cooperados nos termos do art. 89 c/c 80 da Lei 5764/71.

Por fim, caso não haja previsão em estatuto, bem como no momento em que as perdas já tenham sido rateadas, compreende-se que a utilização da Reserva de Lucros/Incentivos somente seria possível com alteração do estatuto e a retificação do registro contábil das perdas com as consequente alteração de ata de assembleia.

TÍTULO IV DAS RESPOSTAS À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

- I) A utilização de Reserva de Lucros/ Investimento para compensação de perdas rateadas provocará a interpretação de distribuição de sobras e, conseqüentemente, tributação na pessoa física dos associados.
- II) *Havendo perdas, entende-se pela possibilidade de usar o Fundo de Reservas (Reserva Legal), como prevê a Lei das Cooperativas e, posteriormente, a reserva de incentivos fiscais **para abater as perdas que não tenham sido rateadas com os cooperados, desde haja previsão no estatuto da cooperativa para tanto, e que seja devidamente realizada a escrituração dos referidos incentivos na reserva de lucros/incentivos fiscais, conforme o art. 198 da IN referida. Se ainda assim não seja possível compensar a integralidade das perdas, seria necessário o rateio com os cooperados nos termos do art. 89 c/c 80 da Lei 5764/71.***
- III) *Caso não haja previsão em estatuto, bem como as perdas já tenham sido rateadas, compreende-se que a utilização da Reserva de Lucros/ Incentivos*

somente seria possível com alteração do estatuto e a retificação do registro contábil das perdas com a consequente alteração de ata de assembleia.

IV) Ao fim, quanto às possibilidades apresentadas neste parecer, aconselha-se: tendo em vista que não há uma vedação legal, muito menos uma permissão legal expressa, bem como não é um benefício até então utilizado pela cooperativa, pontua-se como prudente questionar a Receita Federal sobre a viabilidade desta utilização apresentada como resposta à consulente.

Porto Alegre, 12 de agosto de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

4. Parecer nº 04/2021

Orientação do E-Social para Cooperativa de Trabalho Educacional

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente postula orientação sobre o procedimento de preenchimento do e-Social referente às informações dos cooperados de uma cooperativa de trabalho educacional.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente informa que se trata de cooperativa de trabalho educacional, formada portanto por professores.

A cooperativa em questão não possui empregados, somente cooperados e está efetuando revisão de procedimentos, sendo um deles o motivo da presente consulta: preenchimento do e-Social sobre as informações dos cooperados.

Consoante as informações apresentadas pela Consulente, os questionamentos restringem-se sobre a necessidade, ou não, de informar as admissões e desligamentos dos associados, bem como, a necessidade, ou não, de informar mensalmente os pagamentos e contribuições dos cooperados pela prestação de serviços mensalmente na plataforma.

Indaga ainda, se devem ser informados tanto dados de admissões e desligamentos como mensais de pagamentos e contribuições, como a cooperativa deve prestar esses esclarecimentos (campos, registros e tabelas). Ao fim, caso haja alguma dispensa, por exemplo, dos pagamentos mensais, questiona se há alguma obrigação de informar esses pagamentos e contribuições em algum outro demonstrativo.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

I) É preciso informar as admissões e desligamentos dos associados no e-Social? Como devem ser informados (campos, registros e tabelas)?

II) É preciso informar mensalmente os pagamentos e contribuições dos cooperados pela prestação de serviços mensalmente no e-Social? Como devem ser informados (campos, registros e tabelas)?

III) Na hipótese de dispensa, à exemplo, dos pagamentos mensais, há obrigação de informar esses pagamentos e contribuições em algum outro demonstrativo?

Passo à análise do questionamento.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO PREENCHIMENTO DO E-SOCIAL

O Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social) está em vigor desde a edição do Decreto nº 8.373/2014 e propõe-se a unificar a forma como as informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais são prestadas por todas as cooperativas e empresas.

Podemos elencar como sendo os principais objetivos do sistema e-Social o (i) registro contínuo de tudo o que acontece com o trabalhador dentro da empresa – desde sua admissão até seu desligamento; a garantia dos direitos previdenciários e trabalhistas e sanar as diversas informações redundantes prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas.

Há dois tipos de identificadores adotados pelo e-social, um voltado para o empregador e outro para o trabalhador. Utiliza-se os identificadores obrigatórios para o empregador: identificado pelo CNPJ, se pessoa jurídica, e pelo CPF, se pessoa física e para o trabalhador, quais sejam: o CPF, o NIS e suas associações (PIS, NIT e PASEP) e a data de nascimento, ainda, tais informações devem estar de acordo com o CNIS (Cadastro Nacional de Informações Sociais)¹.

¹ SESCOOP/RS. Cartilha e-Social Digital. 2019. Disponível em:

Em suma, o processo de preenchimento dos eventuais necessários ao e-Social divide-se em três grupos:

- a. **Informações iniciais e tabelas:** dados da cooperativa e dos seus respectivos empregados. Em sentido complementar, as tabelas devem ser apresentadas informando a organização da cooperativa (ex.: cargos e funções, folha de pagamento e etc).
- b. **Informações não periódicas:** dados como admissão de empregado, alteração salarial, demissão, entre outros eventos periódicos, os quais são gerados e transmitidos, observados os prazos legais.
- c. **Informações periódicas:** dados como detalhamento de folha de pagamento e outras informações tributárias, trabalhistas e previdenciárias dos empregados.

Importa tecer breves considerações sobre a aplicação legislativa das Cooperativas de Trabalho, as quais são regulamentadas pela Lei 12.690/2012. Não tão somente desta lei, mas no que com ela não colidir, as sociedades cooperativas de trabalho se socorrem das disposições da Lei 5.764 e do Código Civil.

Assim, 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.

CAPÍTULO II

DAS INFORMAÇÕES SOBRE ADMISSÕES E DESLIGAMENTOS

Em relação à necessidade de prestar informações sobre admissões e desligamentos dos associados no sistema e-Social, por serem enquadrados como eventos trabalhistas, as informações sobre admissão, afastamento e desligamento de um determinado cooperado deverão ser fornecidos periodicamente, inclusive sobre aqueles sem vínculo de emprego, como autônomos, estagiários e diretores estatutários.

De acordo com a Cartilha elaborada pelo SESCOOP, as cooperativas devem realizar, desde já, o saneamento dos cadastros de seus cooperados (com, ou sem, vínculo empregatício), para que não sejam gerados erros que impeçam o envio das informações, o que pode acarretar riscos à cooperativa da presente consulta².

SUBCAPÍTULO I

INFORMAÇÕES SOBRE ADMISSÕES DOS ASSOCIADOS

Quanto às informações sobre admissão dos associados, o e-Social admite a possibilidade de realizar a pré-admissão, onde serão fornecidos dados como o nome, o CPF e a data de admissão do associado, tendo em vista que não é mais possível realizar a admissão de maneira retroativa, ou seja, quando cooperado começa a exercer atividade vinculado a cooperativa. O cadastro deve ser feito com 30 (trinta) dias de antecedência até 24 horas antes da data de admissão.

Nos casos de admissão, a área de Recursos Humanos deverá enviar as informações do registro do trabalhador até 1 dia antes do início da prestação do serviço.

Neste viés, quanto aos eventos que devam ser utilizados pela cooperativa no momento do cadastro, o Manual de Orientação do e-Social³ elaborado pelo Governo Federal auxílio de forma clara. Assim, as informações dos eventos não periódicos denominam-se RET e são submetidos na plataforma do e-social.

Como supra indicado, aplica-se ao caso da consulente, as informações dos eventos de desligamento e admissão de trabalhadores sem vínculo como os cooperados. Além dos empregados/servidores, informações sobre trabalhadores sem vínculo empregatício/estatutário (cooperados) também integram o RET, por meio do envio do evento "TSVE", os quais:

² Caso a cooperativa tenha interesse, o e-Social conta com um espaço virtual específico para consulta de Qualificação Cadastral on-line: <http://www.e-Social.gov.br/QualificacaoCadastral.aspx>

³ Manual de Orientação do e-SOCIAL. Versão S-1.0. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/e-Social/pt-br/documentacao-tecnica/manuais/mos-s-1-0-consolidada-ate-a-no-s-1-0-03-2021.pdf>.

incluem obrigatoriamente os trabalhadores avulsos, os dirigentes sindicais, os estagiários, os servidores cedidos em relação ao órgão público cessionário e algumas categorias de contribuintes individuais, como diretores não empregados e **cooperados**.

As informações sobre o **Cadastramento Inicial do Vínculo e Admissão/Ingresso de Trabalhador** devem ser indicadas pelo evento "S-2200".

Este evento registra a admissão de empregado, contratação de trabalhador temporário (Lei 6.019/74) e o ingresso de servidores estatutários, a partir da implantação do e-Social. Ele serve também para o cadastramento inicial de todos os vínculos ativos pelo declarante, na data do início da obrigatoriedade de envio dos eventos não periódicos, com seus dados cadastrais e contratuais atualizados. As informações prestadas neste evento servem de base para construção do RET, que é utilizado para validação dos eventos de folha de pagamento e demais eventos enviados posteriormente.

Objetivamente, obriga-se a cooperativa a prestar informações sobre a admissão do trabalhador sem vínculo de emprego/estatutário (avulsos, diretores não empregados, cooperados, estagiários, dentre outros), por meio do evento "S-2300".

Portanto, a admissão dos cooperados deve ser, obrigatoriamente, transmitida via e-Social, antes mesmo do início das atividades vinculadas à atividade da cooperativa.

SUBCAPÍTULO II

INFORMAÇÕES SOBRE DESLIGAMENTO DOS ASSOCIADOS

Para o fornecimento de informações sobre o desligamento ou desassociação o pagamento das verbas e as informações devem chegar ao ambiente nacional em até 10 dias contados após a data do desligamento ou desassociação, não sendo mais possível, em regra, a inserção de dados retroativos.

Quanto aos eventos sobre desligamento (S-2299) e de Término de Trabalhador Sem Vínculo de Emprego/Estatutário (S-2399), dada a sua natureza híbrida, devem ser enviados na segunda fase, com a obrigatoriedade dos eventos não

periódicos, contudo, sem o grupo referente às informações de remuneração, até a data fixada para o envio dos eventos periódicos.

Por tratarem de trabalhadores cooperados, optamos por nos ater à explicação do **código S-2300 (Trabalhador Sem Vínculo de Emprego/Estatutário)**, tendo em vista que o evento se destina à informações cadastrais relativas a trabalhadores que não possuem vínculo empregatício. **Portanto, a cooperativa do presente caso obriga-se a prestar tais informações.**

Os códigos as se utilizarem são os seguintes:

Código	Descrição
731	Contribuinte individual - Cooperado que presta serviços por intermédio de Cooperativa de Trabalho
734	Contribuinte individual - Transportador Cooperado que presta serviços por intermédio de cooperativa de trabalho
738	Contribuinte individual - Cooperado filiado a Cooperativa de Produção

Logo, para informações de encerramento da prestação de serviço do trabalhador sem vínculo empregatício, a Cooperativa deverá utilizar o evento S-2399.

Ademais, a empresa prestadora de serviço e a cooperativa de trabalho, mediante a cessão da mão de obra, devem criar uma lotação para cada tomador conforme a "Tabela 10 - Tipos de Lotação Tributária", informando-se ainda o FPAS da atividade e o código de terceiros da prestadora/cooperativa e o identificador do tomador.

Extrai-se exemplo da Cartilha desenvolvida pelo Governo Federal:

Uma empresa prestadora de serviço de vigilância tem sua sede e mantém 5 contratos com tomadores de serviço: dois bancos, um supermercado, uma indústria e um produtor rural pessoa física. Essa empresa deve cadastrar uma lotação tributária do tipo [01], para vincular os empregados da sua sede, informando o código FPAS 515 e terceiros 115. Além disso, deve criar 4 quatro lotações tributárias do tipo [04] – "Pessoa jurídica tomadora de serviços prestados mediante cessão de mão de obra", informando o mesmo código FPAS, [515], e terceiros [115], em cada uma, o número do CNPJ do estabelecimento

contratante e, ainda, uma lotação tributária do tipo [03] – “Pessoa Física Tomadora de Serviços prestados mediante cessão de mão de obra”, informando o código FPAS [515] e terceiros [115] e o número do CPF do produtor rural pessoa física.

Ou seja, é uma modalidade cooperativa que se volta como alternativa à geração de novos postos de trabalho. O cooperativismo de trabalho permite que o cooperado se organize em grupos especializados para atuar no mercado sem intermediários. Os profissionais que se unem numa cooperativa de trabalho são ao mesmo tempo, donos do próprio negócio e usuários (fornecedores e beneficiários dos serviços e benefícios proporcionados pela cooperativa).

Este evento é utilizado para prestar informações cadastrais relativas a trabalhadores que não possuem vínculo de emprego/estatutário com o declarante, como no caso da Consulente. Portanto, obriga-se o empregador/órgão público, órgão gestor de mão de obra, o sindicato de trabalhadores avulsos não portuários e **cooperativa**, quando utilizarem mão de obra dos seguintes trabalhadores, sem vínculo empregatício ou estatutário:

Código	Descrição
201	Trabalhador Avulso Portuário
202	Trabalhador Avulso Não Portuário
304	Servidor público exercente de mandato eletivo, inclusive com exercício de cargo em comissão
305	Servidor Público indicado para conselho ou órgão deliberativo, na condição de representante do governo, órgão ou entidade da administração pública
308	Conscritos
401	Dirigente Sindical - informação prestada pelo Sindicato
410	Trabalhador cedido/exercício em outro órgão/juiz auxiliar - Informação prestada pelo cessionário/destino
721	Contribuinte individual - Diretor não empregado, com FGTS
722	Contribuinte individual - Diretor não empregado, sem FGTS
723	Contribuinte individual - empresários, sócios e membro de conselho de administração ou fiscal
731	Contribuinte individual - Cooperado que presta serviços por intermédio de Cooperativa de Trabalho
734	Contribuinte individual - Transportador Cooperado que presta serviços por intermédio de cooperativa de trabalho
738	Contribuinte individual - Cooperado filiado a Cooperativa de Produção
761	Contribuinte individual - Associado eleito para direção de Cooperativa, associação ou entidade de classe de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração
771	Contribuinte individual - Membro de conselho tutelar, nos termos da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990
901	Estagiário
902	Médico Residente

Da tabela acima, assinala-se os códigos "731" e "738", sendo contribuinte individual cooperado que presta serviços por intermédio de Cooperativa de Trabalho e contribuinte individual que é cooperado filiado a Cooperativa de Produção, respectivamente.

Ademais, as descrições dos cargos e, quando for o caso, das funções exercidas pelos contribuintes individuais (diretor não empregado e **cooperado**), devem ser informados nos campos próprios.

Por fim, quanto ao primeiro questionamento, entende-se que a Cooperativa do presente caso precisa informar as admissões e desligamentos dos associados no sistema do e-Social, de acordo com os eventos e código acima trabalhados indicados.

SUBCAPÍTULO III

INFORMAÇÕES SOBRE PAGAMENTOS E CONTRIBUIÇÕES DOS COOPERADOS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MENSAIS

Como a condição do associado enquadra-se como Trabalhador Sem Vínculo Empregatício/Estatutário (TSVE), **as informações sobre pagamentos feitos a trabalhadores devem ser prestadas pela Cooperativa**, valendo-se dos eventos S-1210 e S-2399.

As informações sobre folha de pagamento devem ser prestadas até o sétimo dia do mês subsequente, ou seja, dados sobre pagamentos e contribuições dos associados pela prestação de serviços deverá ser inserida no e-Social no mês do pagamento. Sendo assim, o RET também será utilizado para este procedimento de validação da folha de pagamento, compondo-se pelos eventos de remuneração e pagamento dos trabalhadores sem vínculo empregatício.

Todo o pagamento informado sob o evento S-1210, será informado da seguinte forma:

Tipo de pagamento {tpPgto}	Evento remuneratório correspondente
1	Pagamento de remuneração, conforme apurado em {dmDev} do S-1200
2	Pagamento de verbas rescisórias conforme apurado em {dmDev} do S-2299
3	Pagamento de verbas rescisórias conforme apurado em {dmDev} do S-2399
4	Pagamento de remuneração conforme apurado em {dmDev} do S-1202
5	Pagamento de Benefícios Previdenciários apurado em {dmDev} do S-1207

Ainda, quando houver mais de um pagamento no mês, com datas distintas, deverá ser enviado como um único evento S-1210, com data e suas características.

Em relação às informações das contribuições sociais consolidadas por contribuinte (S-5011), volta-se para demonstrar ao declarante, com base nas informações transmitidas nos eventos iniciais, de tabelas e periódicos, o total da base de cálculo por categoria de trabalhador, por lotação tributária e por estabelecimento. A partir dessas informações são apurados os créditos previdenciários e os devidos a outras entidades e fundos, como se observa do trecho extraída da Cartilha abaixo:

1.4. São apresentadas as seguintes informações, extraídas dos eventos transmitidos preliminarmente ao fechamento:

a) Classificação tributária – origem S-1000: utilizada para diferenciar contribuintes em situações tributárias diferentes, como nos casos de substituição previdenciária sobre a folha de pagamentos ou hipóteses de isenção de contribuição.

b) Indicador de cooperativas – Origen S-1000: utilizada para identificar e diferenciar as cooperativas de trabalho das cooperativas de produção, pois aquelas não têm contribuição patronal sobre os valores repassados aos cooperados e estas, sim.

Ao fim, quanto ao segundo questionamento, entende-se que é preciso informar mensalmente os pagamentos e contribuições sociais dos cooperados pela prestação de serviços no e-Social, valendo-se dos eventos e códigos acima indicados.

SUBCAPÍTULO IV DAS HIPÓTESES DE DISPENSAS DE INFORMAÇÕES

Destarte, como abordado no subcapítulo anterior, quanto às informações de pagamentos pela prestação de serviços, a Cooperativa está condicionada a apresentar, não existindo dispensa sobre o ponto.

Contudo, aventa-se algumas hipóteses de dispensas exclusivamente sobre as contribuições sociais, conforme se observa do exposto no Manual de Orientação do E-Social:

a. informações sobre declaração de valores devidos a contribuintes individuais: não é obrigatório o envio prévio do evento S-2300 (TSVE - Início) com informações sobre remuneração dos contribuintes individuais classificados nas categorias (701, 711, 712, 741, 751, 781, 903 e 904).

b. informações sobre contribuições sociais consolidadas por trabalhador (S-5001), validados e recepcionados pelo e-Social ou excluídos dele pelo declarante (cooperativa) por meio do envio do evento S-3000.

- c. informações do FGTS consolidadas por contribuinte (S-5013).

Outrossim, está obrigado ao preenchimento do e-Social aquele que:

- a. contratar prestador de serviço de pessoa física e possua alguma obrigação trabalhista; previdenciária ou tributária - inclusive, se tiver natureza administrativa, conforme legislação.
- b. comercializam produção rural (capítulo III);
- c. contribuintes na situação "sem movimento" (item 12 capítulo I).

Contrapartida, está dispensado de prestar informação ao sistema nacional:

- a. A pessoa física que, no início da obrigatoriedade do e-Social, encontra-se na situação "Sem Movimento", enquanto essa situação perdurar;
- b. O MEI sem empregado que não possua obrigação trabalhista, previdenciária ou tributária; e
- c. Os Fundos de Investimento, os quais não são revestidos de personalidade jurídica e, portanto, não podem contratar. As informações devem ser prestadas pela instituição financeira administradora do fundo

Portanto, quanto ao questionamento de possível dispensa de prestar informações sobre pagamentos mensais realizados, **entende-se haver tão somente possibilidade de não apresentar informações sobre as contribuições sociais dos eventos S-2300, S-5011 e S-5013.**

TÍTULO IV RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas objetivas aos questionamentos apresentados:

- I. A Cooperativa do presente caso precisa informar as admissões dos trabalhadores(as) sem vínculo de emprego/estatutário, por meio do evento "S-2300" e desligamentos dos associados no sistema do e-social, valendo-se do evento "S-2399", conforme os passos indicados no Subcapítulo I.*

II. É preciso informar mensalmente os pagamentos e contribuições sociais dos cooperados pela prestação de serviços no e-Social, valendo-se dos eventos "S-1210" e "S-2399", conforme os códigos informados no presente parecer;

III. Quanto ao questionamento de possível dispensa de prestar informações sobre pagamentos mensais realizados, entende-se haver tão somente possibilidade de não apresentar informações sobre as contribuições sociais dos eventos S-2300, S-5011 e S-5013.

Porto Alegre, 23 de agosto de 2021.

Atenciosamente

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

5. Parecer n. 05/2021

Considerações sobre abatimento dos valores da base de cálculo do INSS

TÍTULO I DA CONSULTA

A presente consulta objetiva tecer considerações sobre a possibilidade, ou não, da cooperativa de transporte de cargas abater o valor do vale combustível concedido ao cooperado do valor total do frete para fins de apuração das contribuições ao INSS e SEST-SENAT.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

Trata-se de Cooperativa do ramo de transporte de cargas que realiza operações somente com cooperados (ato cooperado) e requer orientação sobre a possibilidade da cooperativa de transporte de cargas abater o valor do vale combustível concedido ao cooperado do valor total do frete para fins de apuração das contribuições ao INSS e SEST-SENAT.

Conforme apresentado pela Consulente, o questionamento parte da compreensão desta sobre a vedação disposta no art. 55 da IN 971/09, impossibilitando que seja abatido da base de cálculo os gastos com combustível do motorista. A vedação, no entender da cooperativa, vai ao encontro de um dos seus objetivos, qual seja, o barateamento de insumos para os cooperados.

A Consulente esclarece que o sistema para calcular os descontos do INSS/SEST-SENAT, por ela utilizado, denomina-se Datamex. A fim de ilustrar a demanda, a Consulente enviou documento de imagem informando um contrato de frete de ato cooperado (4%INSS) e um de ato não cooperado (2,2%INSS), com marcações nos devidos campos para facilitar o entendimento:

Item	Valor
Teto do IPI	R\$ 707,69
Desconto do mês de IPI do contrato	R\$ 0,00
Tabela máxima	R\$ 0,00
Preço cobrado	R\$ 2400,00
Desconto IPI	R\$ 12,00
Base de cálculo de IPI	R\$ 137,20
Desconto IRPF	R\$ 0,00
Desconto seguro	R\$ 0,00
Valor prêmio	R\$ 0,00
Frete líquido	R\$ 2395,20
Adiantamento	R\$ 0,00
Combustível	R\$ 2000,00
Preço chegada	R\$ 0,00
Desconto querosene	R\$ 0,00
Saldo	R\$ 2395,20
Saldo combustível	R\$ 0,00
Complemento	R\$ 0,00
Resultado	R\$ -2400,00

Item	Valor
Teto do IPI	R\$ 1286,71
Desconto do mês de IPI do contrato	R\$ 192,00
Tabela máxima	R\$ 0,00
Preço cobrado	R\$ 2400,00
Desconto IPI	R\$ 12,00
Base de cálculo de IPI	R\$ 244,00
Desconto IRPF	R\$ 0,00
Desconto seguro	R\$ 0,00
Valor prêmio	R\$ 0,00
Frete líquido	R\$ 2292,00
Adiantamento	R\$ 0,00
Combustível	R\$ 2000,00
Preço chegada	R\$ 0,00
Desconto querosene	R\$ 0,00
Saldo	R\$ 2292,00
Saldo combustível	R\$ 0,00
Complemento	R\$ 0,00
Resultado	R\$ -2400,00

A Consultante, diante do exemplo apresenta, esclarece que o teto sobre automaticamente de R\$707,69 (ato não cooperado/contratação de um TAC) para R\$1286,71 (ato cooperado/frota), e que **o sistema não abate o valor do combustível, pois considera o valor total do frete.** Em razão do sistema não abater o valor do combustível, os associados não estão aceitando praticamente duplicar o recolhimento do INSS pelo fato de serem cooperativados.

A solução encontrada pela cooperativa seria **abater o valor do combustível do próprio valor do frete**, já que, como dito antes, **seria pressuposto da CTC fornecer**

combustível aos associados. Para o exercício do fornecimento de combustível, há convênio com determinadas redes de postos, momento em que realiza-se o pagamento quinzenalmente do combustível total utilizado pela frota.

Em acréscimo, esclarece que o frete mais comum é o de transporte de polietileno de Triunfo para o porto de Rio Grande, em que a contratante paga à cooperativa o valor de R\$2.590,00 por frete, conforme campos: Valor Total do Serviço e Frete Valor.

A mesma paga ao respectivo motorista, descontadas as taxas administrativas, o valor de R\$2.400,00, descontando-se INSS/SEST-SENAT e combustível. Caso o valor do vale abastecimento, de R\$1000,00 por exemplo, for abatido do valor do frete para fins de cálculo da contribuição, só haveria retenção de INSS sobre o resultado de R\$ 1.400,00, ou seja, tal valor ficaria aproximado aos costumeiros 2,2% (do valor total do frete) e aceitável aos olhos dos associados.

Portanto, o cerne da questão reside em, caso a cooperativa inicie este procedimento hipotético acima detalhado, haveria alguma possibilidade da RFB/INSS cruzar dados tais como valor do frete constante no CTE com os recolhimentos informados para cada PIS correspondente e tais valores do recolhimento aparecem muito abaixo do que "deveriam", afinal, o gasto total de combustível acabou se tornando uma despesa da cooperativa e não dos motoristas, teoricamente infringindo a legislação.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder ao seguinte questionamento formulado:

1) É possível abater o valor do vale combustível concedido ao cooperado do valor total do frete para fins de apuração das contribuições ao INSS e SEST-SENAT?

Passo à análise da situação fática e do questionamento.

**TÍTULO III
DO MÉRITO DA CONSULTA**

**CAPÍTULO I
NOÇÕES GERAIS SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE**

**SUBCAPÍTULO I
DO CONCEITO DE COOPERATIVAS DE TRANSPORTE**

Nos moldes instituídos pela Lei 5.764/71, a noção de cooperativas de transporte edifica-se pelo pressuposto e possibilidade de as cooperativas adotarem por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, previsto no artigo 5º da norma legal, sendo a prática do objeto elemento intrínseco para o correto enquadramento do ramo.

Neste espectro, o escopo legal sobre cooperativas deste segmento forma-se pela Lei 11.442/07, resoluções da ANTT e legislação estadual e municipal visando a instituição de normativos para as áreas do transporte de passageiros e cargas.

No caso de presente parecer, considera-se a aquisição e fornecimento de insumos da cooperativa de transporte como operação de repasse, caracterizada como legal e tecnicamente válida com a emissão de nota fiscal de venda, devendo constar se o repasse é para sócio ou não sócio. No caso do primeiro, considera-se ato cooperativo e do segundo, ato não cooperativo¹.

A operação de repasse de insumos pelo cooperativo ao associado é mera atividade de apoio às operações principais, que neste caso, é de transporte de acordo com o Manual Operacional de cooperativa de transporte. Para que o cooperado seja beneficiado com o repasse dos bens, este deve estar atuando em consonância com a atividade principal de transporte da cooperativa².

¹ Manual Operacional para Cooperativas de Transportes. Gestão Cooperativa. Sistema OCB. Versão 2020. P. 183. Disponível em:

https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/100931/1608315770manual_operacional2.pdf.

² Idem, p. 283.

Importa o breve comentário que o fornecimento do combustível via cooperativa importa em maior capacidade de barganha em preços de aquisição, sendo que no caso específico da consulta, o combustível é adquirido de terceiros.

SUBCAPÍTULO II

DO REGIME TRIBUTÁRIO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

As cooperativas que assim procederem no enquadramento de transportes de cargas e passageiros, terão de respeitar um regime jurídico tributário de tributação integral dos resultados, nos termos da Lei 9.532/97 e do Regulamento do Imposto de Renda, sujeitando-se sua incidência sobre as sobras³ distribuídas ou creditadas pelas sociedades cooperativas aos seus associados, pois constituem-se como rendimentos tributáveis⁴.

Depreende-se do Manual Tributário para Cooperativas de Transporte, que o regime tributário das cooperativas de transportes de carga e de passageiros calca-se, em suma, na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), assim como das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS através do regime cumulativo, sem direito a apurar créditos destes tributos, pois somente as cooperativas agropecuárias e de consumo estão autorizadas, de acordo com o que dispõem o 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.

De modo geral, podemos listar os tributos devidos sobre o regime tributário das cooperativas de transporte, de acordo com o apresentado pelo Manual Tributário, da seguinte maneira⁵:

TRIBUTOS DA COOPERATIVA

- **COFINS/Faturamento** – alíquota de 3% sobre receita mensal (cumulativo);
- **PIS/Faturamento** – alíquota de 0,65% sobre receita mensal (cumulativo);

³ Manual Tributário para Cooperativas de Transportes de Cargas e de Passageiros, 2020, p. 126.

⁴ Art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500 c/c art. 3º da Lei nº 7.713/1988.

⁵ Manual Tributário para cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, 2020.

- **IRPJ** – 15% sobre as sobras apuradas no período, mais adicional de 10% para parcela excedente ao valor de R\$ 20.000,00 mensal (atos não cooperativos)
- **CSLL** – 9% sobre as sobras apuradas no período (atos não cooperativos);
- **ICMS** – 12%, exceto nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, com alíquota de 7%.
- **INSS** – 20% sobre o valor das remunerações dos Diretores e Conselheiros Fiscais.

TRIBUTOS SOBRE FUNCIONÁRIOS

- **INSS sobre folha de pagamento de empregados: 20%, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa (GILRAT), mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver convênio com o salário educação;**
- **FGTS** – A alíquota de 8% sobre a folha de empregados;
- **PIS/Folha de Pagamento** – alíquota 1%

TRIBUTOS SOBRE COOPERADO

- Condutor Autônomo de veículo rodoviário (incluindo taxista) e auxiliar de condutor:
- **INSS** – sobre o valor recebido pelo cooperado, aplicando-se dedução de base de cálculo de 20% e sobre o resultado obtido, será retido 22,5% (20% + 2,5% de SEST SENAIT), caso prestado por pessoa jurídica ou pessoa física
- **IRRF** – 1,5% sobre as receitas de serviços de transporte executados por cooperados pessoas físicas, recebidas de pessoas jurídicas, sendo 10% para transporte de cargas e 40% para transporte de passageiros. Desde que o cooperado seja proprietário do veículo (Regulamento IR, art. 629/Lei 7.713/1998, art. 9º).
- Diretores e Conselheiros Fiscais – Se receberem cédula de presença e/ou honorários deverão pagar sobre esse valor 11% de INSS.

No presente caso, por tratar-se de cooperativa de transporte de cargas, para a apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, observa-se que o Manual indica que além das exclusões de caráter geral permitidas a todas as pessoas jurídicas, poderão excluir os valores correspondentes aos ingressos decorrentes de ato cooperativo, de venda de bens/insumos aos associados (vinculados às atividades destes, de acordo

com o Art. 15, Inc. II, da MP nº 2.158-35/2001, c/c o art. 295 da IN RFB nº 1.911/2019); ingressos decorrentes da prestação de serviços especializados aos cooperados e receitas provenientes de receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos. Outrossim, em acréscimo:

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

Ressalta-se que não incide PIS/Pasep e COFINS nas operações com exterior, no caso das cooperativas de transportes, nas prestações de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Assim, esclarecidos os tributos que podem vir a incidir sobre as cooperativas de transportes de carga e de passageiros, há que se avaliar outros pontos: a tributação do ato cooperado, a configuração do ato praticado na cooperativa de transporte e a possibilidade, ou não, de incidência do ICMS com substituição tributária nesta relação comercial abordada pela Consulente.

SUBCAPÍTULO I DO ATO COOPERATIVO

Em primeiro lugar, cabe fazer menção ao que caracteriza ato cooperado, tendo em vista que a Cooperativa em comento apenas exerce essa relação comercial. Sendo assim, de acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, *"denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais"*.

Ademais, ainda nesta Lei, o art. 86 preconiza que *“as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam em conformidade com a presente lei”*.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao debruçar-se sobre os autos do Recurso Especial nº 1.081.747/PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, traçou alguns contornos para o disposto no referido artigo, elucidando a questão dos atos cooperativos. Veja-se:

- “1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;
- 2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando: a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não-cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.
- 3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da 14 Ver Artigo 19, §1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001. E, ver Artigo 55, §8º e 9º, do Regimento do Imposto de Renda. cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e
- 4) os atos cooperativos denominados “auxiliares”, quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros – mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no ato cooperativo típico ou próprio.”

Ao encontro disso, o Parecer Normativo CST nº 38 de 31/10/1980, item 2.3.2, estabeleceu que são admitidos certos atos não cooperativos legalmente permitidos,

isto é, atos que não são considerados como propriamente cooperativos, mas cuja prática o legislador considerou tolerável.

Dentre eles se encontram:

I - aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados que sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II - fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e estejam de conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados (art. 86);

III - participação, em caráter excepcional, em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88).

Outrossim, a Resolução nº 01 do Conselho Nacional de Cooperativismo⁶ orienta que:

I) "A Cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, deverá optar entre realizá-las em bases que não superem 30% (trinta por cento) ou 100% (cem por cento) do maior montante das transações realizadas nos três últimos exercícios.

II) Na primeira hipótese, a opção deverá ser comunicada à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Cooperativismo, juntando-se, na oportunidade, a seguinte documentação: a) cópia da Ata da Assembleia Geral em que foi tomada a decisão ou cópia do Estatuto, caso nele já haja a necessária autorização; b) declaração fornecida pela Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, de que a Cooperativa está registrada no seu quadro associativo."

⁶ Frisa-se que, em razão de tratar-se de resolução emitida por órgão já extinto, possuem caráter apenas orientativo e não mandatário.

SUBCAPÍTULO III

DO ATO COOPERADO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

Sabe-se que sobre a temática, o ponto da incidência de tributo sobre ato cooperativo, dentro da modalidade transporte, deve ser tratado com cuidado, devendo-se considerar a constituição da cooperativa e a redação do seu estatuto que, pela própria redação da Lei 5.764/1971, deve ter sede, prazo de duração, objeto definido, fixação, data de levantamento do balanço geral, forma de devolução de sobras, rateio de despesas, tudo consoante art. 21 da referida lei.

Há a discussão de que o tratamento do ato cooperado deve ser adequado, mas que este termo não imprimiria a hipótese de isenção ou imunidade, tratando-se de conceito diverso destes.

Para Marco Aurélio Greco em seu artigo sobre o Ato Cooperado o conceito do que seria o adequado tratamento tributário seria a não majoração da carga tributária em relação aos demais tipos societários, situação que, não raro, ocorre com as cooperativas⁷. Vejamos:

“(...) Dar um adequado tratamento tributário às cooperativas é compreender o que ela é; compreender porque ela existe e que a cooperativa nada mais é que a reunião de pessoas físicas ou jurídicas dedicadas ao desenvolvimento de uma determinada atividade, que é pressuposto de sua própria reunião. (...)

A cooperativa, neste contexto, surge como produto da reunião de um grupo de agentes econômicos, que, deste modo, conseguem otimizar equipamentos e infraestruturas, reduzir custos, obter melhores condições de contratação em função do volume financiado, etc. (...)

Desta perspectiva, dar tratamento tributário adequado é reconhecer que, em última análise, existe uma atividade realizada pelos agentes econômicos através da cooperativa. Ela não é uma pessoa jurídica comum, igual às outras, e, não sendo uma pessoa jurídica igual às outras, adequar a tributação a este perfil, significa que, pelo simples fato de se reunir em cooperativa, isto não deve ser razão determinante de uma incidência tributária maior ou de uma duplicidade de

⁷ GRECO, Marco Aurélio, O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. in Guilherme KRUGER (org). **Ato Cooperativo**. op.cit., p. 79-80.

incidências. Não se trata de desonerar a cooperativa de incidências. Trata-se de não se agregar novas incidências.

Não se trata de não pagar o tributo; trata-se de não o pagar duas vezes, pelo simples fato de o associado ter-se reunido em cooperativa. (...).

E adiciona:

“(....) Se a norma tributária deve ser especial quanto ao Ato Cooperativo, se a atividade cooperativa deve ser apoiada e incentivada, se o cooperativismo é uma forma de se atingir os princípios básicos do Estado, pode-se facilmente concluir que à norma tributária é vedado instituir tratamento prejudicial ao ato cooperativo, principalmente comparado ao ato não-cooperativo. Não se está afirmando aqui que a tributação das sociedades cooperativas deva ser menos onerosa ou mais vantajosa que a tributação de outros tipos societários. Entretanto, esta norma tributária deve se fazer incidir sobre o ato cooperativo de forma a não o tornar mais oneroso que um ato não cooperativo”. (...)⁸.

Já para Renato Becho há a necessidade de conferir tratamento tributário mais vantajoso a este tipo societário⁹. Vejamos:

(...) É importante frisarmos, de antemão, que não advogam a tese da imunidade absoluta para as cooperativas. Entendemos que elas devem se sujeitar a alguns tributos, porém não podem, também, ser obrigadas a suportar toda a carga fiscal, já que as suas peculiaridades a afastam das sociedades comerciais (sic). É importante esclarecer, também, que uma tributação mais benéfica para as cooperativas não é pleito político, mas decorrência intrínseca de sua natureza, reconhecida pelo legislador constituinte, e que continua aguardando reconhecimento pelo legislador das normas infraconstitucionais. (...)

Em acréscimo aos pontos doutrinários, mister destacar que este tipo societário carrega consigo o desenvolvimento não apenas econômico, mas social da

⁸ Idem.

⁹ BECHO, Renato Lopes, Tributação (,,) op.cit., p. 133.

região em que opera e traz autonomia aos associados. É um tipo societário totalmente diverso das empresas de grande porte com quem concorrem e produzem efeitos diferentes.

É possível observar que todas as formas de cooperativa teriam no ato cooperado a ausência do ato comercial ou do negócio e por essa razão se sustentaria a não tributação do ato.

Veja-se que no ato cooperado das cooperativas de transporte de cargas, em síntese, corresponde à realização do objeto social da cooperativa, tendo como prestador de serviços o cooperado e quando a cooperativa realiza as operações inerentes ao objeto social, com terceiro, trata-se de ato não cooperativo. Portanto, para haver ato cooperativo, em uma extremidade da operação, seja como prestador de serviços ou consumidor dos bens e serviços, deve estar presente o associado¹⁰.

O ato cooperativo ocorre quando o serviço é realizado por intermédio de veículo de propriedade ou de arrendamento de um associado, que esteja com os seus registros atualizados. Se o transporte for executado através de não associado, estar-se -á diante um ato não cooperativo¹¹.

Ainda diante dos pontos apresentados pelo Manual Tributário, algumas cooperativas de transporte de cargas realizam atividades complementares, como por exemplo: venda (repass) de combustíveis ou de peças de veículos de transporte de cargas. Nesses casos, o cooperado se qualifica como usuário (cliente) da cooperativa, a qual, por sua vez, na contrapartida, cumpre seu papel social de prestar serviço aos seus associados.

Se o fornecimento do combustível, pneus, peças ou quaisquer insumos necessários ao transporte se der para associados ativos que operam na atividade principal da cooperativa, está caracterizado o ato cooperativo. Caso contrário, a operação deverá ser reconhecida como ato não cooperativo. Ressalta-se que, para manter o enquadramento de cooperativa de transporte de cargas, o serviço de transporte deve ser a atividade preponderante (principal) da cooperativa. A venda ou

¹⁰ Manual Tributário para Cooperativas de Transportes de Cargas e de Passageiros. Sistema OCB. Agosto/2020, p. 21.

¹¹ Idem, p. 22.

o repasse de insumos deve, de fato, corresponder à atividade complementar ou acessória à atividade principal ou preponderante.

CAPÍTULO II

DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

E BASE DE CÁLCULO DO INSS

Dessarte as considerações iniciais prestadas sobre a cooperativa do ramo de transporte, neste momento, objetiva-se analisar o problema apresentado pela Consulente¹².

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, é responsável por estabelecer as normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela RFB. Outrossim, o documento legal sofreu algumas modificações com o advento da Instrução Normativa RFB nº 1867 de 25 de janeiro de 2019, inclusive no ponto de dúvida da presente consulta.

A base de cálculo da contribuição social previdenciária dos segurados está prevista no art. 55 da IN nº 971/2009, em que foi estabelecido o salário-de-contribuição como sendo a base de cálculo. Neste sentido, especificamente quanto à demanda da Consulente, o questionamento nasce da interpretação sobre o que seria "salário-de-contribuição" disposto pela legislação¹³. Coleciona-se o texto legal:

Art. 55. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 2º O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo, do operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, sem vínculo empregatício, do motorista que atua no transporte de passageiros por meio de aplicativo de transporte, e do cooperado filiado a cooperativa de transportadores

¹² Se a cooperativa de transporte praticar apenas atos cooperativos, não haverá base de cálculo para recolhimento de estimativa mensal, exceto se houver receitas de aplicações financeiras.

¹³ Ressalta-se que o texto do § 2º foi alterado pela Instrução Normativa nº 1867 de 25 de janeiro de 2019,

autônomos, **corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, conforme estabelece o § 4º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999** - Regulamento da Previdência Social, observado o limite máximo a que se refere o § 2º do art. 54, **vedada a dedução de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento correspondente"** (Grifei).

Ipsa facto, o salário-de-contribuição do cooperado filiado a cooperativa de transportes autônomos, corresponde a 20% do **valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte**, sendo vedado o abatimento de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento. Este é o entendimento previsto na norma legal.

Outrossim, o limite mínimo do salário de contribuição corresponde:

I - para os segurados empregado e trabalhador avulso, ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou ao piso estadual, conforme definido na Lei Complementar nº 103, de 14 de julho de 2000, ou, inexistindo estes, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado, e o tempo de trabalho efetivo durante o mês;

II - para o segurado contribuinte individual, ao salário mínimo.

O limite máximo do salário de contribuição é definido periodicamente e reajustado na mesma data, em ato conjunto, do Ministério da Fazenda e do Ministério da Previdência Social.

Estritamente quanto ao que se compreende por salário de contribuição, a Lei n. 8.212/91 - versa sobre a organização da seguridade social, em seu art. 28, prevê:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a **totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do

empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para a comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o trabalhador autônomo e equiparado, empresário e facultativo: o salário-base, observado o disposto no art. 29.

Assim, o salário de contribuição para o segurado cooperado filiado a cooperativa transporte, conforme ensina o Manual de Recolhimento do Sescop¹⁴, "é o valor recebido ou a ele creditado resultante da prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, por intermédio da cooperativa, e o valor decorrente da prestação de serviços à própria cooperativa".

Quanto ao contribuinte individual filiado a cooperativa de transporte decorre da "prestação de serviços por intermédio da cooperativa às pessoas físicas ou jurídicas, bem como da prestação de serviços à própria cooperativa".

Em suma, valendo-se ainda deste documento auxiliar, **as bases de cálculo dos segurados de cooperativas, correspondem:**

I - à remuneração paga ou creditada aos cooperados em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da cooperativa.

