

FASCÍCULOS **IRPJ** 2025



**Compensação de Prejuízos
Tributação na Fonte
Sociedades Cooperativas**

9



© 2025 COAD

FASCÍCULOS – IRPJ
Todos os direitos reservados

Autor: Equipe Técnica COAD
Coordenação Editorial: Crystiane Cardoso de Souza

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Equipe Técnica COAD
Coleção FASCÍCULO – IRPJ – Volume IX
Rio de Janeiro: COAD, 2025.

ISBN: 978-65-84666-80-1

2025

1ª edição – 1ª impressão

*Proibida a reprodução total ou parcial de qualquer matéria sem prévia autorização.
Os infratores serão punidos na forma da lei.*

APRESENTAÇÃO

O Fascículo, composto de 12 volumes, traz, de forma detalhada, os procedimentos para apuração do lucro real, do lucro presumido e do lucro arbitrado, bases de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica.

Os trabalhos contidos no Fascículo são ilustrados com exemplificação prática, visando facilitar o entendimento de cada tema.

Neste volume, constam os seguintes temas:

- Compensação de Prejuízos: este trabalho apresenta a apuração do prejuízo fiscal, determinado no e-Lalur, através de ajuste do resultado contábil do respectivo período de apuração, pelas adições, exclusões ou compensações legalmente autorizadas pela legislação fiscal;
- Tributação na Fonte – Retenção do Imposto de Renda: examinamos neste trabalho as hipóteses em que a fonte pagadora é responsável pela retenção do Imposto de Renda sobre a remuneração de determinados serviços, tais como serviços profissionais, serviços de limpeza, de vigilância e de segurança;
- Tributação na Fonte – Retenção de Contribuições: este trabalho relaciona os serviços cujo pagamento efetuado por pessoa jurídica de direito privado a outra pessoa jurídica de direito privado está sujeito à retenção na fonte do PIS, da Cofins e da CSLL;
- Sociedades Cooperativas: abordamos neste trabalho as características da sociedade cooperativa e o tratamento tributário a ela aplicável.

Boa Leitura!

Equipe Técnica COAD

Índice

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS Tratamento Tributário

1.	PREJUÍZO CONTÁBIL.....	1
1.1.	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS CONTÁBEIS	1
2.	PREJUÍZO FISCAL	1
2.1.	PREJUÍZOS FISCAIS COMPENSÁVEIS.....	2
2.2.	COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS	2
2.3.	LIMITE DE COMPENSAÇÃO.....	2
2.3.1.	Atividade Rural	2
2.3.2.	Inatividade, Liquidação e Falência	2
2.4.	MUDANÇA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO.....	3
2.5.	MOMENTO DA COMPENSAÇÃO.....	3
2.5.1.	Lucro Real Trimestral.....	3
2.5.2.	Regime de Estimativa	3
2.6.	MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DE RAMO DE ATIVIDADE	3
2.7.	INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO	4
2.8.	TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES	4
2.9.	ABSORÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL COM A CONTRAPARTIDA DA REAValiação DE BENS.....	4
2.10.	SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO	4
2.11.	ESCRITURAÇÃO DO E-LALUR.....	4
2.11.1.	Controle dos Prejuízos Fiscais a Compensar	5
3.	PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS	5
3.1.	RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	5
3.1.1.	Atividade Rural	5
3.1.2.	Definição de Valor Contábil.....	6
3.2.	RESULTADO NÃO OPERACIONAL NEGATIVO COMPENSADO NO MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO	6
3.3.	RESULTADO NÃO OPERACIONAL NEGATIVO E PREJUÍZO FISCAL.....	7
3.3.1.	Controle no e-Lalur.....	7
3.4.	COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS	7
3.5.	PERDAS NÃO ALCANÇADAS PELA RESTRIÇÃO.....	7
3.6.	APLICAÇÃO PRÁTICA.....	8
4.	LUCRO CONTÁBIL E PREJUÍZO FISCAL	13
4.1.	EXEMPLO	13
5.	PREJUÍZO CONTÁBIL E LUCRO REAL	14
5.1.	EXEMPLO	14
6.	PREJUÍZOS E PERDAS DE CAPITAL INCORRIDOS NO EXTERIOR	15
6.1.	COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS APURADOS NO EXTERIOR	15
6.1.1.	Filiais ou Sucursais em um Mesmo País	15
6.2.	EMPRESA QUE ABSORVE PATRIMÔNIO DE OUTRA.....	15
6.3.	PARTICIPAÇÃO INDIRETA EM EMPRESA NO EXTERIOR	15
6.4.	DISPOSIÇÕES DA LEI 12.973.....	16

7. LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL E FALÊNCIA	16
8. UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA QUITAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS	16
9. GANHO NA AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO.....	16

TRIBUTAÇÃO NA FONTE

Retenção do Imposto de Renda

1. SERVIÇOS DE NATUREZA PROFISSIONAL	18
1.1. SERVIÇOS COM VÁRIAS ETAPAS	19
1.2. APLICAÇÃO DA TABELA DO IR/FONTE	19
1.2.1. Pessoa Física Controladora.....	20
1.3. QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DOS SÓCIOS.....	20
1.4. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS	20
1.4.1. Serviços de Engenharia	20
1.4.2. Serviços de Medicina	21
1.4.3. Serviços de Consultoria Técnica.....	23
2. SERVIÇOS DE LIMPEZA, SEGURANÇA, VIGILÂNCIA E LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA	24
2.1. CONCEITO DE IMÓVEIS.....	24
2.1.1. Serviços de Limpeza e Conservação de Ruas e Logradouros Públicos.....	24
2.1.2. Serviços de Dedetização.....	24
2.2. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES.....	25
2.3. SERVIÇOS PRESTADOS POR AGÊNCIAS DE EMPREGO	25
3. SERVIÇOS DE ASSESSORIA CREDITÍCIA, MERCADOLÓGICA, GESTÃO DE CRÉDITO, SELEÇÃO E RISCOS E ADMINISTRAÇÃO DE CONTAS A PAGAR E A RECEBER	25
4. COMISSÕES E CORRETAGENS.....	25
4.1. RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA	25
4.2. RECOLHIMENTO PELA EMPRESA BENEFICIÁRIA	25
4.2.1. Encaminhamento de Hóspedes pelas Agências de Turismo.....	26
4.2.2. Repasse de Comissões	26
4.2.3. Distribuição de Refeições.....	26
4.2.4. Operações não Sujeitas à Incidência do Imposto	26
5. PROPAGANDA E PUBLICIDADE.....	27
5.1. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO	27
6. BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR.....	27
6.1. ISS NA BASE DE CÁLCULO	27
6.2. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA.....	27
6.3. SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE	27
6.3.1. Adiantamentos	28
6.3.2. Bonificações	28
6.3.3. Vendas de Espaços	28
6.3.4. Exclusões da Base de Cálculo.....	28
7. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.....	29
7.1. CÓDIGOS DO DARF.....	29

8. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO.....	29
8.1. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES	29
9. DISPENSA DE RETENÇÃO	30
9.1. VÁRIOS PAGAMENTOS NO MESMO MÊS	30
10. EMPRESAS NÃO SUJEITAS AO IR/FONTE.....	30
10.1. SIMPLES NACIONAL.....	30
10.2. CONDOMÍNIO.....	30
11. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ENTIDADES E ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS.....	31
12. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS.....	31
12.1. IMPOSTO RECOLHIDO PELA BENEFICIÁRIA DO RENDIMENTO	31
13. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO	32
13.1. MULTAS DE OFÍCIO.....	32
14. MULTA POR RESCISÃO DE CONTRATO.....	32
14.1. OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL	32
14.2. RESPONSABILIDADE E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO	32
14.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA MULTA OU VANTAGEM	33
15. COOPERATIVAS DE TRABALHO	33
15.1. BASE DE CÁLCULO	33
15.2. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO	33
15.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO	33