II - aos valores totais pagos, distribuídos ou creditados aos cooperados, ainda que a título de sobras ou de antecipação de sobras, exceto quando, comprovadamente, esse rendimento seja decorrente de ganhos da cooperativa resultantes de aplicação financeira, comercialização de produção própria ou outro resultado cuja origem não seja a receita gerada pelo trabalho do cooperado;

III - aos valores totais pagos ou creditados aos cooperados quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

¹⁴ Manual de Recolhimento: Orientações às cooperativas das contribuições ao Sescop e à Previdência Social. Série Gestão Cooperativa. p. 45. Brasília/DF. 2016.

Tal disposição é expressa pelo art. 57 da IN RFB 971/79:

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;

Da leitura realizada pela cooperativa, entende-se que, de fato, o artigo transcrito "veda" o abatimento dos gastos com combustível do motorista, tendo em vista que a proíbe expressamente "*o abatimento de valores gastos com combustível*".

Ou seja, as cooperativas equiparadas à empresa pela legislação previdenciária, são obrigadas:

(...) a registrar, em contas individualizadas, **todos os fatos geradores de contribuições sociais, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e as não-integrantes do salário de contribuição**, bem como as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as contribuições sociais a cargo da cooperativa, os valores retidos de empresas prestadoras de serviços, os valores pagos a outras cooperativas de trabalho e os totais recolhidos, por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Ao dispor "todos os fatos geradores de contribuições sociais", entende-se que todos os rendimentos auferidos pelo cooperado no mês devem ser totalizados e

considerados, por tipo de transporte: de carga ou de passageiro. Extraí-se exemplo do Manual Tributário para Cooperativas de Transporte¹⁵:

“Veja-se um exemplo, de um cooperado que realizou três operações de transporte de cargas no mês, sendo a primeira no dia 5, a segunda no dia 15 e a terceira no dia 23. A base de cálculo será 10% do valor bruto dos fretes recebidos pelo cooperado. Da base de cálculo, poderá ser abatida ainda a contribuição previdenciária calculada e retida pela cooperativa”.

Diante da obrigatoriedade prevista em lei, a Cooperativa de Transporte não pode abater os valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento, sendo necessário que estes executem os descontos e recolham a contribuição devida ao INSS pela produção de seus cooperados como contribuinte individual ou dos contribuintes individuais que lhe preste serviço¹⁶.

Considerando que a Cooperativa deve recolher a contribuição previdenciárias de 20% sobre o montante da remuneração recebida, deve preencher a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), para cálculo do desconto da contribuição previdenciária devida, aplicando-se sobre os serviços prestados a quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, isentas ou não da cota patronal¹⁷:

- 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.

¹⁵ Manual Tributário para Cooperativas de Transportes de Cargas e de Passageiros. Sistema OCB. Agosto/2020, p. 93.

¹⁶ Idem, p. 95.

¹⁷ Disponível em: <https://tdn.totvs.com/pages/releaseview.action?pagelId=358450577>.

Em que pese a hipótese aventada pela Consulente quando no momento da apresentação da demanda, e o entendimento que o fornecimento do combustível constitui ato cooperado, ressaltando-se que as hipóteses de não tributação estão na pessoa jurídica da cooperativa e sobre alguns tributos, entende-se que, quanto a Contribuição Previdenciária sobre os valores repassados ao cooperado, o desconto de combustível não é possível.

A legislação é restrita e não abre margens à interpretação sobre a vedação do abatimento dos valores gastos com combustíveis, posto que em se tratando de folha de pagamento, inexistente previsão legal. Assim, compreendendo que seja uma situação de ilegalidade, inconstitucionalidade ou injustiça, a cooperativa buscar o reconhecimento mediante interpretação do judiciário.

Ao fim, há que se pontuar vantagens que podem ser consideradas e repassadas aos cooperados pela Consulente.

Em primeiro, o combustível adquirido pela cooperativa, por meio do convênio realizado com determinados postos de combustíveis, é repassado aos cooperados com valor inferior ao valor de mercado, atingindo o objetivo essencial elencado pela Consulente.

Por segundo, ocorre o abatimento do custo do combustível no momento do rateio das despesas, quando em assembléia geral, o que deve ser considerado como um benefício para o cooperado.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto à resposta objetiva ao questionamento apresentado:

I. Não é possível que a Cooperativa de Transporte realize o abatimento de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento, do salário de contribuição para fins de apuração ao INSS e SEST-SENAT, em razão da vedação legal disposta no art. 55 e 57 da IN 971/09, bem como da legislação previdenciária.

II. O reconhecimento da possibilidade do abatimento deve decorrer de interpretação judicial.

Porto Alegre, 03 de setembro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

6. Parecer n. 06/2021

Considerações sobre possibilidade de remuneração Pro-Labore e contribuição ao INSS dos Conselheiros de Cooperativas de Trabalho

TÍTULO I DA CONSULTA

A presente consulta objetiva tecer considerações sobre a possibilidade, ou não, de a cooperativa de trabalho remunerar pro-labore seus conselheiros de administração e fiscal, outrossim sobre a incidência da contribuição ao INSS.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

Trata-se de Cooperativa de Trabalho cujo questionamento é sobre a forma de apuração da contribuição ao INSS dos conselheiros administrativos e fiscais da cooperativa que recebem por Pró-Labore.

A Consulente faz considerações pontuais, aventando sobre a existência, ou não, da contribuição patronal sobre o Pró-Labore dos conselheiros, e caso ambas hipóteses sejam afirmativas, qual seria a sua base de cálculo?

Outrossim, questiona sobre a forma correta do cálculo da contribuição ao INSS, na hipótese de serem os conselheiros os contribuintes, sob a remuneração por Pró-Labore. Neste caso, discorre sobre se há, ou não, a obrigação de retenção pela cooperativa e qual seria a base de cálculo e alíquota aplicável na situação.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder ao seguinte questionamento formulado:

- 1) É possível o estabelecimento de remuneração por pro labore para conselheiros de administração e fiscal de cooperativas?*
- a) Caso seja afirmativa a resposta anterior, há contribuição patronal sobre o pro labore de conselheiros de administração e fiscal?*

b) *Caso a resposta anterior seja positiva, qual a base de cálculo e alíquotas aplicáveis?*

II) *Como deve ser calculada a contribuição ao INSS, cujos contribuintes são os conselheiros, sobre o pro labore?*

a) *Há obrigação de retenção dessa contribuição pela cooperativa?*

b) *Qual a base de cálculo e alíquota aplicáveis nesse caso?*

Passo à análise da situação fática e do questionamento.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

SUBCAPÍTULO I

DOS CONSELHOS ADMINISTRATIVO E FISCAL

Primeiramente, cumpre esclarecer que a remuneração por *Pró-Labore*, consistente em honorários, caracteriza-se pelo pagamento àqueles na condição de *Presidente* do Conselho de Administração e *Diretores Executivos*, representando uma retribuição pelo trabalho prestado internamente na cooperativa. Para os demais, ou seja, integrantes na qualidade de *Conselheiros* de administração pela participação em reuniões ordinárias e extraordinárias, a remuneração fixa devida será por meio da *cédula de presença*¹.

Ressalta-se que as sociedades cooperativas, nos termos do Capítulo IX da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional do Cooperativismo, são compostas de um Conselho Fiscal, bem como de um Conselho de Administração, que devem ser ocupados por associados, eleitos pela Assembleia Geral (Art. 47).

¹ Política de Remuneração dos Administradores. SICOOB. Disponível em: https://relacionamento.sicoobcocred.com.br/upload/pdfs/pol_remuneracao_adm.pdf, p. 2.

O Manual do Conselho Fiscal da OCB, ao tratar dos procedimentos da reunião conjunta com o Conselho de Administração, menciona, dentre as diversas atribuições do Conselho Fiscal, a seguinte:

*"d. Determinação da mecânica de reembolso de despesas, pagamento de diárias, ajudas de custos, cédulas de presença, quando previstos no estatuto e aprovados em AG;"*²

Outrossim, a Lei do Cooperativismo *supra* referida, dispõe na Seção II, que trata sobre as Assembleias Gerais Ordinárias, a seguinte possibilidade:

Art. 44. A Assembleia Geral Ordinária, que se realizará anualmente nos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, deliberará sobre os seguintes assuntos que deverão constar da ordem do dia:
*IV - quando previsto, a **fixação do valor dos honorários, gratificações e cédula de presença dos membros do Conselho de Administração ou da Diretoria e do Conselho Fiscal;***

Note-se que há a distinção entre o reembolso de despesas, pagamentos de diárias, ajudas de custos e cédulas de presença. Tão somente a última possui natureza eminentemente remuneratória, como será demonstrado, as demais possuem natureza indenizatória, salvo no caso do seu uso indevido e sem comprovação documental.

Outrossim, observa-se igual distinção sobre fixação do valor de *honorários*, gratificações e *cédula de presença* tão somente em seu teor conceitual, posto que todas possuem natureza remuneratória e sua diferença resguarda à quem será o destinatário do montante entendido como pagamento pelo serviço prestado à cooperativa.

Assim, à título de Pró-Labore, entende-se por honorários a remuneração fixa devida, àqueles que exercem as atividades de Presidente do Conselho de

² <https://www.ocb.org.br/publicacao/18/manual-de-orientacao-para-o-conselho-fiscal>, p. 46.

Administração e os Diretores Executivos. Outrossim, pode também ser compreendida a remuneração via Cédula de Presença como a importância a ser paga aos conselheiros de administração pela participação em reuniões ordinárias e extraordinárias de seu referido órgão.

Dessarte, objetivamente, pontua-se que: i) *somente é possível a remuneração via Pró-labore aos Diretores Executivos e ao Presidente do Conselho de Administração; ii) os Conselheiros de administração devem ser pagos via Cédula de Presença, pela participação em reuniões ordinárias e extraordinárias; e, iii) compete à Assembléia Geral, por meio de Ata, estabelecer os valores referentes à estes títulos.*

Diante da conceituação e caracterização, partimos para a análise da tributação, que se dará sob o âmbito de incidência do INSS, a seguir explicitados.

SUBCAPÍTULO I

DA INCIDÊNCIA DO INSS PATRONAL A CARGO DA COOPERATIVA

Assentado a possibilidade da remuneração por Pró-Labore para Presidente do Conselho de Administração e para os Diretores Executivos pela sociedade cooperativa, bem como por cédula de participação para os demais conselheiros, passamos à análise da incidência da contribuição previdenciária patronal, prevista no art. 22 da Lei n. 8.212/91, da seguinte forma:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência.

Na perspectiva tributária, o cooperado eleito que recebe rendimento de pró-labore, enquadra-se na categoria de contribuinte individual e sobre este montante pago incidirá 11% (onze por cento) de INSS Retido na Fonte, descontando-a do beneficiário do rendimento (até o valor máximo), assim como IRRF e DAA do beneficiário.

A contribuição, portanto, da cooperativa referente a esses segurados, quais sejam, os conselheiros do Conselho de Administração e Fiscal, será de 20% (vinte por cento) sobre o (i) salário-de-contribuição do segurado na qualidade de contribuinte individual; (ii) a maior remuneração paga a empregados da empresa; ou (iii) o salário mínimo, caso não ocorra nenhuma das hipóteses anteriores.

Ressalta-se que, ao abordar a remuneração por Pró-Labore, este é considerado como salário-de-contribuição, sendo portanto, a base de cálculo para incidência da contribuição previdência à cargo da cota patronal, de acordo com o valor estipulado em ata da Assembléia Geral Ordinária.

Em conformidade com a referida norma legal, a Instrução Normativa RFB n. 971/2009, estabelece sobre o segurado na condição de contribuinte individual:

*Art. 9º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual:
(...)*

XII - desde que receba remuneração decorrente de trabalho na empresa:

a) o empresário individual e o titular do capital social na empresa individual de responsabilidade limitada, conforme definidos nos arts. 966 e 980-A da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil;

b) qualquer sócio nas sociedades em nome coletivo;

c) o sócio administrador, o sócio cotista e o administrador não-sócio e não-empregado na sociedade limitada, urbana ou rural, conforme definido na Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil);

d) o membro de conselho de administração na sociedade anônima ou o diretor não-empregado que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito por assembleia geral dos acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, desde que não mantidas as características inerentes à relação de emprego;

e) o membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza;

Desta forma, entende-se que havendo a ocupação do cargo e sendo integrante do órgão de direção da cooperativa (nesse caso, Conselhos) a remuneração é pelo exercício, restando devida a incidência da contribuição previdenciária.

Este é igualmente o posicionamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, em leitura análoga à remuneração por cédulas de presença, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão da Corte no AgRg no AREsp de nº 330.711/RJ, de Relatoria do Ministro Ari Pargendler da Primeira Turma.

"É devida a incidência de contribuição previdenciária em face do pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Sociedades Cooperativas a título de cédula de presença, tendo em vista a natureza remuneratória da referida verba"(...) Em igual sentido: "Sobre os valores pagos a membros de Conselhos de Administração e de Conselhos Fiscais de sociedades cooperativas, ainda que apenas a título de comparecimento às respectivas reuniões, incide contribuição previdenciária" [grifo nosso]

(STJ, AgRg no AREsp 330.711/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/10/2013)

Assim sendo, a partir da análise da Lei nº 8.212/91, em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conclui-se que a contribuição previdenciária patronal é, sim, devida ante o pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Cooperativas, por se tratar de uma remuneração pela atividade desempenhada. Frisa-se, de igual modo, que seu recolhimento é devido pela Cooperativa.

Além do recolhimento do INSS patronal em razão do pagamento realizado aos membros dos Conselhos Administrativo e Fiscal, entende-se que será devido, do mesmo modo, o INSS sobre a remuneração do dirigente a título de segurado individual, que é o que se passa a expor.

O artigo 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991, prevê que o associado eleito para o cargo de direção em cooperativa (entre outros), que receba remuneração, é considerado como contribuinte individual. Colaciona-se o referido artigo:

Art. 12. São **segurados obrigatórios da Previdência Social** as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, **e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa**, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, **desde que recebam remuneração**; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em perfeita consonância com este dispositivo está o Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao SESCOOP e à Previdência Social, Volume I elaborado pelo SESCOOP, segundo o qual são contribuintes individuais os seguintes segurados nas cooperativas³:

I - o trabalhador associado à cooperativa que adere aos propósitos sociais e preenche as condições estabelecidas no Estatuto dessa cooperativa, considerado cooperado;

II - o associado eleito para cargo de direção em cooperativa;

III - o trabalhador associado à cooperativa de trabalho que, nessa condição, presta serviços a empresas ou a pessoas físicas mediante remuneração ajustada ao trabalho executado;

IV - o trabalhador associado à cooperativa de produção que, nessa condição, presta serviços à cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado.

No mesmo sentido, observa-se o AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, recentemente julgado pelo STJ e de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, datado de 05/02/2020:

³ Manual de Recolhimento: Orientação às cooperativas das contribuições ao SESCOOP e à Previdência Social. Série Gestão Cooperativa. SESCOOP: Brasília/DF, 2016. pg. 30. Disponível em: <https://www.ocb.org.br/manual-de-recolhimento-I>

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.578.121 - SP (2019/0266752-6)
RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES AGRAVANTE : UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO AGRAVANTE : UNIMED SÃO JOSE DOS CAMPOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO AGRAVANTE : UNIMED DE TAUBATÉ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO ADVOGADOS : PAULA REGINA GUERRA DE RESENDE - MG080788 LILIANE NETO BARROSO - SP276488 ISABELLA NORIA CUNHA - MG112961 LETICIA FERNANDES DE BARROS - SP302327 AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL DECISÃO Trata-se de Agravo, interposto por UNIMED DE CAÇAPAVA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO e OUTRAS, contra decisão que inadmitiu Recurso Especial, manejado em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assim ementado: "PROCESSO CIVIL - JULGAMENTO MONOCRÁTICO - POSSIBILIDADE - ARTIGO 557, CAPUT, DO CPC - SENTENÇA EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL REGIONAL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CÉDULA DE PRESENÇA PAGA AOS ASSOCIADOS ELEITOS PARA OS CONSELHOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCAL DE COOPERATIVAS - NATUREZA REMUNERATÓRIA. (...) **IV.O artigo 22, III, da Lei 8.212/91 estabelece que as empresas e, conseqüentemente, as cooperativas, já que estas são àquelas equiparadas, tem a obrigação de recolher contribuições previdenciárias calculadas à razão de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços**". V.É fato incontroverso que os Conselheiros prestam serviços às impetrantes, sendo que aqueles recebem, em função do comparecimento às reuniões do conselho destas, a verba intitulada "cédulas de presença". Tal verba assume natureza remuneratória, pois consiste na contraprestação ao comparecimento dos conselheiros às reuniões, logo aos serviços por eles prestados em tal oportunidade. Não há, destarte, como se vislumbrar a natureza indenizatória pretendida pelas apelantes, até porque não foi indicado qual seria o objeto do ressarcimento. **VI. Nos termos do 12, V, f, da Lei 8.212/91,"São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (.. .) V - como contribuinte individual: (...) f) (...) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade (...)"**. A melhor inteligência do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91, revela que deve ser considerado ocupante de cargo de direção da cooperativa todos

aqueles que, independentemente da denominação atribuída ao seu cargo, participem da administração da entidade. Assim, muito embora os conselheiros não componham a "diretoria executiva", ou seja, não sejam "diretores executivos", é certo que eles compõem o Conselho de Administração, ocupando - neste caso, frise-se, **um cargo de direção da entidade.** Isso porque eles participam ativamente da administração da cooperativa, tendo eles competência" de planejamento, de gerenciamento, de controle e normativa", nos termos do artigo 48 e seguintes do Estatuto da Unimed Caçapava, por exemplo. (...) . VIII. Feitas tais ponderações, conclui-se que (i) a verba intitulada "cédulas de presença" possui natureza remuneratória e que (ii) **os conselheiros compõem a administração, logo a diretoria das cooperativas apelantes, sendo, destarte, segurados obrigatórios da Previdência Social, na modalidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Consequentemente, sobre tal verba deve incidir contribuição previdenciária, na forma do artigo 22, III, da Lei 8.212/91, não havendo, pois, que se falar em violação aos artigos 150, I, e 195, I, da CF/88, os artigos 3º, 97, I, II e III, 108, § 1º, e 114, todos do CTN e os artigos 22, III c.c o artigo 12, V, f, da Lei 8.212/91. Precedentes desta Corte e de outros Tribunais Regionais Federais pátrios. IX. Agravo legal a que se nega provimento" (fls. 718/720e). (...) [grifo nosso]**
(STJ - AREsp: 1578121 SP 2019/0266752-6, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 05/02/2020)

Diante do exposto, conclui-se que o segurado, uma vez considerado contribuinte individual do INSS, deverá realizar o recolhimento de INSS sobre a sua remuneração de dirigente, no escopo de segurado individual, de acordo com os procedimentos a seguir expostos.

SUBCAPÍTULO II DA RETENÇÃO DO INSS

Consoante o Manual Tributário (Ramo Trabalho) da OCB de julho de 2021⁴, tangente à retenção da contribuição previdenciária dos sócios, infere-se que o seu enquadramento de contribuinte individual tem previsão legal conforme o art. 70 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005. Ainda, a alíquota para o cálculo da contribuição é de 20% sobre o salário de contribuição, observando-se os limites máximos e mínimos:

A obrigatoriedade de arrecadação pela empresa, mediante desconto da remuneração, da contribuição previdenciária devida por contribuinte individual que lhe preste serviço, ou, no caso das sociedades cooperativas de transporte, da contribuição devida pelos seus cooperados como contribuinte individual tem previsão em lei (...).

A base de cálculo da contribuição social previdenciária será o salário de contribuição. (...). A alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária que será retida, atualmente, é de vinte por cento sobre o salário de contribuição, observados os limites mínimo e máximo.

Segue abaixo o exemplo extraído do Manual:

Base de Informações	Renda Bruta	Base Retenção INSS	
Rendimentos			
Rendimento de Transporte	15.000,00		3.000,00
Rendimento Pró-Labore	4.000,00		4.000,00

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

⁴Manual Tributário TPBS, pg. 107 e 108. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/100931/1626892831Manual_tributario-TPBS.pdf

Salienta-se que o percentual de 11% descrito no quadro era devido até 2015 quando foi revogada a alíquota de 15% do inciso IV, art. 22 da Lei 8212/91 diante de sua inconstitucionalidade reconhecida no RE 595838, consoante é possível observar pela Solução de Consulta COSIT 96/2020.

Vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

COOPERADO FILIADO A COOPERATIVA DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA DE 20%. TERMO INICIAL. ADI RFB Nº 5, DE 2015. RECOLHIMENTO MENOR QUE O DEVIDO. COMPLEMENTAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A alíquota de 20% (vinte por cento) em relação à contribuição a cargo do cooperado que presta serviço a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho, é aplicável a partir da data da publicação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 25 de maio de 2015, que ocorreu em 26 de maio de 2015.

A cooperativa de trabalho é obrigada a descontar e recolher a contribuição a cargo do cooperado, contribuinte individual, no montante de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração, o que, inobstante, não exime este de comprovar o desconto no montante previsto na legislação, por meio de documento a ser expedido pela cooperativa nos termos do inciso V do art. 47 da IN RFB nº 971, de 2009.

A partir de 26 de maio de 2015, a contribuição a cargo do cooperado filiado a cooperativa de trabalho que tenha sido recolhida com o percentual de 11% (onze por cento) deve ser complementada em valor equivalente à diferença entre o efetivamente pago e o devido em face da aplicação de alíquota de 20% sobre o salário de contribuição da competência, acrescido de multa e juros de mora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), art. 150; Lei nº 8.212, de 1991, art. 21, caput, art. 22, inciso IV, art. 30, §§ 4º e 5º e art. 35; Lei nº 10.666, de 2003, art. 4º, §1º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, §15, inciso IV, art. 216, inciso XII; IN RFB nº 971, de 2009, art. 47, inciso V, art. 65, inciso II, alínea "a", item 3; IN RFB nº 1867, de 2019; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 2017.

Neste sentido, o INSS relativo à contribuição patronal será retido na fonte por parte da Cooperativa. Ademais, conforme exposto nos tópicos anteriores, de acordo com a atual legislação vigente a alíquota será de 20%.

Ainda, tendo em vista a Lei nº 7.713/1998, a SC Cosit n. 32 e o Manual da OCB, entende-se como devido o Imposto de Renda Pessoa Física sobre a remuneração paga sob a forma de cédulas de presença e pró-labore a título de retribuição pela função desempenhada pelos membros do Conselho.

Como se observa, a Solução de Consulta 32/2014, é possível verificar que mesmo que os valores sejam pagos em valor fixo e a título de indenização consoante o estatuto da cooperativa, para cobrir viagens, alimentação, etc, as rubricas seriam sujeitas ao IRPF. Colaciona-se:

“É devido imposto sobre a renda de remuneração, definida em Assembleia da Cooperativa, paga tanto como retribuição da presença dos Conselheiros quanto pela representação da Cooperativa junto às instituições financeiras e congressos nacionais.”

Não é outro o posicionamento exarado pela OCB em seu Manual Tributário para Cooperativas de Trabalho, de 2021, e perfeitamente aplicável no caso sob análise. Veja-se que no referido material a organização assim preconiza:

“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 sujeitos²⁸⁷ 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.⁵”

De modo pontual, conclui-se que: i) o IRPF é devido; ii) ele será retido na fonte pela Cooperativa, seguindo as alíquotas da tabela progressiva; iii) o recolhimento se dará pelo código 0588 – IRRF Rendimento do Trabalho sem vínculo empregatício; e iv) o prazo para seu recolhimento ou compensação é até o último dia útil antes do dia 20

⁵ https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/100931/1626892831Manual_tributario-TPBS.pdf p. 105.

do mês seguinte ao fato gerador

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Diante do exposto, quanto às respostas pontuais, concluímos que:

I) Somente é possível a remuneração via Pró-labore aos Diretores Executivos e ao Presidente do Conselho de Administração. Os Conselheiros de administração devem ser pagos via Cédula de Presença, pela participação em reuniões ordinárias e extraordinárias;

a) A contribuição previdenciária patronal é, sim, devida ante o pagamento realizado aos Diretores Executivos, ao Presidente do Conselho de Administração e aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Cooperativas, por se tratar de uma remuneração pela atividade desempenhada.

b) A remuneração por Pró-Labore é considerado como salário-de-contribuição, sendo portanto, a base de cálculo para incidência da contribuição previdência à cargo da cota patronal, de acordo com o valor estipulado em ata da Assembléia Geral Ordinária e a alíquota para o cálculo da contribuição é de 20% sobre o salário de contribuição,

II) O INSS relativo à contribuição patronal será retido na fonte por parte da Cooperativa. Ademais, conforme exposto nos tópicos anteriores, de acordo com a atual legislação vigente a alíquota será de 20%.

III) Incide IRRF e INSS sobre as verbas recebidas a título de Cédula de Presença por serem consideradas contrapartidas devidas ao associado que compõem o Conselho Fiscal ou Administrativo da Cooperativa e que o seu enquadramento é como contribuinte individual, segurado da cooperativa;

Porto Alegre, 03 de setembro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

7. Parecer n. 07/2021

Considerações sobre possibilidade de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS

TÍTULO I DA CONSULTA

A presente consulta objetiva tecer considerações sobre a possibilidade de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS para apuração do débito das vendas e uso de créditos tributários.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

Trata-se de cooperativa do ramo agropecuário contribuinte de ICMS, PIS e COFINS, cujo questionamento origina-se **após ter obtido trânsito em julgado**, em 04/05/2021, sobre decisão que julgou procedente a autorização da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, **ocorrendo a baixa definitiva em maio de 2021**.

No mencionado julgado, a cooperativa obteve êxito no pedido de que o **ICMS a ser excluído seja destacado em nota fiscal**. Ademais, tece considerações de que o termo *ajustar* se refere a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS.

Desse modo, diante das informações prestadas pela consulente, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- l) Após 04 de maio de 2021, deverá a cooperativa ajustar a apuração do débito das vendas por PIS/COFINS, considerando:*
 - a. ajustar apenas o Sped Contribuições; ou*
 - b. ajustar o Sped Contribuições e também o XML do documento fiscal de venda?*
 - c. Sendo o débito ajustado de forma adequada, o adquirente poderá creditar-se do valor destacado em nota (XML) ou poderá fazer o crédito considerando a base estabelecida nas Leis 10.673/2002 e 10.833/2003?*

II) Após 04 de maio de 2021, como a cooperativa deverá tratar crédito de PIS/COFINS de suas entradas, considerando:

- a. Efetuar o crédito integral, mesmo quando o fornecedor ajusta a base de cálculo? ou
- b. Creditar-se sempre de acordo com o valor destacado em nota (XML), seja ele ajustado ou não? ou
- c. Tomar o crédito desconsiderando o ICMS destacado em nota e entrar com o Mandado de Segurança para garantir o direito ao crédito?

Passo à análise da situação fática e do questionamento.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos embargos de declaração opostos contra o acórdão do RE nº 574.706, sob o rito da Repercussão Geral (Tema 69), que restou findo em 13 de maio de 2021, analisou a legalidade da forma de cobrança do PIS e da COFINS nas operações de receita decorrente de venda de mercadorias, bens ou serviços. Pacificando-se assim, o entendimento sobre a possibilidade de exclusão do ICMS, sob a tese: *“ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”*.

A ementa do julgamento restou estabelecida da seguinte forma:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a

mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Por maioria, restaram os efeitos modulados do julgado, com produção de efeitos para após de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento e prevalecendo o entendimento de que *o ICMS a se excluído da base de cálculo é o destacado nas notas fiscais*, nos termos do voto da relatora Ministra Cármen Lúcia.

Assim, considerando que a Consulente obteve o trânsito em julgado em 04 de maio de 2021, a Cooperativa poderá ajustar e realizar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, posto que não há incidência de limitação temporal, consequência da procedência da modulação de efeitos da decisão judicial.

O art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, atribui à União a competência para instituir contribuições sociais do empregador, da empresa, ou de entidade a ela equiparada sobre a receita ou o faturamento, que vem a ser a base de cálculo destas contribuições. O STF, ao julgar o alcance dos conceitos de receita e faturamento,

delimitou-os à receita decorrente das operações de venda de mercadorias, bens ou serviços.

Nesse sentido, por meio da Lei Complementar nº 7/1970 (posteriormente recepcionada pela CF/88) foi criado o Programa de Integração Social (PIS) e, posteriormente, por meio da Lei Complementar nº 70/1991 foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ambos possuem como base de cálculo a receita e o faturamento, cujo conceito foi já exposto.

Tais contribuições poderão ser recolhidas de forma cumulativa ou não cumulativa, a depender da atividade econômica envolvida. Estes regimes de apuração estão dispostos na legislação infraconstitucional, a saber, Lei nº 10.833/03, que institui o regime não cumulativo para a COFINS Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na contribuição ao Pis/Pasep, entre outras providências, e Lei 9.718/1998, que trata da cumulatividade de ambas as contribuições.

Para fins de realização da técnica da não-cumulatividade o IPI e ICMS são lançados destacados na Nota Fiscal, implicando em repasse jurídico nas operações subsequentes. Torna-se bastante distinta nas operações a posição do contribuinte de fato e de jure.

Outrossim, o modelo constitucional de não-cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS é diverso daquele aplicado ao IPI e ICMS. Nestes últimos, se adota o regime constitucional com a utilização da técnica de compensação prevista na Lei Complementar n. 87/96, denominada de "imposto-contra imposto" (tax on tax). Nesse caso, os créditos das operações anteriores serão compensados com os débitos das operações seguintes. Assim, a base de cálculo de saída do produto ou mercadoria do vendedor é a base de cálculo do crédito do comprador.

Para fins de realização da técnica da não-cumulatividade o IPI e ICMS são lançados destacados na Nota Fiscal, implicando em repasse jurídico nas operações subsequentes. Torna-se bastante distinta nas operações a posição do contribuinte de fato e de jure.

Porém, isso não ocorre quanto aos créditos do PIS e da COFINS. Com relação a esses tributos, os créditos são descontados em relação a bens e serviços adquiridos para revenda e vedados em relação a bens ou serviços não sujeitos ao

pagamento das contribuições, nos termos do art. 3.º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003.

Nesse sentido, tratando-se da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o direito ao crédito fiscal do adquirente de bens, produtos, mercadorias ou serviços independe da tributação sofrida pelo vendedor ou prestador. Não há o caso de repasse jurídico da tributação, mas mera repercussão econômica na operação.

É assim porque, ao contrário do IPI/ICMS, em que o fato gerador sofre a influência de outras etapas da cadeia produtiva, nele interferindo dois sujeitos de direito – contribuinte de jure e contribuinte de fato –, no PIS e na COFINS isso não ocorre. O fato gerador dessas contribuições é a totalidade das receitas, sem vinculação com as etapas anteriores, e sem interferência de outra pessoa.

Diante destes esclarecimentos, partimos para a análise sobre como deverá a Cooperativa ajustar a apuração do débito das vendas e crédito de suas entradas de PIS/COFINS, a seguir explicitados.

CAPÍTULO II

DOS PROCEDIMENTOS DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Assentada a possibilidade da não incidência do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, a cooperativa que assim desejar, já pode iniciar os procedimentos contábeis de exclusão, tendo em vista que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu pronunciamento por meio Parecer nº 7698/2021, com o objetivo de facilitar a aplicação do acórdão *supra* mencionado.

Entretanto, ainda *não há* pronunciamento da Receita Federal, órgão responsável pela elaboração de Instruções Normativas a fim de orientar, de forma clara e concreta, sobre como estes procedimentos deverão ocorrer.

Portanto, para realizar o procedimento, aconselha-se que se aguarde a publicação de nova Instrução Normativa da Receita Federal, mas caso seja da vontade da Consultante, desde já elaborar, deve-se atentar para as seguintes orientações.

SUBCAPÍTULO I DOS AJUSTES DOS DÉBITOS

De acordo com o Guia Prático do EFD Contribuições¹, pode-se ajustar a *escrituração fiscal* tanto no *Sped Contribuições*, quanto no momento da *emissão da Nota Fiscal*, posto que cada produto possui sua própria tributação de PIS/COFINS e deve-se, portanto, selecionar a base de cálculo correta incidente com a consequente redução do ICMS.

Comenta-se que o sistema utilizado pela cooperativa, provavelmente em razão do avanço na tecnologia e desenvolvimento dos softwares de contabilidade, no momento do recebimento da Nota Fiscal pela Consulente, caso esta já esteja ajustada, o mesmo já a reconhecerá, conforme esteja disposto na NFe. *Ressalta-se que esta recepção depende do sistema utilizado pela Cooperativa.*

Assim, em nenhuma hipótese deverão ser efetuados ajustes para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins *referentes a mais de um período de apuração*, em EFD-Contribuições distintas de cada um destes períodos.

O ajuste deverá ser realizado de forma individualizada em cada um dos registros a que se referem os documentos fiscais, assim como, deverá ser escriturado no campo 08 - VL_DESC do C170 (denominado Valor do desconto comercial/Exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS).

Outrossim, o Guia Prático do EFD Contribuições, aponta as seguintes observações:

- i) Não existe campo específico para quaisquer exclusões de base de cálculo (desconto incondicional, ICMS destacado em nota fiscal). **O ajuste de exclusão deverá ser realizado diretamente no campo de base de cálculo.***
- ii) Registro utilizado de forma subsidiária, para casos excepcionais de documentação que não deva ser informada nos demais registros da escrituração e tenha ocorrido destaque do ICMS.*

¹ Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf.

iii) A exclusão deve ser efetuada apenas em relação a operações com documento fiscal e destaque de ICMS.

A tabela abaixo informa como o registro pode ser realizado:

Registro	Exclusão ICMS	Descontos incondicionais	Demais exclusões
C170	Campo 15 - VL_ICMS	Campo 08 - VL_DESC	Campo 08 - VL_DESC
C175	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC
C181	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC
C185	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC
C381 ¹	Campo 05 - VL_BC_PIS	Campo 05 - VL_BC_PIS	Campo 05 - VL_BC_PIS
C385 ¹	Campo 05 - VL_BC_COFINS	Campo 05 - VL_BC_COFINS	Campo 05 - VL_BC_COFINS
C481 ¹	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS
C485 ¹	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS
C491 ¹	Campo 06 - VL_BC_PIS	Campo 06 - VL_BC_PIS	Campo 06 - VL_BC_PIS
C495 ¹	Campo 06 - VL_BC_COFINS	Campo 06 - VL_BC_COFINS	Campo 06 - VL_BC_COFINS
C601 ¹	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS
C605 ¹	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS
C870	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC	Campo 05 - VL_DESC
D201 ¹	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS	Campo 04 - VL_BC_PIS
D205 ¹	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS	Campo 04 - VL_BC_COFINS
D300	Campo 10 - VL_DESC	Campo 10 - VL_DESC	Campo 10 - VL_DESC
D350 ¹	Campo 12 - VL_BC_PIS Campo 18 - VL_BC_COFINS	Campo 12 - VL_BC_PIS Campo 18 - VL_BC_COFINS	Campo 12 - VL_BC_PIS Campo 18 - VL_BC_COFINS
D601	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC
D605	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC	Campo 04 - VL_DESC
F100 ²	Campo 08 - VL_BC_PIS Campo 12 - VL_BC_COFINS	Campo 08 - VL_BC_PIS Campo 12 - VL_BC_COFINS	Campo 08 - VL_BC_PIS Campo 12 - VL_BC_COFINS
F500 ³	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS
F550 ³	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS	Campo 04 - VL_DESC_PIS Campo 09 - VL_DESC_COFINS

No caso da pessoa jurídica ter auferido receitas de natureza tributada (CST 01, 02 e 05) e de natureza não tributada (CST 04, 06, 07, 08 e 09), a exclusão do ICMS deve ser *vinculada* à correspondente natureza de receita.

Por exemplo: no caso de uma operação de venda interestadual no valor total de R\$ 10.000,00, sendo R\$ 6.000,00 referente a receita tributada de PIS/Cofins (CST 01) e ICMS destacado de R\$ 720,00, bem como R\$ 4.000,00 referente a uma receita com alíquota zero (CST 06) com ICMS destacado de R\$ 480,00, devem estes valores do ICMS serem excluídos da base de cálculo de cada um dos itens.

Pode-se concluir, de forma pontual, que a cooperativa, em relação aos débitos das vendas do PIS/COFINS, (i) deve ajustar o Sped Contribuições e também o documento fiscal de venda, (ii) o adquirente do produto da cooperativa poderá creditar-se do valor destacado em documento fiscal e, (iii) a exclusão do ICMS destacado está vinculada à correspondente receita, ou seja, não poderá o ICMS referente a uma receita não tributada ser excluída da base de cálculo de uma receita tributada.

SUBCAPÍTULO II DOS AJUSTES DOS CRÉDITOS

Ciente de que a redução deve ser realizada sobre cada produto da NFe emitida sobre o ICMS destacado, para a questão dos créditos das cooperativas que realizem a compra no regime não cumulativo, também haverá a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS.

Assim, no tocante à *escrituração* dos Créditos de PIS e COFINS, para os casos de compras de mercadorias com crédito do PIS e COFINS, deve-se, ao final do mês, *ser realizado via sistema do SPED ou em controles auxiliares*, segregando-se os créditos entre restituíveis e compensáveis e, havendo créditos excedentes, não restituíveis, em relação aos estoques já comercializados, faz-se necessário constituir a provisão para perdas².

Assim, entende-se que aquelas podem *creditar-se de acordo com o valor destacado em documento fiscal, seja ele ajustado ou não*, tendo em vista que o próprio sistema irá realizar esta operação.

Portanto, caso possuem créditos acumulados de PIS e COFINS, em decorrência de exclusões na base de cálculo dessas contribuições, por força do artigo 15 da Medida Provisória no 2.158-35, artigo 17 da Lei no 10.684/03 e exclusão das sobras, como é previsto na Lei no 10.676/03, além de créditos passíveis de ressarcimento, em razão de operações não tributadas, nos termos do artigo 17 da

² Manual De Contabilidade Para As Cooperativas Agropecuárias. SESCOOP. 2014.

Lei no 11.033/04, o procedimento à se realizar será via Sped Contribuições, conforme indica o Guia Prático.

Conforme depreende-se do Guia Prática do EFD Contribuições, no caso de *escrituração consolidada*, consolidada do lucro presumido, a operação pode ser registrada da seguinte forma, com relação aos valores excluídos do ICMS destacado:

Nº	Campo	Item 1	Item 2
1	REG	F550	F550
2	VL_REC_COMP	6.000,00	4.000,00
3	CST_PIS	01	06
4	VL_DESC_PIS	720,00	480,00
5	VL_BC_PIS	5.280,00	3.520,00
6	ALIQ_PIS	1,65	0,00
7	VL_PIS	87,12	-
8	CST_COFINS	01	06
9	VL_DESC_COFINS	720,00	480,00
10	VL_BC_COFINS	5.280,00	3.520,00
11	ALIQ_COFINS	7,6	0,00
12	VL_COFINS	401,28	-
13	COD_MOD	55	55
14	CFOP	6101	6101
15	COD_CTA	410101001	410101001
16	INFO_COMPL	Valor 720,00 referente à exclusão do ICMS destacado	Valor 480,00 referente à exclusão do ICMS destacado

Ressalta-se que os créditos de créditos do PIS/COFINS são registrados, no momento da aquisição das mercadorias, dos insumos, dos serviços, do imobilizado, etc., momento em que ocorre o direito ao crédito.

Ao fim, conclui-se, objetivamente que, em relação aos créditos, a cooperativa (i) poderá creditar-se sempre de acordo com o valor destacado na nota fiscal emitida e, deverá (ii) realizar o registro via sistema do SPED ou em controles auxiliares, segregando-se os créditos entre restituíveis e compensáveis.

Frisa-se que a Receita Federal do Brasil ainda não apresentou publicação de orientação oficial sobre como deverá ser o procedimento de creditamento de

PIS/COFINS se analisada a entrada de produto que gere direito a creditamento. Todavia, diante do fato de a tese ser aplicada nacionalmente a todos os contribuintes, crê-se que o produto adquirido pela cooperativa que gere crédito de PIS/COFINS já virá com a base ajustada.

TÍTULO III DA RESPOSTA À CONSULTA

Diante do exposto, quanto às respostas pontuais, concluímos que:

I) Considerando que ocorreu o trânsito em julgado em 04 de maio de 2021, a Cooperativa poderá ajustar e realizar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS;

II) A cooperativa, em relação aos débitos das vendas do PIS/COFINS, deve ajustar o Sped Contribuições e também o documento fiscal de venda. O adquirente dos produtos da Cooperativa poderá creditar-se do valor destacado em documento fiscal e, frisa-se que, a exclusão do ICMS destacado está vinculada à correspondente receita, ou seja, não poderá o ICMS referente a uma receita não tributada ser excluída da base de cálculo de uma receita tributada.

III) A cooperativa poderá creditar-se de acordo com o valor destacado na nota fiscal emitida e, deverá (ii) realizar o registro via sistema do SPED ou em controles auxiliares, segregando-se os créditos entre restituíveis e compensáveis.

Porto Alegre, 03 de setembro de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

8. Parecer n. 08/2021

Considerações sobre PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre como funciona o adequado tratamento de PIS/COFINS entre as cooperativas singulares e central de cooperativas.

TÍTULO II DAS RAZÕES DA RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita esclarecimentos sobre como funciona o adequado tratamento de PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas.

A Consulente informa que a Cooperativa Singular X se mostra associada a uma Central de Cooperativas, aqui denominada apenas de Central.

Ainda, informa que esta Central recebe a matéria-prima e/ou produto pronto de suas Cooperativas Singulares associadas para industrialização e/ou posterior comercialização.

No mais, menciona-se que a Central presta serviço de processamento das matérias primas e/ou produto pronto para suas Cooperativas Singulares associadas.

Desse modo, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- a) *Qual o adequado tratamento tributário de PIS/COFINS a ser aplicado na relação entre a COOPERATIVA SINGULAR do ramo agropecuário e a CENTRAL, relacionado à comercialização dos produtos e mercadorias entregues pela COOPERATIVA SINGULAR na CENTRAL?*

- b) *A entrega do produto pela COOPERATIVA SINGULAR à CENTRAL é base tributável de cálculo PIS/COFINS?*
- c) *No caso de ser tributada a entrega do produto, a COOPERATIVA SINGULAR poderá aplicar o Inciso II do Art. 292, da IN 1911 para fins de excluir as receitas de venda de bens e mercadorias a associados? Os produtos entregues, podem ser considerados mercadorias?*
- d) *Pode a CENTRAL tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas COOPERATIVA SINGULAR associadas?*
- e) *A CENTRAL é a responsável pelo recolhimento do PIS/COFINS da comercialização dos produtos recebidos de suas COOPERATIVA SINGULAR associadas para comercialização ou, de acordo com a IN, essa responsabilidade é das COOPERATIVAS SINGULARES, sendo feito um rateio de acordo com a participação do produto comercializado de cada uma das COOPERATIVAS SINGULARES associadas?*

Passo à análise dos questionamentos.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA COOPERATIVISTA

Primeiramente, menciona-se que o cooperativismo é a doutrina que preconiza a colaboração e a associação de pessoas ou grupos com os mesmos interesses, se baseando na participação dos associados e nas atividades econômicas com vistas a atingir o bem comum.

Segundo o site da Organização das Cooperativas Brasileiras, existem 3 tipos de sociedades cooperativas:

1) SINGULAR

Uma cooperativa para pessoas. Tem o objetivo de prestar serviços diretos aos associados. É formada por, no mínimo, 20 cooperados, na regra geral, sendo

permitida a admissão de pessoas jurídicas, desde que não operem no mesmo campo econômico da cooperativa.

2) CENTRAL OU FEDERAÇÃO

Uma cooperativa para cooperativas. Seu objetivo é organizar em comum e em maior escala os serviços das filiadas, facilitando a utilização dos mesmos. É constituída por, no mínimo, três cooperativas singulares.

3) CONFEDERAÇÃO

Uma cooperativa para federações. Assim como as cooperativas de 2º grau, têm o objetivo de organizar em comum e em maior escala os serviços das filiadas. A diferença é que as confederações são formadas por, no mínimo, três cooperativas centrais ou federações de qualquer ramo.

No caso em tela, verifica-se a relação cooperativista entre cooperativas singulares e centrais. Tendo em vista que a Cooperativa Singular quando está associada com outras singulares demonstra como é possível cooperar para construir soluções estratégicas, e que as Cooperativas Centrais são constituídas de no mínimo 3 singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais.

CAPÍTULO II

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIA DE PIS/COFINS ENTRE COOPERATIVAS SINGULARES E CENTRAL DE COOPERATIVAS

No Art. 6º, § 1º da Instrução Normativa RFB Nº 1911, mostra-se claro ao determinar que as sociedades cooperativas são sujeitos passivos das contribuições de PIS/COFINS:

Art. 6º São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º).

§ 1º O disposto no caput alcança as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).

Ainda, no art. 11 da referida IN, trata sobre a Cooperativa que realiza repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues:

Art. 11. A sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues, é responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 16).

§ 1º A sociedade cooperativa continua responsável pelo recolhimento das contribuições devidas por suas associadas pessoas jurídicas quando entregar a produção destas associadas à central de cooperativas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 2º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhido pelas sociedades cooperativas relativo às operações descritas no caput, deve ser por elas informado às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º).

Ademais, no art 301 da mesma IN, observa-se a responsabilização das pessoas jurídicas associadas:

Art. 301. As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 1º O disposto no caput aplica-se também na hipótese das cooperativas entregarem a produção de suas associadas, para revenda, à central de cooperativas.

§ 2º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas na hipótese de que trata o caput devem ser apuradas no regime de apuração cumulativa ou não cumulativa, de acordo com as disposições legais aplicáveis a que estariam sujeitas as respectivas operações de comercialização caso fossem praticadas diretamente por suas associadas.

§ 3º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o caput deve ser informado pela cooperativa, individualizadamente, às suas associadas, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender os procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária.

§ 4º A pessoa jurídica cooperada, sujeita ao regime de apuração não cumulativa, deve informar mensalmente à sociedade cooperativa os valores dos créditos apropriados nos termos dos arts. 298 e 299 e dos créditos presumidos de que trata o Título II do Livro XI, para que estes sejam descontados dos débitos apurados de acordo com o caput.

§ 5º Os valores retidos nos termos do art. 102 poderão ser considerados para fins de compensação com os montantes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas de que trata o caput.

§ 6º As sociedades cooperativas devem manter os informes de crédito de que trata o § 4º, bem como, as suas associadas, os documentos comprobatórios da regularidade dos créditos informados, para a apresentação à fiscalização quando solicitados.

Assim, estando a Cooperativa Central realizando operação descrita no art. 82 da Lei nº 5.764/71, dedicando-se a vendas em comum que recebe as produções de suas associadas, é responsável pelo recolhimento da COFINS e do PIS, com suas posteriores modificações, conforme Lei 9.430/1996, art. 66.

Vejamos o que afirma o referido artigo.

" Art. 66. As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que recebam para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pela recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e da Contribuição para o Programa

de Integração Social - PIS, criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com suas posteriores modificações."

Portanto, tendo sido realizada a entrega de produtos das Cooperativas Singulares à Central de Cooperativas, a segunda vai realizar a venda e repassar os valores para os associados, ou seja, às Cooperativas Singulares. Ainda, será responsável pelo recolhimento de PIS/COFINS por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos.

CAPÍTULO III

DA TRIBUTAÇÃO DO PRODUTO ENTREGUE PELA COOPERATIVA SINGULAR À CENTRAL DE COOPERATIVAS

A entrega do produto pela Cooperativa Singular à Central não se mostra base tributável de cálculo PIS/COFINS.

Pois, este ato configura-se em ato cooperativo típico, segundo o disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Neste ínterim, cabe mencionar que, segundo o Supremo Tribunal de Justiça, no julgamento do TEMA 363, não ocorre a incidência de PIS/COFINS nos atos típicos praticados pelas cooperativas:

DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C do CPC/1973 E RES. STJ N. 8/2008). TEMA 363. Não incide a Contribuição destinada ao PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. O art. 79 da Lei n. 5.764/1971 preceitua que os atos cooperativos são "os praticados

entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". E ainda, em seu parágrafo único, alerta que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". Anotado isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Nesse contexto, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais. O que se deve ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae. Não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza está relacionado com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais. REsp 1.141.667-RS e REsp 1.164.716-MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe 4/5/2016.

Ainda, demais tribunais também já seguiram o entendimento firmado pelo STJ. Senão vejamos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADEQUAÇÃO. ATO COOPERATIVO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REGIME DO RECURSO REPETITIVO. 1.O Superior Tribunal de Justiça, sob o regime do recurso repetitivo, consolidou o entendimento no sentido de que ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados, não se sujeita à incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS. Nesse sentido: REsp 1141667 / RS RECURSO ESPECIAL 2009/0098390-3. Relator (a) Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento: 27/04/2016. Data da Publicação/Fonte DJe 04/05/2016. 2. Apelação da impetrante parcialmente provida.

(TRF-1 - AC: 00154575620004013800, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, Data de Julgamento: 30/04/2019, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 14/06/2019)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. O art. 4º da Lei 5.764/71 classifica as cooperativas como sociedade de pessoas, tendo personalidade jurídica distinta dos associados. Tais entidades praticam atos internos e externos, e somente aqueles gozam de isenção ou imunidade. Os atos praticados entre a cooperativa e seus associados são típicos da cooperativa. Os atos puramente cooperativos, por sua natureza, não implicam faturamento à cooperativa, inexistindo, desse modo, o fato gerador do tributo, sendo ilegítima a incidência da exação.

(TRF-4 - AC: 50077089220144047205 SC 5007708-92.2014.4.04.7205, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 11/11/2015, PRIMEIRA TURMA)

E M E N T A PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, CSLL. INCIDÊNCIA. ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS. IMPOSSIBILIDADE. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS COOPERATIVOS IMPRÓPRIOS. POSSIBILIDADE. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O STJ já consagrou o entendimento no sentido de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por tratar-se de atos não cooperativos, não há falar em isenção da CSLL e das contribuições ao PIS e à Cofins. 2. A jurisprudência pátria entende que como por meio dos atos cooperativos próprios a cooperativa não aufera receita, não há hipótese de incidência, e, por conseguinte, não há incidência de PIS, COFINS e CSLL. 3. Por outro lado, em relação aos atos cooperativos impróprios ou atípicos, realizados entre a cooperativa e não cooperados, há incidência tributária. 4. Apelação desprovida.

(TRF-3 - ApCiv: 00159777520024036100 SP, Relator: Juiz Federal Convocado DENISE APARECIDA AVELAR, Data de Julgamento: 10/08/2020, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 13/08/2020)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO SOBRE ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS. SENTENÇA MANTIDA. 1. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos

objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. 2. Em que pese a impetrante se referir a "ato cooperativo próprio", a análise dos autos e do recurso interposto permite concluir que a recorrente se insurge, na verdade, em face de legislação que prevê a incidência de PIS e COFINS sobre atos da cooperativa com terceiros (v.g. incidência na folha de pagamentos). 3. A jurisprudência desta Turma, em consonância com o entendimento do STJ e do STF, é pela não incidência do PIS e da COFINS nos atos cooperativos próprios, havendo por outro lado, incidência da exação em atos praticados com terceiros não associados. 4. Negado provimento à apelação.

(TRF-2 - AC: 00071098520124025001 ES 0007109-85.2012.4.02.5001, Relator: ADRIANO SALDANHA GOMES DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 21/11/2018, 4ª TURMA ESPECIALIZADA)

Isso posto, evidencia-se que não se deve ocorrer a incidência de PIS/COFINS no produto entregue pela Cooperativa Singular à Cooperativa Central, apenas o repasse do valor da venda que é tributável.

CAPÍTULO IV

DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 292, INCISO II, DA IN 1911 EM CASO DE TRIBUTAÇÃO DA ENTREGA DO PRODUTO

Conforme acima respondido, a operação de entrega dos produtos da Cooperativa Singular à Cooperativa Central não sofrerá tributação pelo PIS/COFINS, não somente ao repasse da receita da venda operadas pela Cooperativa Central dos produtos da Cooperativa Singular.

Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o art. 292, I que fala sobre a possibilidade de exclusão dos "valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa", ou seja, a cooperativa quando receber o valor da venda dos produtos pela cooperativa central, repassará aos seus produtores rurais o valor da venda e é este valor que poderá ser excluído da apuração de PIS/COFINS da Cooperativa

Singular. Veja-se que no inciso II do art. 292, vez que o inciso segundo fala de venda à associado o que não seria o caso analisado pelo presente parecer.

CAPÍTULO V

DA POSSIBILIDADE DA CENTRAL TOMAR CRÉDITO DE PIS/COFINS DA ENTREGA DO PRODUTO DE COOPERATIVA ASSOCIADA

Compreende-se que há hipótese de creditamento apenas de produtos adquiridos de não associados, conforme exposto no art. 298 da IN 1911:

Art. 298. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os relacionados no art. 170;

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos do art. 172;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

a) energia elétrica ou térmica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional; e

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; e

IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada no regime de apuração não cumulativa.

§ 1º Os créditos de que trata o caput serão apurados na forma e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Capítulo I do Título IV do Livro III da Parte I.

Ademais, na Solução de Consulta no 383 - Cosit, de 30 de agosto de 2017, dispõe-se que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, o art. 1o da Lei no 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência. Dispositivos Legais: Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei no 10.676, de 2003, art. 1o; Lei no 10.684, de 2003, art. 17; Lei no 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB no 635, de 2006, art. 15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3o da Lei no 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, o art. 1o da Lei no 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei no 10.676, de 2003, art. 1o; Lei no 10.684, de 2003, art. 17; Lei no 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB no 635, de 2006, art. 15.

Portanto, se entende que os "créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de

2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência”.

Ademais, cabe mencionar que a aquisição de bens de não associados é sujeita ao pagamento das contribuições pelos não associados na ocasião da venda do bem, enquanto a entrega do produto de associado à cooperativa não corresponde sequer a uma aquisição, eis que se está diante de um ato cooperado nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, figurando a cooperativa central como vendedora do produto produzido pela Cooperativa Singular e sendo responsável pelo repasse do valor desta venda. é dizer que o valor desta venda e repassado à Cooperativa Singular e não fica retido com a Central. Daí se concluir que não é cabível o crédito em relação à entrega do produto à cooperativa por associado.

Ainda, a Solução de Divergência nº 1 - Cosit, de 21 de janeiro de 2019, conclui “que a exclusão de base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não inibe a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades, desde que previsto no art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006. Esses créditos não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica”.

Isso posto, percebe-se que não pode a Central tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas cooperativas associadas, apenas de cooperativas não associadas.

CAPÍTULO VI

DA RESPONSABILIZAÇÃO DA CENTRAL PELO RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS DE PRODUTOS RECEBIDOS DE COOPERATIVAS ASSOCIADAS

Consoante os artigos referidos, a cooperativa que repassa valor de venda de mercadoria das cooperativas a ela associadas fica como responsável do recolhimento de PIS/COFINS.

Neste sentido, compreende-se que a cooperativa central, investida na responsabilidade de vender os produtos que as cooperativas singulares lhes passaram,

fica como responsável do recolhimento e deve informar "às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º)".

Saliente-se que as cooperativas singulares permanecem como responsáveis pelos PIS/COFINS dos produtos que entregam à CENTRAL, pois, quem deve recolher seria a CENTRAL, mas na falta desta a Cooperativa Singular também é responsável, nos termos do art. 11, § 1º da IN 1911.

TÍTULO VI RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

I) As sociedades cooperativas singulares são sujeitos passivos das contribuições de PIS/COFINS, segundo o disposto no Art. 6º, § 1º da IN 1911.

II) No Art. 11 da IN 1911, está disposto a responsabilização pelo recolhimento da contribuição para o PIS/COFINS através da sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues.

*III) Após ter sido realizada a entrega de produtos das Cooperativas Singulares à Central de Cooperativas, a Central deverá realizar a venda e repassar os valores para as associadas. Ainda, a **Central será responsável pelo recolhimento de PIS/COFINS por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 11 da IN 1911.***

IV) A entrega do produto pela COOPERATIVA SINGULAR à CENTRAL configura-se em ato cooperativo típico, segundo o disposto no no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, portanto, não se mostra base tributável de cálculo PIS/COFINS.

V) Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o art. 292, I da IN 1911/2019 no que se refere a exclusão da base de cálculo, vez que no referido artigo há a possibilidade de exclusão dos

“valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa”

*VI) A Central não pode tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas cooperativas associadas, **apenas há hipótese de creditamento apenas de produtos adquiridos de não associados, conforme art. 298 da IN 1911.***

*VI) A Central deve recolher PIS/COFINS de produtos recebidos de cooperativas associadas, mas na falta desta a Cooperativa Singular também é responsável, portanto, **as cooperativas singulares permanecem como responsáveis pelos PIS/COFINS dos produtos que entregam à Central, pela interpretação do artigo 11, § 1º da IN 1911.***

Porto Alegre, 23 de setembro de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

9. Parecer n. 09/2021

Considerações sobre possibilidade de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS

TÍTULO I DA CONSULTA

A presente consulta objetiva tecer considerações sobre a de exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

Trata-se de cooperativa do ramo transporte contribuinte de ICMS, PIS e COFINS, cujo questionamento origina-se após a decisão do STF quanto ao ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, em 13.05.2021 e pelo Parecer Cosit 10 da RBF emitido em 01.07.2021.

Desse modo, diante destas premissas a consulente, o objetivo da presente demanda seria responder aos seguintes questionamentos formulados:

- 1) Cabe as cooperativas de transporte efetuar esta exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS já que a sua apuração tem com base no regime CUMULATIVO, com exclusões da base próprias do Ato Cooperativo?*
- 2) Esta exclusão pode ser feita a partir de 15/03/2017 ou a apenas de 05/2021?*
- 3) Essa exclusão deve ser feita do valor do ICMS destacado no Conhecimento de Transporte (CT-e), ou, do ICMS destacado descontado o valor do crédito presumido, para as que optaram por este benefício?*
- 4) Para as que não se beneficiam do crédito presumido do ICMS, devem excluir apenas da base de cálculo o ICMS destacado no CT-e ou, devem diminuir os valores creditados pelas entradas de insumos?*

Passo à análise da situação fática e do questionamento.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos embargos de declaração opostos contra o acórdão do RE nº 574.706, sob o rito da Repercussão Geral (Tema 69), que restou findo em 13 de maio de 2021, analisou a legalidade da forma de cobrança do PIS e da COFINS nas operações de receita decorrente de venda de mercadorias, bens ou serviços. Pacificando-se assim, o entendimento sobre a possibilidade de exclusão do ICMS, sob a tese: *“ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”*.

A ementa do julgamento restou estabelecida da seguinte forma:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os

Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

Por maioria, restaram os efeitos modulados do julgado, com produção de efeitos para após de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento e prevalecendo o entendimento de que *o ICMS a se excluído da base de cálculo é o destacado nas notas fiscais*, nos termos do voto da relatora Ministra Cármen Lúcia.

O art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, atribui à União a competência para instituir contribuições sociais do empregador, da empresa, ou de entidade a ela equiparada sobre a receita ou o faturamento, que vem a ser a base de cálculo destas contribuições. O STF, ao julgar o alcance dos conceitos de receita e faturamento, delimitou-os à receita decorrente das operações de venda de mercadorias, bens ou serviços.

Nesse sentido, por meio da Lei Complementar nº 7/1970 (posteriormente recepcionada pela CF/88) foi criado o Programa de Integração Social (PIS) e, posteriormente, por meio da Lei Complementar nº 70/1991 foi instituída a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Ambos possuem como base de cálculo a receita e o faturamento, cujo conceito foi já exposto.

Tais contribuições poderão ser recolhidas de forma cumulativa ou não cumulativa, a depender da atividade econômica envolvida. Estes regimes de apuração estão dispostos na legislação infraconstitucional, a saber, Lei nº 10.833/03, que institui o regime não cumulativo para a COFINS Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na contribuição ao Pis/Pasep, entre outras providências, e Lei 9.718/1998, que trata da cumulatividade de ambas as contribuições.

Para fins de realização da técnica da não-cumulatividade o IPI e ICMS são lançados destacados na Nota Fiscal, implicando em repasse jurídico nas operações subsequentes. Torna-se bastante distinta nas operações a posição do contribuinte de fato e de jure.

Outrossim, o modelo constitucional de não-cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS é diverso daquele aplicado ao IPI e ICMS. Nestes últimos, se adota o regime constitucional com a utilização da técnica de compensação prevista na Lei Complementar n. 87/96, denominada de "imposto-contra imposto" (tax on tax). Nesse caso, os créditos das operações anteriores serão compensados com os débitos das operações seguintes. Assim, a base de cálculo de saída do produto ou mercadoria do vendedor é a base de cálculo do crédito do comprador.

Para fins de realização da técnica da não-cumulatividade o IPI e ICMS são lançados destacados na Nota Fiscal, implicando em repasse jurídico nas operações subsequentes. Torna-se bastante distinta nas operações a posição do contribuinte de fato e de jure.

Porém, isso não ocorre quanto aos créditos do PIS e da COFINS. Com relação a esses tributos, os créditos são descontados em relação a bens e serviços adquiridos para revenda e vedados em relação a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do art. 3.º da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003.

Nesse sentido, tratando-se da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o direito ao crédito fiscal do adquirente de bens, produtos, mercadorias ou serviços independe da tributação sofrida pelo vendedor ou prestador. Não há o caso de repasse jurídico da tributação, mas mera repercussão econômica na operação.

É assim porque, ao contrário do IPI/ICMS, em que o fato gerador sofre a influência de outras etapas da cadeia produtiva, nele interferindo dois sujeitos de direito – contribuinte de jure e contribuinte de fato –, no PIS e na COFINS isso não ocorre. O fato gerador dessas contribuições é a totalidade das receitas, sem vinculação com as etapas anteriores, e sem interferência de outra pessoa.

Cabe destacar que a tese da exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS é aplicável aos contribuintes que tenham por opção o tanto o cumulativo como o não cumulativo de tributação, vez que o ICMS, por ser imposto calculado por

dentro, acaba também sendo incluído no faturamento do PIS/COFINS da pessoa jurídica que tenha optado pelo regime cumulativo.

Diante destes esclarecimentos, partimos para a análise sobre como deverá a Cooperativa Consulente retirar da base de cálculo o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, caso não tenha decisão judicial com data mais favorável, retirar o ICMS da base do PIS/COFINS desde a 15/03/2017, conforme decisão proferida pelo STF.

Por fim, cumpre ressaltar que o aproveitamento dos créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS que não advém de demanda judicial e são referentes às declarações já entregues, o aproveitamento dos créditos deverá ser realizado mediante retificação das declarações tomando por base a Solução Cosit 54 /2021¹

CAPÍTULO II

DOS PROCEDIMENTO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Assentada a possibilidade da não incidência do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, a cooperativa que assim desejar, já pode iniciar os procedimentos contábeis de exclusão, tendo em vista que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu pronunciamento por meio Parecer nº 7698/2021, com o objetivo de facilitar a aplicação do acórdão *supra* mencionado.

Entretanto, ainda *não há* pronunciamento da Receita Federal, órgão responsável pela elaboração de Instruções Normativas a fim de orientar, de forma clara e concreta, sobre como estes procedimentos deverão ocorrer.

Portanto, para realizar o procedimento, aconselha-se que se aguarde a publicação de nova Instrução Normativa da Receita Federal, mas caso seja da vontade da Consulente, desde já elaborar, deve-se atentar para as seguintes orientações.

¹ Solução Cosit 54/2021. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116387>

SUBCAPÍTULO I DOS AJUSTES DAS DECLARAÇÕES

De acordo com o Guia Prático do EFD Contribuições², pode-se ajustar a *escrituração fiscal* tanto no *Sped Contribuições*, quanto no momento da *emissão da Nota Fiscal*, posto que cada produto possui sua própria tributação de PIS/COFINS e deve-se, portanto, selecionar a base de cálculo correta incidente com a consequente redução do ICMS.

O mesmo ocorre com a emissão de CT-E (Conhecimento de transporte) que é documento responsável por “documentar, para fins fiscais, uma prestação de serviço de transporte de cargas realizada por qualquer modal (Rodoviário, Aéreo, Ferroviário, Aquaviário e Dutoviário)³.

Comenta-se que o sistema utilizado pela cooperativa, provavelmente em razão do avanço na tecnologia e desenvolvimento dos softwares de contabilidade, no momento da emissão do Conhecimento de Transporte-e pela Consulente, caso esta já esteja ajustada, o mesmo já a reconhecerá, conforme esteja disposto na CT-e *Ressalta-se que esta recepção depende do sistema utilizado pela Cooperativa.*

Assim, em nenhuma hipótese deverão ser efetuados ajustes para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS *referentes a mais de um período de apuração*, em EFD-Contribuições distintas de cada um destes períodos.

O ajuste deverá ser realizado de forma individualizada em cada um dos registros a que se referem os documentos fiscais, assim como, deverá ser escriturado no campo 08 - VL_DESC do C170 (denominado Valor do desconto comercial/Exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS).

Outrossim, o Guia Prático do EFD Contribuições, aponta as seguintes observações:

² Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf.

³ Conhecimento de Transporte Eletrônico. Disponível em: <https://www.cte.fazenda.gov.br/porta1/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=fYFu110FiqM=>

- i) Não existe campo específico para quaisquer exclusões de base de cálculo (desconto incondicional, ICMS destacado em nota fiscal). **O ajuste de exclusão deverá ser realizado diretamente no campo de base de cálculo.**
- ii) Registro utilizado de forma subsidiária, para casos excepcionais de documentação que não deva ser informada nos demais registros da escrituração e tenha ocorrido destaque do ICMS.
- iii) **A exclusão deve ser efetuada apenas em relação a operações com documento fiscal e destaque de ICMS.**

No caso da Cooperativa de Transporte, deve ser retirado o ICMS destacado, mas também o crédito presumido equivalente a 20% do valor do ICMS devido na prestação caso seja optante, nos termos do Convênio 106/1996⁴. Este crédito não é registrado na CT-e, mas no Livro Registro de Apuração de ICMS Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento, nos termos do Manual de Tributação do Transporte⁵.

Veja-se que, a priori, o crédito presumido do ICMS não deve ser retirado da base de cálculo do PIS/COFINS se observada a tese ora em comento. Todavia, deve-se observar que já foi reconhecido em sede Repercussão Geral no RE 835818 RG no STF a exclusão do crédito presumido do ICMS da base de Cálculo do PIS/COFINS, não tendo sido ainda publicado o acórdão. Portanto, dentre em breve, deve ser emitida um Parecer da RFB sobre o assunto regulando a forma de ajuste desta outra exclusão, bem como publicado o referido posicionamento do STF.

Assim, de forma cautelosa, deve aguardar a publicação do acórdão e o pronunciamento da RFB para promover também esta exclusão, podendo também, sendo do interesse da cooperativa, buscar posicionamento da justiça a seu favor para promover a retirada do crédito de presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Quanto ao último ponto, no que se refere aos créditos de ICMS dos produtos adquiridos como insumos, deve-se observar o Parecer Cosit 10/2021 da RFB no qual

⁴ Convênio 106/96. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV106_96

⁵ Manual Tributário do Ramo Transporte, fl. 69. Disponível em:
<https://materiais.somoscooperativismo.coop.br/manual-transporte-tributario>

restou informado que deverão ser retirados da base de PIS/COFINS o ICMS destacado das notas de entrada do contribuinte, em que pese a decisão do STF no RE nº 574.706, apenas reflete e determina a exclusão do ICMS destacado nas notas de saída do contribuinte, ficando silente com relação as notas de entrada.

Observamos que os contribuintes já iniciaram a discussão sobre este tema abordado no parecer e, por hora recebendo decisões favoráveis para que seja mantido o ICMS das entradas. Neste sentido, compreendemos que o Parecer Cosit 10/2021 deve ser cumprido, com o intuito de evitar qualquer tipo de autuação, mas que a cooperativa, poderá buscar no judiciário o posicionamento necessário para que seja mantido o crédito de ICMS das entradas de insumos na base.

Salienta-se que este impacto é sentido pelas empresas que apuram o PIS/COFINS de forma não cumulativa, que podem se creditar de PIS/COFINS pela entrada dos insumos, situação que não ocorre na Cooperativa Consulente que apura, como já informado, PIS/COFINS pelo regime cumulativo. Assim, mesmo cumprindo o Parecer Cosit 10/2021, não se observa prejuízo no âmbito do PIS/COFINS com a retirada do ICMS das entradas.

Pode-se concluir, de forma pontual que a Cooperativa (i) deve ajustar o Sped Contribuições e também o CT-e, (ii) *promover a exclusão do ICMS destacado na CT-e referente a realização do serviço de transporte*, (iii) *promover a exclusão do Crédito Presumido de ICMS caso tenha decisão a seu favor para tanto* e (iv) *promover a exclusão do ICMS destacado nas notas de aquisição de produtos usados como insumos da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.*

TÍTULO III

DA RESPOSTA À CONSULTA

Diante do exposto, quanto às respostas pontuais, concluímos que:

1) A Cooperativa de transporte Consulente, poderá excluir o ICMS destacado da CT-e por esta emitida para seus tomadores de serviço da base de cálculo do PIS/COFINS;

II) A Cooperativa Consulente poderá promover a exclusão do ICMS destacado desde 15/03/2017

III) A Cooperativa Consulente deve:

- a) deve ajustar o Sped Contribuições e o CT-e;
- b) promover a exclusão do ICMS destacado na CT-e;
- c) Após a publicação do acórdão RE 835818 RG e da publicação de Parecer da RFB, ou caso tenha decisão a seu favor para tanto, promover a exclusão do Crédito Presumido de ICMS e;

Porto Alegre, 22 de setembro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

10. Parecer n. 10/2021 – com adendo

Considerações sobre ICMS para cooperativas de eletrificação rural do ramo de infraestrutura

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente postula orientação sobre possibilidade de a Cooperativa autorizada de eletrificação rural do ramo de infraestrutura para não cobrar ICMS nas faturas de energia elétrica dos seus associados, uma vez que aquela já paga 12% sobre 100 KWh no momento que adquire energia elétrica da CEEE.

Nesse sentido, a Consulente formula o seguinte questionamento?

- 1) Há amparo legal para que seja cobrado o ICMS dos cooperados, uma vez que a cooperativa já paga o tributo quando adquire a energia elétrica da CEEE (embora seja ínfimo)?*
- 2) Essa nova cobrança dos cooperados poderia configurar bitributação?*

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente informa que se trata de cooperativa que atua na distribuição de energia elétrica aos seus associados, na condição de autorizada e atua no ramo de infraestrutura.

Inicialmente, por meio de Decreto Anual, o Governador do Estado do Mato Grosso do Sul concedeu a isenção do ICMS sobre a energia elétrica adquirida da Companhia de Distribuição de Energia Elétrica àquelas cooperativas de natureza jurídica idêntica à da Consulente, por intermédio da renovação dos Convênios 20/89 e 76/91.

Neste sentido, das informações fornecidas, a operação ocorre no momento do repasse da energia elétrica aos associados, oportunidade em que o ICMS não é retido

nas faturas de rateio de consumo de energia elétrica, bem como, que não ocorre a cobrança do ICMS nas faturas dos cooperados daquelas cooperativas beneficiadas.

Diante do mencionado Decreto Anual daquele Estado e sendo a cooperativa consultante de mesma natureza jurídica que àquelas beneficiadas pela isenção do ICMS sobre a energia adquirida da Companhia de Distribuição de Energia Elétrica, vem neste contexto apresentar as informações e questionamentos que seguem.

No tocante ao ICMS, a cooperativa, enquanto consumidora, quando adquire a energia da CEEE, enquadra-se na Classe Rural Agropecuária, pagando ICMS somente até 100 KWh, com a alíquota de 12%.

Quando do repasse da energia elétrica aos associados, a cooperativa realiza a cobrança até 100 KWh, à alíquota de 12% na Nota Fiscal, sendo que acima de 100 KWh os cooperados são isentos. Contudo, estes necessitam comprovar a condição de Produtor Rural por meio do Livro de Guia.

Entretanto, no caso dos consumidores da Classe Residencial, até o consumo de 50 KWh, a alíquota é de 12% e na hipótese de valor superior, a alíquota incidente é de 30%.

Neste viés, a Consulente salienta as características da cooperativa, possuindo ela condição de autorizada, que adquire energia da CEEE e distribui aos cooperados, rateando as despesas entre eles.

Considerando as informações apresentadas pela Consulente, bem como, que a cooperativa já realiza o pagamento de 12% sobre 100 KWh quando adquire a energia elétrica da CEEE, questiona se deveria haver a cobrança do tributo do ICMS dos associados.

Desse modo, em 23/08/2021, foi apresentado parecer com o objetivo de responder ao seguinte questionamento formulado:

1) Uma vez que a cooperativa, que atua na distribuição de energia elétrica aos seus associados e é uma autorizada, já paga 12% sobre 100 KWh quando adquire a energia elétrica da CEEE, deveria haver a cobrança do ICMS dos associados?

Em resposta, estabeleceu-se como funcionavam as cooperativas autorizadas e a obrigatoriedade de cobrar o ICMS dos cooperados.

Vejamos como ficou alinhado no parecer original:

DAS COOPERATIVAS DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA RURAL AUTORIZADAS

Destarte, a cooperativa referente ao questionamento é responsável pela distribuição de energia nas áreas rurais do Estado do Rio Grande do Sul e adquire o montante de energia elétrica via CEEE, enquadrando-se na Classe Rural Agropecuária.

Após a aquisição, repassa aos seus cooperados, realizando a cobrança na fatura destes até 100 KWh, sendo que acima desta quantia KWh, a cobrança é nula. Logo, ocorre a isenção, desde que comprovada pelo beneficiário a condição de Produtor Rural. Entretanto, no caso dos consumidores da Classe Residencial, até o consumo de 50 KWh, a alíquota é de 12% e na hipótese de valor superior, a alíquota incidente é de 30%.

A cooperativa possui condição de autorizada, ou seja, promove o fornecimento de energia elétrica a associados de característica de pequeno porte, sendo assim, equiparada a consumidores de energia elétrica.

Quanto à classificação das cooperativas do ramo infraestrutura, podem ser divididas por cooperativas permissionárias, autorizadas e concessionária de distribuição de energia para as áreas rurais, contudo, seus conceitos foram alterados ou acrescidos ao longo da evolução da regulamentação.

Em geral, a Instrução Normativa SRF 635 de 2006, em seu art. 13, introduz a noção de sociedade cooperativa de eletrificação rural, sendo aquela que "realiza a transmissão, manutenção, distribuição e comercialização de energia elétrica de produção própria ou adquirida de concessionárias, com o objetivo de atender à demanda de seus associados, pessoas físicas ou jurídicas".

O avanço da regulamentação dos serviços de eletrificação rural iniciou-se em 1968, com a edição do Decreto nº 62.655, o qual instituiu o conceito de eletrificação rural no artigo primeiro do documento legal.

O Decreto referido possibilitou que as cooperativas de eletrificação iniciassem o desenvolvimento das suas atividades e a expansão das suas redes, destacando-se os primeiros movimentos no Estado do Rio Grande do Sul, em meados da década de 40.

A Lei 9.074, de 1995, promoveu significativos avanços nas normas sobre outorga e prorrogação das concessões e permissões de serviços públicos. Sendo previsto no seu artigo 23 a possibilidade de prorrogação das concessões das distribuidoras de energia elétrica, bem como de entre outras disposições, enquadrar as cooperativas de acordo com as suas situações de fato como permissionárias¹.

Quanto à conceituação, a ANEEL editou, em 02 de dezembro de 1999, a Resolução nº 333, documento responsável por enquadrar como cooperativa autorizada, à época, aquela que detinha propriedade e operava instalação de energia elétrica de uso privativo de seus associados cujas as cargas instaladas fossem destinadas ao desenvolvimento de atividade predominantemente rural. A cooperativa portadora, aos olhos da legislação, é considerada como consumidor rural.

Já as cooperativas na condição de permissionárias, seriam aquelas que concomitante detêm a propriedade e operam as instalações de energia elétrica e atendessem a público distinto.

Com o advento da edição da Resolução ANEEL nº 12 de janeiro de 2002, em que foram reguladas somente as condições gerais para a regularização de cooperativas de eletrificação rural, alterou-se algumas condições para a cooperativa autorizada, estabelecendo-a em caráter precário e com prazo determinado, sujeito à prorrogação. Não podendo, inclusive, atender em área urbana.

Diante o empecilho quanto à impossibilidade de atuação sobre a área urbana, procedeu-se à um novo avanço da regulamentação, atingindo-se com a Resolução Normativa nº 205 do ano de 2005 da ANEEL, novo conceito de cooperativa de eletrificação rural, especificamente em seu art. art. 2º, inciso III:

“a cooperativa de eletrificação rural que não preenche os requisitos para regulação como permissionário e que venha a ter o respectivo ato de outorga convalidado ou que receba autorização específica do Poder Concedente para operação de instalações de energia elétrica, de uso privativo de seus associados, cujas cargas se destinem ao desenvolvimento de atividade predominantemente rural”. (grifo nosso).

Divergente é o enquadramento quanto às permissionárias e concessionárias, as quais constituem-se como cooperativas

“específicas de distribuição de energia elétrica, são agentes de distribuição do Setor Elétrico Brasileiro (SEB) e possuem área exclusiva de atuação, ou seja, possuem

¹ PRADO, João Alderi do. CRERAL: uma experiência de cooperativa na eletrificação rural e a nova legislação para as cooperativas. In: ENCONTRO DE ENERGIA NO MEIO RURAL, 4., 2002, Campinas.

poligonal delimitada para a prestação do serviço e por isso podem atender não associados, suas tarifas são determinadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica". (grifo nosso).

Especificamente quanto ao conceito de cooperativa permissionária, o inciso XII do artigo 2º prevê:

"XII - Permissionária: a cooperativa de eletrificação rural cujas atividades tenham sido regularizadas nos termos do art. 23 da Lei nº 9.074/95, e da Resolução ANEEL nº 012/02, e que tenha firmado o respectivo Contrato de Permissão para distribuição de energia elétrica a público indistinto, em área de atuação delimitada, com atendimento amplo e não discriminatório das diversas classes e subclasses de consumidores"

O papel do cooperativismo no desenvolvimento de eletrificação rural é reconhecido pela Resolução n. 333/99 da ANEEL, ao dispor:

"as cooperativas, em sua maioria denominadas de eletrificação rural, desempenharam e continuam a desempenhar papel histórico no processo de interiorização dos serviços de energia elétrica, cujo o pioneirismo em áreas rurais, e até mesmo urbanas, de várias regiões do país, levou-as a serem contemporâneas ou até precederem algumas concessionárias de serviço público de energia elétrica, assim viabilizando o acesso a esse serviço a mais de 500.000 consumidores de todas as classes de consumo".

Em suma, a cooperativa de energia caracteriza-se por ser uma sociedade de pessoas, sem fins lucrativos (com estímulo à prestação de serviços de excelência aos associados) e detém tomadas de decisões democráticas pelos associados, posto que são os próprios tomadores. Por fim, os resultados são divididos entre todos os associados.

Assim, o pioneirismo do cooperativismo de eletrificação rural no avanço do desenvolvimento das estruturas de energias no meio rural possibilitou que milhares de famílias tivessem acesso ao recurso energético, essencial para o progresso de inúmeras comunidades rurais. Assim, o acesso a serviços de distribuição de energia elétrica oportunizado pela cooperativa, tornou-se um agente de desenvolvimento, a partir do caráter social, forma de organização e de decisão, valendo-se do engajamento com a comunidade rural².

² Idem.

CAPÍTULO II

DA COBRANÇA DE ICMS NO REPASSE DE ENERGIA AOS COOPERADOS RURAIS PELA COOPERATIVA AUTORIZADA

Para que se avenge a possibilidade, ou não, da cooperativa em comento cobrar ICMS no repasse de energia aos seus associados rurais, há que se reiterar as restrições da cooperativa de eletrificação rural na condição de autorizada.

A cooperativa autorizada, de acordo com a legislação, equipara-se ao consumidor rural final de energia, ainda que promova o fornecimento de energia, nos termos da Resolução Normativa n. 205/05 da ANEEL, especificamente em seu art. 2º, inciso III. Ademais, a cooperativa autorizada constitui-se por possuir propriedade e operação de fornecimento de energia elétrica de uso privativo de seus associados cujas cargas instaladas são destinadas ao desenvolvimento de atividade predominantemente rural.

O fundamento jurisprudencial quanto à equiparar a cooperativa de eletrificação rural à cooperativa de distribuição de energia elétrica, está na Consulta COSIT 75/95 e nesta, da leitura do segmento tributário dado àquelas no artigo 46, § único do RICMS/SC-89:

“(...) Equiparada, portanto, por força da Legislação Tributária, a Cooperativa de Eletrificação Rural a consumidor final, a energia elétrica que adquire já está onerada pelo imposto até a etapa do consumo, não havendo destaque do mesmo nas operações subseqüentes.

*Ocorre que, na prática, ditos estabelecimentos **não consomem a energia adquirida das empresas distribuidoras, mas repassam a seus associados**, tratando-se no caso presente de um estabelecimento industrial”.*

Ou seja, por equiparar-se à condição de consumidor final justo por ser autorizada, não enquadra-se nos parâmetros que permitem às cooperativas distribuidoras ou permissionárias tributarem às alíquotas de acordo com a classe e subclasse, consumidor residencial ou rural.

A cooperativa autorizada do ramo infraestrutura, de acordo com o enquadramento da ANEEL, é classificada como consumidor rural, subclasse cooperativa de eletrificação rural e fornece energia aos seus cooperados somente repassando energia de concessionárias ou gerando a sua própria. No caso em análise, a cooperativa vale-se da energia concedida pela CEEE, e em razão disto, acaba por

absorver os custos como sendo consumidora final, incidindo esta categoria sob suas despesas.

Cientes desta condição, assinala-se que o ICMS aplicado às cooperativas do ramo infraestrutura dependerá do consumo do cooperado, podendo a alíquota variar de 0, 12, 18 à 25%.

Portanto, como a cooperativa de eletrificação rural, na condição de autorizada, realiza o pagamento de 12% sobre 100 KWh quando adquire a energia elétrica da CEEE, à título de alíquota do ICMS poderá repassar esta mesma alíquota aos seus cooperados produtores rurais e de residência rural.

Neste horizonte, como expressa o art. 4º, da Resolução ANEEL 333/99, a autorização para implantação de instalações de energia elétrica de uso privativo poderá ser outorgada a consumidor, pessoa física ou jurídica, individualmente ou associada, Ainda, a autorização é feita mediante requerimento acompanhado de projeto do empreendimento.

Assim, o titular da autorização se beneficia de todas as prerrogativas e se submete a todas as condições e encargos inerentes aos consumidores do serviço público de energia elétrica (§ 2º, art. 4º).

Outrossim, nos termos da mencionada resolução, as situações acima aplicam-se às cooperativas de eletrificação rural que detenham a propriedade e operem instalações de energia elétrica de uso privativo de seus associados, cujas cargas instaladas se destinem ao desenvolvimento de atividade predominantemente rural (caput, art. 4º).

Em acréscimo, o mesmo artigo legal dispõem:

§ 1º A cooperativa que não preencher os requisitos para regularização como permissionária de serviço público poderá ter o respectivo ato de outorga convalidado, ou, em caso de inexistência deste, receber autorização, em conformidade com o disposto nos arts. 2º e 3º desta Resolução.

§ 2º A convalidação ou outorga somente poderá ser concedida às cooperativas que, concomitantemente, detenham a propriedade e operem as instalações de energia elétrica.

§ 3º A cooperativa titular de autorização será classificada como consumidor rural, subclasse cooperativa de eletrificação rural, conforme a legislação.

Outrossim, a cooperativa quanto à aplicação da tarifa, deve se resguardar sob as classes e subclasses estabelecidas no artigo 5º da Resolução ANEEL 414, de 09 de setembro de 2010, especificamente quanto à classe residencial:

“§ 1º A **classe residencial** caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora com fim residencial, ressalvado os casos previstos no inciso III do §4º deste artigo, considerando-se as seguintes subclasses:

I – residencial;

(...)

§ 4º A **classe rural** caracteriza-se pelo fornecimento à unidade consumidora que desenvolva atividades de agricultura, pecuária ou aquicultura, dispostas nos grupos 01.1 a 01.6 ou 03.2 da CNAE, considerando-se as seguintes subclasses: (Redação dada pela REN ANEEL 449, de 20.09.2011)

I – **agropecuária rural**: localizada na área rural, onde seja desenvolvida atividade relativa à agropecuária, inclusive o beneficiamento ou a conservação dos produtos agrícolas oriundos da mesma propriedade e o fornecimento para: (Redação dada pela REN ANEEL 449, de 20.09.2011)

(...)

II – **agropecuária urbana**: localizada na área urbana, onde sejam desenvolvidas as atividades do inciso I, observados os seguintes requisitos: (Redação dada pela REN ANEEL 449, de 20.09.2011)

(...)

III – **residencial rural**: localizada na área rural, com fim residencial, utilizada por trabalhador rural ou aposentado nesta condição; (Redação dada pela REN ANEEL 449, de 20.09.2011)

IV – **cooperativa de eletrificação rural**: localizada em área rural, que detenha a propriedade e opere instalações de energia elétrica de uso privativo de seus associados, cujas cargas se destinem ao desenvolvimento de atividade classificada como rural nos termos deste parágrafo, observada a legislação e os regulamentos aplicáveis; (Redação dada pela REN ANEEL 449, de 20.09.2011) (...)

Sendo estas da mesma natureza (classe e subclasse), entende-se que haveria a incidência da mesma alíquota para todas estas, logo, o percentual de 12% pago pela cooperativa se aplicaria não somente aos cooperados que são residentes em zona rural, mas também urbana, possibilitando que seja repassado o custo por meio das faturas de consumo de energia elétrica, ocorrendo assim, a cobrança do ICMS nas faturas dos cooperados daquelas cooperativas beneficiadas.

Este repasse de custo poderá ser exercido somente sobre o valor destinado ao pagamento da alíquota de 12% sobre o valor total da fatura da cooperativa

autorizada para com seus associados, independentemente se categoria residencial ou rural.