TRIBUTAÇÃO NA FONTE

Retenção de Contribuições

1. DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS	35
2. PERCENTUAL APLICÁVEL.....	37
2.1. PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO OU DE ALÍQUOTA ZERO.....	37
2.2. PESSOA JURÍDICA AMPARADA POR MEDIDA JUDICIAL	37
3. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.....	38
3.1. DOCUMENTO FISCAL.....	38
3.2. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL	38
3.3. CONDOMÍNIO	38
4. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO	39
4.1. DECLARAÇÃO DE ENQUADRAMENTO NO SIMPLES NACIONAL	39
4.2. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO DO PIS/ PASEP E DA COFINS	40
4.3. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO DA CSLL.....	40
4.4. PAGAMENTO A PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE OU ODONTOLÓGICA	40
5. DISPENSA DE RETENÇÃO	42
5.1. DIVERSOS PAGAMENTOS À MESMA PESSOA JURÍDICA.....	42
6. PRAZO DE RECOLHIMENTO	42
7. CÓDIGOS DO DARF	42
8. PAGAMENTOS COM CARTÕES DE CRÉDITO OU DÉBITO	42
9. DOCUMENTOS DE COBRANÇA COM CÓDIGO DE BARRAS	43

10. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS VALORES RETIDOS	43
10.1. COMPENSAÇÃO CSLL EM PERÍODOS POSTERIORES	43
10.2. UTILIZAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DE PIS E COFINS NOS MESES SEGUINTEs	43
10.3. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DE PIS E COFINS	43
10.3.1. COMO SOLICITAR O PEDIDO	44
11. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ENTIDADES E ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS	44
12. COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÃO	44

SOCIEDADES COOPERATIVAS

Tratamento Tributário

1. CONCEITO	46
2. ATOS COOPERATIVOS	46
3. ATOS NÃO COOPERATIVOS LEGALMENTE PERMITIDOS	47
4. TRATAMENTO CONTÁBIL	47
4.1. MOVIMENTAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA	47
4.1.1. Diferença entre Sobras Líquidas e Resultado do Exercício	48
5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – IRPJ	48
5.1. RESULTADOS NÃO TRIBUTADOS	48
5.1.1. Apropriação da Receita pelos Associados	48
5.2. RESULTADOS TRIBUTADOS	49
5.3. COOPERATIVAS DE MÉDICOS	49
5.3.1. Atos Não Cooperativos Diversos	49
5.4. COOPERATIVAS DE CONSUMO	51
5.4.1. Vendas com Suspensão	52
5.4.2. Recebimento de Precatório	52
5.5. COOPERATIVA DE CRÉDITO	52
5.6. FORMA DE TRIBUTAÇÃO	52
5.6.1. Lucro Real	53
5.6.2. Lucro Presumido	56
5.6.3. Lucro Arbitrado	56
5.6.4. Venda de Bens do Ativo	57
5.6.5. Aplicações Financeiras	58
5.7. ALÍQUOTAS DO IMPOSTO	60
5.8. IR/FONTE SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PELA COOPERATIVA	60
5.9. SOBRAS LÍQUIDAS APURADAS	60
6. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – CSLL	61
6.1. LUCRO REAL	61
6.1.1. Indedutibilidade da CSLL	61
6.2. LUCRO ESTIMADO, PRESUMIDO OU ARBITRADO	61
6.3. ALÍQUOTAS DA CSLL	62
6.4. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL	62
6.5. RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS	62
6.6. RETENÇÃO POR ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS	62
7. APLICAÇÃO PRÁTICA	63

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Tratamento Tributário

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, conforme dispõe a legislação vigente do Imposto de Renda, pode compensar o prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real apurado em períodos de apurações seguintes.

Esse tratamento também é aplicado, inclusive, às perdas não operacionais não absorvidas por lucros da mesma natureza no próprio período da operação.

Neste trabalho, examinamos a legislação que rege a matéria, inclusive, demonstrando com exemplos práticos.

1. PREJUÍZO CONTÁBIL

Prejuízo contábil é aquele que se verifica na escrituração comercial da pessoa jurídica e que consta da Demonstração do Resultado do respectivo período de apuração.

1.1. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS CONTÁBEIS

A legislação comercial dispõe que do resultado apurado em cada exercício social devem ser deduzidos os prejuízos acumulados de exercícios anteriores e que o prejuízo do exercício deve ser, obrigatoriamente, absorvido pelos Lucros Acumulados, pelas Reservas de Lucros e pela Reserva Legal, nessa ordem.

Por sua vez, a legislação do Imposto de Renda não impõe ordem para a absorção, apenas estabelecendo que o prejuízo contábil pode ser absorvido mediante débito à conta de Lucros Acumulados, de Reservas de Lucros ou de Capital, do próprio Capital Social ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual.

A compensação é efetuada na escrituração comercial e não prejudica o direito de a empresa compensar os prejuízos fiscais apurados na demonstração do lucro real.

2. PREJUÍZO FISCAL

O prejuízo fiscal ou compensável é aquele determinado no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), decorrente do ajuste do resultado contábil do respectivo período de apuração, pelas adições, exclusões ou compensações legalmente autorizadas, para verificação do montante sujeito à incidência do Imposto de Renda.

A pessoa jurídica poderá compensar prejuízos fiscais com o lucro real de períodos seguintes, ainda que, na escrita comercial, não exista saldo a compensar na conta de Prejuízos Acumulados.

2.1. PREJUÍZOS FISCAIS COMPENSÁVEIS

O contribuinte poderá compensar o prejuízo fiscal apurado no e-Lalur, desde que mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

2.2. COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS

A compensação de prejuízos fiscais poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite mencionado no subitem 2.3.

2.3. LIMITE DE COMPENSAÇÃO

Por força do artigo 580 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação não pode ser reduzido, para efeito da compensação de prejuízos fiscais, em mais de 30%.

2.3.1. Atividade Rural

O limite de redução de 30% mencionado no subitem 2.3 não se aplica aos prejuízos fiscais decorrentes de atividades rurais, uma vez que estas são regidas por lei específica (Lei 8.023/90), que não estabelece prazo ou limite para a compensação.

EXPLORAÇÃO CONJUNTA COM OUTRA ATIVIDADE

Se a pessoa jurídica explorar a atividade rural juntamente com outras atividades, deverá observar as regras a seguir:

I – Inaplicabilidade do Limite de 30%

A limitação de 30% do lucro real não é aplicável nos seguintes casos:

- a) compensação do prejuízo fiscal de atividade rural com o lucro real dessa mesma atividade verificado em períodos de apuração seguintes;
- b) compensação do prejuízo fiscal de atividade rural com o lucro real de outras atividades verificado no mesmo período de apuração.

II – Aplicação do Limite de 30%

A limitação de 30% do lucro real é aplicável na compensação de prejuízos fiscais:

- a) de atividade rural com o lucro real de outra atividade, decorrente de períodos de apuração seguintes;
- b) de outras atividades com o lucro real dessas mesmas atividades, em períodos de apuração seguintes.

Nas hipóteses do item II, deverão ser observadas, quando for o caso, as regras de compensação relativas ao prejuízo fiscal não operacional apurado a partir de 1-1-96.

Para atender ao exposto, o contribuinte deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural daqueles referentes às demais atividades. Uma vez determinado o lucro ou prejuízo contábil de cada atividade, deverá ser demonstrado, separadamente, no e-Lalur, o lucro real ou o prejuízo fiscal correspondente.

2.3.2. Inatividade, Liquidação e Falência

As pessoas jurídicas que se encontrem inativas desde o ano-calendário de 2009 ou que estejam em regime de liquidação ordinária, judicial ou extrajudicial, ou em regime de falência, poderão apurar o Imposto de Renda e a CSSL

relativos ao ganho de capital resultante da alienação de bens ou direitos, ou qualquer ato que enseje a realização de ganho de capital, sem a aplicação dos limites de redução de 30% do lucro líquido ajustado, desde que o produto da venda seja utilizado para pagar débitos de qualquer natureza com a União.