Da perspectiva tributária, o ICMS na emissão das faturas é destacado e recolhe-se o tributo, mesmo sendo cooperativa autorizada, a diferença para as cooperativas na condição de permissionárias é que as autorizadas realizam a compra da energia elétrica para distribuição, e tal condição não vislumbra divergência quanto subclasse residencial urbana ou rural no momento da cobrança.

Outrossim, para fins contábeis, a cooperativa quando do repasse de energia elétrica para os cooperados (ato cooperativo), emite-se a fatura de energia com ICMS destacado, para ambas as subclasses, tanto residencial rural quanto urbano.

Especificamente quanto à subclasse rural, se devidamente comprovada, incidirá as isenções ou os descontos, posto que a cooperativa objeto deste parecer não possui autorização para distribuição para consumidores de zonas urbanas.

Aventa-se, em acréscimo, hipótese de a cooperativa regulamentar-se como permissionária³. No caso, ela poderá realizar a distinção das cobranças das alíquotas. Ou seja, a cooperativa na condição de autorizada deve aplicar as tarifas observando as classes elencadas no art. 5º da Resolução 414, portanto, entende-se que as tarifas de suprimento são estabelecidas nos processos tarifários das supridoras.

Caso a cooperativa do presente caso, venha a desenvolver plano de regulamentação, os consumidores das cooperativas passaram a ter direitos e deveres equivalentes aos consumidores das concessionárias de distribuição, o que possibilitaria a distinção das cobranças quanto à classe tarifária almejada pela Consulente. Para que seja possível a regulamentação como permissionários de serviço público de distribuição de energia elétrica, a cooperativa precisará ter homologação da área de atuação, homologação das tarifas iniciais e fornecimento e assinatura do contrato de permissão.

³ Disponível em: <https://rio.coop//cerci-e-ceral-sao-autorizadas-a-serem-permissionarias-de-energia-eletricas/>.

TÍTULO IV RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas objetivas aos questionamentos apresentados:

I. O benefício concedido pelo Estado do Mato Grosso do Sul não se aplica ao caso da Cooperativa consulente;

II. A Cooperativa, pela análise realizada, na condição de cooperativa de eletrificação rural, na condição de autorizada, pode cobrar o tributo ICMS em razão dos custos sobre 12% quando adquire a energia elétrica da CEEE.

III. A cobrança deste tributo dos associados, independe da subclasse residencial (urbano ou rural) ou produtor rural e será por meio das faturas de consumo de energia dos cooperados, de acordo com as Resoluções ANEEL 333/99 e 414/10.

Ocorre que, em 27/09/2021, a cooperativa apresentou pedido de complementação do parecer para o que segue:

I) há amparo legal para que não seja cobrado o ICMS dos cooperados, uma vez que a cooperativa já paga o tributo quando adquire a energia elétrica da CEEE (embora seja valor ínfimo)?

II) Essa nova cobrança dos cooperados poderia configurar bitributação?

Neste sentido, passa-se a responder tais questionamentos.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES

Cabe esclarecer, sobre o primeiro ponto do questionamento, que o ICMS apurado pela cooperativa consulente é plurifásico, sendo devido em cada fase da circulação da mercadoria, e apurado pelo regime não-cumulativo, evitando a tributação "em cascata",

com compensação entre o valor apurado em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, que resulta no *quantum debeat* de cada operação realizada, conforme art. 155, § 2º, I da CF/88 e art. 19 do CTN.

Nesse sentido, é devido o ICMS toda vez que há circulação jurídica, com transferência de propriedade de, no caso em análise, a mercadoria energia elétrica.

Assim, tanto na compra de energia elétrica da CEEE pela cooperativa, quanto no repasse ao cooperado, há circulação jurídica, devendo ser apurado e recolhido o ICMS em cada etapa, haja vista serem atos jurídicos diversos, com transferência de propriedade para sujeitos diversos, configurando, portanto, cada etapa, novo fato gerador de ICMS. No caso, a CEEE transfere a energia para a Cooperativa, configurando fato gerador de ICMS, assim como a Cooperativa transfere para os cooperados, igualmente configurando fato gerador de ICMS, já que nas duas etapas há circulação jurídica da energia elétrica.

CAPÍTULO II

DO ATO COOPERATIVO

Nesse ponto, ressalta-se que, embora o art. 79 da Lei 5.764/71 estabeleça que o ato cooperativo, entre cooperativa e associados, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de mercadoria, de outro vértice o § 2º do art. 2º da LC 87/96 (Lei Kandir) define que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

A respeito do tema, segue trecho de voto do Juiz Relator André Luiz Barreto de Paiva Filho, no Acórdão nº 131/15 do TARF - Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais:

Quanto ao argumento de que o julgador de primeira instância não teria enfrentado a questão aduzida na impugnação de que haveria a impossibilidade de exigência no fornecimento de energia entre a cooperativa e seus cooperados, por se tratar de ato cooperativo, manifestou-se assim o julgador de primeira instância:

As cooperativas constituem-se em sociedades com personalidade jurídica própria e que não se confunde com aquela da pessoa de seus associados, preponderantemente pessoas naturais ou físicas, em conformidade com o disposto nos artigos 4º, da LC nº 87/96 e 6º, da Lei nº 8.820/89, e alterações, sendo, por isso, despropositado falar-se em "absoluta ausência de fato gerador de ICMS por inexistência de circulação jurídica de mercadoria".

(...)

*Quanto à alegação de que o fornecimento de energia elétrica aos associados seria ato cooperativo e que não haveria alteração na titularidade do bem representado pela energia elétrica, não assiste razão à Recorrente. Primeiro, porque o próprio contribuinte não aplica sua tese, pois efetua o fornecimento da energia elétrica com aplicação das regras normais de operações sujeitas à tributação. Segundo, por que, mesmo que houvesse caracterização de ato cooperativo, em nada alteraria a incidência do ICMS, **pois não há previsão especial na legislação do ICMS para dar guarida a pretensão de tratamento tributário distinto, tanto que nada foi trazido nesse sentido pela Recorrente.***

Nesse sentido também é o entendimento do TJ-RS:

*APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS ENERGIA ELÉTRICA. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA. 1. A aquisição de energia elétrica por cooperativa constitui operação mercantil sujeita à incidência de ICMS. O ônus tributário, contudo, é repassado aos consumidores finais, que são os cooperados. **Assim, ainda que se considere que a operação de distribuição de energia elétrica pela cooperativa não constitui ato mercantil, o tributo é devido pelos consumidores em razão da operação anterior, de aquisição de energia diretamente dos fornecedores. Ao depois, de acordo com o E. STJ, incide ICMS ainda que em operações da cooperativa com seus cooperados.** 2. Autuação que, ademais, decorre da aplicação, pela cooperativa, de alíquota reduzida aos consumidores que não estavam cadastrados perante a Receita Estadual como*

produtores rurais e, portanto, não faziam jus ao benefício fiscal. 3. Honorários advocatícios majorados, na forma do art. 85, § 11, do CPC. APELO DESPROVIDO. (Apelação Cível, Nº 70074432204, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Julgado em: 30-08-2017 – grifou-se)

Desse modo, independentemente se a transferência de energia elétrica foi em virtude de ato cooperativo ou não, o relevante para configurar o fato gerador do ICMS é a operação de circulação da mercadoria, com transferência de titularidade da energia elétrica, como ocorre no caso da Cooperativa consulente e seus cooperados, não existindo previsão legal de tratamento tributário distinto.

CAPÍTULO III DA NÃO OCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO

Quanto ao segundo ponto do questionamento, o qual se refere sobre a possível bitributação de ICMS caso a cooperativa passasse a tributar o cooperado, cabe esclarecer que a bitributação se caracteriza pela tributação atribuída por dois entes sobre o mesmo fato gerador, ocorrendo, portanto, um conflito de competências. Ao passo que o *bis in idem*, de outro modo, é a dupla tributação estabelecida por um único ente sobre o mesmo fato gerador.^{4 5}

Estabelecidas as definições, no caso sob análise, não há se de falar em um ou outro, haja vista que, conforme supramencionado, há duas fases de incidência do ICMS, configurando cada uma fatos geradores de ICMS diversos, a primeira na aquisição de energia elétrica pela Cooperativa perante a CEEE, e a segunda na transferência da energia da Cooperativa para os cooperados.

Desse modo, afastada a possibilidade dessa nova cobrança de ICMS dos cooperados configurar bitributação ou *bis in idem*.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo - 11 ed. Saraiva Educação. 2020.

⁵ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário – 2 ed. Saraiva Educação. 2019.

TÍTULO IV
RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas objetivas aos questionamentos apresentados:

I. Com relação ao questionamento de se há amparo legal para que não seja cobrado o ICMS dos cooperados, uma vez que a cooperativa já paga o tributo quando adquire a energia elétrica da CEEE (embora seja valor ínfimo), na alíquota de 12%, conforme disposição do art. 12, "d", 25 da Lei nº 8.820/89 do Estado do RS, concluímos que, o ICMS deve ser cobrado dos cooperados, ainda que em valor ínfimo, haja vista a sistemática plurifásica e da não-cumulatividade do ICMS a qual a Cooperativa consulente está sujeita, configurando fato gerador de ICMS tanto a entrada, proveniente da CEEE, quanto a saída, para os cooperados, de energia elétrica da Cooperativa consulente;

II. Com relação ao questionamento de que se a "nova cobrança" dos cooperados poderia configurar bitributação, concluímos que não há bitributação, nem bis in idem, haja vista se tratar a tributação da cooperativa e dos cooperados de fatos geradores diversos.

Porto Alegre, 11 de outubro de 2021,

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

11. Parecer n. 11/2021

Considerações sobre a contribuição previdenciária aplicável aos cooperados e Cooperativas de transporte de cargas

TÍTULO I DA CONSULTA

As Consulentes, COOPERATIVAS DE TRANSPORTE, operantes no ramo de transporte de cargas, em vislumbre da Solução de Consulta nº 316 – Cosit, datada de dezembro de 2019, constataram divergência no condizente ao percentual de alíquota de contribuição previdenciária que aplicavam aos seus cooperados com o percentual entendido como devido pela Receita Federal Brasileira, consoante externalizado na referida Consulta.

Neste sentido, as consulentes formularam os seguintes questionamentos:

- 1- Qual a alíquota de contribuição previdenciária aplicável aos cooperados de Cooperativa de transporte de cargas e sua correta base legal que a suporta?
- 2- Qual a base de cálculo da contribuição previdenciária aplicável aos cooperados de Cooperativa de transporte de cargas e sua correta base legal que a suporta?

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

As Consulentes informam que se tratam de Cooperativas de transporte, que atuam na ampla defesa dos interesses econômicos e profissionais dos transportadores autônomos com atuação em todo território nacional e internacional, através da prestação de serviços de logística, administração e transportes rodoviários de cargas.

Assim, conforme o inciso II do parágrafo 4º do artigo 3º da IN RFB nº 971/09, equipara-se a empresa para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, e

não propriamente a Cooperativa de trabalho, de modo que ao transcorrer do presente Laudo comentaremos.

Sucedede que argumenta a consulente até o presente momento haver sido orientada a equiparar-se às Cooperativas de trabalho, no que tange à matéria previdenciária, de modo que nas Cooperativas de trabalho seria aplicada uma alíquota de 20% sobre o salário de contribuição, que por sua vez, nas Cooperativas de transporte seria aplicada esta mesma alíquota, só que sobre os valores dos fretes.

Inobstante a isso, a consulente, em analisando a Solução de Consulta nº 316 - COSIT, percebeu entendimento diverso por parte da Receita Federal Brasileira, em concluir que a alíquota a supostamente ser aplicada aos cooperados das Cooperativas de transporte seria de 11%, e não a de 20%, conforme se vinha sucedendo.

Passemos, portanto, a transcorrer e analisar a situação fática das consulentes, com a finalidade de dar-lhes visão ampla de suas possibilidades e status frente às suas requisições. Senão vejamos:

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO E COOPERATIVAS DE TRANSPORTE

Devemos, primeiramente, atentarmo-nos ao que constitui uma Cooperativa de trabalho, e como ela difere de uma Cooperativa de transporte, conforme é o caso das consulentes.

Uma Cooperativa de trabalho, consoante dispõe a Lei nº 12.690/12, é uma sociedade constituída de trabalhadores, para que, em proveito comum do exercício de suas atividades laborativas ou profissionais, e por intermédio da autonomia e autogestão, possam obter melhores qualificações, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.

Tal Cooperativa de finalidade laboral pode ser categorizada, nos termos do artigo 4º, incisos I e II da Lei em comento como sendo de:

- produção: quando se constitui de sócios que contribuem com seu trabalho para a produção em comum de bens que a Cooperativa detenha, a qualquer título, os meios de produção;
- serviço: quando se constitui de sócios delegados à prestação de serviços especializados para terceiros, sem a presença dos pressupostos que configuram relação de emprego.

Desta forma, tendo em vista que as Cooperativas de trabalho possuem o cunho de unir obreiros para que, sob comando de Assembleia Geral, direcionada pelas decisões tomadas pelos integrantes da Cooperativa, ademais do já previsto na Lei própria, busquem a associação livre de sujeitos dispostos a prestação de serviços conjunta no referente ao seu objeto social.

Inobstante a isso, devemos atentarmo-nos a disposição do inciso II do parágrafo único do artigo 1º da Lei em análise, o qual refere:

(...)

Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:

(...)

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

Assim, temos por fato a divergência das Cooperativas laborais acima tratadas com relação às Cooperativas de transporte, tais quais são as consulentes.

Na IN RFB nº 971/09, encontramos todas as definições das Cooperativas de trabalho, ou Cooperativas de mão-de-obra, conforme possível ler abaixo:

Art. 208. Cooperativa, urbana ou rural, é a sociedade de pessoas, sem fins lucrativos, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeita a falência, constituída para prestar serviços a seus associados na forma da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 209. Cooperativa de trabalho, espécie de Cooperativa também denominada Cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices, ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

Parágrafo único. A Cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios.

Na Seção III da mesma Instrução Normativa, é possível percebermos a forma pela qual as Cooperativas de trabalho devem proceder no condizente ao cumprimento de suas obrigações principais e acessórias:

Art. 216. As Cooperativas de trabalho e de produção são equiparadas às empresas em geral, ficando sujeitas ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78, em relação:

Há, de mesmo modo, o enquadramento do cooperado em questão para fins previdenciários:

Art. 212. Considera-se cooperado o trabalhador associado à Cooperativa, que adere aos propósitos sociais e preenche as condições estabelecidas no estatuto dessa Cooperativa.

Parágrafo único. O cooperado, definido no caput, é enquadrado no RGPS como segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual.

No parágrafo 2º do artigo 216 da Instrução Normativa, outrossim, também encontram-se regulamentadas as contribuições destinadas ao SEST e ao SENAT, devidas por segurado contribuinte individual que preste serviços à Cooperativa na função de transportador autônomo:

Art. 216 (...)

(...)

§ 2º A Cooperativa de trabalho, na atividade de transporte, em relação à remuneração paga ou creditada a segurado contribuinte individual que lhe presta serviços e a cooperado pelos serviços prestados com sua intermediação, deve reter e recolher a contribuição do segurado transportador autônomo destinada ao Sest e ao Senat, observados os prazos previstos nos arts. 80 e 83.

Tais especificação destinadas somente às Cooperativas laborais denotam a segregação da dita IN, posto que suas disposições legais excluem, em âmbito geral, o que diz respeito às Cooperativas de transporte.

As Cooperativas de transporte, por sua vez, encontram-se regulamentadas pela Lei nº 11.442/07, conforme disciplinado em seu inciso III do artigo 2º:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o Transporte Rodoviário de Cargas - TRC realizado em vias públicas, no território nacional, por conta de terceiros e mediante remuneração, os mecanismos de sua operação e a responsabilidade do transportador.

Art. 2º A atividade econômica de que trata o art. 1º desta Lei é de natureza comercial, exercida por pessoa física ou jurídica em regime de livre concorrência, e depende de prévia inscrição do interessado em sua exploração no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas - RNTR-C da Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, nas seguintes categorias:

(...)

*III - **Cooperativa de Transporte Rodoviário de Cargas (CTC)**, sociedade Cooperativa na forma da lei, constituída por pessoas físicas e/ou jurídicas, que exerce atividade de transporte rodoviário de cargas; (Incluído pela Lei nº 14.206, de 2021) Grifamos.*

Outrossim, através da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT é que o Poder Público regula as atividades exercidas pelas Cooperativas de transporte de cargas, com exigências técnicas específicas a partir do registro da Cooperativa em questão juntamente ao sistema nacional de Registro Nacional dos

Transportadores Rodoviários de Cargas (RNTRC). Deste modo, separando as de cargas com regulamentação através da Resolução ANTT nº 4.799/15, e as de passageiros através da Resolução ANTT nº 4.770/15, incluso ainda todo o restante da estrutura normativo-técnica e instrumental emanada pela agência, que qualifica e termina por segregar ainda mais as Cooperativas de transporte das demais.

Vejam, a título de exemplo, que as normas que regulamentam as contribuições previdenciárias para as Cooperativas de transporte encontram-se presentes na Lei nº 8.706/93, mais uma vez separadas das leis e normas regulamentadoras das Cooperativas de trabalho. De mesmo modo, no que se refere a IN RFB nº 971/09, destacamos abaixo o parágrafo 5º do artigo 65:

Art. 65,

(...)

*§ 5º O condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), o auxiliar de condutor autônomo e **o cooperado filiado à Cooperativa de transportadores autônomos estão sujeitos ao pagamento da contribuição para o Serviço Social do Transporte (Sest) e para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (Senat)**, conforme disposto no art. 111-I. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010). Grifamos*

Desta forma, fica clara a não sujeição dos cooperados de Cooperativas de transporte ao mesmo regulamento vigente às Cooperativas de trabalho. Posto isso é que não pode a tributação de Cooperativas de trabalho ser idêntica a de Cooperativas de transporte, já que não possuem a mesma lei ou o mesmo regulamento interno, o que, em que pese as torna diferentes, no entanto, não implica em necessariamente dizer que as contribuições possuam percentuais de alíquotas diversos, de modo que se passará a ver ao adentrarmos mais no tópico.

CAPÍTULO II

DA INADEQUAÇÃO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 316 – COSIT AO CASO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE E DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA ALIQUOTA DE 20% NO COOPERADO

A Consulente formula seus questionamentos sobre a alíquota de contribuição previdenciária e base de cálculo aplicáveis ao cooperado tendo como base a Solução de Consulta 316/2019 da RFB. Em que pese da conclusão da consulta divulgada pela Receita Federal obtermos que o valor a ser retido do cooperado corresponder "(...) a contribuição previdenciária apurada por meio da alíquota de 11% sobre o valor do salário-de-contribuição por eles recebido", destacamos aqui este entendimento estar equivocado, ao menos no que diz respeito às consulentes aqui tratadas.

Devemos considerar que os questionamentos suscitados na Solução de Consulta em comento foram:

1- Qual a forma correta de proceder? (quanto a alíquota a ser aplicada nas contribuições previdenciárias);

2- Por que uma Cooperativa de transporte não estaria "enquadrado" no ADI supra? (o ADI RFB nº 5/15)

Em se tratando do enquadramento das Cooperativas de transporte no ADI RFB nº 5/15, imperioso vislumbrarmos o Ato ser intitulado como: *"Dispõe sobre a contribuição previdenciária devida pelo contribuinte individual que presta serviço a empresa por intermédio de Cooperativa de trabalho."*

Vejamos que desde o seu preâmbulo se está a tratar a situação posta pela consulente como sendo uma Cooperativa de trabalho, o que, tudo indica pelos elementos trazidos pelas consulentes, não ser o caso. O ramo Transporte é um ramo autônomo dentro do cooperativismo, com regras próprias e instrumentos normativos específicos a serem aplicados, em que pese em diversos dispositivo legais se observa a aplicação de regras de forma ampliativa, para todas as Cooperativas.

Consoante já referido acima no Título II, Capítulo II, as Cooperativas de trabalho e Cooperativas de transporte não se confundem, nem ao menos sendo

compreendidas no mesmo regulamento legislativo, para fins de tributação e de organização. Destarte, vejamos que a própria Receita Federal, no transcorrer de sua Resolução menciona que "(...) a *Cooperativa consulente tem como integrantes, associados que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, indistintamente*". Logo, disso é que podemos perceber a distinção do que se busca sanar aqui (tributação para fins previdenciários no que diz respeito aos cooperados de Cooperativas de transporte) **em face da carência de informações detidas pela Receita Federal na tentativa de responder aos questionamentos da consulente de modo genérico.**

Em sustentando ainda sua carência informacional, é que a própria Receita Federal colaciona o inciso II do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 12.690/2012¹, a qual exclui as Cooperativas de transporte do mesmo enquadramento das Cooperativas de mão-de-obra. Finaliza esta colocação, outrossim, dizendo que "Dessa forma, não há como considerar a consulente, com base nas informações que apresenta nos autos da consulta, como uma Cooperativa de trabalho."

O ponto chave do questionamento surge neste momento, no qual a Receita Federal menciona "*A contribuição previdenciária, todavia, **do segurado contribuinte individual, cooperado pessoa física**, em resposta ao questionamento 2.1, a ser retida pela Cooperativa, por determinação do caput do art. 4º da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, deverá ser apurada com base na alíquota de 11%, nos termos do §26 do art. 216 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999 (...).*"

Reparemos que, para responder ao questionamento, o órgão administrativo se utilizou da Lei nº 10.666/03, a qual disciplina sobre "(...) a concessão de aposentadoria especial ao cooperado de Cooperativa de trabalho de produção e dá outras providências." Já foi demonstrada a impossibilidade da equiparação das Cooperativas de trabalho e das de transporte, de modo que se mostra incoerente frente à situação fática das ora consulentes que nos questionam neste Parecer.

¹ Art. 1º A Cooperativa de Trabalho é regulada por esta Lei e, no que com ela não colidir, pelas Leis nºs 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil.Parágrafo único. Estão excluídas do âmbito desta Lei:II - as Cooperativas que atuam no setor de transporte regulamentado pelo poder público e que detenham, por si ou por seus sócios, a qualquer título, os meios de trabalho;

Em vista, ainda, de possível equívoco na resposta fornecida, os autores da Solução de Consulta ora tratada mencionam: "Ressalte-se que a consulta não oferece elementos para que se conclua se os cooperados pessoas físicas se enquadram concretamente no conceito de condutor autônomo, mencionado no § 4o do art. 201 do RPS e identificado pela IN no 971 (inciso XXVI do art. 9o) como 'o que exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, quando proprietário, coproprietário ou promitente comprador de um só veículo'"

Isso ocorre pois, frente a falta de informações acerca da consulente em questão quando da elaboração da Solução de Consulta em comento, a Receita Federal acabou por categorizar os cooperados da Cooperativa como contribuintes individuais de trabalho, e não como cooperados de Cooperativa de transporte, que exercem de forma autônoma e sem vínculo empregatício com a Cooperativa, como na presente situação.

Assim, em se tratando de cooperados de Cooperativas de transporte, e que, em exercício de suas atribuições laboram diretamente com transportes, o aplicável é o acima transcrito, nos termos do art. 55 da IN RFB nº 971/2009, vez que é o instrumento que trata de forma específica a questão das Cooperativas de transporte, com aplicação da alíquota de 20% sobre o fato gerador da contribuição previdenciária.

CAPÍTULO III

DA TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE E A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO COOPERADO PELA ALIQUOTA DE 20%

Neste ponto compreenderemos mais a fundo o *modus operandi* da tributação para fins previdenciários das Cooperativas de transporte.

Para que passemos a vislumbrar a tributação das Cooperativas, imperioso se faz a análise do inciso II do parágrafo 4º do artigo 3º da IN RFB nº 971/09, abaixo colacionado:

Art. 3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

(...)

§ 4º **Equipara-se a empresa** para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

(...)

II - **a Cooperativa**, conforme definida no art. 208 desta Instrução Normativa e nos arts. 1.093 a 1096 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil);

De modo geral, podemos listar os tributos devidos sobre o regime tributário das Cooperativas de transporte, de acordo com o apresentado pelo Manual Tributário, da seguinte maneira²:

TRIBUTOS DA COOPERATIVA

- **COFINS/Faturamento** – alíquota de 3% sobre receita mensal (cumulativo);
- **PIS/Faturamento** – alíquota de 0,65% sobre receita mensal (cumulativo);
- **IRPJ** – 15% sobre os lucros apurados no período, mais adicional de 10% para parcela excedente ao valor de R\$ 20.000,00 mensal (atos não cooperativos)
- **CSLL** – 9% sobre as lucros apurados no período (atos não cooperativos);
- **ICMS** – 12%, exceto nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, com alíquota de 7%.
- **INSS** – 20% sobre o valor das remunerações dos Diretores e Conselheiros Fiscais.

TRIBUTOS SOBRE FUNCIONÁRIOS

- **INSS sobre folha de pagamento de empregados**: 20%, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa (GILRAT), mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver convênio com o salário educação;
- **FGTS** – A alíquota de 8% sobre a folha de empregados;
- **PIS/Folha de Pagamento** – alíquota 1%

² Manual Tributário para Cooperativas de transporte de cargas e de passageiros, 2020.

TRIBUTOS SOBRE COOPERADO

- Condutor Autônomo de veículo rodoviário (incluindo taxista) e auxiliar de condutor:
 - **INSS** – sobre o valor recebido pelo cooperado, aplicando-se dedução de base de cálculo de 20% e sobre o resultado obtido, será retido 22,5% (20% + 2,5% de SEST SENAIT), caso prestado por pessoa jurídica ou pessoa física;
 - **IRRF** – 1,5% sobre as sobras das receitas de serviços de transporte executados por cooperados pessoas físicas;
 - 10% para transporte de cargas; e
 - 40% para transporte de passageiros sobre as sobras recebidas pelos cooperados pessoas jurídicas. Desde que o cooperado seja proprietário do veículo (Regulamento IR, art. 629/Lei 7.713/1998, art. 9º).
 - Diretores e Conselheiros Fiscais – Se receberem cédula de presença e/ou honorários deverão pagar sobre esse valor 11% de INSS.

De acordo com o que dispomos acima, devemos atentar para a contribuição previdenciária do cooperado, que tem a incidência sobre a sua base de cálculo da alíquota de 20%. Nesta mesma senda, em vislumbrando o parágrafo 2º do artigo 55 da IN em comento, notamos o salário contribuição de condutor autônomo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo, operador das máquinas descritas, bem como cooperado filiado a Cooperativa de transportadores autônomos corresponder a 20% do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, vedada qualquer dedução de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, conforme abaixo:

Art. 55. *Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

§ 2º *O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo, do operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, sem vínculo empregatício, do motorista que atua no transporte de passageiros por meio de aplicativo de transporte, e do cooperado filiado a Cooperativa de transportadores autônomos, corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, conforme estabelece o § 4º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 - Regulamento da Previdência Social, observado o*

limite máximo a que se refere o § 2º do art. 54, vedada a dedução de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, ainda que discriminados no documento correspondente. (Redação do parágrafo dada pela Instrução Normativa RFB N° 1867 DE 25/01/2019).

Importante salientar que esse padrão legislativo se sustenta por diversas vezes no que tange às Cooperativas de transporte, de modo que abaixo se disporá ao transcorrer deste Parecer.

A sustentação da contribuição pautada na alíquota de 20% transparece, ainda, pelo disposto no Manual Tributário das Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços, que demonstra conforme abaixo, o recolhimento a título previdenciário dos contratos de serviços prestados por transportadores, taxistas e operadores de máquinas, por exemplo:

*"A Cooperativa, ao contratar serviços de terceiros (não associado), contribuintes individuais, inclusive eventuais transportadores, taxistas e operadores de máquinas, estará sujeita 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.**"*

Fica clara a necessidade da contribuição de 20% quando da contratação de serviços de transportadores *lato sensu*, até mesmo por parte das Cooperativas de mão-de-obra ao contratá-los.

Ademais, consta no Manual Tributário, conforme abaixo colacionado, o cálculo da retenção do INSS, no qual destaca-se a alíquota de 20% incidente sobre as operações de transporte efetuadas por cooperados:

Cálculo da Retenção do INSS:	Base de Cálculo	Alíquota	INSS Retido
Pró-Labore	4.000,00	11%	440,00
Serviço transporte	2.101,06	20%	359,20
Soma	6.101,06		799,20

Seguindo, cumpre vislumbrar a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da seguridade social, que institui o Plano de Custeio, além de demais providências gerais. Conforme percebemos, mostra o artigo 28, em seu parágrafo 11º, que a base de cálculo de contribuição social previdenciária do transportador autônomo, sócio de Cooperativa de transporte é o salário-de-contribuição, correspondente a 20% do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte, vedadas deduções correspondentes a gastos com combustível ou manutenção do veículo, senão vejamos:

Art. 28

(...)

§ 11. Considera-se remuneração do contribuinte individual que trabalha como condutor autônomo de veículo rodoviário, como auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974, como operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, o montante correspondente a 20% (vinte por cento) do valor bruto do frete, carreto, transporte de passageiros ou do serviço prestado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 13.202, de 2015)

De mesma forma que redigido acima, o Decreto nº 3.048/99, que regulamenta a Previdência Social, impõe no artigo 214, em seu parágrafo 19º, que o salário de condutor autônomo de veículo rodoviário, incluso taxista e motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, além de cooperado filiado a Cooperativa de transportadores autônomos e demais referidos corresponde a 20%

do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte, não se admitindo dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção veicular:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 19. O salário de contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive o taxista e o motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, do auxiliar de condutor autônomo e do operador de trator, máquina de terraplanagem, colheitadeira e assemelhados, sem vínculo empregatício, a que se referem os incisos I e II do § 15 do art. 9º, e do cooperado filiado a Cooperativa de transportadores autônomos corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte e não se admite a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo. (Incluído pelo Decreto nº 10.491, de 2020)

Ante o exposto, observamos a fixação do salário de contribuição do cooperado filiado a Cooperativa de transportadores em 20% do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte, descartadas quaisquer despesas relativas ao veículo, já que tal disposição é sempre repisada no ordenamento vigente, que busca, a partir da segregação das Cooperativas de transporte das demais, fazer ser compreendido seu regime tributário para fins previdenciários e sua base de cálculo, consoante discriminada neste Parecer.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

1. *Quanto ao questionamento da alíquota aplicável ao caso das Cooperativas de transporte no que tange as contribuições previdenciárias, seria a de 20% nos termos do Manual Tributário do Ramo Transporte e da IN RFB 971/09, sendo vislumbrável sustentação deste entendimento por parte do parágrafo 2º do artigo 55 da Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira de nº 971/09.*

2. Quanto ao questionamento da base de cálculo a ser utilizada para a incidência da contribuição previdenciária temos que seria a "o salário-de-contribuição do cooperado filiado a Cooperativa de transportadores autônomos corresponde a vinte por cento (20%) do valor bruto auferido pelo frete, carreto ou transporte, sendo vedada a dedução de valores gastos com combustível ou manutenção do veículo, nos termos art. 55 da IN RFB nº 971/2009, não se aplicando a Solução de Consulta 316/2019.

Porto Alegre, 11 de outubro de 2021.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

12. Parecer n. 12/2021

Considerações sobre Incorporação de Cooperativa do Ramo Agropecuário

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente questiona sobre as implicações de Incorporação de uma Cooperativa do Ramo Agropecuário por outra dentro do mesmo Ramo, principalmente no que tange aos seguintes pontos:

- I. Quais os impactos relativos à personalidade jurídica na incorporação de uma cooperativa do ramo agropecuário?*
- II. Existem eventuais tributações na transmissão dos bens da incorporada?*
- III. Existe necessidade de apresentação do processo no CADE?*

Passo à análise do questionamento.

TÍTULO II RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I QUAIS OS IMPACTOS NA PERSONALIDADE JURÍDICA

SUBCAPÍTULO I DO PROCEDIMENTO E REQUISITOS PARA A INCORPORAÇÃO DE COOPERATIVAS

Consoante o questionamento, a intenção da cooperativa é incorporar outra cooperativa. Assim, através das incorporações societárias, uma cooperativa denominada incorporadora absorve outra sociedade denominada incorporada. Nesse sentido, a sociedade incorporada deixa de existir, enquanto, a cooperativa incorporadora absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e investe-se nos direitos da incorporada, nos termos do art. 59 da lei nº 5.764:

Art. 59. Pela incorporação, uma sociedade cooperativa absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe nos direitos de outra ou outras cooperativas.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, serão obedecidas as mesmas formalidades estabelecidas para a fusão, limitadas as avaliações ao patrimônio da ou das sociedades incorporandas.

Para que possa se dar esse processo é preciso se verificar se a operação foi devidamente aprovada pelos sócios tanto da cooperativa incorporadora quanto da incorporada. Sendo preciso ainda que a incorporação passe por uma análise de balanço patrimonial.

Conforme possível vislumbrar no quadro abaixo, o procedimento incorporativo, bem como seus requisitos necessários, com pauta na Lei Federal 5.764/71:

<p>1. Aprovação em Assembleia e organização societária</p>	<p>O primeiro passo para se proceder a incorporação de sociedade é a anuência de todos os sócios de ambas as cooperativas. A partir disso, serão indicados por cada cooperativa (incorporadora e incorporada) 3 nomes para comporem a comissão mista que procederá aos estudos necessários para a incorporação, como o balanço geral, levantamento patrimonial e outros (Art. 57, §1º).</p>
<p>2. Constituição societária</p>	<p>Assim que aprovado o relatório da comissão mista e realizadas as avaliações e alterações em Assembleia Geral conjunta, serão arquivados, para aquisição de Personalidade Jurídica, na Junta Comercial competente, e duas vias dos mesmos (Art. 57, §2º).</p>
<p>3. Sucessão de direitos e obrigações</p>	<p>Com a publicação do arquivamento da extinta sociedade cooperativa incorporada, a incorporação será realizada, de modo que a incorporadora sucederá todos os direitos e obrigações da cooperativa incorporada. (Art. 58)</p>

Tais atos necessários para a efetivação da incorporação serão abordados no tópico seguinte de forma mais aprofundada.

Seguindo, sabe-se que o ato incorporativo, ainda se destaca, ante a possibilidade de ser declarado nulo, deverá obrigatoriamente conter os seguintes requisitos, sobre os quais também alerta a Lei Federal 5.764/71:

Art. 15. - O ato constitutivo, sob pena de nulidade, deverá declarar:

I - a denominação da entidade, sede e objeto de funcionamento;

II - o nome, nacionalidade, idade, estado civil, profissão e residência dos associados, fundadores que o assinaram, bem como o valor e número da quota-parte de cada um;

III. - aprovação do estatuto da sociedade;

IV - o nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos associados eleitos para os órgãos de administração, fiscalização e outros.

Observa-se que os bens da cooperativa, bem como a documentação da cooperativa que será extinta precisam estar em ordem e ser analisados por pela comissão.

Como mencionado, esses processos de incorporação entre cooperativas exigem estudos complexos, levantamentos das participantes e de seus respectivos mercados, preferencialmente acompanhado e/ou elaborado por pelos 6 (seis) eleitos, 3(três) por cada cooperativas, em que suas conclusões farão parte do Relatório da Comissão Mista.

Recomenda-se que a Comissão Mista, composta pelos 3 representantes de cada cooperativa, seja bem assessorado com os profissionais da área.

O Relatório da Comissão Mista, nos termos do § 1º do artigo 57 da Lei nº 5.764/71, deverá conter estudos, efetuando levantamento patrimonial e balanço geral das cooperativas, plano de distribuição de quotas partes, destino dos fundos de reserva e dos outros fundos existentes, projeto de estatuto social e outras informações a respeito da operação.

Efetuada o relatório, ele deve ser submetido a uma Assembleia Geral conjunta que, tomando conhecimento de seu teor, irá deliberar acerca de sua aprovação, sendo aprovado com o mínimo de 2/3 dos votos e assim sendo, imediatamente ocorrerá a operação de incorporação.

Quando a operação é aprovada, a cooperativa incorporada precisa deixar de funcionar e existir. Sendo assim, após concluir o processo, a incorporadora passa a ser detentora de todo o patrimônio e capital social da antiga cooperativa.

Resumidamente, pode-se dizer que para realizar esse procedimento de incorporação entre cooperativas, deve-se:

- 1- Aprovação dos sócios de ambas as cooperativas para dar início ao processo;
- 2- Elaboração de um Relatório da Comissão Mista, em que se deve constar acerca dos estudos, efetuando levantamento patrimonial e balanço geral das cooperativas e outras informações a respeito da operação;
- 3- Submissão desse relatório a uma Assembleia Geral conjunta que deliberará acerca de sua aprovação, sendo aprovado com o mínimo de 2/3 dos votos e assim sendo, imediatamente ocorrerá a operação de incorporação;
- 4- Ocorrida essa incorporação, a incorporada deixará de funcionar e existir. De forma que a incorporadora passa a ser detentora de todo o patrimônio e capital social da antiga cooperativa.

Veja-se que na Instrução Normativa 35, de 2017, a qual dispõe sobre os atos de transformação, incorporação, fusão e cisão que envolvam sociedades, que pode ser usada no caso concreto das sociedades cooperativas, há ilustração deste mesmo procedimento.

Vejamos:

Art. 14 A incorporação de sociedade, de qualquer tipo jurídico, deverá obedecer aos seguintes procedimentos:

II - a deliberação da sociedade incorporada deverá:

- a) No caso de sociedade anônima, se aprovar o protocolo da operação, autorizar seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capitada incorporadora;*
- b) No caso das demais sociedades, se aprovar as bases da operação e o projeto de reforma do ato constitutivo, autorizar os administradores a praticar o necessário à incorporação, inclusive a subscrição em bens pelo valor da diferença que se verificar entre o ativo e o passivo.*

Ainda, de acordo com o já referido na tabela acima, observa-se que o que é aplicado às cooperativas também o é às demais sociedades, no que tange aos documentos necessários para o arquivamento dos atos de incorporação, ato este a ser performado posteriormente a finalização da incorporação entre ambas as sociedades.

Ainda, no tocante ao processo incorporativo, mostra-se importante verificar se a incorporação entre as cooperativas não irá acabar resultando em problemas de fechamento de mercado, conforme melhor descrito abaixo.

Deve ser destacado, no tocante aos bens imóveis a serem incorporados, que a ata de Assembleia que aprovar a incorporação dos bens imóveis das sociedades deverá conter:

- 1- Sua descrição;
- 2- Identificação;
- 3- Área em que se situa;
- 4- Dados relativos a sua titulação;
- 5- Número de matrícula no registro imobiliário;
- 6- Se for o caso de necessidade, a depender do regime de bens pelo qual se casou algum(ns) do(s) sócio(s), a anuência do cônjuge em ato de anuência para a incorporação dos bens.

Tudo isso é disposto no artigo 35, inciso VII, alíneas "a" e "b" da Lei nº 8.934/1994, informando que os registros de imóveis não podem, de forma alguma, serem arquivados, pois apenas serão transmitidos para a incorporadora, de acordo com o que se colacionou abaixo:

Art. 35. Não podem ser arquivados:

VII - os contratos sociais ou suas alterações em que haja incorporação de imóveis à sociedade, por instrumento particular, quando do instrumento não constar:

- a) a descrição e identificação do imóvel, sua área, dados relativos à sua titulação, bem como o número da matrícula no registro imobiliário;*
- b) a outorga uxória ou marital, quando necessária;*

Cabe serem pontuados, também, as vantagens e desvantagens abarcadas pela incorporação de cooperativas, conforme elencadas pelo Sistema OCB/ES em material disponibilizado em seu sítio eletrônico¹.

Dentre as vantagens, podem ser percebidas:

- 1- Expansão da área de atuação;
- 2- Expansão das operações e das receitas;
- 3- Diversificação do risco, pois o foco passa a ser em mais de um mercado;
- 4- Redução de custos internos (contabilidade unificada, estruturas mais coesas e enxutas, diminuição de extinção de cargos etc...), decorrentes de economias de escala;
- 5- Maior possibilidade de diversificar portfólio de serviços;
- 6- Maior profissionalização da gestão;
- 7- Maior sustentabilidade financeira;
- 8- Redução do custo das operações e serviços ofertados pela cooperativa;
- 9- Agregação de valor e credibilidade ao cooperativismo de transporte;
- 10- Redução dos riscos inerentes ao desenvolvimento interno de novos projetos ou produtos ou à montagem de estabelecimentos próprios em novos segmentos de mercado;
- 11- Remoção de barreiras à entrada em novos mercados;
- 12- Garantia de novos canais de distribuição e utilização de bases já instaladas;

Em contrapartida, as desvantagens mais recorrentes são:

- 1- Mudanças nas relações sociais ou de influências;
- 2- Perda de benefícios não econômicos, mas intangíveis;
- 3- Possibilidade de afastamento do associado do convívio mais direto com a cooperativa, pois a estrutura se expande.

¹ CHAGAS, Renan, "Sistema OCB/ES esclarece principais pontos sobre fusão e incorporação em sociedades cooperativas", disponível em: <http://novo.ocbes.coop.br/noticias.asp?page=4527&t=sistema-ocb-es-esclarece-principais-pontos-sobre-fusao-e-incorporacao-em-sociedades-cooperativas>, Acesso em 12 de novembro de 2021.

Desta sorte, fica evidente um panorama geral a ser analisado, antecipando a decisão incorporativa por meio de Assembleia.

Por fim, o procedimento também envolve realizar registros para tornar a operação de incorporação pública a toda a população.

SUBCAPÍTULO II

DA ASSEMBLEIA GERAL A SER CONVOCADA

Conforme já visto na tabela anteriormente apresentada, em termos do artigo 57, parágrafos 1º e 2º, se faz necessário, em precedência ao ato incorporativo, se faz necessária a convocação de Assembleia Geral, a qual poderá ocorrer entre os sócios da cooperativa incorporadora e os da incorporada.

Neste cenário, conforme preceitua o artigo 1.071, inciso VI do Código Civil, tudo deve ser feito mediante Assembleia, para fins de se evitar eventual nulidade do ato societário. A partir disso, a Assembleia deverá ser notificada aos sócios por intermédio de qualquer meio de comunicação viável e plausível.

A partir disso, será estabelecida a Assembleia, na qual será apresentado relatório de comissão mista, que disciplinará a incorporação e seus termos. Feito isso, adentrará o processo de incorporação.

SUBCAPÍTULO III

ARQUIVAMENTO DE DOCUMENTOS NA JUNTA COMPETENTE

No atinente aos documentos gerados em Assembleia, com a assinatura dos nomeados para a assinatura conforme o Estatuto para a incorporação, quedar-se-á agora por conduzir os documentos que demonstrem a incorporação para a Junta Comercial competente, a fim de se evitar problemas futuros no que diz respeito à eventual responsabilização por fraude.

Assim, todos os atos constitutivos que informam a cooperativa incorporada não mais possuir personalidade jurídica fazem com que a Junta Comercial tenha ciência do ocorrido e para que todos os atos, inclusive notificações judiciais das

quais seria a titular a cooperativa incorporada sejam expedidos em nome da incorporadora.

Ato conseqüente a isso, estará já incorporada a cooperativa, havendo sido assumido pela incorporadora todas as obrigações e direitos que antes eram da incorporada.

CAPÍTULO II

DAS IMPLICAÇÕES SOCIETÁRIAS

Conforme demonstrado, a incorporação mostra-se operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, causando diversas implicações societárias.