2.4. MUDANÇA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO

A apuração ou compensação de prejuízos fiscais somente poderá ser realizada no período de apuração em que a empresa for tributada pelo lucro real. Portanto, nos anos-calendário em que a pessoa jurídica se enquadrar no lucro presumido, arbitrado ou Simples Nacional, não há que cogitar na apuração ou compensação de prejuízos fiscais.

O contribuinte poderá, no período de apuração em que retornar à tributação com base no lucro real, compensar o prejuízo fiscal constante na parte B do e-Lalur, observada a legislação vigente à época da compensação.

2.5. MOMENTO DA COMPENSAÇÃO

Observado o limite de 30% do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores poderá ser procedida nos momentos a seguir.

2.5.1. Lucro Real Trimestral

A pessoa jurídica enquadrada no regime de apuração trimestral poderá compensar, a cada trimestre-calendário, o saldo de prejuízos fiscais existente no encerramento do ano-calendário anterior e, se for o caso, os prejuízos fiscais apurados no encerramento de trimestres anteriores do próprio ano-calendário.

2.5.2. Regime de Estimativa

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto mensal com base no regime de estimativa poderá proceder à compensação de prejuízos fiscais:

LUCRO REAL ANUAL

Se o imposto for pago, durante todo o ano-calendário, com base na receita bruta e acréscimos, a empresa somente compensará os prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores com o lucro real apurado no balanço anual de 31 de dezembro.

LUCRO REAL APURADO EM BALANÇOS DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO

Se a empresa optar por suspender ou reduzir o pagamento mensal do imposto, poderá compensar o saldo de prejuízos fiscais existente no encerramento do ano-calendário anterior com o lucro real apurado nos balanços/balancetes levantados de janeiro a dezembro e, ainda, com o lucro real apurado no ajuste anual procedido em 31 de dezembro.

2.6. MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DE RAMO DE ATIVIDADE

A pessoa jurídica somente poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração do prejuízo e a de sua compensação não houver ocorrido, cumulativamente, modificação:

- a) de seu controle societário;
- b) do ramo de atividade.

Na ocorrência desses eventos a pessoa jurídica deverá baixar, na parte B do e-Lalur os saldos dos prejuízos fiscais.

2.7. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica sucessora não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Na hipótese de cisão parcial, a empresa cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do Patrimônio Líquido.

Em qualquer caso, nada impede que a sucessora continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção, desde que não ocorra modificação do controle acionário e do ramo de atividade.

A pessoa jurídica cindida deverá baixar, na parte B do e-Lalur, o saldo dos prejuízos fiscais proporcionalmente ao Patrimônio Líquido transferido na cisão.

2.8. TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

De acordo com a Lei 6.404/76 (Lei das S/A), a transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para o outro.

O antigo Conselho de Contribuintes se manifestou no sentido de que, havendo transformação de sociedade anônima em sociedade limitada e vice-versa, permanecem os contribuintes com o direito à compensação dos prejuízos fiscais, de vez que a operação não caracteriza sucessão.

O antigo Conselho também entendeu que é vedado à sociedade, cujo capital foi integralizado com o patrimônio de firma individual extinta, compensar os prejuízos remanescentes desta. Pois, segundo a Lei das S.A., a operação denominada transformação deve envolver, necessariamente, apenas sociedades, da qual não pode participar a firma individual.

2.9. ABSORÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL COM A CONTRAPARTIDA DA REAVALIAÇÃO DE BENS

A contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Ocorrerá a efetiva realização quando o bem for alienado, sob qualquer forma, depreciado, amortizado ou exaurido e baixado por perecimento.

2.10. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação (SPC) somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SPC. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SPC ou entre estas e o sócio ostensivo.

2.11. ESCRITURAÇÃO DO E-LALUR

A compensação de prejuízos fiscais é realizada no e-Lalur através da exclusão do valor compensado na parte A e crédito de idêntico valor na parte B do referido livro.

2.11.1. Controle dos Prejuízos Fiscais a Compensar

Os prejuízos fiscais a compensar devem ser controlados na parte B do e-Lalur. Os saldos que devam ser escriturados na Parte B do e-Lalur devem seguir as seguintes orientações:

- a) Créditos: valores que constituirão adições ao lucro líquido de exercícios futuros, para determinação do lucro real respectivo e para baixa dos saldos devedores; e
- b) Débitos: valores que constituirão exclusões nos exercícios seguintes para baixa dos saldos credores.

Assim, conforme o leiaute do e-Lalur, contido na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), os valores do prejuízo fiscal serão lançados como débito, com o indicador “D”, para valores que reduzem o lucro real em períodos seguintes.

PREJUÍZOS FISCAIS NÃO OPERACIONAIS

Se a empresa apurar, simultaneamente, resultado não operacional negativo e prejuízo fiscal, deverá controlar os prejuízos operacionais e não operacionais de forma individualizada por espécie, na parte B do e-Lalur, para compensação com lucros da mesma natureza apurados nos períodos seguintes.

3. PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

A Lei 12.973/2014, em seu artigo 43, incorporado ao artigo 581 do RIR/2018, estabelece que os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, somente podem ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado. A finalidade do dispositivo é coibir o planejamento de operações deliberadas, cujo objetivo seja reduzir o lucro operacional da empresa.

A Instrução Normativa 1.700 RFB/2017, artigo 205, que regulamentou o citado dispositivo legal, esclarece que a empresa somente estará obrigada a separar o prejuízo não operacional do prejuízo das demais atividades se ocorrerem, no encerramento do período de apuração, cumulativamente:

- a) resultados não operacionais negativos; e
- b) prejuízo fiscal.

3.1. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do Ativo Não Circulante classificados como Imobilizado, Investimentos e Intangível, ainda que reclassificados para o Ativo Circulante com a intenção de venda. O resultado não operacional será igual à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou o direito for alienado e o seu valor contábil, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

3.1.1. Atividade Rural

Na hipótese de pessoa jurídica que exerce a atividade rural, consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do Ativo Não Circulante classificados como Imobilizado, Investimentos e Intangível não utilizados exclusivamente na produção rural, incluída a terra nua, exceto em relação ao disposto no subitem 3.5.

3.1.2. Definição de Valor Contábil

Para a legislação do Imposto de Renda, considera-se valor contábil:

I – Investimentos do Ativo Não Circulante:

- a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;
- b) participações societárias avaliadas pelo valor de Patrimônio Líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:
 - valor de Patrimônio Líquido pelo qual o investimento estiver registrado;
 - da mais ou menos-valia e do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), ainda que tenham sido realizados na escrituração societária do contribuinte;

II – Ouro Não Considerado Ativo Financeiro: o valor de aquisição.

III – Demais Bens e Direitos do Ativo Não Circulante (Investimentos, Imobilizado e Intangível): o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, inclusive o saldo registrado na parte B do e-Lalur referente à depreciação acelerada incentivada, e das perdas estimadas no valor dos ativos.

IV – Outros Bens e Direitos Não Classificados no Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangível): o custo de aquisição.

CÔMPUTO DO AJUSTE A VALOR PRESENTE

Poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do *caput* do artigo 184 da Lei 6.404.

Nesse caso, para obter a parcela a ser considerada no valor contábil do ativo, a pessoa jurídica terá que calcular inicialmente o quociente entre:

- (1) o valor contábil do ativo na data da alienação, e
- (2) o valor do mesmo ativo sem considerar eventuais realizações anteriores, inclusive mediante depreciação, amortização ou exaustão, e a perda estimada por redução ao valor recuperável.

A parcela a ser considerada no valor contábil do ativo corresponderá ao produto dos valores decorrentes do ajuste a valor presente com o quociente apurado no parágrafo anterior.

Para fins da neutralidade tributária, deverá ser considerada no valor contábil eventual diferença entre o valor do ativo na contabilidade societária e o valor do ativo mensurado de acordo com os métodos e critérios contábeis vigentes em 31-12-2007 observada na data da adoção inicial dos critérios da Lei 12.973/2014.

Esses ajustes serão efetuados independentemente das determinações relativas à evidenciação por meio de subcontas.