Nos termos do art. 59 da lei nº 5.764/1971, essas implicações vão desde a absorção de patrimônio, recebimento de associados até a contração dos direitos e obrigações da cooperativa incorporada pela cooperativa incorporadora.

Cabe mencionar que a cooperativa incorporadora deve realizar pelo menos duas assembleias, a primeira para que devidamente institua a comissão e a segunda para efetivamente incorporar a cooperativa que em sua assembleia já deliberou pelo seu desaparecimento.

Cada cooperativa faz a sua assembleia e cada uma nomeia a sua comissão e, a partir de então, passa-se a realização de assembleias conjuntas.

Tendo em vista que com esta decisão, os cooperados da sociedade incorporada, se não manifestarem vontade contrária, automaticamente são cooperados na cooperativa incorporadora devendo integralizar capital.

A incorporação só existe enquanto negócio jurídico perfeito se e quando estiverem cumpridos seus requisitos de ato complexo, a simples intenção de incorporação exarada pela assembleia geral acaba por não gerar quaisquer efeitos jurídicos a terceiros.

Também, conforme dispõe o art. 59 da Lei 5764/71, após terem sido aprovados os atos de incorporação a cooperativa incorporadora cooperativa "absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe nos direitos de outra ou outras cooperativas."

Dessa forma, evidencia-se que após a incorporação, a cooperativa incorporada se extingue, sendo plenamente absorvida pela incorporadora, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações. Ainda, a incorporada perde sua personalidade jurídica e seu CNPJ, ou seja, por não mais existir no mundo jurídico, não conseguirá praticar qualquer espécie de ato em relação à cooperativa.

TÍTULO III

DAS IMPLICAÇÕES JURÍDICO TRIBUTÁRIAS PELA INCORPORAÇÃO

CAPÍTULO I

DA NÃO INCIDÊNCIA DE ITBI

O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), previsto no artigo 156, inciso II da Constituição Federal, mostra-se um tributo municipal obrigatório e cobrado pelas prefeituras ao comprador de imóvel. Sendo tão relevante que em caso de não pagamento do mesmo, não será possível efetuar a transmissão da propriedade do imóvel para o novo proprietário.

Via de regra, os municípios consideram qualquer transmissão da titularidade de bens imóveis que não seja objeto de doação como sendo sujeita à incidência do ITBI, excepcionalmente percebe-se a não incidência quando se verifica alguma das hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Ocorre que em processos de incorporação entre pessoas jurídicas esse imposto acaba não incidindo, mesmo que as participantes do negócio possuam diversos imóveis industriais e comerciais, nos termos do art. 36, II do Código Tributário Nacional:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

(...)

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

De igual forma dispõe o artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Nesse caso, tem-se uma imunidade condicionada, pois para que seja reconhecida, a atividade preponderante da incorporadora não pode ser a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Essa atividade preponderante é identificada quando a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição representar mais de 50% (cinquenta por cento) da atividade da empresa incorporadora, conforme o §1º do artigo 37, do CTN.

Dito isso, apesar de não terem o intuito lucrativo das empresas, as cooperativas agropecuárias também se mostram pessoas jurídicas, bem como não possuem preponderância nas atividades que causam a tributação.

Ainda, vale ressaltar que, segundo decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul na Apelação Cível nº 70052626025, o registro da transmissão de imóvel de propriedade de cooperativa ocorre sem a necessidade de escritura pública, tendo em vista que o registro dos atos modificativos da cooperativa na Junta Comercial satisfaz o requisito para a transferência patrimonial, pois conferem validade e autenticidade ao ato.

Portanto, evidencia-se que as cooperativas agropecuárias possuem o direito à não incidência de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis quando decorrente de incorporação.

CAPÍTULO II DO FATES-RATES

Como sabido, as cooperativas devem constituir um Fundo de Reserva e Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) – também denominado de RATES - através da aplicação mínima de 10% e 5%, respectivamente, das sobras líquidas dos exercícios.

Como mostrado, trata-se de uma reserva de constituição obrigatória que se destina à prestação de assistência técnica, educacional e social aos associados e seus familiares. Contudo, a inexistência de determinações legais sobre a realização da RATES tem feito com que seja possível um aumento desenfreado dessa reserva em algumas cooperativas.

Esses fundos são obrigatórios e indivisíveis, conforme art. 4 da Lei 5764/71:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, a Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul já impugnou no processo JUCISRS nº 19/1315.094-8 em que foram realizadas diversas exigências em relação ao mérito da operação. Senão vejamos:

"Considerando que o Fundo de Reserva e o FATES são indivisíveis de acordo com o que estabelece o art. 4, III, da Lei 5.764/71, necessário que seja esclarecido o que foi feito com tais valores.

Além disso, consta na ata a "Liquidação e Dissolução da Cooperativa" o que pressupõe o seu efeito desaparecimento do mundo jurídico o que impossibilita sua liquidação.

Como apontam a "Liquidação e Dissolução" necessário demonstrar que foram observados os requisitos e procedimentos do art. 69 da Lei 5.764/71." (grifo nosso)

Portanto, tendo noção dessa indivisibilidade, é preciso que a cooperativa incorporadora esclareça exatamente o que foi feito com tais valores pertencentes à incorporada.

TÍTULO IV DAS IMPLICAÇÕES TRABALHISTAS EQUIPARAÇÃO SALARIAL

A equiparação salarial é uma importante forma de buscar isonomia entre as pessoas no âmbito trabalhista, sendo prevista diretamente no artigo 7º, inciso XXX, da Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XXX - proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil;

Ainda, encontra-se disposta no art 461 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 461. Sendo idêntica a função, a todo trabalho de igual valor, prestado ao mesmo empregador, no mesmo estabelecimento empresarial, corresponderá igual salário, sem distinção de sexo, etnia, nacionalidade ou idade.

§ 1º Trabalho de igual valor, para os fins deste Capítulo, será o que for feito com igual produtividade e com a mesma perfeição técnica, entre pessoas cuja diferença de tempo de serviço para o mesmo empregador não seja superior a quatro anos e a diferença de tempo na função não seja superior a dois anos.

§ 2º Os dispositivos deste artigo não prevalecerão quando o empregador tiver pessoal organizado em quadro de carreira ou adotar, por meio de norma interna da empresa ou de negociação coletiva, plano de cargos e salários, dispensada qualquer forma de homologação ou registro em órgão público.

§ 3º No caso do § 2o deste artigo, as promoções poderão ser feitas por merecimento e por antiguidade, ou por apenas um destes critérios, dentro de cada categoria profissional.

§ 4º - O trabalhador readaptado em nova função por motivo de deficiência física ou mental atestada pelo órgão competente da Previdência Social não servirá de paradigma para fins de equiparação salarial.

§ 5º A equiparação salarial só será possível entre empregados contemporâneos no cargo ou na função, ficando vedada a indicação de paradigmas remotos, ainda

que o paradigma contemporâneo tenha obtido a vantagem em ação judicial própria.

§ 6º No caso de comprovada discriminação por motivo de sexo ou etnia, o juízo determinará, além do pagamento das diferenças salariais devidas, multa, em favor do empregado discriminado, no valor de 50% (cinquenta por cento) do limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

Ainda, na falta de estipulação do salário ou não havendo prova acerca da importância ajustada, o empregado terá direito a perceber salário igual ao daquele que, na mesma empresa, fizer serviço equivalente, ou do que for habitualmente pago para realizar serviço semelhante, nos termos do art. 460 da CLT.

Ocorre que nos casos de incorporação, pode acontecer dos empregados da incorporada postularem quanto à equiparação salarial aos empregados da incorporadora. Nesse sentido, colaciona-se jurisprudência:

EQUIPARAÇÃO SALARIAL. INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS. POSSIBILIDADE. Com supedâneo nos arts. 10 e 448 da CLT, havendo mudança na estrutura jurídica da empresa, a exemplo da incorporação, é possível que os empregados que passaram a trabalhar na nova empresa, tanto possam servir como paradigma, quanto postular equiparação com os empregados da empresa incorporadora, bastando que estejam preenchidos os pressupostos do art. 461 da CLT. **HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SINDICATO. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL.** Nos moldes da Súmula 219, III, do TST, são devidos os honorários advocatícios nas causas em que o ente sindical figure como substituto processual. **SINDICATO. BENEFÍCIO DA GRATUIDADE DA JUSTIÇA.** Os arts. 790, § 3º, da CLT e 14 da Lei 5.584/70 definem claramente a gratuidade da justiça em favor das pessoas físicas; o fato de tratar-se o Sindicato de pessoa jurídica sem fins lucrativos não basta para legitimar a pretensão de se beneficiar da assistência jurídica gratuita, devendo-se demonstrar cabalmente a sua insuficiência econômica em arcar com as despesas do processo. Recurso conhecido e parcialmente provido. (TRT-11 00168420120071100, Relator: Maria das Graças Alecrim Marinho) (grifo nosso)

Assim, se o paradigma de salário e de benefícios da incorporada for superior ao da incorporadora, chama-se a atenção para os efeitos financeiros desta decisão com o nivelamento dos referidos pontos. O inverso também é verdadeiro, caso a cooperativa incorporadora tiver paradigma superior, deve-se atentar para a equiparação que deverá ser avaliada do ponto de vista financeiro.

Destarte, a questão da diferença salarial entre os funcionários das cooperativas que participarão da incorporação mostra-se extremamente relevante, tendo em vista que os funcionários da incorporada podem servir tanto como paradigma, quanto para postular equiparação com os funcionários da cooperativa incorporadora, nos termos do art. 461 da CLT.

TÍTULO V

DO CUIDADO ACERCA DO FECHAMENTO DE MERCADO

Segundo dispõe o art. 8º, da Resolução nº 2/2012 do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE:

Art. 8º São hipóteses enquadráveis no Procedimento Sumário, as seguintes operações:

(...)

IV - Baixa participação de mercado com integração vertical: nas situações em que nenhuma das requerentes ou seu grupo econômico comprovadamente 5 controlar parcela superior a 30% de quaisquer dos mercados relevantes verticalmente integrados.

Portanto, tem que atentar-se para que as participações conjuntas das cooperativas não alcancem 30% (filtro a partir do qual se presume possibilidade de fechamento de mercado) em nenhum dos cenários analisados no mercado agropecuário, para que não se vislumbre risco de fechamento desse mercado com a possível operação.

Somente assim para que o CADE considere que essa incorporação não acarretará em prejuízos ao ambiente concorrencial, inserindo-se na hipótese de rito sumário do art. 8º, inciso IV, da Resolução 02/2012.

CAPÍTULO I

DO RISCO DE POSIÇÃO DOMINANTE

A Posição Dominante se mostra um conceito de extensão variável, mas que, via de regra, se refere ao poder que uma empresa tem de impor, independentemente dos seus concorrentes, dos seus fornecedores e dos seus clientes, a sua estratégia comercial, dominando cerca de 20% do mercado.

Segundo a Lei nº 12.529/11 os atos de concentração capazes de comprometer parte substancial do mercado, criando ou reforçando uma posição dominante e implicando em eliminação da concorrência serão terminantemente proibidos pelo CADE:

Art. 88. Serão submetidos ao Cade pelas partes envolvidas na operação os atos de concentração econômica em que, cumulativamente:

(...)

§ 5º Serão proibidos os atos de concentração que impliquem eliminação da concorrência em parte substancial de mercado relevante, que possam criar ou reforçar uma posição dominante ou que possam resultar na dominação de mercado relevante de bens ou serviços, ressalvado o disposto no § 6º deste artigo.

Sendo que compreende-se, por parcela substancial de mercado, segundo o texto legal, ser presumida quando a empresa ou grupo de empresas controla vinte por cento do mercado relevante em questão:

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

(...)

IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 2º Presume-se posição dominante sempre que uma empresa ou grupo de empresas for capaz de alterar unilateral ou coordenadamente as condições de mercado ou quando controlar 20% (vinte por cento) ou mais do mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo Cade para setores específicos da economia.

Destarte, verifica-se que essa concentração de 20% do mercado já possui potencial de gerar efeitos danosos à concorrência, visto que, nos estritos termos da lei, por si só configura posição dominante.

CAPÍTULO II DO RISCO DE MONOPÓLIO

O monopólio se configura quando determinada empresa acaba por dominar todo o mercado ou um setor em que oferece seus produtos ou serviços. Mas, se tratando do mercado do agropecuário, mastra-se quase inviável que ocorra a presença de monopólio, tendo em vista seu extremo tamanho e relevância no Brasil.

Cabe mencionar que, ao se considerar os desempenhos até o momento do agronegócio e da economia brasileira como um todo, a participação do agronegócio no PIB total brasileiro pode ultrapassar os 30% em 2021.

Portanto, é evidente que se mostra extremamente infactível que uma incorporação entre cooperativas consiga atingir números tão expressivos ao ponto de monopolizar 30% do Produto Interno Bruto no Brasil.

Ainda, vale ressaltar que até mesmo o monopólio se mostra ato lícito, desde que não resulte de processo, gradual ou não, de eliminação de concorrentes, mediante abuso do poder econômico.

CAPÍTULO III DA DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DO PROCESSO NO CADE

No que se refere ao questionamento de dispensa de apresentação de processo junto ao CADE, mister observar que na Portaria Interministerial 994/12, que alterou a

redação do artigo 88 da Lei 12.529/11, restou estabelecido que os Atos de Concentração, tais como a incorporação objeto do parecer, deverão ser apresentadas obrigatoriamente quanto pelo menos um dos grupos tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no país, no ano anterior à operação, equivalente ou superior 750 milhões de reais.

Dito isto, caso na análise dos balanços das empresas seja constatado o faturamento bruto supra citado, somente nesta hipótese deverá ser apresentado o processos sobre o Ato de Concentração perante o CADE.

TÍTULO VI RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

l) Quanto aos impactos relativos à personalidade jurídica na incorporação de uma cooperativa do ramo agropecuário destacamos:

A. Sabemos que as incorporações entre cooperativas não resultam em problemas no Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, somente podendo ocorrer a suscitação de preocupações concorrenciais no mercado;

B. Preocupações atinentes à integração de mercado podem surgir a partir de um domínio de 20% ou 30% da estrutura mercantil (filtros a partir dos quais se pode presumir possibilidade de fechamento de mercado), nos termos do art. 8º, IV, da Resolução CADE nº 2/2012 e art. 36, IV, § 2º, da Lei nº 12.529/11;

C. A Cooperativa Incorporadora absorve patrimônio, recebe associados, contrai os direitos e obrigações da Cooperativa Incorporada, nos termos do art. 59 da lei nº 5.764/1971;

D. A Cooperativa Incorporada é extinta, enquanto a Cooperativa Incorporadora promoverá a respectiva averbação no registro próprio, conforme art. 1118 do Código Civil;

E. II-a) Quanto ao questionamento sobre as eventuais tributações na transmissão dos bens da incorporada, cumpre referir que a incorporação entre cooperativas agropecuárias não há incidência de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI),

consoante o disposto no artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal e artigo 36, inciso II do Código Tributário Nacional;

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do TEMA 796, fixou a tese de que: “a imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do §2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”, portanto, tem que se atentar para que o valor dos bens incorporados não exceda o limite do capital social que será integralizado, tendo em vista que neste caso ocorrerá a cobrança de ITBI;

II- b) Diante do rico objeto de estudo, delimitamos mais algumas questões a serem observadas quais sejam:

A. Tendo em vista que de acordo com o que estabelece o art. 4º, da Lei 5.764/71, o Fundo de Reserva e o FATES são indivisíveis, torna-se preciso que a cooperativa incorporadora esclareça exatamente o que foi feito com os tais valores pertencentes à incorporada;

B. É necessário se atentar acerca da diferença salarial entre os funcionários das cooperativas que participarão da incorporação, tendo em vista que os funcionários da incorporada podem servir tanto como paradigma, quanto para postular equiparação com os funcionários da cooperativa incorporadora, desde que estejam preenchidos os pressupostos do art. 461 da CLT.

III) No tocante a dispensa de apresentação de processo perante o CADE, cumpre referir que consoante a Portaria Interministerial 994/12, que alterou a redação do artigo 88 da Lei 12.529/11, somente Atos de Concentração que envolvam empresas cujo faturamento bruto no último balanço some quantia equivalente ou superior 750 milhões de reais.

Porto Alegre, 17 de dezembro de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

13. Parecer n. 13/2021 – Complementação do parecer 08/2021
Considerações sobre PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas

TÍTULO I
DA CONSULTA

A Consulente postula complementação ao Parecer nº 25/2021, datado de 23 de setembro de 2021, que tratou do funcionamento e do adequado tratamento de PIS/COFINS entre as cooperativas singulares e central de cooperativas.

O Parecer original visou responder, em síntese, questionamentos da Consulente quanto ao tratamento tributário, a ser dispensado quanto ao PIS/COFINS, entre a Cooperativa Singular, do ramo agropecuário, e a Cooperativa Central, relacionada à comercialização dos produtos e mercadorias entregues pela Cooperativa Singular na Central.

Sobre os questionamentos do Parecer original, respondemos que:

I) As sociedades cooperativas singulares são sujeitos passivos das contribuições de PIS/COFINS, segundo o disposto no Art. 6º, § 1º da IN 1911/2019.

II) No Art. 11 da IN 1911/2019, está disposta a responsabilização pelo recolhimento da contribuição para o PIS/COFINS, através da sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues.

*III) Após ter sido realizada a entrega de produtos das Cooperativas Singulares à Central de Cooperativas, a Central deverá realizar a venda e repassar os valores para as associadas. Ainda, a **Central será responsável pelo recolhimento de PIS/COFINS por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 11 da IN 1911/2019.***

IV) A entrega do produto pela COOPERATIVA SINGULAR à CENTRAL configura-se em ato cooperativo típico, segundo o disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, razão pela qual não se mostra base tributável de cálculo PIS/COFINS.

V) Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o disposto no art. 292, I da IN 1911/2019/2019, no que se refere a exclusão da base de cálculo, vez que no referido artigo há a possibilidade de exclusão dos "valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa".

VI) A Central não pode tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas cooperativas associadas, **havendo hipótese de creditamento apenas para produtos adquiridos de não associados, conforme previsão do art. 298 da IN 1911/2019.**

VI) A Central deve recolher PIS/COFINS de produtos recebidos de cooperativas associadas, mas, na falta desta, **as cooperativas singulares também são responsáveis pelos PIS/COFINS dos produtos que entregam à Central, pela interpretação do artigo 11, § 1º da IN 1911/2019.**

Quanto aos novos esclarecimentos solicitados, a Consulente formula os seguintes questionamentos:

1) No CAPÍTULO III DA TRIBUTAÇÃO DO PRODUTO ENTREGUE PELAS SINGULAS À CENTRAL DAS COOPERATIVAS a respondente considera que a entrega do produto pela Cooperativa Singular à Central não se mostra base tributável de cálculo de PIS/COFINS, por se configurar ato cooperativo típico, desta forma se questiona (1.) qual o CST (código de situação tributária) de PIS/COFINS a ser utilizado na emissão da nota fiscal de entrega do produto, considerando que a operação não será tributada.

2) Ainda, no final do referido capítulo a respondente conclui que: "Isso posto, evidencia-se que não deve ocorrer incidência de PIS/COFINS no produto entregue pela Cooperativa Singular à Central, apenas o repasse do valor da venda que é tributável". Questiona-se (2.) **qual a correta interpretação da expressão "APENAS O REPASSE DO VALOR DA VENDA QUE É TRIBUTÁVEL", pois não ficou claro, nos pareceu que quando a central repassar o valor do produto entregue pela singular, esta (singular) deverá oferecer os referidos valores à tributação, pelo exposto, solicitamos maiores esclarecimentos sobre esse ponto.**

3) Na sequência, CAPÍTULO IV, temos o seguinte: "Conforme acima respondido, a operação de entrega dos produtos da Cooperativa Singular à Cooperativa Central não sofrerá tributação pelo PIS/COFINS, não somente [parece que seria tão somente] ao repasse da receita das vendas operadas pela Central dos produtos da singular". Solicita-se **(3.) Esclarecer melhor, dando exemplo e fazendo a apuração do PIS/COFINS com base no descrito, também evidenciando que na sequência é mencionado a possibilidade da utilização do art.292, I da IN 1911/2019, como forma de exclusão dos valores repassados aos produtores rurais, trazer exemplos.**

4) Importante colocar que a Central, aqui em questão, recebe, industrializa e comercializa os produtos de suas cooperadas, usando como exclusão de base da tributação de PIS/COFINS das vendas, os custos agregados aos produtos dos cooperados (art. 292, VII, da IN 1911/2019), tendo como entendimento que dentro dos custos (CPV) já está considerado o valor que seria o de repasse às associadas, então, exclui somente o CPV, sem somar eventuais repasses para não ter duplicidade de benefício. Vale destacar que os repasses acontecem em momentos muito diferentes das vendas, condição que poderia gerar saldo devedor de PIS e COFINS de forma antecipada. Questiona-se **(4.) se essa prática traz algum tipo de risco para central do ponto de vista fiscal/tributário.**

Formulados os novas questionamentos supracitados, e com o objetivo de facilitar a compreensão e desenvolvimento do presente Parecer, os questionamentos da Consulente foram divididos em 4 itens e subitens, a serem tratados no decorrer do Parecer:

- I. DO CST A SER UTILIZADO NA EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE ENTREGA DO PRODUTO DA SINGULAR À CENTRAL;
- II. DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO "APENAS O REPASSE DO VALOR DA VENDA QUE É TRIBUTÁVEL" NO CAPÍTULO III DO PARECER ORIGINAL;
- III. DOS ESCLARECIMENTOS A RESPEITO DO TRECHO DO CAPÍTULO IV "CONFORME ACIMA RESPONDIDO, A OPERAÇÃO DE ENTREGA DOS PRODUTOS DA COOPERATIVA SINGULAR À COOPERATIVA CENTRAL NÃO

SOFRERÁ TRIBUTAÇÃO PELO PIS/COFINS, NÃO SOMENTE [PARECE QUE SERIA TÃO SOMENTE] AO REPASSE DA RECEITA DAS VENDAS OPERADAS PELA CENTRAL DOS PRODUTOS DA SINGULAR”;

- a. SUBCAPÍTULO I – DA APURAÇÃO E RETENÇÃO PELA COOPERATIVA DO PIS/COFINS DA ASSOCIADA PESSOA JURÍDICA;
 - b. SUBCAPÍTULO II – DA EXCLUSÃO DO ARTIGO 292, I DA IN 1911/2019
- IV. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DA COOPERATIVA CENTRAL – ART. 292, INCISO VII DA IN 1911/2019.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita complementação aos esclarecimentos sobre como funciona o adequado tratamento de PIS/COFINS entre cooperativas singulares e central de cooperativas.

Também informa que a Cooperativa Singular X se mostra associada a uma Central de Cooperativas, aqui denominada apenas de Central.

Ainda, a Consulente informa que esta Central recebe a matéria-prima e/ou produto pronto de suas Cooperativas Singulares associadas para industrialização e/ou posterior comercialização.

No mais, menciona-se que a Central presta serviço de processamento das matérias primas e/ou produto pronto para suas Cooperativas Singulares associadas.

Desse modo, o objetivo do Parecer nº 25/2021, de 23 de setembro de 2021, foi o de responder aos seguintes questionamentos formulados:

- a) *Qual o adequado tratamento tributário de PIS/COFINS a ser aplicado na relação entre a COOPERATIVA SINGULAR do ramo agropecuário e a CENTRAL, relacionado à comercialização dos produtos e mercadorias entregues pela COOPERATIVA SINGULAR na CENTRAL?*
- b) *A entrega do produto pela COOPERATIVA SINGULAR à CENTRAL é base tributável de cálculo PIS/COFINS?*

c) *No caso de ser tributada a entrega do produto, a COOPERATIVA SINGULAR poderá aplicar o Inciso II do Art. 292, da IN 1911/2019 para fins de excluir as receitas de venda de bens e mercadorias a associados? Os produtos entregues, podem ser considerados mercadorias?*

d) *Pode a CENTRAL tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas COOPERATIVA SINGULAR associadas?*

e) *A CENTRAL é a responsável pelo recolhimento do PIS/COFINS da comercialização dos produtos recebidos de suas COOPERATIVA SINGULAR associadas para comercialização ou, de acordo com a IN, essa responsabilidade é das COOPERATIVAS SINGULARES, sendo feito um rateio de acordo com a participação do produto comercializado de cada uma das COOPERATIVAS SINGULARES associadas?*

Vejamos como ficou alinhado no Parecer original:

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DA ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA COOPERATIVISTA

Primeiramente, menciona-se que o cooperativismo é a doutrina que preconiza a colaboração e a associação de pessoas ou grupos com os mesmos interesses, se baseando na participação dos associados e nas atividades econômicas com vistas a atingir o bem comum.

Segundo o site da Organização das Cooperativas Brasileiras, existem 3 tipos de sociedades cooperativas:

1) SINGULAR

Uma cooperativa para pessoas. Tem o objetivo de prestar serviços diretos aos associados. É formada por, no mínimo, 20 cooperados, na regra geral, sendo permitida a admissão de pessoas jurídicas, desde que não operem no mesmo campo econômico da cooperativa.

2) *CENTRAL OU FEDERAÇÃO*

Uma cooperativa para cooperativas. Seu objetivo é organizar em comum e em maior escala os serviços das filiadas, facilitando a utilização dos mesmos. É constituída por, no mínimo, três cooperativas singulares.

3) *CONFEDERAÇÃO*

Uma cooperativa para federações. Assim como as cooperativas de 2º grau, têm o objetivo de organizar em comum e em maior escala os serviços das filiadas. A diferença é que as confederações são formadas por, no mínimo, três cooperativas centrais ou federações de qualquer ramo.

No caso em tela, verifica-se a relação cooperativista entre cooperativas singulares e centrais. Tendo em vista que a Cooperativa Singular quando está associada com outras singulares demonstra como é possível cooperar para construir soluções estratégicas, e que as Cooperativas Centrais são constituídas de no mínimo 3 singulares, podendo, excepcionalmente, admitir as-sociados individuais.

CAPÍTULO II

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIA DE PIS/COFINS ENTRE COOPERATIVAS SINGULARES E CENTRAL DE COOPERATIVAS

No Art. 6º, § 1º da Instrução Normativa RFB Nº 1911/2019, mostra-se claro ao determinar que as sociedades cooperativas são sujeitos passivos das contribuições de PIS/COFINS:

Art. 6º São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º).

§ 1º O disposto no caput alcança as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões

legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).

Ainda, no art. 11 da referida IN, trata sobre a Cooperativa que realiza repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues:

Art. 11. A sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues, é responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 16).

§ 1º A sociedade cooperativa continua responsável pelo recolhimento das contribuições devidas por suas associadas pessoas jurídicas quando entregar a produção destas associadas à central de cooperativas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 2º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhido pelas sociedades cooperativas relativo às operações descritas no caput, deve ser por elas informado às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º).

Ademais, no art 301 da mesma IN, observa-se a responsabilização das pessoas jurídicas associadas:

Art. 301. As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 1º O disposto no caput aplica-se também na hipótese das cooperativas entregarem a produção de suas associadas, para revenda, à central de cooperativas.

§ 2º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas na hipótese de que trata o caput devem ser apuradas no regime de apuração cumulativa ou não cumulativa, de acordo com as disposições legais aplicáveis a que estariam sujeitas as respectivas operações de comercialização caso fossem praticadas diretamente por suas associadas.

§ 3º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o caput deve ser informado pela cooperativa, individualizadamente, às suas associadas, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender os procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária.

§ 4º A pessoa jurídica cooperada, sujeita ao regime de apuração não cumulativa, deve informar mensalmente à sociedade cooperativa os valores dos créditos apropriados nos termos dos arts. 298 e 299 e dos créditos presumidos de que trata o Título II do Livro XI, para que estes sejam descontados dos débitos apurados de acordo com o caput.

§ 5º Os valores retidos nos termos do art. 102 poderão ser considerados para fins de compensação com os montantes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas de que trata o caput.

§ 6º As sociedades cooperativas devem manter os informes de crédito de que trata o § 4º, bem como, as suas associadas, os documentos comprobatórios da regularidade dos créditos informados, para a apresentação à fiscalização quando solicitados.

Assim, estando a Cooperativa Central realizando operação descrita no art. 82 da Lei nº 5.764/71, dedicando-se a vendas em comum que recebe as produções de suas associadas, é responsável pelo recolhimento da COFINS e do PIS, com suas posteriores modificações, conforme Lei 9.430/1996, art. 66.

Vejamos o que afirma o referido artigo.

" Art. 66. As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que recebam para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pela recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e da

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com suas posteriores modificações."

Portanto, tendo sido realizada a entrega de produtos das Cooperativas Singulares à Central de Cooperativas, a segunda vai realizar a venda e repassar os valores para os associados, ou seja, às Cooperativas Singulares. Ainda, será responsável pelo recolhimento de PIS/COFINS por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos.

CAPÍTULO III

DA TRIBUTAÇÃO DO PRODUTO ENTREGUE PELA COOPERATIVA SINGULAR À CENTRAL DE COOPERATIVAS

A entrega do produto pela Cooperativa Singular à Central não se mostra base tributável de cálculo PIS/COFINS.

Pois, este ato configura-se em ato cooperativo típico, segundo o disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Neste ínterim, cabe mencionar que, segundo o Supremo Tribunal de Justiça, no julgamento do TEMA 363, não ocorre a incidência de PIS/COFINS nos atos típicos praticados pelas cooperativas:

DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C do CPC/1973 E RES. STJ N. 8/2008). TEMA 363. Não incide a Contribuição destinada ao PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas

cooperativas. O art. 79 da Lei n. 5.764/1971 preceitua que os atos cooperativos são "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". E ainda, em seu parágrafo único, alerta que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". Anotado isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Nesse contexto, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais. O que se deve ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae. Não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza está relacionado com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais. REsp 1.141.667-RS e REsp 1.164.716-MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe 4/5/2016.

Ainda, demais tribunais também já seguiram o entendimento firmado pelo STJ. Senão vejamos:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADEQUAÇÃO. ATO COOPERATIVO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REGIME DO RECURSO REPETITIVO. 1.O Superior Tribunal de Justiça, sob o regime do recurso repetitivo, consolidou o entendimento no sentido de que ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados, não se sujeita à incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS. Nesse sentido: REsp 1141667 / RS RECURSO ESPECIAL 2009/0098390-3. Relator (a) Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento: 27/04/2016. Data da Publicação/Fonte DJe 04/05/2016. 2. Apelação da impetrante parcialmente provida.

(TRF-1 - AC: 00154575620004013800, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, Data de Julgamento: 30/04/2019, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: 14/06/2019)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. COOPERATIVA DE TRABALHO ODONTOLÓGICO. ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS. PIS E DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. O art. 4º da Lei 5.764/71 classifica as cooperativas como sociedade de pessoas, tendo personalidade jurídica distinta dos associados. Tais entidades praticam atos internos e externos, e somente aqueles gozam de isenção ou imunidade. Os atos praticados entre a cooperativa e seus associados são típicos da cooperativa. Os atos puramente cooperativos, por sua natureza, não implicam faturamento à cooperativa, inexistindo, desse modo, o fato gerador do tributo, sendo ilegítima a incidência da exação.

(TRF-4 - AC: 50077089220144047205 SC 5007708-92.2014.4.04.7205, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 11/11/2015, PRIMEIRA TURMA)

E M E N T A PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, CSLL. INCIDÊNCIA. ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS. IMPOSSIBILIDADE. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS COOPERATIVOS IMPRÓPRIOS. POSSIBILIDADE. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O STJ já consagrou o entendimento no sentido de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, por tratar-se de atos não cooperativos, não há falar em isenção da CSLL e das contribuições ao PIS e à Cofins. 2. A jurisprudência pátria entende que como por meio dos atos cooperativos próprios a cooperativa não aufera receita, não há hipótese de incidência, e, por conseguinte, não há incidência de PIS, COFINS e CSLL. 3. Por outro lado, em relação aos atos cooperativos impróprios ou atípicos, realizados entre a cooperativa e não cooperados, há incidência tributária. 4. Apelação desprovida.

(TRF-3 - ApCiv: 00159777520024036100 SP, Relator: Juiz Federal Convocado DENISE APARECIDA AVELAR, Data de Julgamento: 10/08/2020, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 13/08/2020)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO PRÓPRIO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO SOBRE ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS. SENTENÇA MANTIDA. 1. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. 2. Em que pese a impetrante se referir a "ato cooperativo próprio", a análise dos autos e do recurso interposto permite concluir que a recorrente se insurge, na verdade, em face de legislação que prevê a incidência de PIS e COFINS sobre atos da cooperativa com terceiros (v.g. incidência na folha de pagamentos). 3. A jurisprudência desta Turma, em consonância com o entendimento do STJ e do STF, é pela não incidência do PIS e da COFINS nos atos cooperativos próprios, havendo por outro lado, incidência da exação em atos praticados com terceiros não associados. 4. Negado provimento à apelação.

(TRF-2 - AC: 00071098520124025001 ES 0007109-85.2012.4.02.5001, Relator: ADRIANO SALDANHA GOMES DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 21/11/2018, 4ª TURMA ESPECIALIZADA)

Isso posto, evidencia-se que não se deve ocorrer a incidência de PIS/COFINS no produto entregue pela Cooperativa Singular à Cooperativa Central, apenas o repasse do valor da venda que é tributável.

CAPÍTULO IV

DA POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 292, INCISO II, DA IN 1911/2019 EM CASO DE TRIBUTAÇÃO DA ENTREGA DO PRODUTO

Conforme acima respondido, a operação de entrega dos produtos da Cooperativa Singular à Cooperativa Central não sofrerá tributação pelo PIS/COFINS, não somente ao repasse da receita da venda operadas pela Cooperativa Central dos produtos da Cooperativa Singular.

Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o art. 292, I que fala sobre a possibilidade de exclusão dos “valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa”, ou seja, a cooperativa quando receber o valor da venda dos produtos pela cooperativa central, repassará aos seus produtores rurais o valor da venda e é este valor que poderá ser excluído da apuração de PIS/COFINS da Cooperativa Singular. Veja-se que no inciso II do art. 292, vez que o inciso segundo fala de venda à associado o que não seria o caso analisado pelo presente parecer.

CAPÍTULO V

DA POSSIBILIDADE DA CENTRAL TOMAR CRÉDITO DE PIS/COFINS DA ENTREGA DO PRODUTO DE COOPERATIVA ASSOCIADA

Compreende-se que há hipótese de creditamento apenas de produtos adquiridos de não associados, conforme exposto no art. 298 da IN 1911/2019:

Art. 298. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os relacionados no art. 170;

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos do art. 172;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

a) energia elétrica ou térmica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional; e

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; e

IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada no regime de apuração não cumulativa.

§ 1º Os créditos de que trata o caput serão apurados na forma e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Capítulo I do Título IV do Livro III da Parte I.

Ademais, na Solução de Consulta no 383 - Cosit, de 30 de agosto de 2017, dispõe-se que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei no 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência. Dispositivos Legais: Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei no 10.676, de 2003, art. 1º; Lei no 10.684, de 2003, art. 17; Lei no 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB no 635, de 2006, art. 15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3o da Lei no 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, o art. 1o da Lei no 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei no 10.676, de 2003, art. 1o; Lei no 10.684, de 2003, art. 17; Lei no 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB no 635, de 2006, art. 15.

Portanto, se entende que os "créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência".

Ademais, cabe mencionar que a aquisição de bens de não associados é sujeita ao pagamento das contribuições pelos não associados na ocasião da venda do bem, enquanto a entrega do produto de associado à cooperativa não corresponde sequer a uma aquisição, eis que se está diante de um ato cooperado nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, figurando a cooperativa central como vendedora do produto produzido pela Cooperativa Singular e sendo responsável pelo repasse do valor desta venda. é dizer que o valor desta venda é repassado à Cooperativa Singular e não fica retido com a Central. Daí se concluir que não é cabível o crédito em relação à entrega do produto à cooperativa por associado.

Ainda, a Solução de Divergência nº 1 - Cosit, de 21 de janeiro de 2019, conclui "que a exclusão de base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não inibe a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades,

desde que previsto no art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006. Esses créditos não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica".

Isso posto, percebe-se que não pode a Central tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas cooperativas associadas, apenas de cooperativas não associadas.

CAPÍTULO VI

DA RESPONSABILIZAÇÃO DA CENTRAL PELO RECOLHIMENTO DE PIS/COFINS DE PRODUTOS RECEBIDOS DE COOPERATIVAS ASSOCIADAS

Consoante os artigos referidos, a cooperativa que repassa valor de venda de mercadoria das cooperativas a ela associadas fica como responsável do recolhimento de PIS/COFINS.

Neste sentido, compreende-se que a cooperativa central, investida na responsabilidade de vender os produtos que as cooperativas singulares lhes passaram, fica como responsável do recolhimento e deve informar "às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º)".

Saliente-se que as cooperativas singulares permanecem como responsáveis pelos PIS/COFINS dos produtos que entregam à CENTRAL, pois, quem deve recolher seria a CENTRAL, mas na falta desta a Cooperativa Singular também é responsável, nos termos do art. 11, § 1º da IN 1911/2019.

TÍTULO VI

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

I) As sociedades cooperativas singulares são sujeitos passivos das contribuições de PIS/COFINS, segundo o disposto no Art. 6º, § 1º da IN 1911/2019.

II) No Art. 11 da IN 1911/2019, está disposto a responsabilização pelo recolhimento da contribuição para o PIS/COFINS através da sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues.

III) Após ter sido realizada a entrega de produtos das Cooperativas Singulares à Central de Cooperativas, a Central deverá realizar a venda e repassar os valores para as associadas. Ainda, a **Central será responsável pelo recolhimento de PIS/COFINS por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 11 da IN 1911/2019.**

IV) A entrega do produto pela COOPERATIVA SINGULAR à CENTRAL configura-se em ato cooperativo típico, segundo o disposto no no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, portanto, não se mostra base tributável de cálculo PIS/COFINS.

V) Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o art. 292, I da IN 1911/2019/2019 no que se refere a exclusão da base de cálculo, vez que no referido artigo há a possibilidade de exclusão dos "valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa"

VI) A Central não pode tomar crédito de PIS/COFINS da entrega do produto de suas cooperativas associadas, **apenas há hipótese de creditamento apenas de produtos adquiridos de não associados, conforme art. 298 da IN 1911/2019.**

VI) A Central deve recolher PIS/COFINS de produtos recebidos de cooperativas associadas, mas na falta desta a Cooperativa Singular também é responsável, portanto, **as cooperativas singulares permanecem como responsáveis pelos PIS/COFINS dos produtos que entregam à Central, pela interpretação do artigo 11, § 1º da IN 1911/2019.**

Ocorre que, em 08/12/2021, a Cooperativa apresentou pedido de complementação do Parecer, conforme referido no Título I – Da Consulta.

Neste sentido, passa-se a responder tal questionamento conforme os itens destacados no Título I.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO CST A SER UTILIZADO NA EMISSÃO DA NOTA FISCAL DE ENTREGA DO PRODUTO DA SINGULAR À CENTRAL

A IN 1.009, de 10 de fevereiro de 2010, adota as tabelas de códigos que devem ser utilizadas na formalização da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e na emissão das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e).

O Anexo Único da referida IN contém as informações referentes ao CST (Código de Situação Tributária), a serem utilizadas no PIS e na COFINS, em suas Tabelas II e III, respectivamente.

No ponto, a Consulente requer informação a respeito do correto CST, a ser utilizado quando da emissão da nota fiscal de entrega do produto da Cooperativa Singular à Cooperativa Central, tendo em vista que, sob tal operação, não há tributação das contribuições de PIS/COFINS.

Em consulta ao Manual Tributário¹, verifica-se, em exemplos de apuração de PIS/COFINS para Cooperativas de Produção de Bens e Serviços, que há a classificação da receitas tributadas no CST 01 – Operação Tributável com Alíquota Básica e das receitas não tributas na CST 08 – Operação Sem Incidência da Contribuição.

Conforme já referido no Parecer original, em virtude de a operação de entrega do produto ser ato cooperativo típico, não há incidência de PIS/COFINS, pelo que, da

¹ Manual Tributário – Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços

análise das Tabelas da IN 1.009/2010, deve-se adotar a CST 08 – “Operação Sem Incidência da Contribuição” referente a PIS/COFINS.

CAPÍTULO II

DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “APENAS O REPASSE DO VALOR DA VENDA QUE É TRIBUTÁVEL” NO CAPÍTULO III DO PARECER ORIGINAL

No ponto, o trecho do Parecer original, constante do Capítulo III – “Da Tributação do Produto Entregue pela Cooperativa Singular à Central de Cooperativas”, está assim consignado:

*Isso posto, evidencia-se que não se deve ocorrer a incidência de PIS/COFINS no produto entregue pela Cooperativa Singular à Cooperativa Central, **apenas o repasse do valor da venda que é tributável.***

A Consulente informa que, da interpretação do trecho, entendeu que “quando a central repassar o valor do produto entregue pela singular, esta (singular) deverá oferecer os referidos valores à tributação”.

Nesse sentido, conforme o disposto nos artigos 11 e 311 da IN 1911/2019/2010, a Cooperativa, quando realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrentes da comercialização de produtos que lhe foram entregues, ou quando realizar vendas desses produtos entregues para comercialização, fica responsável por efetuar o recolhimento do PIS/COFINS devidos por seus associados pessoas jurídicas:

Art. 11. A sociedade cooperativa que realizar repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, decorrente da comercialização de produtos que lhe foram entregues, é responsável pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66; e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 16).

§ 1º A sociedade cooperativa continua responsável pelo recolhimento das contribuições devidas por suas associadas pessoas jurídicas quando entregar a produção destas associadas à central de cooperativas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 2º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhido pelas sociedades cooperativas relativo às operações descritas no caput, deve ser por elas informado às suas associadas, de maneira individualizada, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66, § 1º).

Art. 301. As **sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por elas devidas em relação às receitas decorrentes das vendas desses produtos** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 66).

§ 1º O disposto no caput aplica-se também na hipótese das cooperativas entregarem a produção de suas associadas, para revenda, à central de cooperativas.

§ 2º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas na hipótese de que trata o caput devem ser apuradas no regime de apuração cumulativa ou não cumulativa, de acordo com as disposições legais aplicáveis a que estariam sujeitas as respectivas operações de comercialização caso fossem praticadas diretamente por suas associadas.

§ 3º O valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o caput deve ser informado pela cooperativa, individualizadamente, às suas associadas, juntamente com o montante do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues, com vistas a atender os procedimentos contábeis exigidos pela legislação tributária.

§ 4º A pessoa jurídica cooperada, sujeita ao regime de apuração não cumulativa, deve informar mensalmente à sociedade cooperativa os valores dos créditos apropriados nos termos dos arts. 298 e 299 e dos créditos presumidos de que trata o Título II do Livro XI, para que estes sejam descontados dos débitos apurados de acordo com o caput.

§ 5º Os valores retidos nos termos do art. 102 poderão ser considerados para fins de compensação com os montantes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas de que trata o caput.

§ 6º As sociedades cooperativas devem manter os informes de crédito de que trata o § 4º, bem como, as suas associadas, os documentos comprobatórios da

regularidade dos créditos informados, para a apresentação à fiscalização quando solicitados.