Sobre o cômputo do ajuste a valor presente no valor contábil, ver exemplo prático no subitem 8.3.2 do trabalho sobre lucro presumido divulgado no Volume 2 deste Fascículo.

3.2. RESULTADO NÃO OPERACIONAL NEGATIVO COMPENSADO NO MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO

Os resultados não operacionais de todas as alienações ocorridas durante o período de apuração deverão ser apurados englobadamente entre si.

No período de apuração de ocorrência, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão o lucro real.

3.3. RESULTADO NÃO OPERACIONAL NEGATIVO E PREJUÍZO FISCAL

Conforme mencionado no item 3, o contribuinte estará obrigado a separar o prejuízo não operacional do prejuízo das demais atividades se ocorrerem, no encerramento do período de apuração, cumulativamente, resultado não operacional negativo e prejuízo fiscal.

Nesta hipótese, os procedimentos a observar serão os seguintes:

- a) se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada prejuízo fiscal das demais atividades;
- b) se todo o resultado não operacional negativo for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

3.3.1. Controle no e-Lalur

Conforme o subitem 2.11.1, se forem verificados, no mesmo período de apuração, resultado não operacional negativo e prejuízo fiscal, o contribuinte deverá controlar o prejuízo fiscal não operacional de forma individualizada na parte B do e-Lalur, em separado do prejuízo fiscal da atividade operacional.

3.4. COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

A partir do período de apuração seguinte àquele em que forem apurados resultado não operacional negativo e prejuízo fiscal, a empresa poderá iniciar a compensação do prejuízo fiscal não operacional, desde que observado o seguinte:

- a) o valor do prejuízo não operacional a ser compensado em cada período de apuração não poderá exceder o total dos resultados não operacionais positivos apurados no período da compensação;
- b) a soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos decorrentes de outras atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% do lucro líquido do período da compensação, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda;
- c) no período de apuração em que for verificado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou tenha sido apurado prejuízo fiscal;
- d) ocorrendo a hipótese mencionada na letra “c”, a parcela dos prejuízos fiscais não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude da limitação de 30% do lucro líquido ajustado ou de ter sido apurado prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo fiscal das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte B do e-Lalur.

3.5. PERDAS NÃO ALCANÇADAS PELA RESTRIÇÃO

O tratamento tributário examinado nos itens 3 a 3.4 deste trabalho não se aplica às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos, em virtude de terem se tor-

nado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

3.6. APLICAÇÃO PRÁTICA

A seguir, apresentamos situações em que foram verificados, no mesmo período de apuração, resultado não operacional negativo e prejuízo fiscal, ficando o contribuinte obrigado a separar os prejuízos fiscais operacional e não operacional, para compensação em períodos de apuração seguintes. Nos exemplos, consideramos que a empresa optou pelo regime de estimativa em dois anos consecutivos, embora os procedimentos sejam os mesmos no caso de empresas tributadas pelo lucro real trimestral.

PREJUÍZO FISCAL MAIOR QUE O RESULTADO
NÃO OPERACIONAL NEGATIVO

SITUAÇÃO I

OPERAÇÕES COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Valor da alienação	688.893,81	818.061,42
Valor contábil	(-) 968.756,94	(-) 495.142,43
Resultado não operacional	(-) 279.863,13	322.918,99

RESULTADO CONTÁBIL AJUSTADO POR ADIÇÕES E EXCLUSÕES	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Prejuízo fiscal	473.614,52	—
Lucro real antes da compensação	—	896.423,08
Limite de compensação: (30% de R\$ 896.423,08)	—	268.926,92

Desmembramento dos Prejuízos Fiscais do Ano-calendário de 2025

Prejuízo fiscal	R\$ 473.614,52
Resultado não operacional negativo	(-) R\$ 279.863,13
Prejuízo fiscal das demais atividades	(=) R\$ 193.751,39
Prejuízo fiscal não operacional	(=) R\$ 279.863,13