Conforme o disposto nos artigos 11 e 311 da IN 1911/2019/2010, no que tange à Cooperativa Central, haverá a necessidade de retenção do PIS/COFINS de suas associadas, já que estas, as Cooperativas Singulares, são pessoas jurídicas.

Assim, a Cooperativa Central, quando da comercialização e repasse dos valores referentes a comercialização dos produtos entregues por suas associadas, Cooperativas Singulares, deverá realizar o recolhimento do PIS/COFINS a que essas associadas estão sujeitas. Ainda, da mesma forma que ocorre entre Cooperativa Singular e suas associadas pessoas jurídicas, a Cooperativa Central deve informar às Cooperativas Singulares, de forma individualizada, acerca do valor do PIS/COFINS recolhido, repassando a informação referente ao valor do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues.

Importante que seja mantida comunicação constante entre a Cooperativa Central e suas associadas, no sentido de transmissão entre elas das informações necessárias para a apuração e retenção do PIS/COFINS, bem como para contabilização e registro fiscal competentes.

Quanto a Cooperativa Singular, quando receber valores repassados pela Central, relativos a produtos entregues por associadas pessoas jurídicas, e repassar a estas cooperativas, deverá realizar o recolhimento do PIS/COFINS, a que essas associadas estão sujeitas, conforme o disposto nos artigos 11 e 311 da IN 1911/2019/2010. Também, deve informá-las, de forma individualizada, acerca do valor do PIS/COFINS recolhido, repassando a informação referente ao valor do faturamento atribuído a cada uma delas pela venda em comum dos produtos entregues.

Desse modo, a Cooperativa Singular fica responsável, quando receber o repasse dos valores da Cooperativa Central, por efetuar o desconto e a retenção do PIS/CONFINS de suas associadas pessoas jurídicas e informá-las dessa operação para que façam os devidos registros contábeis e fiscais.

Essa retenção, de PIS/COFINS pela Cooperativa Singular, depende da existência de associada pessoa jurídica, situação não corriqueira no caso das Cooperativas Singulares, tratando-se, portanto, de uma possibilidade de ocorrência.

CAPÍTULO III

DOS ESCLARECIMENTOS A RESPEITO DO TRECHO DO CAPÍTULO IV "CONFORME ACIMA RESPONDIDO, A OPERAÇÃO DE ENTREGA DOS PRODUTOS DA COOPERATIVA SINGULAR À COOPERATIVA CENTRAL NÃO SOFRERÁ TRIBUTAÇÃO PELO PIS/COFINS, NÃO SOMENTE [PARECE QUE SERIA TÃO SOMENTE] AO REPASSE DA RECEITA DAS VENDAS OPERADAS PELA CENTRAL DOS PRODUTOS DA SINGULAR"

Nesta questão, o trecho do Capítulo IV assim dispõe:

Conforme acima respondido, a operação de entrega dos produtos da Cooperativa Singular à Cooperativa Central não sofrerá tributação pelo PIS/COFINS, não somente ao repasse da receita da venda operadas pela Cooperativa Central dos produtos da Cooperativa Singular.

Ocorre aqui, na parte inicial, a reiteração das informações do Capítulo III do Parecer Original, quanto ao fato de que a entrega de produtos pela Cooperativa Singular à Central não se mostra base tributável PIS/COFINS, haja vista configurar ato cooperativo típico, conforme definição do artigo 79 da Lei 5.764/71.

Quanto à parte final do trecho referido, da tributação do repasse da receita da venda operada pela Cooperativa Central dos produtos da Singular, o tema foi objeto de maiores esclarecimentos neste Parecer complementar no Capítulo anterior, onde ficou estabelecido que a Cooperativa Singular fica responsável, quando receber o repasse dos valores da Cooperativa Central, por efetuar o desconto e a retenção do PIS/CONFINS de suas associadas pessoa jurídica e informar-las dessa operação, para que façam os devidos registros contábeis e fiscais. Do mesmo modo, a Cooperativa Central, quando da comercialização e repasse dos valores referentes a comercialização dos produtos entregues por suas associadas, Cooperativas Singulares, deverá realizar o recolhimento do PIS/COFINS a que essas associadas estão sujeitas.

No ponto, a Consulente solicita ainda exemplo de apuração de PIS/COFINS, bem como ressalta a informação sobre a possibilidade da exclusão veiculada no artigo 292, I da IN 1911/2019.

SUBCAPÍTULO I – DA APURAÇÃO E RETENÇÃO PELA COOPERATIVA DO PIS/COFINS DA ASSOCIADA PESSOA JURÍDICA

No ponto, conforme dispõe o § 2º do artigo 301 da IN 1911/2019, a apuração referida deve ser realizada “de acordo com as disposições legais aplicáveis a que estariam sujeitas as respectivas operações de comercialização caso fossem praticadas diretamente por suas associadas.”.

Segue, como exemplo, apenas para fins didáticos relacionados à apuração e retenção pela Cooperativa Central do PIS e da COFINS devidos pela Cooperativa Singular, levando em consideração as hipóteses de exclusões da IN 1911/2019 (artigos 291 e 292), cálculo hipotético de forma simplificada:

Apuração pela Cooperativa Central do PIS/COFINS da Cooperativa Singular decorrente do repasse de valores

Valores a serem repassados à Cooperativa Singular	R\$	100.000,00
Exclusões Cooperativas em Geral (hipóteses art. 291 IN 1911/2019)*	R\$	5.000,00
Exclusões Cooperativas Agropecuárias (hipóteses art. 292 IN 1911/2019)*	R\$	50.000,00
Base de Cálculo PIS/COFINS	R\$	45.000,00
Valor PIS (retenção pela Central)	R\$	292,50
Valor COFINS (retenção pela Central)	R\$	1.350,00
Valores efetivamente repassados à Cooperativa Singular **	R\$	98.357,50

* Informações repassadas pela Cooperativa Singular.

** Descontados os valores de PIS/COFINS retidos.

Ressalta-se ainda que, quando da apuração referida, quanto aos débitos de PIS/COFINS, pode haver a redução dos valores no caso de compensação de créditos,

quando a Cooperativa Singular estiver enquadrada no regime de apuração não-cumulativo, conforme disposto no § 4º do artigo 301 da IN 1911/2019.

SUBCAPÍTULO II – DA EXCLUSÃO DO ARTIGO 292, I DA IN 1911/2019

A exclusão do artigo 292, I da IN 1911/2019 está assim consignada no Parecer original:

Quando for apurado o PIS/COFINS da Cooperativa Singular na sua escrituração, a mesma poderá utilizar o art. 292, I que fala sobre a possibilidade de exclusão dos “valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa”, ou seja, a cooperativa quando receber o valor da venda dos produtos pela cooperativa central, repassará aos seus produtores rurais o valor da venda e é este valor que poderá ser excluído da apuração de PIS/COFINS da Cooperativa Singular.

Aqui, quando a Cooperativa Singular fizer a apuração do PIS/COFINS devido por ela, poderá realizar a exclusão na base de cálculo do PIS/COFINS dos valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à Cooperativa e por eles repassados à Cooperativa Central.

Ressalta-se que esta seria a operação de PIS/COFINS próprio, diferente da apuração do PIS/COFINS a ser retido de seu cooperado pessoa jurídica. Assim, a Cooperativa Singular está sujeita a realizar a apuração e recolhimento (i) do PIS e da COFINS devidos por ela, quando poderá usufruir da exclusão do artigo 292, I, e (ii) também do PIS/COFINS devidos pelo associado pessoa jurídica, na forma de retenção, relacionado ao repasse e à comercialização dos produtos pelo associado, pessoa jurídica, entregue à Cooperativa.

Como exemplo hipotético de (i) apuração do PIS e da COFINS devidos pela Cooperativa Singular, apenas para fins didáticos relacionados à exclusão, sob análise, sem considerar, por exemplo, a possibilidade de outras exclusões, se uma Cooperativa Singular tiver faturamento de R\$100.000,00 e repassar R\$80.000,00 aos associados, valor decorrente da comercialização de produtos por eles entregues à

Cooperativa, poderá excluir esse montante de R\$80.000,00 dos R\$100.000,00 para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, resultando em R\$20.000,00 como base de cálculo, sob a qual serão aplicadas as alíquotas de PIS e COFINS.

CAPÍTULO IV

DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS DA COOPERATIVA CENTRAL –

ART. 292, INCISO VII DA IN 19/2010

A Consulente questiona sobre repercussões fiscais/tributárias do *modus operandi* que vem utilizando na apuração do PIS/COFINS, em especial da exclusão dos custos agregados, conforme dispõe o inciso VII do art. 292 da IN 1911/2019.

Informa que a Cooperativa Central “recebe, industrializa e comercializa os produtos de suas cooperadas, usando como exclusão de base da tributação de PIS/COFINS das vendas os custos agregados aos produtos dos cooperados (art. 292, VII, da IN 1911/2019), tendo como entendimento que dentro dos custos (CPV) já está considerado o valor que seria o de repasse às associadas, então, exclui somente o CPV, sem somar eventuais repasses para não ter duplicidade de benefício. Vale destacar que os repasses acontecem em momentos muito diferentes das vendas, condição que poderia gerar saldo devedor de PIS e COFINS de forma antecipada.”

Os incisos I e VII do artigo 292 da IN 1911/2019 trazem a possibilidade da exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS das cooperativas agropecuárias nas hipóteses de valores repassados aos associados e dos custos agregados:

Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

(...)

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizada a prazo, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente a cada repasse a ser efetuado ao associado; e

II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

(...)

§ 5º As sociedades cooperativas, nos meses em que fizerem uso de quaisquer das exclusões previstas nos incisos I a VII do caput, contribuirão, concomitantemente, para a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários de que trata a Parte III (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º, inciso I, c/c Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º).

§ 6º As operações referidas nos incisos I a V do caput serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do serviço, bem ou mercadoria e quantidades vendidas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, § 2º, inciso II).

(...)

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Assim, verifica-se que há uma diferenciação da normativa no que se refere a classificação dos valores para exclusão em repasses aos associados, decorrente da comercialização de produtos por eles entregues e dos custos agregados ao produto.

Destaca-se que a exclusão do inciso I (repasses aos associados) está sujeita à forma de controle e contabilização distinta da exclusão do inciso VII (custos agregados), com exigência de contabilização destacada pela Cooperativa, assim como documentação apta a comprovar tais repasses que contenham as informações pertinentes, como identificação do associado, valor da operação, espécie do serviço, bem ou mercadoria e quantidade vendida, conforme dispõe o § 6º do artigo 292 da IN 1911/2019.

Nesse sentido, entendemos importante, no sentido da Cooperativa estar em conformidade com as disposições normativas, que proceda a segregação e correta classificação e contabilização entre as exclusões referentes aos valores de repasses aos associados e os custos agregados, conforme referido anteriormente.

TÍTULO VI RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

I) Quanto ao CST a ser utilizado a emissão da nota fiscal de entrega do produto da Singular à Central, entendemos que, da análise das Tabelas da IN 1.009/2010, deve-se adotar a CST 08 – “Operação Sem Incidência da Contribuição” referente a PIS/COFINS, haja vista tratar-se de ato cooperativo típico.

II) Quanto a correta interpretação da expressão “Apenas o repasse do valor da venda que é tributável, entendemos que a Cooperativa Central, quando da comercialização e repasse dos valores referentes a comercialização dos produtos entregues por suas associadas, Cooperativas Singulares, deverá realizar o recolhimento do PIS/COFINS a que essas associadas estão sujeitas. O mesmo ocorre quando a Cooperativa Singular fica responsável, quando receber o repasse dos valores da Cooperativa Central, por efetuar o desconto e a retenção do PIS/CONFINS de suas associadas pessoa jurídica e informá-las dessa operação para que façam os devidos registros contábeis e fiscais.

III) Dos esclarecimentos a respeito do trecho do Capítulo IV que “Conforme acima respondido, a operação de entrega dos produtos da cooperativa singular à cooperativa central não sofrerá tributação pelo PIS/COFINS, não somente

[parece que seria tão somente] ao repasse da receita das vendas operadas pela central dos produtos da singular", entendemos que a entrega de produtos pela Cooperativa Singular à Central não se mostra base tributável PIS/COFINS, haja vista configurar ato cooperativo típico conforme definição do artigo 79 da Lei 5.764/71. Enquanto que, quanto ao repasse de valores proveniente da comercialização dos produtos,

IV) quando da comercialização e repasse dos valores referentes a comercialização dos produtos entregues por suas associadas, Cooperativas Singulares, deverá realizar o recolhimento do PIS/COFINS a que essas associadas estão sujeitas.

V) O mesmo ocorre com na operação de repasse da Cooperativa Singular para associada que seja PJ. A Cooperativa Singular fica responsável, quando recebe o repasse dos valores da Cooperativa Central, por efetuar o desconto e a retenção do PIS/CONFINS de suas associadas pessoa jurídica e informá-las dessa operação para que façam os devidos registros contábeis e fiscais, do mesmo modo que a Cooperativa Central,

VI) Segue exemplo de cálculo da retenção pela Cooperativa Central do PIS/COFINS da Cooperativa Singular, de modo simplificado, levando em consideração as hipóteses de exclusões da IN 1911/2019 (artigos 291 e 292):

Apuração pela Cooperativa Central do PIS/COFINS da Cooperativa Singular decorrente do repasse de valores

Valores a serem repassados à Cooperativa Singular	R\$	100.000,00
Exclusões Cooperativas em Geral (hipóteses art. 291 IN 1911/2019)*	R\$	5.000,00
Exclusões Cooperativas Agropecuárias (hipóteses art. 292 IN 1911/2019)*	R\$	50.000,00
Base de Cálculo PIS/COFINS	R\$	45.000,00
Valor PIS (retenção pela Central)	R\$	292,50
Valor COFINS (retenção pela Central)	R\$	1.350,00
Valores efetivamente repassados à Cooperativa Singular **	R\$	98.357,50

* Informações repassadas pela Cooperativa Singular

** Descontados os valores de PIS/COFINS retidos.

VII) Quanto as exclusões da base de cálculo PIS/COFINS da sociedade Central, entendemos importante, no sentido da Cooperativa estar em conformidade com as disposições normativas, que proceda na segregação e correta classificação e contabilização entre as exclusões referentes aos valores de repasses aos associados e os custos agregados, conforme referido anteriormente.

Porto Alegre, 22 de dezembro de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

14. Parecer n. 14/2021

Retenções de Impostos Federais sobre Fornecimento de Bens a Órgãos Públicos Federais: IN 1.234/2012

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente requer Consulta a respeito das retenções de impostos federais sobre o fornecimento de bens a órgãos públicos federais, com base na IN 1.234/2012, destacando-se os seus artigos 24 e 25.

Neste sentido, a Consulente formulou o seguinte questionamento:

No caso de produtos que tem origem dos associados, a operação está sujeita a retenção de IR?

Estabelecido o questionamento, passa-se ao desenvolvimento do presente Parecer.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, classificada como Cooperativa, informa, com relação as retenções de impostos federais sobre o fornecimento de bens a órgãos públicos, que alguns órgãos federais, apesar de não reter a CSLL, o PIS e a COFINS, conforme previsto no art. 25 da IN 1.234/2012, estão retendo 1,2% de Imposto sobre a Renda (IR).

Nesse sentido, com o objetivo de obter esclarecimentos sobre a operação referida, fornecimento de bens a órgãos públicos, questiona-se, no caso de produtos que tem origem dos associados, se a operação está sujeita a incidência de Imposto sobre a Renda.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DO ATO COOPERATIVO

O ato cooperativo está assim definido no art. 79 da Lei 5.764/71:

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.

Desse modo, o ato cooperativo só existe quando houver a união de três elementos, a cooperativa, o cooperado e o objetivo social.

Cabe destacar, também, a definição de atos cooperativos exercidos pela Cooperativas na norma contábil ITG 2004:

*Entidade cooperativa é aquela que exerce as atividades na forma de lei específica, por meio **de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto e pela natureza das atividades desenvolvidas por seus associados.***

A mesma norma contábil consigna também que:

Ato cooperativo é aquele de interesse econômico do cooperado conforme definido em legislação própria.

Ainda, as operações realizadas entre Cooperativa e associados não se tratam de operações mercantis, mas, tão somente, de transferências de mercadorias e recursos entre as partes referidas, com o intuito de fomento da atividade da

Cooperativa em benefício dos associados ou de transferência do resultado das atividades da Cooperativa aos associados, sempre na busca dos interesse destes.¹

De outro vértice, os atos praticados que não se enquadram no estabelecido no artigo 79 da Lei 5.764/71 serão considerados atos não-cooperados.

CAPÍTULO II DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A Constituição Federal de 1988 dispõe que devem ser estabelecidas normas, conferindo o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Ademais, especificamente quanto ao Imposto sobre a Renda (IR), o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) traz disposição quanto as hipóteses de incidência e não-incidência para as Cooperativas nos seus artigos 193 e 194:

Não incidência

Art. 193. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º e art. 4º).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de

¹ POLONIO, W. A. **Manual das sociedades cooperativas**, 4ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2004.

doze por cento ao ano, que incidirão sobre a parte integralizada (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º Na hipótese de cooperativas de crédito, a remuneração a que se refere o § 1º é limitada ao valor da taxa Selic para títulos federais.

§ 3º A inobservância ao disposto nos § 1º e § 2º importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.

Incidência

Art. 194. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto em legislação específica pagarão o imposto sobre a renda calculado sobre os resultados positivos das operações e das atividades estranhas à sua finalidade, tais como:

I - de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais; ou

III - de participação em sociedades não cooperativas, para atendimento aos próprios objetivos e de outros, de caráter acessório ou complementar.

Da leitura dos referidos artigos, **verifica-se o fornecimento de bens a não associados. É importante frisar que este ponto deve ser lido em conjunto com a Lei da Cooperativas (Lei 5.764/71), posto que a tributação do IR incidirá somente nas situações em que há ato não cooperado envolvido.**

Cabe referir, no ponto, que no artigo 87 da Lei 5.764/71 há previsão de incidência de tributação sobre as operações relacionadas a não associados:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Quando a cooperativa vende produto produzido pelo seu cooperado a terceiro, ela está exercendo atividade atinente ao seu propósito e, portanto, não haverá tributação pelo IR tal como respondido pelo “Perguntão da Receita Federal”².

“As cooperativas pagarão o imposto de renda sobre o resultado positivo das operações e das atividades estranhas a sua finalidade (ato não cooperativo), isto é, serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.761, de 1971. Os resultados das operações com não associados serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos. Além disso, as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Por outro lado, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto de renda sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.”

O Manual de Tributação da OCB³, quando fala sobre a tributação pelo Lucro Real das cooperativas, também disciplina desta forma.

Vejamos:

Não há incidência sobre o resultado dos atos cooperativos apurado pelas cooperativas.

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, 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.

² <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-xvii-sociedades-cooperativas-2021.pdf>

³ Sistema OCB. **Manual Tributário – Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Consumo**. Julho de 2021. Brasília. fl. 28

Neste sentido, compreende-se que há a tributação do imposto de renda quando estamos diante de venda para terceiro de bem-produzido por terceiro, sem o ato cooperado. Quando há fornecimento a terceiro, mas que o produto é produzido pelo seu cooperado, não há incidência de imposto de renda, tão somente de IRRF, mas realizado pela Cooperativa, quando for feito o repasse ao produtor.

CAPÍTULO III

DAS RETENÇÕES DE IMPOSTOS FEDERAIS SOBRE O FORNECIMENTO DE BENS A ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

As retenções de impostos federais sobre o fornecimento de bens a órgãos públicos, no âmbito da Administração Pública Direta e Indireta, estão previstas no artigo 64 da Lei 9.430/1996:

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

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

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

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

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

§ 5º O imposto de renda a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pela percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado.

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

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

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

§ 9º Até 31 de dezembro de 2017, fica dispensada a retenção dos tributos na fonte de que trata o caput sobre os pagamentos efetuados por órgãos ou entidades da administração pública federal, mediante a utilização do Cartão de Pagamento do Governo Federal - CPGF, no caso de compra de passagens aéreas diretamente das companhias aéreas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Ainda, o artigo 34 da Lei 10.833/2003, estendeu a obrigatoriedade dessas retenções para empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a união detenha maioria de capital com algumas condicionantes:

Art. 34. Ficam obrigadas a efetuar as retenções na fonte do imposto de renda, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, a que se refere o art. 64 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, as seguintes entidades da administração pública federal:

I - empresas públicas;

II - sociedades de economia mista; e

III - demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI.

Parágrafo único. A retenção a que se refere o caput deste artigo não se aplica na hipótese de pagamentos relativos à aquisição de:

I – petróleo, gasolina, gás natural, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e demais derivados de petróleo e gás natural;

II – álcool, biodiesel e demais biocombustíveis.

No sentido de regulamentar as retenções previstas nos artigos 64 da Lei 9.430/1996 e 34 da Lei 10.833/2003, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, que assim estabeleceu:

Art. 1º A retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, obedecerá o disposto nesta Instrução Normativa.

Ainda, o artigo 2º da referida IN dispõe, como regra geral a ser observada, da obrigatoriedade da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), CSLL, PIS e Cofins:

Art. 2º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal:

I - os órgãos da administração pública federal direta;

II - as autarquias;

III - as fundações federais;

IV - as empresas públicas;

V - as sociedades de economia mista; e

VI - as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

§ 1º A retenção efetuada na forma deste artigo dispensa, em relação aos pagamentos efetuados, as demais retenções previstas na legislação do IR.

§ 2º As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

§ 3º No caso de fornecimento de bens ou de prestação de serviços amparados por isenção, não incidência ou alíquota zero do IR ou de uma ou mais contribuições de que trata este artigo, na forma da legislação em vigor, a retenção dar-se-á mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 3º, correspondente ao IR ou às contribuições não alcançadas pela isenção, não incidência ou pela alíquota zero.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o recolhimento será efetuado mediante a utilização dos códigos de que trata o art. 36.

§ 5º Para fins do § 3º, as pessoas jurídicas amparadas por isenção, não incidência ou alíquota zero devem informar essa condição no documento fiscal, inclusive o enquadramento legal, sob pena de, se não o fizerem, sujeitarem-se à retenção do IR e das contribuições sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

§ 6º Para fins desta Instrução Normativa, a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do IR e das contribuições a serem retidos na operação.

§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º, não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

§ 10. *Em caso de pagamentos com glosa de valores constantes da nota fiscal, sem emissão de nova nota fiscal, a retenção deverá incidir sobre o valor original da nota.*

§ 11. *Em caso de pagamentos com acréscimos de juros e multas por atraso no pagamento, a retenção deverá incidir sobre o valor da nota fiscal incluídos os acréscimos.*

Entretanto, a IN 1.234/2012 estabelece, em seu Capítulo IX, situações especiais de retenção dos tributos referidos no fornecimento de bens e serviços para órgãos e entidades da Administração Pública Federal e, entre os casos especiais está o das "Cooperativas e das Associações de Profissionais ou Assemelhadas", com suas disposições gerais nos artigos 24 e 25 da IN 1.234/2012:

Art. 24. Nos pagamentos efetuados às sociedades cooperativas, pelo fornecimento de bens, serão retidos sobre o valor total do documento fiscal os valores correspondentes à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, respectivamente, às alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), perfazendo o percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código de arrecadação 8863.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às sociedades cooperativas de consumo de que trata o art. 69 da Lei nº 9.532, de 1997, as quais estão sujeitas à retenção na forma prevista no art. 3º.

Art. 25. Não serão retidos os valores correspondentes à Contribuição para o PIS/Pasep, à Cofins e à CSLL nos pagamentos efetuados a sociedade cooperativa de produção, em relação aos atos decorrentes da comercialização ou da industrialização de produtos de seus associados.

§ 1º *A dispensa prevista no caput não alcança as operações de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais, as quais se sujeitarão à retenção e ao recolhimento do IR e das contribuições, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento).*

§ 2º Para efeito da retenção de que trata o § 1º, as cooperativas de produção deverão segregar, em seus documentos fiscais, as importâncias relativas aos atos a que se refere o caput das importâncias correspondentes às operações com não cooperados.

§3º Na hipótese de emissão de documento fiscal sem observância das disposições previstas no § 2º, a retenção do IR e das contribuições se dará sobre o valor total do documento fiscal apresentado pela cooperativa para cobrança, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento).

Da leitura dos artigos supracitados, o artigo 24 estabelece a retenção, nos pagamentos às Sociedades Cooperativas pelo fornecimento de bens, da CSLL, PIS e Cofins, em alíquotas 1%, 3% e 0,65%, respectivamente, totalizando 4,65% sobre o montante dos pagamentos.

Destaca-se, todavia, que o artigo 25 traz disposição específica para as Cooperativas de Produção, estabelecendo que não haverá retenção dos valores de CSLL, PIS e Cofins quando os pagamentos forem em relação aos atos decorrentes da comercialização ou industrialização de produtos de seus associados.

Nesse sentido, o fornecimento de bens, que tem origem nos associados das Cooperativas de Produção, está apto a receber o tratamento tributário estabelecido no artigo 25, de dispensa da retenção da CSLL, PIS e Cofins, observada a exceção do §1º do mesmo artigo.

Porém, ainda que cristalina a interpretação do adequado tratamento tributário da CSLL, PIS e Cofins no fornecimento de bens que tem origem nos associados das Cooperativas de Produção, conforme acima exposto, mesma sorte não há em relação ao adequado tratamento tributário, no que tange à retenção do Imposto sobre a Renda.

Tanto o artigo 24, quanto o artigo 25 da IN 1.234/2012, que tratam das disposições gerais de retenções de tributos das Cooperativas, não fazem referência, em seus *caputs*, à retenção do Imposto sobre a Renda, gerando, por consequência, a pertinente dúvida da Consulente quanto à exigência de retenção ou não do Imposto sobre a Renda, mais especificamente na hipótese enquadrada no artigo 25, *caput*, da IN 1.234/2012.

Entendemos que a questão é passível de ser dirimida a partir de uma análise da sistemática utilizada na IN 1.234/2012, em especial na Seção X do Capítulo IX, que trata das Cooperativas e, mais especificamente, do disposto nos §§1º, 2º e 3º do artigo 25 da IN 1.234/2012.

O § 1º estabelece que as operações de fornecimento de bens originários de não-associados das Cooperativas agropecuárias ou de pesca, ou seja, originários de atos não-cooperados, não terão a dispensa de retenção da CSLL, PIS e Cofins, conforme disposto no *caput* do mesmo artigo, e estarão sujeitos a retenção do IR e das Contribuições (CSLL, PIS e Cofins) na alíquota total de 5,85%.

Vejamos como está no dispositivo:

§ 1º A dispensa prevista no caput não alcança as operações de comercialização ou de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais, as quais se sujeitarão à retenção e ao recolhimento do IR e das contribuições, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento).

Em uma leitura inversa, bem como a luz da Lei 5.764/71, dos arts. 193 e 194 do RIR/2018 e do Manual de Tributação da OCB, é possível interpretar que, quando se está vendendo produto de associado a terceiro, não haveria a retenção do IR também.

O § 3º também estabelece que, não observada a segregação na nota fiscal de bens originários de associados e não-associados, conforme dispõe o §2º, a retenção do IR e das Contribuições será sobre o valor total da nota fiscal na alíquota de 5,85%, ou seja, com retenção de IR, e sem a dispensa da retenção na parcela dos bens de origem dos associados, de que trata o *caput* do artigo 25.

Veja-se que a segregação contábil dos valores recebidos por venda de produtos produzidos pelos cooperados (ato cooperado) e produtos de terceiros é orientação dada no ITG 2004 – Entidade Cooperativa⁴:

⁴ NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. ITG 2004 – Entidade Cooperativa

“Registro contábil

6. A escrituração contábil é obrigatória e deve ser realizada de forma segregada em ato cooperativo e não cooperativo, por atividade, produto ou serviço.

7. A movimentação econômico-financeira compõe a Demonstração de Sobras ou Perdas, que deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado do período, demonstrado segregadamente em ato cooperativo e ato não cooperativo, devendo ainda apresentar segregado por atividade, produto ou serviço desenvolvido pela entidade cooperativa.”

Assim como pelo Manual Tributário da OCB⁵:

A lei e a norma contábil 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.

Desse modo, na parte da Normativa da RFB específica para Cooperativas (Seção X), nas hipóteses em que deve haver a retenção do Imposto sobre a Renda a Normativa, traz essa informação de forma expressa, como nos já referidos §§ 1º e 3º do art. 25 da IN 1.234/2012 e nas hipóteses de pagamentos às Cooperativas de Trabalho (art. 26 da IN 1.234/2012) e Cooperativas de Médicos e Odontólogos (art. 27 e 28 da IN 1.234/2012), e que não é o caso do art. 25, *caput*, em que não há qualquer disposição à retenção do Imposto sobre a Renda, no caso do pagamento às Cooperativas de Produção de produtos com origem de seus associados.

Ainda, cabe ressaltar que os órgãos e entidades da Administração Pública Federal tem sua atuação adstrita ao princípio da legalidade, pelo que entendemos que sua atuação deve ser pautada pelo cumprimento das disposições expressas das leis e normas pertinentes, e, no caso sob análise, enquanto não sobrevier uma

⁵ Sistema OCB. **Manual Tributário – Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Consumo**. Julho de 2021. Brasília. fl. 28

orientação que explicita a necessidade da retenção do Imposto sobre a Renda, os órgãos e entidades devem se abster da retenção de IR referido.

Assim, com base no exposto, tendo em visto que o *caput* do artigo 25 da IN 1.234/2012 silencia quanto à retenção do Imposto sobre a Renda, limitando-se a tratar expressamente da não retenção das Contribuições, entendemos que os casos de retenções relativos as Cooperativas estão consignados de forma expressa na norma, assim como que, por conseguinte, não deve haver retenção de IR no caso de fornecimento de bens, por Cooperativa de Produção, que tem origem de associados da Cooperativa, com base no próprio artigo 25, *caput*, da IN 1.234/2012.

Por fim, é de referir que não há, atualmente, um entendimento uníssono, ou orientação consolidada, no sentido de qual deva ser o tratamento tributário adequado à questão objeto deste Parecer, quanto a retenção ou não do Imposto sobre a Renda nos casos enquadrados no *caput* do art. 25 da IN 1.234/2012.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto à resposta pontual, quanto a retenção do IR no fornecimento de bens, que tem origem nos associados, pela Cooperativa à órgãos públicos federais, com base na IN 1.234/2012, destacando-se os seus artigos 24 e 25, tendo em visto que:

- I. O *caput* do artigo 25 da IN 1.234/2012 silencia quanto à retenção do Imposto sobre a Renda, se limitando a tratar expressamente da não retenção das Contribuições;
- II. Na análise sistemática da IN 1.234/2012, entendemos que os casos de retenções relativos as Cooperativas estão consignados de forma expressa nesta, quais sejam:
 - a. Operações de comercialização ou de industrialização, pelas Cooperativas Agropecuárias e de Pesca, de produtos adquiridos de não associados - § 1º e § 3º do art. 25 da IN 1.234/2012;
 - b. Cooperativas de Trabalho - art. 26 da IN 1.234/2012;
 - c. Cooperativas de Médicos e Odontólogos - art. 27 e 28 da IN 1.234/2012.

III. Compreendemos que não deve haver retenção de IR no caso de fornecimento de bens, por Cooperativa de Produção, que tem origem de associados da Cooperativa, com base no disposto no artigo 25, caput, da IN 1.234/2012, na Lei das Cooperativas, nos artigos 193 e 194 do RIR/2018, na ITG 2004 e pela interpretação do Perguntão da Receita Federal.

Porto Alegre, 23 de dezembro de 2021.

Atenciosamente

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

15. Parecer n. 15/2021

ICMS aplicável às operações com fertilizantes – Convênios 100/97, 23/2021, 223/2021 e 228/2021

TÍTULO I DA CONSULTA

A Consulente requer Consulta a respeito do ICMS aplicável às operações com fertilizantes no estado do Rio Grande do Sul a partir de janeiro de 2022.

Neste sentido, a Consulente formulou os seguinte questionamentos:

- 1. Qual a alíquota de ICMS a ser utilizada nas operações com fertilizantes no RS e em operações interestaduais? Há diferenciação entre compra, venda e fornecimento aos cooperados?***
- 2. Há diferimento nas operações com fertilizantes no RS? Há diferenciação entre compra, venda e fornecimento aos cooperados?***
- 3. Há permissão para manutenção de créditos de ICMS nas operações com fertilizantes?***
- 4. Há alguma exigência de obrigações acessórias como contra-nota de produtor nas operações de fornecimento?***

Estabelecidos os questionamentos, passa-se ao desenvolvimento do presente Parecer.

TÍTULO II DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente, classificada como Cooperativa, em função da renovação do Convênio 100/97, com alterações introduzidas pelos Convênios 26/2021, 223/2021 e 228/202, requer orientação/esclarecimentos a respeito do adequado tratamento tributário do ICMS a ser dada às operações com fertilizantes no Rio Grande do Sul, haja vista que as alterações introduzidos no Convênio 100/97 passam a valer a partir

de 01.01.2022, conforme disposto no art. 5º da Alteração nº 5766 do Decreto nº 56.227:

"ALTERAÇÃO Nº 5766 - No Livro I, art. 35, fica revogado o inciso XXI.

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022."

Nesse sentido, com o objetivo de obter os pertinentes esclarecimentos sobre as operações referidas, formulou os questionamentos referidos no Título I – Da Consulta.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DA ALÍQUOTA DE ICMS UTILIZADA NAS OPERAÇÕES COM FERTILIZANTES NO RS E EM OPERAÇÕES INTERESTADUAL

SEÇÃO I

DO FUNDAMENTO LEGAL DA ALÍQUOTA DE ICMS UTILIZADA NAS OPERAÇÕES COM FERTILIZANTES NO RS E EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

O Convênio ICMS nº 100/97, dispositivo que institui benefícios fiscais aos insumos agropecuários especificados, tem como principais disposições a redução da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em 60% e 30% de acordo com o tipo de insumo agropecuário, assim como possibilitava, que os estados, nas operações internas dos insumos agropecuários especificados, reduzissem a base de cálculo nos percentuais acima especificados ou isentassem tais operações internas do ICMS, sendo essa última hipótese a adotada pelos estados até então.

Ocorre que, no ano corrente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) aprovou, por intermédio do Convênio ICMS nº 26/2021, em sua cláusula

quinta, a renovação do referido Convênio nº 100/1997 até o ano de 2025 (31/12/2025):

Cláusula quinta Ficam prorrogadas até 31 de dezembro de 2025, as disposições do Convênio ICMS 100/97.

A publicação do Convênio ICMS 26/2021 com a prorrogação do Convênio ICMS nº 100/2021 efetuou-se através do Despacho n. 11, datado de 12 de março de 2021, que publicou os Convênios ICMS aprovados na 332ª reunião extraordinária do CONFAZ.

Ademais, o Convênio ICMS nº 26/2021, além da já referida prorrogação, também alterou disposições do Convênio ICMS nº 100/97, com repercussões principalmente com relação à tributação do ICMS dos fertilizantes, que estarão submetidos a uma gradação da carga tributária nos próximos anos de modo que alíquota efetiva em 2025 seja de 4%, independente do tipo de operação – interna, interestadual ou de importação – realizada, implementando um regime tributário isonômico de ICMS para fertilizantes, com alíquota efetiva uniformizada.

Os fertilizantes, que antes estavam dispostos na cláusula segunda, inciso III do Convênio ICMS nº 100/97, passaram a constar na cláusula terceira-A, incluída pelo Convênio ICMS nº 26/2021:

Cláusula terceira-A *Fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente a aplicação do percentual de 4% (quatro por cento) sobre o valor da operação nas importações e nas saídas internas e interestaduais dos seguintes produtos:*

I - ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para:

- a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;*
- b) estabelecimento produtor agropecuário;*
- c) quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;*
- d) outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde se tiver processado a industrialização;*

*II - amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, **fertilizantes** e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.*

Acrescido o parágrafo único à cláusula terceira-A pelo Conv. ICMS 104/21, efeitos a partir de 01.01.22.

Parágrafo único. O benefício previsto no inciso I estende-se:

I - às saídas promovidas, entre si, pelos estabelecimentos referidos em suas alíneas;

II - às saídas, a título de retorno, real ou simbólico, da mercadoria remetida para fins de armazenagem.

Acrescida a cláusula terceira-B pelo Conv. ICMS 26/21, efeitos a partir de 01.01.22.

Cláusula terceira-B *A concessão da redução da base de cálculo do ICMS de que trata a cláusula terceira-A deste convênio fica condicionada à não aplicação às operações de importação de quaisquer formas de tributação pelo ICMS que resultem em postergação de pagamento do imposto ou em cargas inferiores às previstas, inclusive as reinstituídas e concedidas nos termos do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017.*

Cláusula quarta *Na hipótese de o Estado ou o Distrito Federal não conceder a isenção ou a redução da base de cálculo em percentual, no mínimo, igual ao praticado pela unidade da Federação de origem, prevista nas cláusulas anteriores, fica assegurado, ao estabelecimento que receber de outra unidade da Federação os produtos com redução da base de cálculo, crédito presumido de valor equivalente ao da parcela reduzida.*

Cabe referir, no caso específico do imposto devido nas importações, que para fruir do benefício fiscal o imposto não pode estar sujeito à diferimento ou a cargas tributárias inferiores às previstas no Convênio 100/97, conforme cláusula terceira-B.

Com relação a gradação da carga tributário nos próximos anos, o Convênio ICMS nº 26/2021, assim consignou, com definições de carga tributárias anuais e de acordo com a disposição dos produtos nos incisos da cláusula terceira-A supracitada:

Cláusula terceira O benefício do ICMS previsto na cláusula terceira-A do Convênio ICMS 100/97, dar-se-á com aplicação dos percentuais a seguir indicados, sobre o valor das operações realizadas no período de:

I - 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022, nas seguintes operações:

a) com os produtos relacionados no inciso I:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,20% (dois inteiros e vinte centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento);

2. interna e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

b) com os produtos relacionados no inciso II:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,68% (quatro inteiros e sessenta e oito centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 7,30% (sete inteiros e trinta centésimos por cento);

2. interna e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

II - 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023, nas seguintes operações:

a) com os produtos relacionados no inciso I:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,80% (dois inteiros e oitenta centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,40%, (quatro inteiros e quarenta centésimos por cento);

2. interna e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

b) com os produtos relacionados no inciso II:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,45%, (quatro inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 6,20% (seis inteiros e vinte centésimos por cento);

2. interna e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

III - 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024, nas seguintes operações:

a) com os produtos relacionados no inciso I:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,20% (quatro inteiros e vinte centésimos por cento);

2. interna e importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento);

b) com os produtos relacionados no inciso II:

1. interestadual, caso a alíquota aplicável seja:

1.1. 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

1.2. 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,23% (quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento);

1.3. 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 5,10% (cinco inteiros e dez centésimos por cento);

2. interna e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento).

Pelo exposto, de 01/01/2022 a 31/12/2023 ocorrerá um escalonamento ou gradação de alíquotas de acordo com o produto e operação e, após 01/01/2025,

todos os produtos enquadrados na cláusula terceira-A estarão sujeitos à alíquota efetiva de 4%.

Nesse sentido, e com o objetivo de facilitar a compreensão, seguem tabelas com a síntese das alterações promovidas pelo Convênio ICMS 26/2021:

2021					2022				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual			Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%			%	%	2%
Cláusula 3ªA inciso I	sento ou diferido	,0%	,8%	,8%	Cláusula 3ªA inciso I	%	,2%	,1%	,6%
Cláusula 3ªA inciso II	sento ou diferido	,0%	,9%	,4%	Cláusula 3ªA inciso II	%	,1%	,68%	,3%
2023					2024				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual			Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%			%	%	2%
Cláusula 3ªA inciso I	%	,8%	,4%	,4%	Cláusula 3ªA inciso I	%	,4%	,7%	,2%
Cláusula 3ªA inciso II	%	,4%	,45%	,2%	Cláusula 3ªA inciso II	%	,7%	,23%	,1%
2025									
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual			Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%			%	%	2%
Cláusula 3ªA inciso I	%	,0%	,0%	,0%					
Cláusula 3ªA inciso II	%	,0%	,0%	,0%					

Ainda, em caráter informativo, o mesmo Convênio ICMS 26/2021 referido supra foi alterado por disposições do Convênio 223/2021, datado de 9/12/2021, o qual excluiu a gradação da carga tributária para operações internas de importação

previstas na cláusula 3ª do CV 26 em relação à alguns estados, dentre eles o RS, que já deveriam aplicar desde 2022 a carga tributária de 4% isonomicamente.

Entretanto, o Convênio ICMS 228/2021 datado de 17/12/2021, veio a alterar o parágrafo único incluído pelo CV 223, excluindo os Estados do RS e de SC do referido dispositivo. Ou seja, o estado do RS voltou a estar submetido à gradação da carga tributária conforme disposto no Convênio ICMS nº 26/2021.

SEÇÃO II

DA ALÍQUOTA DE ICMS UTILIZADA NAS OPERAÇÕES ENTRE COMPRA, VENDA E FORNECIMENTO AOS COOPERADOS

No ponto que trata acerca da diferenciação de tratamento entre compra, venda e fornecimento para cooperado, observa-se que a lei resta completamente silente sobre qualquer tratamento diferenciado entre revenda ou fornecimento para cooperado.

Portanto, nesse caso, aplicam-se as alíquotas referentes a venda comum.

CAPÍTULO II

DA ALÍQUOTA DE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS DE FERTILIZANTES NO RS

No ponto, com fundamento nos referidos Convênios ICMS nºs 100/97 e 26/2021, deve-se verificar o estipulado na legislação específica do estado do Rio Grande do Sul para o ICMS, RICMS/RS, no sentido de averiguar a conformidade com os citados Convênios ICMS e determinar as alíquotas aplicáveis às operações internas e interestaduais de fertilizantes no RS.

O RICMS/RS, após alterações instituídas por meio do Decreto 56.227, de 7 de dezembro de 2021, estabelece, em seu artigo 23, inciso LXXXIX do Livro I, com efeitos a partir de 01/01/2022, uma série de dispositivos com a gradação da carga tributária em conforme com os já referidos Convênios ICMS.

Art. 23 - A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias, apurada conforme previsto no Capítulo anterior, terá seu valor reduzido para:

LXXXIX - valor que resulte nos percentuais de carga tributária a seguir descritos, no período de 1º de janeiro de 2022 a 31 de dezembro de 2025, sobre o valor da operação nas importações e nas saídas dos seguintes produtos:

NOTA - Nas operações de importação, esta redução de base de cálculo fica condicionada a não apropriação de quaisquer benefícios fiscais que resultem em carga tributária inferior à prevista neste inciso, bem como a não utilização de sistemas especiais de pagamento que resultem em postergação do pagamento do imposto.

a) ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, nas saídas promovidas por estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para:

NOTA 01 - Esta redução de base de cálculo também se estende às saídas promovidas, entre si, pelos estabelecimentos referidos nos números 1 a 4 desta alínea e às saídas a título de retorno, real ou simbólico, da mercadoria remetida para fins de armazenagem.

NOTA 02 - Para os produtos mencionados nesta alínea, aplica-se:

I - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,20% (dois inteiros e vinte centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

II - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,80% (dois inteiros e oitenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,40%, (quatro inteiros e quarenta centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

III - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,20% (quatro inteiros e vinte centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento);

IV - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2025, valor que resulte em carga tributária equivalente a 4% (quatro por cento).

1 - estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;

2 - estabelecimento produtor agropecuário;

3 - quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;

4 - outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde se tiver processado a industrialização;

b) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

NOTA -

Para os produtos mencionados nesta alínea, aplica-se:

I - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,68% (quatro inteiros e sessenta e oito centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 7,30% (sete inteiros e trinta centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

II - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,45%, (quatro inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 6,20% (seis inteiros e vinte centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

III - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024:

nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,23% (quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 5,10% (cinco inteiros e dez centésimos por cento);

nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento);

IV - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2025, valor que resulte em carga tributária equivalente a 4% (quatro por cento).

Nesse sentido, as alíquotas aplicáveis às operações de fertilizantes no Rio Grande do Sul são, para os produtos mencionados na alínea "a" do artigo 23, inciso LXXXIX do RICMS são:

I - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,20% (dois inteiros e vinte centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

II - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 2,80% (dois inteiros e oitenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,40%, (quatro inteiros e quarenta centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

III - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,20% (quatro inteiros e vinte centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento);

IV - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2025, valor que resulte em carga tributária equivalente a 4% (quatro por cento).

Já com relação aos produtos mencionados na alínea "b" do artigo 23, inciso LXXXIX do RICMS são:

I - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,68% (quatro inteiros e sessenta e oito centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 7,30% (sete inteiros e trinta centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 1% (um por cento);

II - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento);

2 - 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,45%, (quatro inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 6,20% (seis inteiros e vinte centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 2% (dois por cento);

III - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024:

a) nas operações interestaduais, caso a alíquota aplicável seja:

1 - 4% (quatro por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento);

2- 7% (sete por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 4,23% (quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento);

3 - 12% (doze por cento), a carga tributária será equivalente ao percentual de 5,10% (cinco inteiros e dez centésimos por cento);

b) nas operações internas e de importação, a carga tributária será equivalente ao percentual de 3% (três por cento);

IV - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2025, valor que resulte em carga tributária equivalente a 4% (quatro por cento).

Ressalta-se que a redução da base de cálculo estabelecido no RICMS/RS para os produtos da alínea "b" (entre elas o produto tratado pela Receita Estadual como "fertilizantes") só é aplicável quando esses forem produzidos para uso na agricultura e na pecuária, conforme dispõe a própria alínea "b" do inciso LXXXIX do artigo 23, atribuindo a esse benefício fiscal um caráter nitidamente de incentivo ao setor agropecuário, indo ao encontro das disposições do Convênio ICMS nº 100/97:

b) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Em função da extensão do dispositivo supracitado, elaborou-se, também, tabela no sentido de sintetizar o disposto, referindo as alíquotas a serem aplicadas e observados os produtos e períodos de tempo, em conformidade com as tabelas dispostas no Capítulo II:

2021					2022				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual			Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%			%	%	2%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "a" do RICMS	sentido ou diferido	,0%	,8%	,8%	Artigo 23, inciso LXXXIX, "a" do RICMS	%	,2%	,1%	,6%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "b" do RICMS	sentido ou diferido	,0%	,9%	,4%	Artigo 23, inciso LXXXIX, "b" do RICMS	%	,1%	,68%	,3%

2023				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "a" do RICMS	%	,8%	,4%	,4%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "b" do RICMS	%	,4%	,45%	,2%
2025				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "a" do RICMS	%	,0%	,0%	,0%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "b" do RICMS	%	,0%	,0%	,0%

2024				
Produtos	Interna/ Importação	Interestadual		
		%	%	2%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "a" do RICMS	%	,4%	,7%	,2%
Artigo 23, inciso LXXXIX, "b" do RICMS	%	,7%	,23%	,1%

Antes do Decreto 56227/2021 era possível observar que o retorno do produto, ainda que simbólico, possuía isenção.

Colaciona-se:

(Revogado pelo Decreto Nº 56227 DE 07/12/2021, efeitos a partir de 01/01/2022):

b) ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para:

NOTA - Esta isenção também se estende às saídas promovidas, entre si, pelos estabelecimentos referidos nos números 1 a 4 e às saídas a título de retorno, real ou simbólico, da mercadoria remetida para fins de armazenagem.

1 - estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;

2 - estabelecimento produtor agropecuário;

3 - quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;

4 - outro estabelecimento da mesma empresa onde se tiver processado a industrialização;

NOTA 02 - Esta isenção aplica-se, ainda, à ração animal, preparada em estabelecimento produtor, na transferência a estabelecimento produtor do mesmo titular ou na remessa a outro estabelecimento produtor em relação ao qual o titular remetente mantiver contrato de produção integrada.

Por fim, da análise da legislação atualizada pertinente e das alíquotas de ICMS referente às operações de fertilizantes, não vislumbramos normativo no sentido de diferenciar as operações de saída/entrada e as relativas especificamente ao fornecimento aos associados de Cooperativa.

CAPÍTULO III

DO DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES DE FERTILIZANTES NO RS

Primeiramente, cabe referir que o diferimento é o regime pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não sendo confundido com as desonerações fiscais.

Com relação ao diferimento nas operações internas de fertilizantes no estado do Rio Grande do Sul, o artigo 1º do Livro III do RICMS/RS, estabelece as condições e mercadorias, constantes no Apêndice II, Seção I, sujeitas a tal condição:

Art. 1º - Difere-se para a etapa posterior o pagamento do imposto devido nas operações com as mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção I, realizadas entre estabelecimentos inscritos no CGC/TE, localizados neste Estado, hipótese

em que a responsabilidade pelo referido pagamento fica transferida ao destinatário da mercadoria.

Consultando o referido Apêndice II, Seção I do RICMS/RS, constata-se no seu inciso XXXVII as mercadorias fertilizantes e correlatos:

XXVII	<p>Saída de milho, farelos e tortas de soja e de canola, DL metionina e seus análogos, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos e fertilizantes.</p> <p>NOTA 01 - Este diferimento somente se aplica aos produtos produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.</p> <p>NOTA 02 - Este diferimento fica suspenso, por tempo indeterminado, exceto, no período de 1º de janeiro de 2022 a 31 de dezembro de 2025, nas saídas de DL metionina e seus análogos, amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos e fertilizantes.</p> <p>NOTA 03 - Ver exclusão da responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido, Livro III, art. 3º, III, "e".</p>
-------	---

Nesse sentido, há hipótese de diferimento de ICMS no caso de fertilizantes, desde que os estabelecimentos sejam inscritos no CGC/TE, localizados no estado e respeitadas as condições dos supracitados incisos bem como que não se enquadre em nenhuma das hipóteses do § 2º do artigo 1º do Livro III do RICMS:

§ 2º - Não ocorrerá o diferimento nas saídas de mercadorias:

- a) a estabelecimento destinatário inscrito no CGC/TE, na categoria geral e que tenha tratamento especial, ou como contribuinte eventual;*
- b) submetidas ao regime de substituição tributária nos termos do Título III;*
- c) não acobertadas por documento fiscal idôneo;*

NOTA - Ver documento inidôneo, Livro II, art. 13.

- d) de estabelecimento comercial ou industrial mantido por produtor e destinadas a terceiros, que tenham sido recebidas por transferência de outro estabelecimento do mesmo produtor, salvo nos casos em que haja novo diferimento;*

e) promovidas, a partir de 1º de janeiro de 1998, a produtor para uso ou consumo do estabelecimento do recebedor, exceto em relação às operações previstas no Apêndice II, Seção I, itens XV, "b", e XLVIII. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4092) do Decreto 50.811, de 01/11/13. (DOE 04/11/13) - Efeitos a partir de 04/11/13.)

NOTA 01 - O disposto nesta alínea tem como fundamento a alínea "a" do § 6º do artigo 31 da Lei nº 8.820, de 27 de janeiro de 1989, que prevê hipótese em que o diferimento poderá ser suspenso pelo Poder Executivo. (Transformada a Nota em Nota 01 pelo art. 5º, III (Alteração 668), do Decreto 39.773, de 07/10/99. (DOE 11/10/99))

NOTA 02 - Os itens mencionados referem-se, respectivamente, a saídas: de energia elétrica a estabelecimento rural e de sal, exceto sal de mesa, destinado a produtor e a cooperativa de produtores para emprego na pecuária. (Redação dada pelo art. 1º (Alteração 4092) do Decreto 50.811, de 01/11/13. (DOE 04/11/13) - Efeitos a partir de 04/11/13.)

Assim, as operações de compra, venda e fornecimento aos associados devem ser verificadas cada qual se atendem aos dispositivos do RICMS/RS referidos para que possa haver o diferimento do ICMS.

Também, importante referir quanto a possibilidade de exclusão de responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido, conforme disposição do artigo 3º do Livro III do RICMS/RS, em especial em sua alínea "e", que trata especificamente dos fertilizantes e correlatos sujeitos ao diferimento:

Seção IV - Da Exclusão de Responsabilidade Pelo Pagamento do Imposto Diferido

Art. 3º - Exclui-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido:

(...)

e) das mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seção I, itens XXXVI a XXXIX e XLVIII.

NOTA 01 - Os item mencionados referem-se a: XXXVI e XXXVII, produtos destinados à agropecuária; XXXVIII, produtos que tenham como finalidade o uso exclusivo na agropecuária; XXXIX, mercadorias destinadas ao ativo permanente

de estabelecimento de produtor; e XLVIII, sal, exceto sal de mesa, para emprego na pecuária.

NOTA 02 - *Ver hipótese de suspensão do diferimento, Apêndice II, Seção I, item XXXIX, nota.*

Pelo exposto, quanto aos fertilizantes e correlatos, pode haver diferimento do ICMS, desde que respeitados os requisitos já referidos, assim como, ocorrendo diferimento, ressalta-se que, desde que respeitado o requisito de destinação desses produtos para a agropecuária, exclui-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido em função do disposto no art. 3º, alínea "e" do Livro III do RICMS.

CAPÍTULO IV

DO CRÉDITO DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE FERTILIZANTES

Quanto ao questionamento sobre a permissão para manutenção do crédito de ICMS sobre as operações com fertilizantes a partir da tributação dos fertilizantes na entrada, temos que, verificamos que haverá a possibilidade de creditamento caso haja tributação na saída dos produtos, ou sendo a operação subsequente a esta saída tributada, nos termos da previsão normativa do art. 31, caput e inciso I, alínea 'a', do Decreto Nº 37.699 DE 26/08/1997 (RICMS), do Rio Grande do Sul:

Art. 31. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto:

NOTA - Ver: hipóteses em que não é admitido crédito fiscal, art. 33; apropriação de crédito fiscal mediante a emissão de NOTA Fiscal relativa à entrada, Livro II, art. 26.

I - anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal, nos termos do disposto neste Capítulo, em operações ou prestações de que tenha resultado: (Redação da alínea dada pelo Decreto Nº 40217 DE 28/07/2000):

a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

No entanto, o art. 33 do mesmo Decreto, em seus incisos, elenca hipóteses em que não é admitido o crédito fiscal:

Art. 33. Para efeito de apuração do montante devido a que se referem os arts. 37 e 38, não é admitido crédito fiscal:

I - destacado em excesso em documento fiscal;

II - destacado em documento fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento ou a serviços a ele prestados, quando o imposto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outro contribuinte, por outra unidade da Federação, mesmo sob a forma de prêmio ou estímulo;

NOTA - A vedação de crédito prevista neste inciso aplica-se às operações alcançadas por benefícios concedidos, por outras unidades da Federação, em desacordo com o disposto na Lei Complementar Nº 24 , de 07/01/75, relacionadas em instruções baixadas pela Receita Estadual. (Redação da nota dada pelo Decreto Nº 48882 DE 23/02/2012).

III - relativo à entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não-tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

IV - relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para:

NOTA 01 - Operações tributadas, posteriores às saídas referidas neste inciso, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não-tributadas, sempre que a saída isenta ou não-tributada seja relativa a produtos agropecuários. (Antiga nota renumerada pelo Decreto Nº 38637 DE 02/07/1998).

(...)

b) comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto se destinadas ao exterior;

Também, a Resposta à Consulta Nº. 20296 de 12/09/2021¹ da Secretaria da Fazenda Estado de São Paulo que também promoveu as adequações no seu texto do

¹ Resposta à Consulta 20296 de 12/09/2021, consultado em 29/12/2021 às 17:00, disponível no site: legisweb.com.br/legislacao/?id=382455

RICMS, disciplina que "se as saídas da sua produção rural forem tributadas, ou isentas com disposição expressa que lhe permita manter o crédito, é possível o aproveitamento do crédito do ICMS decorrente da aquisição de insumos agropecuários, desde que empregados diretamente na sua produção".

Outrossim, este mesmo documento salienta que "Caso os produtos sejam objeto de saídas não tributadas ou isentas sem previsão expressa de manutenção de crédito, a Consulente deverá estornar o imposto de que tiver se creditado, nos termos do artigo 67, inciso III, do RICMS/2000.²". Assim, deverá estornar o imposto de que tiver se creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for integrada ou consumida em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou à utilização do serviço. Tal artigo prevê:

Artigo 67 - Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá proceder ao estorno do imposto de que se tiver creditado, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento (Lei 6.374/89, arts. 41 e 42, o primeiro na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XXI):

III - for integrada ou consumida em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, sendo esta circunstância imprevisível à data de entrada da mercadoria ou à utilização do serviço;

Assim, obedecidos os artigos 59 a 67 do RICMS/2000³, bem como demais disposições legais, o produtor rural poderá se creditar do ICMS anteriormente cobrado e destacado em documento fiscal hábil, pelas entradas de fertilizantes a serem empregados no cultivo de produtos cuja saída será tributada, conforme a Resposta à Consulta Nº. 20296 de 12/02/2021⁴.

² RICMS SP, consultado em 29/12/2021 às 17:00, disponível no site: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx

³ idem.

⁴ Resposta à Consulta Nº. 20296 de 12/02/2021, consultado em 29/12/2021 às 17:00, disponível no site: [legisweb.com.br/legislacao/?id=382455](https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382455)<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=382455>

Também, a Resposta à Consulta tributária 22892/2020⁵, dispõe que “Conforme entendimento anteriormente expresso por este Órgão Consultivo, quando o contribuinte realizar tanto operações isentas sem manutenção do crédito ou não tributadas quanto operações tributadas, a aplicação do artigo 66, II e III do RICMS/2000 (vedação do crédito) ou do artigo 67, II e III do mesmo regulamento (estorno do crédito) dependerá da predominância de umas ou de outras”.

Dessa forma, não deverá ser efetuado o crédito por ocasião da entrada das mercadorias adquiridas, lançando-o proporcionalmente a cada operação de saída tributária, se predominar o montante das operações de saída isentas sem manutenção de crédito ou não tributadas.

No entanto, se predominar o montante das operações de saída isentas sem manutenção de crédito ou não tributadas, não poderá ser efetuado o crédito em razão da entrada das mercadorias adquiridas, lançando-o proporcionalmente a cada operação de saída tributada.

CAPÍTULO V

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NAS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO AO COOPERADO (CONTRA NOTA DE PRODUTOR)

Com relação à existência de obrigação acessória nas operações de fornecimento à cooperado, em especial contra nota de produtor, o artigo 35 do Livro II do RICMS/RS traz algumas hipóteses em que os produtores emitirão contra nota, dentre elas sempre que entrarem bens ou mercadorias em seus estabelecimentos recebidos com diferimento do pagamento do imposto:

Art. 35 - *Os produtores emitirão Nota Fiscal de Produtor:*

(...)

III - *sempre que em seus estabelecimentos entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente:*

a) *recebidos com diferimento do pagamento do imposto (contranota);*

⁵ Resposta à Consulta tributária 22892/2020, consultado em 29/12/2021 às 17:00, disponível no site: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22892_2020.aspx

NOTA 01 - Ver possibilidade de emissão de uma única Nota Fiscal de Produtor no final do período de apuração, art. 37, II, "a", nota 01, "a".

Ainda, cabe referir que o artigo 37 do Livro II do RICMS/RS dispõe sobre a possibilidade, no caso da emissão de contra nota em virtude de recebimento de bens ou mercadorias com diferimento, de ser emitida uma única Nota Fiscal de Produtor, até o último dia do período de apuração em que ocorrerem as entradas de mercadorias ou bens, reunindo as operações realizadas no período com o mesmo contribuinte:

Art. 37 - A Nota Fiscal de Produtor será emitida:

II - nas hipóteses previstas no art. 35, III:

NOTA - O dispositivo mencionado refere-se à emissão de Nota Fiscal de Produtor na entrada de bens ou mercadorias.

a) no momento em que os bens ou as mercadorias entrarem no estabelecimento;

NOTA 01 - Em substituição ao disposto nesta alínea, poderá ser emitida uma única Nota Fiscal de Produtor, até o último dia do período de apuração em que ocorrerem as entradas de mercadorias ou bens, reunindo as operações realizadas no período com o mesmo contribuinte, nas hipóteses de:

a) entrada de mercadoria ou bem com diferimento do pagamento do imposto, referida no art. 35, III, "a";

Assim, na hipótese de configurado o fornecimento de fertilizante ao associado com diferimento do pagamento de ICMS, deve o associado emitir Nota Fiscal de Produtor na condição de contra nota, conforme artigo 35, III, "a" do Livro II do RICMS⁶.

⁶ Conforme disposto no RICMS, consulta realizada dia 30.12.21, às 11:24, no site http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=6516&hT exto=&Hid_IDNorma=6516.

TÍTULO IV RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

1. a) *Quanto ao questionamento a respeito da alíquota de ICMS a ser utilizada nas operações com fertilizantes no RS e em operações interestaduais, deve-se observar o disposto no artigo 23, inciso LXXXIX do RICMS/RS, em que há uma gradação da carga tributária ao longo dos próximos 4 anos (início em 01/01/2022), tanto para operações internas quanto interestaduais de acordo com a disposição do produto em suas alíneas "a" ou "b", bem como a alíquota de ICMS aplicável, resultando na alíquota efetiva a ser adotada para cada produto.*

b) *Quanto ao questionamento sobre a diferenciação de tratamento entre compra, venda e fornecimento para cooperado, observamos que a lei fica silente sobre qualquer tratamento diferenciado entre revenda ou fornecimento para cooperado.*

2. *Quanto ao questionamento se há diferimento nas operações com fertilizantes no RS, entendemos que sim, desde que os estabelecimentos sejam inscritos no CGC/TE, localizados no estado e respeitadas as condições dos supracitados incisos, conforme artigo 1º do Livro III do RICMS, bem como que não se enquadre em nenhuma das hipóteses do § 2º do mesmo artigo. Ainda, ocorrendo diferimento, ressalta-se que, desde que respeitado o requisito de destinação desses produtos para a agropecuária, exclui-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido em função do disposto no art. 3º, alínea "e" do Livro III do RICMS.*

3. *Quanto à questão de permissão para manutenção de crédito de ICMS nas operações com fertilizantes, observamos que, pelo RICMS/RS, somente é possível a manutenção do crédito caso a saída do produto final seja tributada. Em outros Estados como SP, se observa que há uma regra de preponderância, se a preponderância das saídas dos produtos for tributada o crédito é mantido, caso contrário não é permitido.*

4. *Quanto à questão se há alguma exigência de obrigação acessória como conta nota nas operações de fornecimento, entendemos que na hipótese de configurado o fornecimento de fertilizante ao associado com diferimento do*

pagamento de ICMS, deve o associado emitir Nota Fiscal de Produtor na condição de contra nota, conforme artigo 35, III, "a" do Livro II do RICMS.

Porto Alegre, 30 de dezembro de 2021.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

16. Parecer Consultivo - Tributário n. 16/2022
Apuração de Incentivos Fiscais à Inovação: Lei do Bem

EMENTA: **consulta sobre** sobre a adequada forma de apropriação de incentivos fiscais decorrentes da lei de incentivos fiscais e a inovação, lei 11.196/2005, que dispõe, entre outros, sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica, conhecida como lei do bem, levando em consideração as conclusões da RFB na SC Cosit nº 194/2021.

TÍTULO I
RAZÕES DA CONSULTA

A Consulente é Cooperativa Central que possui como atividade principal a fabricação de laticínios, recebendo das cooperativas associadas a matéria-prima a ser processada na sua planta industrial.

Informa, ainda, que tem direcionado valores significativos para a área de pesquisa tecnológica e desenvolvimento e inovação tecnológica, e, por isso, vem se beneficiando de incentivos fiscais destinados ao incentivo à inovação decorrentes da Lei 11.196/2005, regulamentada pelo Decreto 5.798/2006.

Em consulta à RFB, que deu origem a SC Cosit nº 194/2021, a Consulente consignou que, de acordo com o artigo 17, inciso I da Lei 11.196/2005, a pessoa jurídica pode usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;

Destacou ainda que cumpre todos os requisitos exigidos pela Lei 11.196/2005, pelo Decreto 5.798/2006 e IN 1.187/11 da RFB, e que não tem enviado projetos na área de lácteos, para fins do incentivo fiscal referido, em função da

proporção/segregação dos atos cooperativos, que correspondem a 97% do faturamento da Consulente.

Ressalta que, de acordo com o Parecer Normativo CST nº 73/1975, as Cooperativas "devem contabilizar as receitas e os custos em dois grupos separados, ou imputá-los em atos cooperados ou registrá-los nos atos não cooperados."

Ao discorrer sobre os atos cooperativos e não cooperativos, pontua ainda que somente os atos não cooperativos, por serem fonte de transação de mercado com geração de lucro, sofrerão a incidência do IRPJ e da CSLL.

Aduz a Consulente que, com a segregação das despesas operacionais com pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica, como os atos não cooperativos representam em torno de 3% das operações, a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é relativamente baixa.

Nesse sentido, entende, embora venha apurando o benefício com segregação entre ato cooperativo e não cooperativo, que poderia apurar o benefício de P&D pelo total dos dispêndios, sem a segregação referida, limitado apenas ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, sem aproveitamento de eventual excesso em período posterior, com base no art. 19, §5º da Lei 11.196/2005.

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 5º A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Por fim, questiona à RFB qual o critério a ser adotado pela Cooperativa, apurando o benefício de P&D segregando os dispêndios entre ato cooperativo e não

cooperativo ou pelo total dos dispêndios, sem segregação, para fins de apuração da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

Em resposta, foi emitida pela RFB a SC Cosit nº 194/2021, datada de 14 de dezembro de 2021, na qual restou decidido o seguinte conforme o dispositivo:

25. Ante o exposto apresenta-se a conclusão que se segue:

- a) A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 da lei 11.196/05; essa exclusão poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma definida em regulamento;
- b) Em se tratando de sociedades cooperativas, o cálculo desse benefício deve levar em consideração apenas o valor correspondente aos dispêndios computados na apuração dos resultados submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ou seja, o valor correspondente aos dispêndios imputados às receitas provindas de atos não cooperados, observadas as disposições do Parecer Normativo CST nº 73, de 1975.

Diante deste posicionamento exarado pela RFB e pelo próprio entendimento da Cooperativa, passa-se a responder o questionamento acima referido.

TÍTULO II DA CONSULTA

A Consulente questiona, levando em consideração as conclusões da RFB na SC Cosit nº 194/2021, sobre a adequada forma de apropriação de incentivos fiscais decorrentes da Lei de Incentivos Fiscais e a Inovação, Lei 11.196/2005, que dispõe, entre outros, sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica, conhecida como Lei do Bem, levando em consideração as conclusões da RFB na SC Cosit nº 194/2021.

Neste sentido, a Consulente formulou a seguinte solicitação, que resultou na elaboração deste Parecer:

Atualmente a (...) investe valores significativos em pesquisa e tendo em vista a Lei de Incentivos Fiscais a Inovação Lei 11.196 atualmente submetemos os projetos de pesquisa a análise pelo Ministério da Ciência e Tecnologia.

Diante da aprovação dos projetos apropriamos os incentivos fiscais.

Ocorre que, a (...) tem operação com terceiros em torno de 2% e pelo entendimento da SRF o cálculo do incentivo deve seguir a proporcionalidade das operações com terceiros.

Importante salientar que embora a Cooperativa tenha uma proporcionalidade de 2% com operações com terceiros não significa que o seu resultado tributável do IRPJ/CSLL seja baixo, haja visto que os rendimentos de aplicações financeiras obrigatoriamente são destinados integralmente as operações com terceiros.

Neste sentido, é importante questionar se as demais cooperativas em especial do Estado do Paraná que certamente investem também valores significativos em pesquisa se estão apropriando na proporcionalidade das operações com terceiros ou adotam outro procedimento.

Entendo que as Cooperativas possam se beneficiar dos incentivos fiscais limitados a base de cálculo do IRPJ/CSLL independentemente do percentual que opera com terceiros.

Isso posto, deduz-se que a consulta formulada pela Cooperativa seja sobre a possibilidade de apropriação dos incentivos fiscais pelo total de dispêndios e sem segregação entre ato cooperativo e ato não-cooperado.

Desse modo, com base nesses elementos, formula-se a seguinte Consulta:

- I. É possível, nos termos do art. 19 e seu parágrafo 5º da Lei 11.1196/05, a apropriação dos incentivos fiscais pelo total dos dispêndios e qual o tratamento tributário dispendido pelas Cooperativas do Paraná na questão?
- II. Qual a apreciação do entendimento da Solução de Consulta Cosit 194/2021 que limita a apropriação dos dispêndios tão somente aos atos não-cooperativos?

Fixada a consulta vejamos a sua resposta.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DA APROPRIAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO DO ARTIGO 19 DA LEI 11.196/05 E DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO À COOPERATIVAS DO PARANÁ

A Consulente, a partir das suas operações, vem questionar se

É possível, nos termos do art. 19 e seu parágrafo 5º da Lei 11.1196/05, a apropriação dos incentivos fiscais pelo total dos dispêndios e qual o tratamento tributário dispendido pelas Cooperativas do Paraná na questão?

Para elaborar esta resposta é imprescindível analisar a Lei do Bem e os requisitos para o benefício.

A Lei 11.196/2005, conhecida como Lei do Bem, é, no cenário atual, a principal ferramenta de estímulo às atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) pelas empresas no Brasil, enquadradas no Lucro Real, e de fundamental relevância para o desenvolvimento técnico-produtivo de todos os setores da economia.

Os incentivos fiscais concedidos incluem, entre outros, dedução da soma dos dispêndios de custeio nas atividades de P&D na apuração do IRPJ e da CSLL, e contribuem para o aumento da atividade inovadora nas empresas que resulta, por conseguinte, em maior competitividade de seus produtos, processos e serviços.

Um dos benefícios concedidos pela Lei do Bem é o estabelecido no artigo 19, da Lei do Bem, em que “pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei”, benefício esse objeto do questionamento por parte do Consulente.

Veja-se como dispõe a Lei 11.196/2005 quanto aos benefícios fiscais objeto deste Parecer:

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei. (Vigência) (Regulamento)

§ 1º A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.

(...)

§ 5º A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

Entretanto, tais benefícios são específicos para o IRPJ e CSLL, que, no caso das Cooperativas, tem a particularidade de serem tributados por tais tributos somente os atos não cooperativos, havendo, portanto, uma segregação para fins de tributação, entre atos cooperativos e não cooperativos.

Essa necessidade de segregação, inclusive com referência à tributação dos atos não cooperativos, pode ser identificada nos artigos 87 e 111 da Lei 5.764/71:

*Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com **não associados**, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a **permitir cálculo para incidência de tributos**.*

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

Também, o Manual Tributário¹ refere que as legislações pertinentes às Cooperativas, lei cooperativista, normativos fiscais e norma contábil, nesse último caso em especial a ITG 2004, exigem a segregação de receitas, custos e despesas advindas das atividades estranhas ao ato cooperativo, ou seja, as operações com não associados devem ser contabilizadas destacadamente, no intuito de que o resultado dessas atividades seja corretamente apurado e permita o cálculo para incidência dos tributos, atendendo, dessa forma, aos aspectos societário e fiscal referentes à Cooperativa.

O Manual Tributário² dispõe ainda que "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)." De particular importância, portanto, a segregação referida, no sentido, inclusive, de que a apuração do IRPJ e da CSLL recaia exclusivamente sobre os atos não cooperativos, evitando assim a desconsideração do ato cooperativo para fins de não incidência de IRPJ e isenção da CSLL.

Com relação a essa segregação entre atos cooperativos e não cooperativos, o Parecer Normativo CST nº 73/1975, define a necessidade de que seja atribuído, separadamente, ao ato cooperativo e não cooperativo, os seus custos, despesas e encargos e, quando não passíveis de atribuição, devem ser apropriados proporcionalmente entre atos cooperativos e não cooperativos.

Veja-se o disposto no Parecer Normativo CST nº 73/1975:

4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

¹ Sistema OCB. **Manual Tributário – Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Consumo**. Julho de 2021. Brasília. fl. 24

² Sistema OCB. **Manual Tributário – Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Consumo**. Julho de 2021. Brasília. fl. 23.

5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente 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 encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Consequentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

Dessa forma, entendemos que os dispêndios, como os estabelecidos na Lei do Bem para o caso de P&D, são custos/despesas da Cooperativa e, portanto, estão sujeitos à orientação emanado do Parecer Normativo CST nº 73/1975, pelo que devem ser segregados proporcionalmente entre os atos cooperativos e não cooperativos para que se proceda ao cálculo do benefício fiscal da Lei 11.196/2005, levando em consideração apenas os dispêndios vinculados aos atos não cooperativos, conforme conclusão da SC Cosit nº 194/2021.

Nesse sentido, em que pese a Lei 11.196/2005 não faça qualquer referência específica às Cooperativas, estabelecendo como limitação para o benefícios fiscal do artigo 19 o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria

exclusão, conforme o §5º do mesmo artigo, as Cooperativas devem observar as legislações, normas e regulamentações a que estão sujeitas na aplicação de tal benefício, como é o caso das orientações do Parecer Normativo CST nº 73/1975, combinada com a SC Cosit nº 194/2021.

Ainda, cabe referir, da análise do exposto, que a atual legislação, consubstanciada pelo entendimento da RFB na SC Cosit nº 194/2021, acaba, no caso das Cooperativas, trazendo um resultado oposto ao desejado no sentido de estimular o investimento em P&D para todas as empresas, haja vista que as Cooperativas, por terem a grande maioria de suas operações relativas a atos cooperativos, não sujeitos ao IRPJ e CSLL, não podem se beneficiar, de maneira isonômica com as outras empresas, desses incentivos fiscais à inovação, criando um ambiente de diferenciação prejudicial às Cooperativas, com desestímulo à inovação por parte destas.

Por fim, como a lei tem âmbito nacional e o benefício é estendido a todas as empresas, compreende-se que o posicionamento para as cooperativas do Paraná deverá ser o mesmo.

CAPÍTULO II

DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 194/2021 E O POSICIONAMENTO SOBRE A APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DA LEI DO BEM

Após análise e resposta do questionamento do Consulente, cumpre avaliar o posicionamento da SC COSIT 194.

A referida Cosit tem como objetivo orientar a Consulente, que formulou também essa consulta, no sentido de esclarecer sobre qual o critério que deve adotar no que se refere a apuração dos benefícios fiscais à inovação tecnológica (P&D) a que alude a Lei 11.196/2005, em função do impacto, na apuração desses benefícios, da segregação entre atos cooperativos e não cooperativos.

Ao tratar do tema, a SC Cosit 194/2021 ressalta que as Cooperativas não se sujeitam ao pagamento de IRPJ e CSLL com relação aos atos cooperativos, desde que respeitado o disposto na legislação específica. De outro lado, entretanto, a

Cooperativa fica sujeita ao recolhimento do IRPJ e CSLL com relação aos atos não cooperativos.

A SC DISIT 149/2021, quanto a apuração dos resultados das Cooperativas sujeitos a tributação, transcreve trecho das definições estabelecidas no Parecer Normativo CST nº 73/1975:

4. Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente 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 encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Consequentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

A partir do trecho acima referido, a SC Cosit nº 194/2021 assim pontua:

*Em suma, para fins de apuração do resultado das cooperativas sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL, **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; então, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, **devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.***

Com relação específica aos incentivos fiscais à inovação, estabelecidos na Lei 11.196/2005 e objeto da consulta, transcreve os artigos 17 e 19 desta Lei:

Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2o deste artigo;

(...)

§ 2o O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2o da Lei no 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.

(...)

§ 6o A dedução de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

.....

Art. 19. Sem prejuízo do disposto no art. 17 desta Lei, a partir do ano-calendário de 2006, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei.

§ 1o A exclusão de que trata o caput deste artigo poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma a ser definida em regulamento.

(...)

§ 3o Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1o deste artigo, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 20% (vinte por cento) da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

(...)

§ 5o A exclusão de que trata este artigo fica limitada ao valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da própria exclusão, vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

§ 6o A dedução de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

(...)

Das disposições da Lei 11.196/2005, a SC Cosit nº 194/2021 conclui que:

*20. Do exposto precedentemente, deflui que as sociedades cooperativas poderão deduzir do lucro líquido, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, os dispêndios a que se refere o inciso I do art. 17 da Lei no 11.196, de 2005, **imputados às receitas provindas de atos não cooperativos**, observadas as disposições do Parecer Normativo CST no 73, de 1975.*

21. No que diz respeito ao benefício de exclusão do lucro líquido de que tratam o caput e o § 1º do art. 19 da Lei no 11.196, de 2005, cerne da indagação da consultante, observe-se que o caput desse artigo preceitua que "a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, **na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL**, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos **dispêndios** realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, **na forma do inciso I do caput do art. 17 desta Lei**" (grifou-se).

A SC Cosit pontua, a partir do veiculado, que:

(...) se o benefício fiscal é calculado por meio da aplicação de percentual sobre a soma dos dispêndios realizados no período de apuração, **na forma do inciso I do caput do art. 17 da Lei no 11.196, de 2005**, resulta cristalino que, em se tratando de sociedades cooperativas, o cálculo desse benefício deve levar em consideração apenas o valor correspondente aos dispêndios computados na apuração dos resultados submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL (computados "na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL"), ou seja, o valor correspondente aos dispêndios imputados às receitas provindas de atos não cooperativos, observadas as disposições do Parecer Normativo CST no 73, de 1975, conforme explanado nos parágrafos 15 e 16 – e não o "total dos dispêndios, sem segregarmos entre Ato Cooperado- AC e Ato Não Cooperado - ANC", como defende a consultante.

Já na conclusão da SC Cosit 194/2021, se estabelece que as Cooperativas, no cálculo do benefício fiscal à inovação, só poderá levar em consideração, para fins de exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores correspondentes aos dispêndios vinculados aos atos não cooperativos.

Senão vejamos:

25. Ante o exposto apresenta-se a conclusão que se segue:

a) a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa

tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesa pela legislação do IRPJ, na forma do inciso I do caput do art. 17 da Lei no 11.196, de 2005; essa exclusão poderá chegar a até 80% (oitenta por cento) dos dispêndios em função do número de empregados pesquisadores contratados pela pessoa jurídica, na forma definida em regulamento;

b) em se tratando de sociedades cooperativas, o cálculo desse benefício deve levar em consideração apenas o valor correspondente aos dispêndios computados na apuração dos resultados submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ou seja, o valor correspondente aos dispêndios imputados às receitas provindas de atos não cooperativos, observadas as disposições do Parecer Normativo CST no 73, de 1975.

A conclusão da SC Cosit 194/2021 deixa claro o entendimento da RFB no sentido **da necessidade**, na exclusão dos valores de dispêndios do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **que só sejam computados para a referida exclusão os dispêndios atrelados às receitas de atos não cooperativos, observado a proporcionalidade entre atos cooperativos e não cooperativos conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 73/1975.**

TÍTULO IV RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

1. Quanto à apuração dos incentivos fiscais estabelecidos no art. 19 da Lei 11.196/2005 pela Cooperativa, entendemos que devem ser seguidas as orientações da SC Cosit nº 194/2021, tendo em vista que os dispêndios, como os estabelecidos na Lei do Bem para o caso de P&D, são custos/despesas da Cooperativa e, portanto, estão sujeitos à orientação emanado do Parecer Normativo CST nº 73/1975, pelo que devem ser segregados proporcionalmente entre os atos cooperativos e não cooperativos para que se proceda ao cálculo do benefício fiscal da Lei 11.196/2005, levando em consideração, neste cálculo,

apenas os dispêndios vinculados aos atos não cooperativos. Por fim, como a lei tem âmbito nacional e o benefício é estendido a todas as empresas.

2. Quanto a análise da SC Cosit nº 194/2021, verifica-se que esta deixa claro o entendimento da RFB no sentido da necessidade, na exclusão dos valores de dispêndios do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que só sejam computados para a referida exclusão os dispêndios atrelados às receitas de atos não cooperativos, observada a proporcionalidade entre atos cooperativos e não cooperativos conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 73/1975. Compreendemos que este posicionamento vai ao encontro das regras de contabilidade e da leitura da Lei 11.196/05, a Lei das Cooperativas e do RIR/2018.

3. Cumpre alertar que a apuração do IRPJ e CSLL sem a realização da segregação de receitas, inclusive para o caso do usufruto do benefício da Lei do Bem, poderá importar em perda do benefício, bem como possível desconsideração do ato cooperado para fins de não incidência de IRPJ e isenção de CSLL.

4. Relativamente a comparação com operações relativas a outros Estados estas devem ser verificadas junto a OCB ou a Organização estadual correspondente, levando-se em conta inclusive as exigências da LGPD de proteção de dados.

Porto Alegre, 20 de janeiro de 2022.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

17. Parecer n. 17/2022

Considerações sobre a emissão de Declaração de Não-Similaridade para o aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto 55.688/2020

EMENTA: consulta sobre a emissão de Declaração de Não-Similaridade para o aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos de feijão branco, feijão vermelho, grão-de-bico, lentilha, estabelecidos pelo Decreto 55.688/2020

TÍTULO I DOS MOTIVOS DA CONSULTA

A Consulente solicita a avaliação pela organização e seus associados sobre a consulta realizada a esta por empresa importadora que deseja obter Declaração de Não-Similaridade para requerimento dos benefícios de redução de alíquota de ICMS nos termos do Decreto nº 55.688/20.

Conforme e-mail enviado em 18/01/2022:

Conforme contel, vimos por meio deste submeter à vossa avaliação a consulta realizada pela FIERGS sob o número 1385-21 e demandada por uma empresa importadora de Feijão, Grão-de-bico e Lentilha que está pleiteando junto a SEFAZ-RS o benefício de redução de alíquota de ICMS, este respaldado pelo decreto estadual nº 55.688-20, e condicionado dentre outras exigências a Não-Similaridade de produção estadual. Nesse sentido, e com o intuito de defender os produtores gaúchos, solicitamos que esta consulta seja encaminhada as cooperativas associadas a OCERGS de forma que estas possam estar verificando quanto a produção e comercialização de tais culturas, e em caso positivo de fabricação similar uma declaração de produção nos seja encaminhada compilando alguns dados como quantidade aproximada de produtores, o volume colhido no estado em detrimento ao restante do país, etc.

Em anexo segue a descrição dos produtos que estão sendo importados.

Na descrição anexa ao e-mail constam as descrições e NCM abaixo:

Descrição do bem	NCM
Feijão branco. Grãos secos e descascados. Grãos da espécie <i>phaseolus vulgaris</i> L. Cujas características são: forma de rim, tonalidade branca opaca e tamanho médio. Embalados em sacos de polipropileno branco de 25 kg ou 50 kg.	0713.33.29
Feijão vermelho grãos secos e descascados. Grãos da espécie <i>phaseolus vulgaris</i> L. as características são: semente grande, de cor vermelha intensa, ligeiramente em forma de rim. Embalados em sacos de polipropileno branco de 25 kg ou 50 kg.	0713.33.29
Grão de bico grão da leguminosa da espécie <i>cicer aritinum</i> desprovido da vagem depois de seco. grão de cor uniforme, não contaminado por nenhum tipo de praga, são, seco e isento de odores. aparência: os grãos devem ter uma cor uniforme, devem estar saudáveis, limpos, calibrados, secos e isentos de odores. sabor: característico. cor: laranja pálido. aroma: característico.	0713.20.90
Lentilha tamanho: aproximadamente 6 - 7 mm. origem: canadá tamanho da embalagem: 25, 45,36 e 50 kg a granel e sacolas. certificações: sqf, kosher e non-gmo. 2 anos de validade.	0713.40.90

sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de ICMS na importação de grãos estabelecidos pelo Decreto nº 55.688/2020, sobre o procedimento para a obtenção da Declaração de Não-Similaridade emitido pela FIERGS e questiona se os produtos *in natura* estabelecidos no catálogo da cooperativa permitem o uso do crédito presumido de ICMS.

A solicitante da Consulente informa, portanto que realiza a importação de produtos *in natura*, de feijão branco, feijão vermelho, grão de pico e lentilha da Argentina e do Canadá.

Portanto, o objetivo almejado é solicitar o serviço de publicação de "lista de mercadorias" para a apropriação do crédito presumido decorrente da importação previsto no RICMS, Livro I, art. 32, inciso CXCIII ou CXCIV, para os estabelecimentos que importarem mercadorias para comercialização por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados no Rio Grande do Sul e com desembaraço aduaneiro neste Estado.

TÍTULO II

DA CONSULTA

Desse modo, pelo contexto acima exposto, considera-se que os questionamentos a serem respondidos seriam os seguintes:

- i) Há produção Estadual que justifique a não emissão da Declaração de Não-Similaridade para a solicitante para os produtos que pretende importar?*

Passamos à análise dos questionamentos.

TÍTULO III

RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I

DAS IMPOSSIBILIDADE DE EMISSÃO DE DECLARAÇÃO DE NÃO-SIMILARIDADE E DAS HIPÓTESES DE SOLICITAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS PELO DECRETO LEI 55.688/2020

A Consulente traz o questionamento sobre a produção Estadual de feijão branco, feijão vermelho, grão-de-bico e lentilha que justifique a possibilidade de emitir ou não Declaração de Não-Similaridade destes produtos para que a solicitante possa usufruir redução de ICMS nos termos do Decreto nº 55.688/2020.

Para responder o referido questionamento importa em esclarecer o modelo do beneficiamento criado pelo Decreto 55.688/2020 e os seus requisitos para aplicação, senão vejamos:

O Decreto n. 55.688, de 30 de dezembro de 2020, modificou o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), alterando-se, assim, o art. 32 do Livro I, acrescentando-se o inciso CXCIII e CXCIV.

O inciso CXCI estabelece as hipóteses de solicitação de crédito presumido, aplicando-se aqueles estabelecimentos que:

importem mercadorias para comercialização ao abrigo do diferimento do pagamento do imposto previsto no art. 53, VI, por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado e com desembaraço aduaneiro neste Estado, nas operações tributadas de saída das mercadorias que tenham importado. (grifo nosso).

Já o inciso CXCV dispõem que os produtos “decorrentes de importação do exterior, **desde que não possuam similar produzido no país, de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como suas partes e peças, destinados a integrar o ativo imobilizado** do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, para uso exclusivo nas atividades de pesquisa, ensino e aprendizagem realizadas por essas entidades”.

A comprovação da inexistência de similaridade será feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo de máquinas, aparelhos e equipamentos com abrangência nacional ou por órgão federal especializado (Nota 01).

Consoante o art. 32 do Livro I, inciso CXCI (Nota 02), para estes com operações tributadas de saída das mercadorias que tenham importado, em valor que resulte em carga tributária na operação equivalente:

2 - nas operações internas com destino à pessoa jurídica não contribuinte do imposto;

3 - nas operações internas com mercadoria importada sem similar nacional sujeitas, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

4 - facultativamente ao disposto na alínea "a" e nos números 2 e 3 da alínea "c", quando a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para ser utilizada

pelo destinatário como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, condicionado a que o produto final industrializado pelo destinatário não se mantenha na mesma NBM/SH-NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial;

e) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), nas seguintes hipóteses, exceto nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" e observado o disposto na nota 01:

2 - facultativamente ao disposto no número 3 da alínea "d", quando a mercadoria for destinada a contribuinte sujeito ao regime normal de apuração do imposto e a mercadoria importada sem similar nacional esteja sujeita, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, a saída subsequente da mercadoria importada ou do produto do qual faça parte, realizada pelo estabelecimento destinatário, seja destinada a contribuinte situado em outra unidade da Federação e o beneficiário integre lista constante em instruções baixadas pela Receita Estadual, ininterruptamente, durante os 36 (trinta e seis) meses anteriores àquele em que ocorrer a saída subsequente da mercadoria importada, observado o disposto na nota 08.

O Regulamento propõe uma maior competitividade sobre mercadorias importadas, estimulando a compra de produtos para comercialização por meio de aeroportos, pontos de fronteira alfandegados e portos no Estado. Isto permite igualar a situação do Rio Grande do Sul a dos outros Estados do Sul que já adotaram medida similar e que têm tido ganhos de atratividade em alguns produtos importados e repassados a outras unidades federativas.

O texto estabelece que empresas que utilizem outros benefícios fiscais gaúchos priorizem a importação pelo Rio Grande do Sul ampliando a utilização da infraestrutura aeroportuária. Tal benefício é avaliado conforme o tipo de produto, de forma a preservar a produção local, evitando concorrência desleal de determinados importados com a indústria gaúcha¹.

¹ Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/14316/governo-publica-decretos-tributarios-de-estimulo-ao-desenvolvimento-do-estado>.

A Nota 2 do Art. 32, do Livro I, inciso CXCIII, estabelece as condições que o beneficiário do Crédito Fiscal está condicionado, devendo cumprir as obrigações tributárias acessórias previstas na legislação, em especial as que regem a regularidade na entrega de informações de natureza cadastral e econômico-fiscais, bem como a regularidade na emissão de documentos fiscais e a sua respectiva escrituração.

Ainda, o crédito fiscal não se aplica nos casos de saída de produto resultante da industrialização da mercadoria importada, exceto quando o processo de industrialização desenvolvido neste Estado não alterar as características originais do produto importado e desde que o produto resultante se mantenha na posição da NBM/SH-NCM, situação similar a apresentada pela Consulente (Nota 4).

Não se aplica ainda nos casos de saídas internas em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular ou com destino a consumidor final, pessoa física; às mercadorias existentes no estoque do estabelecimento beneficiário em data anterior à inclusão do estabelecimento em lista publicada pela Receita Estadual; nas saídas contempladas com diferimento do pagamento do imposto, exceto quanto ao diferimento parcial aplicável às operações beneficiadas com este crédito presumido; e, **ao contribuinte que possua Termo de Acordo em vigor para a apropriação do crédito presumido previsto no inciso CXCIV.**

Cumprе salientar que o Crédito Presumido, que será utilizado em substituição aos créditos efetivos do imposto relativos à mercadoria importada, não é cumulativo, na mesma operação, com qualquer outro crédito presumido previsto na legislação tributária e, não poderá ser compensado com o ICMS devido por substituição tributária relativa às operações subsequentes.

Ademais, o Decreto acrescenta o inciso VI, no art. 53 do Livro I, o qual estabelece que nas operações de entrada decorrentes de importação do exterior, a partir de 1º de março de 2021, realizadas através de portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados situados neste Estado, de mercadorias destinadas à comercialização pelo estabelecimento importados inscrito no CGC/TE, que tenha firmado Termo de Opção ou Termo de Acordo para a apropriação, respectivamente, do crédito fiscal presumido previsto no art. 32, CXCIII ou CXCIV.

Com o advento do Decreto n. 55.850 de 21 de abril de 2021, a fim de modificar o regulamento acima exposto, foi acrescido ao *caput* do inciso CXCI do art. 32, do Livro I, restando a redação da Nota 06 com seguinte redação:

Na hipótese de saída interna de mercadoria importada de estabelecimento beneficiário deste crédito presumido, acobertada por documento fiscal com destaque de imposto superior a 4% (quatro por cento) da base de cálculo integral da operação própria, e incidindo quando da saída da mercadoria do estabelecimento destinatário a alíquota de 4% (quatro por cento), deverá este último estornar eventual saldo credor decorrente da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, saldo este que deverá ser apurado levando - se em consideração apenas os valores de crédito e débito correspondentes às respectivas operações de entrada e saída da mercadoria importada.

Em acréscimo, a Nota 09, prevê:

O estabelecimento beneficiário deverá informar ao destinatário as obrigações previstas nas notas 06, 07 e 08 e na alínea "b" da nota 12, respondendo de forma solidária pelo pagamento do imposto e pelos acréscimos legais no caso de omissão do cumprimento do previsto nesta nota.

Por fim, em relação às alterações, o *caput* da Nota 14 passou a deter a seguinte redação, conforme trecho extraído aplicável ao caso em comento:

A apropriação deste crédito fiscal presumido não está sujeita ao disposto na nota 06 do "caput" deste artigo.

""d) 3,6% (três inteiros e seis décimos por cento), nas seguintes hipóteses, exceto nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" e observado o disposto na nota 01:

1 - nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento);

2 - nas operações internas com mercadoria importada sem similar nacional sujeitas, na operação interestadual, à alíquota de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento),

conforme lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), para fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;

3 - facultativamente ao disposto no número 2 da alínea "a" e nos números 2 e 3 da alínea "c", quando a mercadoria for destinada a estabelecimento industrial para ser utilizada pelo destinatário como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, condicionado a que o produto final industrializado pelo destinatário não se mantenha na mesma NBM/SH-NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial;

Ou seja, a mercadoria com o objetivo de ser destinada a estabelecimento industrial como para ser utilizada como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização, **não pode deter a mesma NCM dos insumos importados adquiridos e utilizados em seu processo industrial.**

No caso da Solicitante da Consulente, os produtos *in natura* importados são grãos de lentilhas e ervilhas, classificados pela Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NCM) 0713.33.29 (feijão branco), 0713.33.29 feijão vermelho, 0713.20.90 (grão de bico) e 0713.40 (lentilhas)², os quais mantêm a NCM quando beneficiados pela inclusão de embalagem.

Quanto à produção no Estado e no país sobre feijão branco, foi possível verificar uma produção relevante no Estado do Paraná, sendo, inclusive, criada a variedade IPR Graça³ pelo Instituto Agrônomo do Paraná (IAPAR).

Quanto à produção no Estado e no país sobre feijão vermelho, foi possível verificar junto ao Instituto Brasileiro de Feijão e de Pulse⁴ que não apenas há produção do feijão como há empresa brasileira investindo no aprimoramento genético da espécie.

Quanto à produção no Estado e no país sobre grão de bico, foi possível observar, consoante pesquisa no site eletrônico da Embrapa⁵, que é produzido no Planalto Central do Brasil para a produção interna e para a exportação.

² Ver Instrução Normativa DRP nº 45/98, Título I, Capítulo V, Seção 16. Ver TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. 2017. Decreto n. 8.950/2016.

³ IAPAR, Variedade IPR Graça, consultado dia 20/01/2022 às 19:50, disponível em: <http://www.idrparana.pr.gov.br/system/files/publico/negocios/folders/feijao/IPR-Garca.pdf>

⁴ IBRAFE, Epamig produz semente de feijão Ouro Vermelho. Consultado em 20/01/2021 às 19:40, disponível em: <https://www.ibrafe.org/artigo/epamig-produz-semente-de-feijao-ouro-vermelho/>

⁵ Soluções Tecnológicas. Consultado em 20/01/2021 às 19:00, disponível em:

Quanto à produção no Estado e no país sobre lentilha, entende-se que a partir das pesquisas elaboradas pela EMBRAPA, é importada a totalidade de lentilha destinada ao consumo. Segundo a SECEX, em 2019, importou-se cerca de 13,5 mil toneladas, oriundos do Canadá, um dos maiores produtores e exportadores de lentilha do mundo. Entretanto, em que pese a falta de interesse dos grandes importadores em estimular a produção nacional e não haver a tradição de cultivo por parte dos agricultores, a área cultivada no Brasil existe, em que pese pequena⁶.

Conclui-se que, diante das fontes consultadas e expostas neste ponto, verifica-se que há produção nacional dos insumos importados pela solicitante da consulente, ainda que em pequenas quantidades. O produto, após o beneficiamento dado pela solicitante da Consulente, permanece tendo o mesmo NCM, razão pela qual se acredita que o requerimento solicitado à SEFAZ seja indeferido.

Noutras palavras, a condição do benefício do crédito presumido é não haver a produção dos insumos importados pela Solicitante da Consulente no território nacional, assim como, em leitura conjunta à legislação gaúcha, no território deste Estado, o qual procurou também preservar a sua produção local.

Em que pese a lei referir sobre produtos com similaridade nacional, em caráter normativo aplicável a todo território brasileiro, o Estado do Rio Grande do Sul, por meio das resoluções abordadas, procurou preservar também a sua produção local.

Portanto, deve-se atender à produção de produto similar no território nacional, bem como no território gaúcho.

Assim, prevalecendo-se a norma aplicável a todo o território nacional, os bens importados pela cooperativa que possuírem similaridade com outros produzidos no cenário nacional e no Estado do Rio Grande do Sul, não haverá a possibilidade de aplicação do benefício.

Ainda, em razão da alteração legislativa ter como objetivo o incentivo do uso dos portos e aeroportos no Estado, de modo a preservar a produção local. Ou seja, "o benefício

<https://www.embrapa.br/busca-de-solucoes-tecnologicas/-/produto-servico/4312/grao-de-bico-brs-cristalino>

⁶Disponível em: <https://www.embrapa.br/busca-de-noticias/-/noticia/49159157/artigo---lentilhas-muito-alem-do-reveillon#:~:text=O%20Brasil%20tem%20importado%20a%20totalidade%20da%20lentilha%20destinada%20ao%20consumo.&text=A%20%C3%A1rea%20cultivada%20no%20Brasil,1.200%20a%201.500%20kg%2Fha>

será avaliado conforme o tipo de produto, de forma a preservar a produção local, evitando concorrência desleal de determinados importados com a indústria gaúcha⁷".

Neste sentido, tendo em conta que a Declaração de Não-Similaridade deve atentar a produção Nacional e não apenas do Estado do Rio Grande do Sul, compreende-se que a solicitação feita à Consulente deverá ser indeferida, posto que há produto similar produzido no país e, conseqüentemente, não deve ser possibilitado benefício do Crédito Presumido de ICMS descrito no Art. 32, incisos CXCIII e CXCIV, dos Decretos 55.688/2020 e 55.850/2021.

TÍTULO IV DAS RESPOSTAS À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

l) Diante das fontes consultadas e expostas neste primeiro capítulo, verifica-se que há produção no Estado do Rio Grande do Sul, de feijão branco, feijão vermelho, grão-de-bico e lentilha, ou seja, há produção nacional dos produtos importados pela Solicitante da Consulente. Desse modo, havendo produção no Estado do Rio Grande do Sul, compreende-se que a solicitação feita à Consulente deverá ser indeferida, posto que há produto similar produzido no país e, conseqüentemente, não deve ser possibilitado benefício do Crédito Presumido de ICMS descrito no Art. 32, incisos CXCIII e CXCIV, dos Decretos 55.688/2020 e 55.850/2021.

Porto Alegre, 21 de janeiro de 2022.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

⁷ <https://www.fazenda.rs.gov.br/conteudo/6/governo-publica-decretos-tributarios-de-estimulo-ao-desenvolvimento-do-estado>

18. Parecer Consultivo - Tributário n. 18/2022

Retenção de IR e CSRF no Pagamento à cooperativa por treinamentos efetuados

EMENTA: consulta sobre a retenção de Imposto de Renda e Contribuições Sociais no pagamento efetuado pelo SESCOOP à Cooperativa contratada para ministrar curso/treinamento destinado aos cooperados desta mesma Cooperativa.

TÍTULO I

RAZÕES DA CONSULTA

O Consulente, Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo Estadual, visa promover a cultura cooperativista e o aperfeiçoamento da gestão para o desenvolvimento das cooperativas.

Nesse sentido, tem entre suas funções:

- a) organizar, administrar e executar o ensino de formação profissional para as cooperativas;
- b) fomentar o desenvolvimento e promoção dos trabalhadores e dos associados das cooperativas;
- c) operacionalizar o monitoramento, a supervisão, a auditoria e o controle das cooperativas;
- d) executar programas voltados à capacitação para a gestão cooperativa;
- e) organizar e executar pesquisas para a melhoria do ensino cooperativista;
- f) divulgar as ações cooperativas;
- g) promover a cultura e a educação cooperativa.

Informa o Consulente que, no intuito de atender sua atividade fim, contrata empresas para treinamento e ensino e que contratou uma Cooperativa de Transporte, como prestadora de serviços, para realizar treinamentos destinados aos cooperados desta mesma Cooperativa de Transporte.

Ainda, indica o Consulente que a Cooperativa de Transporte contratada possui entre suas atividades secundárias o treinamento em desenvolvimentos profissional e gerencial (código CNAE 85.99-6-04).

Entretanto, com a referida contratação, surge o questionamento a ser respondido no presente Parecer com relação à obrigatoriedade de retenção de IR e CSRF no pagamento efetuado pelo Consulente à Cooperativa de Transporte pelos serviços de treinamento prestados.

TÍTULO II DA CONSULTA

O Consulente requer Consulta a respeito da retenção de Imposto de Renda e Contribuições Sociais no pagamento efetuado à Cooperativa de Transporte contratada para ministrar curso/treinamento destinado aos cooperados desta mesma Cooperativa.

Neste sentido, a Consulente formulou o seguinte questionamento:

- 1) No pagamento efetuado pelo [Consulente] à Cooperativa de Transporte A, pelos treinamentos efetuados, há obrigatoriedade de retenção de IR e CSRF?**
- 2) Se sim, qual o embasamento legal.**

Cabe referir que, questionado pela Consultoria sobre se o serviço seria prestado pela Cooperativa contratada somente aos seus cooperados, o Consulente informou que seria prestado o serviço somente para os cooperados da própria Cooperativa contratada, destacando que o contratante da Cooperativa seria o SESCOOP.

Estabelecidos os questionamentos, passa-se ao desenvolvimento do presente Parecer.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DA RETENÇÃO DE IR E CSRF NO PAGAMENTO REALIZADO À COOPERATIVA DE TRANSPORTE PELO TREINAMENTO EFETUADO

Como primeiro ponto, importante referir que a Consulente, Serviço Nacional de Aprendizado do Cooperativismo – SESCOOP, enquadrada como Serviço Social Autônomo, possui personalidade jurídica de direito privado, conforme estabelece o artigo 8º da Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001, que autoriza a criação do SESCOOP assim como dá outras providências:

*Art. 8º Fica autorizada a criação do **Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP, com personalidade jurídica de direito privado, composto por entidades vinculadas ao sistema sindical, sem prejuízo da fiscalização da aplicação de seus recursos pelo Tribunal de Contas da União, com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados.***

Parágrafo único. Para o desenvolvimento de suas atividades, o SESCOOP contará com centros próprios ou atuará sob a forma de cooperação com órgãos públicos ou privados.

Esclarecido o ponto supra referido, passa-se à questão central deste Parecer, esclarecer sobre a obrigatoriedade da retenção de IR e Contribuições Sociais no pagamento da Consulente à Cooperativa de Transporte prestadora de serviços de treinamento.

O RIR/2018 (Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), em seu artigo 714, dispõe que ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte as importâncias pagas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de natureza profissional. Ainda, estabelece quais serviços estão sujeitos ao disposto no caput do artigo 714, entre os encontra-se "ensino e treinamento":

Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º; Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, caput, inciso III; Lei nº 7.450, de 1985, art. 52; e Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, art. 6º).
§ 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo:
(...)

XVIII - ensino e treinamento;

Pelo exposto, portanto, sendo tanto a SESCOOP quanto a Cooperativa de Transporte pessoas jurídicas, e estando o serviço de treinamento, conforme o caso sob análise, enquadrado nas hipóteses sujeitas à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte (inciso XVIII do § 1º do artigo 714 do RIR/2018), entendemos que deve ser feita a retenção do IR quando do pagamento pelo SESCOOP à Cooperativa pelos serviços de treinamento prestados.

Essa sujeição das cooperativas à retenção na fonte do IR é inclusive disposta no Manual Tributário¹:

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.

Já no que tange à retenção das Contribuições Sociais, o artigo 30 da Lei 10.833/2003, estabelece as suas hipóteses nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão

¹ Manual Tributário: Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços. Sistema OCB. Julho de 2021. p. 99.

de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como **pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.** (Vide Medida Provisória nº 232, 2004)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

*I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e **serviços sociais autônomos;***

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

§ 4º (Vide Medida Provisória nº 232, 2004).

Da leitura do referido artigo, o § 1º é expresso ao dispor que as retenções das contribuições sociais se aplicam inclusive aos pagamentos efetuados por serviços sociais autônomos, como no caso do SESCOOP, restando estabelecer se os serviços de treinamento prestados se enquadram nas hipóteses do caput do mesmo artigo 30 da Lei 10.833/2003.

Dentre as hipóteses do caput está a remuneração de serviços profissionais, que estão melhor especificados na IN SRF nº 459/2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços:

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),

da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

(...)

IV - profissionais aqueles relacionados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais, aplicando-se, para fins da retenção das contribuições, os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal para a retenção do imposto de renda.

§ 3º É dispensada a retenção para pagamento de valor igual ou inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

§ 4º Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, a cada pagamento deverá ser:

I - efetuada a soma de todos os valores pagos no mês;

II - calculado o valor a ser retido sobre o montante obtido na forma do inciso I deste parágrafo, desde que este ultrapasse o limite de que trata o § 3º, devendo ser deduzidos os valores retidos anteriormente no mesmo mês;

§ 5º Na hipótese do § 4º, caso a retenção a ser efetuada seja superior ao valor a ser pago, a retenção será efetuada até o limite deste.

(...)

De ordem do inciso IV do § 2º do art. 1º da IN SRF nº 459/2004, entende-se como serviços profissionais os constantes no § 1º do art. 647 do RIR/1999, que corresponde ao § 1º do artigo 714 do RIR/2018, já referido anteriormente, em que consta os serviços de "ensino e treinamento" no inciso XVIII.

Sendo assim, portanto, o serviço de treinamento prestado pela Cooperativa de Transporte ao SESCOOP está enquadrado nas hipóteses sujeitas à retenção na fonte do CSRF (da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/Pasep).

Cabe destacar, como adendo a ser observado, que o § 3º do artigo 1º da IN SRF nº 459/2004 dispensa a retenção das contribuições sociais em pagamentos inferiores à R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Retornando à Lei 10.833/2003, na sequência de suas disposições, estabelece o artigo 31 as alíquotas a serem aplicadas e no artigo 32, de particular importância para o caso sob análise, consigna situações em que não será exigida a retenção de que trata o artigo 30 da mesma Lei:

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1o As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2o No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção, na forma da legislação específica, de uma ou mais das contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção.

§ 3o Fica dispensada a retenção de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF eletrônico efetuado por meio do Siafi. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 4o (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Art. 32. A retenção de que trata o art. 30 não será exigida na hipótese de pagamentos efetuados a:

I – cooperativas, relativamente à CSLL; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Quanto à hipótese disposto no inciso I do artigo 32 supracitado, em que não será exigida a retenção do CSLL nos pagamentos efetuados a cooperativas, o artigo

5º da IN 459/2004 delimita tal previsão, estabelecendo que a não exigência de retenção é relativa unicamente aos atos cooperados:

Art. 5º A retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperados.

Nesse sentido, entendemos que, sendo o pagamento realizado pelo SESCOOP a uma Cooperativa, pela prestação de serviços de treinamento, não há configurado ato cooperativo de acordo com a disposição do artigo 79 da Lei 5.764/71, pelo que permanece a sujeição à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, bem como da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

Importante, no ponto, colacionar a definição de ato cooperativo disposta no artigo 79 da Lei 5.764/71:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Por conseguinte, entendemos, quanto às contribuições sociais, que o SESCOOP deve realizar a retenção nos pagamentos efetuados à Cooperativa prestadora de serviços de treinamento com relação ao PIS, COFINS e à CSLL, na forma do disposto nos artigos 30, 31 e 32 da Lei 10.833/2003 e na IN SRF nº 459/2004.

Por fim, refere-se que o SESCOOP deve apresentar a pertinente DIRF no que se refere às retenções efetuadas, que, conforme dispõe o Manual Tributário²:

² Manual Tributário: Sociedades Cooperativas de Trabalho, de Produção de Bens e de Serviços. Sistema OCB. Julho de 2021. p. 84.

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 ou das contribuições sociais para o PIS/Pasep, COFINS e CSLL, ainda que em um único mês do ano-calendário, independentemente da forma de tributação do Imposto de Renda.

Ainda, tal obrigação está disposta no artigo 2º da IN 1.990, de 18 de novembro de 2020, que dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda na Fonte (DIRF):

Art. 2º Deverão apresentar a Dirf:

I - as pessoas físicas e as jurídicas que pagaram ou creditaram rendimentos em relação aos quais tenha havido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, por si ou como representantes de terceiros, inclusive:

(...)

§ 4º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 2º, ficam também obrigadas à apresentação da Dirf as pessoas jurídicas que tenham efetuado retenção, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a declaração, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) incidentes sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas, nos termos do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e dos arts. 30, 33 e 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Importante, portanto, que o SESCOOP, além de realizar as retenções de IR e contribuições sociais a que está sujeita, cumpra a obrigação acessória de apresentação da DIRF respectiva.

TÍTULO IV
RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

1. Quanto à obrigatoriedade da retenção de IR e contribuições sociais no pagamento efetuado pelo Consulente à Cooperativa de Transporte prestadora do serviço de treinamento contratado, entendemos que o Consulente está sujeito à retenção do IR quando do pagamento para a Cooperativa pelos serviços de treinamento prestados, conforme o artigo 714 do RIR/2018.

Já com relação à retenção das contribuições sociais, entendemos que o Consulente está sujeito à retenção nos pagamentos efetuados à Cooperativa prestadora de serviços de treinamento com relação ao PIS, COFINS e à CSLL, na forma do disposto nos artigos 30, 31 e 32 da Lei 10.833/2003 e na IN SRF nº 459/2004.

Porto Alegre, 09 de março de 2022.

Atenciosamente,

Paulo Caliendo.

Cecille Pallarés.

19. Parecer Consultivo - Tributário n. 19/2022

Condições do Ambiente de Trabalho do Associado de Cooperativa de Transporte: LTCAT e e-Social

EMENTA: consulta sobre a obrigatoriedade de do LTCAT para Cooperativa de Transporte com relação aos seus associados, bem como necessidade de preenchimento de e-Social e recolhimento de adicional para associado exposto à grau de risco.

TÍTULO I

RAZÕES DA CONSULTA

A Consulente, Cooperativa do ramo Transporte, é prestadora do serviço de transporte rodoviário de cargas e presta o referido serviço por meio dos seus associados.

Conforme informações da Consulente, o tomador contrata a Cooperativa para realizar o serviço de frete, que é executado por um dos associados pessoa física utilizando um caminhão de sua propriedade. Finalizado o serviço, a Cooperativa recebe o valor do frete do tomador, ficando com um percentual como taxa administrativa e repassando o restante ao associado.

Quando do repasse ao associado, a Cooperativa informa que efetua a retenção do INSS (20% de uma base de 20%) e do SEST/SENAT (2,5%), mas não realiza com relação a esse repasse ao associado pagamento à título de contribuição patronal.

Nesse sentido, observado o modelo operacional adotado pela Cooperativa, surgiram questionamentos a respeito da obrigatoriedade de a Cooperativa possuir LTCAT em relação aos associados e, por conseguinte, questões relacionadas ao grau de risco a que os associados estão expostos na prestação do serviço de transporte rodoviário de cargas.

TÍTULO II DA CONSULTA

A Consulente requer Consulta a respeito da obrigatoriedade de a Cooperativa ter LTCAT com relação aos associados e sobre a forma de informação a respeito do grau de risco que os associados estão sujeitos.

Ainda, questiona sobre procedimentos a serem adotados no e-Social e se deve recolher algum adicional no caso de associado exposto à grau de risco.

Neste sentido, a Consulente formulou o seguinte questionamento:

- 1) A cooperativa deve ter LTCAT para os associados (hoje ela possui somente para os funcionários).**
- 2) Quem vai nos dizer se ele está sujeito ou não ao grau de risco?**
- 3) Essa informação vai ser individual para cada associado, visto que cada um trabalha com um tipo de caminhão e exposições diferentes (tem alguns que transportam cargas perigosas)?**
- 4) Ela deve informar no e-social a exposição a grau de risco de seus associados? Como devo informar no e-social, em que registro?**
- 5) Caso ele esteja exposto a grau de risco, a cooperativa deverá recolher algum adicional? Se sim, como recolherá esse adicional visto que não recolhe CPP?**

Estabelecidos os questionamentos, passa-se ao desenvolvimento do presente Parecer.

TÍTULO III RESPOSTA À CONSULTA

CAPÍTULO I DA OBRIGATORIEDADE DA COOPERATIVA POSSUIR LTCAT EM RELAÇÃO AOS ASSOCIADOS

Como primeiro ponto, cumpre analisar o que é o LTCAT, Laudo Técnico das Condições do Ambiente do Trabalho. Este é um documento que aponta todos os

agentes nocivos com potencial para afetar a saúde ou integridade física de um trabalhador em um determinado período, com o intuito de servir como registro apto a validar perante o INSS as aposentadorias especiais.

Nesse sentido, o LTCAT identifica e avalia, de forma detalhada, as condições ambientais de trabalho com propósitos previdenciários e é utilizado como subsídio para elaboração do PPP (Perfil Profissiográfico Previdenciário), utilizado pelo trabalhador para encaminhar a aposentadoria especial perante o INSS.

Quanto à obrigatoriedade do LTCAT, o § 3º do artigo 58 da Lei 8.213/91, que trata dos Planos de Benefícios da Previdência Social, dispõe que a empresa deve manter laudo técnico (LTCAT) atualizado sob pena de multa, pelo que se conclui pela obrigatoriedade de a empresa manter o LTCAT:

Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 2º Do laudo técnico referido no parágrafo anterior deverão constar informação sobre a existência de tecnologia de proteção coletiva ou individual que diminua a intensidade do agente agressivo a limites de tolerância e recomendação sobre a sua adoção pelo estabelecimento respectivo. (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)

§ 3º A empresa que não mantiver laudo técnico atualizado com referência aos agentes nocivos existentes no ambiente de trabalho de seus trabalhadores ou que emitir documento de comprovação de efetiva exposição em desacordo com o respectivo laudo estará sujeita à penalidade prevista no art. 133 desta Lei.

Nesse sentido, importante referir que as Cooperativas são equiparadas as empresas para fins de cumprimento das obrigações previdenciárias, conforme dispõe o inciso II do § 4º do artigo 3º da IN 971/2009 da RFB:

Art. 3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

(...)

§ 4º Equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias:

(...)

II - a cooperativa, conforme definida no art. 208 desta Instrução Normativa e nos arts. 1.093 a 1096 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil);

Assim sendo, as Cooperativas, como a Consulente, por serem equiparadas às empresas, também são obrigadas por lei a manter o LTCAT atualizado.

Inclusive, a própria Consulente informa que possui o laudo técnico referido com relação aos seus funcionários, entretanto, tal obrigação também se estende com relação aos seus cooperados, haja vista que o **LTCAT deve abranger todos os trabalhadores vinculados ao RGPS (Regime Geral da Previdência Social), caso dos cooperados, para os quais a Cooperativa efetua a retenção do INSS quando do repasse dos valores dos fretes realizados.**

Nessa senda, o cooperado que aderiu à Cooperativa, embora não possua o status de empregado, é um trabalhador sujeito ao RGPS e, portanto, entendemos que a Cooperativa é obrigada a manter LTCAT atualizado com relação não só aos seus empregados, mas também com relação aos cooperados.

De se frisar a importância de a Cooperativa manter o LTCAT pois é documento hábil a validar, em conjunto com outros elementos, pedido de aposentadoria especial do associado.

CAPÍTULO II

DO RESPONSÁVEL PELAS INFORMAÇÕES NO LTCAT

No ponto, conforme estabelece o § 1º do artigo 58 da Lei 8.213/91, o LTCAT deve ser elaborada por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho:

Art. 58. (...)

*§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base **em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista.** (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98)*

Na mesma linha, a IN 77/2015, que estabelece rotinas para agilizar e uniformizar o reconhecimento de direitos dos segurados e beneficiários da Previdência Social, além de reiterar o supra referido, dispõe sobre os elementos que devem constar no LTCAT.

Vejamos:

Art. 262. Na análise do Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho - LTCAT, quando apresentado, deverá ser verificados e constam os seguintes elementos informativos básicos constitutivos:

I- se individual ou coletivo;

II - identificação da empresa;

III - identificação do setor e da função;

IV - descrição da atividade;

V - identificação de agente nocivo capaz de causar dano à saúde e integridade física, arrolado na Legislação Previdenciária;

VI - localização das possíveis fontes geradoras;

VII - via e periodicidade de exposição ao agente nocivo;

VIII - metodologia e procedimentos de avaliação do agente nocivo;

IX - descrição das medidas de controle existentes;

X - conclusão do LTCAT;

XI - assinatura e identificação do médico do trabalho ou engenheiro de segurança; e

XII - data da realização da avaliação ambiental.

Parágrafo único. O LTCAT deverá ser assinado por engenheiro de segurança do trabalho, com o respectivo número da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART junto ao Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA ou por médico do trabalho, indicando os registros profissionais para ambos.

Assim sendo, o LTCAT deve ser elaborado por profissional habilitado, médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho, que fará a descrição das atividades desempenhadas pelos cooperados e identificará e avaliará os agentes nocivos à saúde e integridade física às quais os cooperados estão sujeitos e concluirá se os cooperados estão ou não submetidos à agentes nocivos que possam gerar perigo ou condição de insalubridade.

Portanto, a partir do LTCAT a Consulente deve ser capaz de identificar se cada associado, individualmente, está sujeito à agentes nocivos a saúde ou integridade física de acordo com a legislação previdenciária para preenchimento do respectivo PPP para cada associado.

CAPÍTULO III DO GRAU DE RISCO DE CADA ASSOCIADO

A Consulente questiona quanto à informação do grau de risco de cada associado no LTCAT, se será individualizada, tendo em vista que cada associado possui suas particularidades, como tipo de caminhão utilizado e exposição a diferentes agentes, destacando-se que alguns transportam cargas perigosas.

Conforme já referido, o LTCAT deve ser elaborado por profissional habilitado, que avaliará o melhor formato para realização do seu trabalho a partir das características da Consulente, observados os elementos informativos básicos já citados da IN 75/2015.

Nesse sentido, o profissional contratado para realizar o laudo poderá optar, por exemplo, entre apresentar os resultados das avaliações de forma coletiva por Grupos Homogêneos de Exposição/Ambiente, ou de forma individual, por função/trabalhador.

O relevante, no ponto, é que, independente do formato a ser adotado pelo profissional na elaboração do LTCAT, a Consulente deve conseguir enquadrar cada um dos seus associados, de forma individualizada, nos resultados de avaliação disponibilizados no LTCAT para preenchimento do PPP, documento este que obrigatoriamente deve ter caráter individualizado por cooperado.

Quanto ao PPP, é o documento histórico laboral do trabalhador que presta serviço à empresa, destinado a prestar informações ao INSS relativas à efetiva exposição a agentes nocivas e que contém dados administrativos, registros ambientais com base no LTCAT e resultados de monitoração biológica. Ademais, conforme o art. 256 da IN 77/2015 c/c o art. 147 da Instrução Normativa INSS/DC 95/2003, que instituiu o PPP, suas finalidades são:

I - comprovar as condições para obtenção do direito aos benefícios e serviços previdenciários;

II - fornecer ao trabalhador meios de prova produzidos pelo empregador perante a Previdência Social, a outros órgãos públicos e aos sindicatos, de forma a garantir todo direito decorrente da relação de trabalho, seja ele individual, ou difuso e coletivo;

III - fornecer à empresa meios de prova produzidos em tempo real, de modo a organizar e a individualizar as informações contidas em seus diversos setores ao longo dos anos, possibilitando que a empresa evite ações judiciais indevidas relativas a seus trabalhadores; e

IV - possibilitar aos administradores públicos e privados acessos a bases de informações fidedignas, como fonte primária de informação estatística, para desenvolvimento de vigilância sanitária e epidemiológica, bem como definição de políticas em saúde coletiva.

Assim sendo, a partir de 1º de janeiro de 2004, as empresas (ou a elas equiparadas, como as Cooperativas) passaram a ser obrigadas a preencher o

formulário do PPP de forma individualizada para seus empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais cooperados, que trabalhem expostos a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, ainda que não presentes os requisitos para fins de caracterização de atividades exercidas em condições especiais, seja pela eficácia dos equipamentos de proteção, coletivos ou individuais, seja por não se caracterizar a permanência.

Ressalta-se que o PPP substituiu os antigos formulários de reconhecimento de períodos laborados em condições especiais referidos no art. 58 da Lei nº 8.213, de 1991, a partir de 1º de janeiro de 2004.

CAPÍTULO IV

ESOCIAL: REGISTRO DO GRAU DE RISCO DE CADA ASSOCIADO

No caso de associado exposto a agentes nocivos, conforme constatado no LTCAT e registrado no PPP, a Cooperativa deve prestar as informações relativas à fatores de risco no ambiente de trabalho no e-Social.

As referidas informações devem ser fornecidas no evento "S-2240 – Condições ambientais do trabalho – agentes nocivos", consignando os fatores de risco aos quais o associado está exposto e as demais informações pertinentes.

Para o correto preenchimento do evento no e-Social, sugere-se acessar o Manual de Orientação do e-Social e seguir as orientações neste detalhadas. O Manual é disponibilizado pelo Governo Federal¹.

Ocorre, todavia, que deve ser observado o disposto na Portaria MTP nº 334, de 17 de fevereiro de 2022, que estabelece diretrizes sobre a emissão do PPP em meio eletrônico, que visando garantir o tempo necessário para adaptação à nova forma de elaboração do PPP, também desobrigou o envio do evento S-2240 para o e-Social até 31 de dezembro de 2022:

¹ Pode ser acessado por meio do seguinte link: <https://www.gov.br/esocial/pt-br/documentacao-tecnica/manuais/mos-s-1-0-consolidada-ate-a-no-s-1-0-10-2022.pdf>

*Art. 1º Fica postergado para 1º de janeiro de 2023 o início da obrigatoriedade de emissão do Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP) em meio exclusivamente eletrônico, prevista no artigo 1º da Portaria MTP nº 313, de 22 de setembro de 2021, com redação dada pela Portaria MTP nº 1.010, de 24 de dezembro de 2021. Parágrafo único. **Até 31 de dezembro de 2022, as empresas, cooperativas de trabalho ou de produção e órgãos gestores de mão de obra ou sindicatos da categoria não serão autuados pela ausência de envio dos eventos "S-2220 - Monitoramento da Saúde do Trabalhador" e "S-2240 - Condições Ambientais do Trabalho - Agentes Nocivos" no e-Social.***

Sendo assim, a Consulente está desobrigada de enviar o evento S-2240 no eSocial com relação aos agentes nocivos aos quais seus associados estão sujeitos até a data de 31 de dezembro de 2022, a partir da qual deverá passar a enviá-lo.

CAPÍTULO V

DA (DES)NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO ADICIONAL POR EXPOSIÇÃO À AGENTES NOCIVOS

Por fim, a Consulente questiona se, no caso de associado exposto à grau de risco, a Cooperativa deve recolher algum valor adicional de contribuição previdenciária, bem como, caso positivo, como deve efetuar o recolhimento haja vista que não recolhe contribuição patronal previdenciária.

No ponto, a Lei 10.866 dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado e trata da questão da contribuição adicional.

Vejamos:

Art. 1º As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física.

§ 1º Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de

prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

Entretanto, em que pese a disposição supra referida, a RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 25 de maio de 2015, estabelecendo em seu artigo 2º que a RFB não constituirá o crédito tributário do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.666 já referido que trata da contribuição adicional para fins de custeio da aposentadoria especial no caso de cooperados de Cooperativas de trabalho:

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá crédito tributário decorrente da contribuição de que trata o c, de 8 de maio de 2003, que instituiu contribuição adicional àquela prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

O referido Ato tem como base decisão do STF no RE 595.838/SP, que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV, do artigo 22, da Lei 8.212/1991, que prevê a contribuição previdenciária, a cargo da empresa, incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

No tema, esclarecedoras as disposições da Nota PGFN/CRJ nº 604/2015, que discorre, entre outros, sobre a relação entre a decisão no RE 595.838/SP, a disposição do art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666 e o ADI nº 5/2015 da RFB:

28. Como decorrência da declaração de institucionalidade da contribuição social de que trata o art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, há também de se considerar inexigível a contribuição adicional para fins de custeio de aposentadoria especial, a que estavam obrigadas as empresas tomadoras de serviços de cooperado filiado à cooperativa de trabalho, igualmente incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, consoante o disposto no art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666, de 2003, nos seguintes termos:

(...)

29. Embora a declaração de inconstitucionalidade não tenha alcançado a exação em comento, **a sua cobrança não deve subsistir de forma autônoma, por se tratar de adicional à contribuição cuja inconstitucionalidade fora reconhecida, em verdadeira relação de acessoriedade.**

30. Além disso, inegável que a ratio decidendi do julgado amolda-se perfeitamente à cobrança da contribuição adicional de que trata o art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666, de 2003, uma vez que ostenta a mesma base econômica da contribuição social prevista no art. 22, IV, da Lei de Custeio, considerada pelo STF como incompatível com o art. 195, I, "a", da CF/88. Ou seja, ainda que a decretação de inconstitucionalidade não lance efeitos sobre a contribuição adicional, seria bastante improvável que o STF lhe resguardasse posteriormente da pecha de inconstitucionalidade, por estarem ambas as exações inseridas no mesmo contexto normativo.

(...)

35. Entretanto, o Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2015 (DOU de 26.5.2015)¹⁷, cujo conteúdo não destoa das conclusões a que chegou a presente manifestação. Sendo assim, considerando que a tese firmada pelo STF quanto à inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, fora devidamente assimilada pela Administração Tributária, com a adequação dos normativos pertinentes, entende-se que as atividades administrativas a cargo da RFB encontram-se vinculadas ao novo entendimento desde a publicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2015, no Diário Oficial da União. (...)

Ainda, conforme o Manual Tributário para Cooperativas de Transporte², "as sociedades cooperativas de transporte devem contribuir para a previdência apenas sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados, trabalhadores avulsos e segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço no mês."

No caso, o próprio Manual Tributário para Cooperativas de Transporte³, repisa o estabelecido no ADI nº 5/2015 da RFB, consignando que a RFB não constituirá crédito tributário da contribuição prevista em lei para fins de custeio da aposentadoria especial dos cooperados:

² Sistema OCB. **Manual Tributário para Cooperativas de Transporte**. Agosto de 2020. p. 62.

³ Sistema OCB. **Manual Tributário para Cooperativas de Transporte**. Agosto de 2020. p. 106.

A Secretaria da RFB não constituirá crédito tributário de corrente da contribuição prevista em lei específica, para fins de custeio de aposentadoria especial para cooperados filiados a cooperativas de trabalho.

Entendemos, portanto, que a Cooperativa de Transporte, composta por associados pessoa física, não possui a obrigatoriedade de recolher um adicional no caso de associado exposto à grau de risco, com base no disposto no Manual Tributário para Cooperativas de Transporte, bem como no estabelecido no Ato Declaratório Informativo nº 5/2015 da RFB.

TÍTULO IV

RESPOSTA À CONSULTA

Quanto às respostas pontuais, entende-se que:

- 1. Quanto à necessidade de a Cooperativa possuir LTCAT para seus associados, entendemos que por serem equiparadas às empresas, também são obrigadas por lei a manter o LTCAT atualizado, com base no § 3º do artigo 58 da Lei 8.213/91 e no inciso II do § 4º do artigo 3º da IN 971/2009 da RFB.*
- 2. Quanto há quem irá dizer se o cooperado está sujeito ou não ao grau de risco, entendemos que é o LTCAT, elaborado por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho, o documento hábil a possibilitar a identificação, pela Consulente, se cada associado, individualmente, está sujeito à agentes nocivos a saúde ou integridade física de acordo com a legislação previdenciária, para preenchimento do respectivo PPP para cada um dos seus associados.*
- 3. Quanto à informação do grau de risco de cada associado no LTCAT, se será individualizada, tendo em vista que cada associado possui suas particularidades, entendemos que:*
 - i. O profissional habilitado para elaborar o LTCAT avaliará o melhor formato para realização do seu trabalho a partir das características da Consulente, observados os elementos informativos básicos já citados da IN 75/2015;*
 - ii. Independente do formato a ser adotado pelo profissional na elaboração do LTCAT, a Consulente deve conseguir enquadrar cada um dos seus associados,*

de forma individualizada, nos resultados de avaliação disponibilizados no LTCAT para preenchimento do PPP, documento este que obrigatoriamente deve ter caráter individualizado por cooperado.

4. Quanto ao dever da Cooperativa de informar no e-Social a exposição à grau de risco de associado, entendemos que:

iii. A Cooperativa está desobrigada de enviar as informações no e-Social com relação aos agentes nocivos aos quais seus associados estão sujeitos até a data de 31 de dezembro de 2022, a partir da qual deverá passar a enviá-lo, conforme Portaria MTP nº 334/2022.

iv. A partir de 2023, as referidas informações devem ser fornecidas no evento "S-2240 – Condições ambientais do trabalho – agentes nocivos", conforme disposto no Manual de Orientação do e-Social;

5. Quanto ao questionamento se a cooperativa deverá recolher algum adicional no caso de cooperado exposto à grau de risco, entendemos que a Cooperativa de Transporte, composta por associados pessoa física, não possui esse dever de recolhimento, tendo em vista o disposto no Manual Tributário para Cooperativas de Transporte, bem como no estabelecido no Ato Declaratório Informativo nº 5/2015 da RFB.

Porto Alegre, 11 de abril de 2022.

Atenciosamente,
Paulo Caliendo.
Cecille Pallarés.