Compensação dos Prejuízos Fiscais no Período de Apuração Seguinte

O prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 (R\$ 279.863,13) é totalmente compensável em 2026, de vez que não excede ao resultado não operacional positivo verificado naquele período de apuração (R\$ 322.918,99). Contudo, a soma dos prejuízos fiscais operacionais e não operacionais apurados em 2026 (R\$ 193.751,39 + R\$ 279.863,13 = R\$ 473.614,52) excede o limite de 30% do lucro líquido ajustado relativo ao período da compensação (R\$ 268.926,92). A parcela dos prejuízos fiscais não operacionais que deixa de ser compensada

por força da limitação (R\$ 279.863,13 – R\$ 268.926,92 = R\$ 10.936,21) passa a ser considerada prejuízo fiscal das demais atividades.

Por essa razão, deverão ser procedidos, no e-Lalur, os seguintes lançamentos:

ANO-CALENDÁRIO 2025

PARTE B

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

- registrar, a débito, o valor de R\$ 279.863,13, referente aos prejuízos fiscais não operacionais, apurados no ano-calendário de 2025, a serem compensados em períodos seguintes.

Prejuízos Fiscais Operacionais

- registrar, a débito, o valor de R\$ 193.751,39, referente aos prejuízos fiscais das demais atividades, que serão controlados na parte B do e-Lalur para compensação em períodos seguintes.

ANO-CALENDÁRIO 2025

PARTE B

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

- registrar, a crédito, o valor de R\$ 268.926,92, compensado no período.
- registrar, a crédito, o valor de R\$ 10.936,21, transferido para a conta Prejuízos Fiscais Operacionais, referente a parcela já absorvida pelo lucro não operacional do ano de 2026 não compensado por força da limitação de 30% do lucro líquido ajustado.

Prejuízos Fiscais Operacionais

- registrar, a débito, o valor de R\$ 10.936,21, transferido de Prejuízos Fiscais Não Operacionais, que serão controlados na parte B do e-Lalur totalizando o saldo de R\$ 204.687,60 (R\$ 193.751,39 + R\$ 10.936,21) para compensação como prejuízo fiscal operacional em períodos seguintes.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Antes do IRPJ	754.123,47
ADIÇÕES	
(+) Gratificações a Dirigentes	186.001,33
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	63.937,96
SOMA DAS ADIÇÕES	249.939,29
EXCLUSÕES	
(-) Dividendos Recebidos	107.639,68
SOMA DAS EXCLUSÕES	107.639,68
(=) LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	896.423,08
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	268.926,92
(=) LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS	627.496,16

SITUAÇÃO II

OPERAÇÕES COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Valor da alienação	688.893,81	818.061,42
Valor contábil	(-) <u>968.756,94</u>	(-) <u>645.837,97</u>
Resultado não operacional	(-) 279.863,13	172.223,45

RESULTADO CONTÁBIL AJUSTADO POR ADIÇÕES E EXCLUSÕES	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Prejuízo fiscal	473.614,52	–
Lucro real antes da compensação	–	896.423,08
Limite de compensação: (30% de R\$ 896.423,08)	–	268.926,92

Desmembramento dos Prejuízos Fiscais do Ano-calendário de 2025

Prejuízo fiscal	R\$ 473.614,52
Resultado não operacional negativo	(-) R\$ 279.863,13
Prejuízo fiscal das demais atividades	(=) R\$ 193.751,39
Prejuízo fiscal não operacional	(=) R\$ 279.863,13

Compensação dos Prejuízos Fiscais no Ano-calendário Seguinte

O prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 (R\$ 279.863,13) excede o lucro não operacional apurado no ano-calendário do ano 2026 (R\$ 172.223,45).

Por essa razão, o prejuízo fiscal não operacional compensável no período de apuração seguinte é somente R\$ 172.223,45.

A diferença de R\$ 107.639,68 (R\$ 279.863,13 – R\$ 172.223,45) poderá ser compensada nos períodos seguintes em que forem apurados resultados não operacionais positivos.

A soma da parcela compensável do prejuízo fiscal não operacional com o prejuízo fiscal operacional (R\$ 172.223,45 + R\$ 193.751,39 = R\$ 365.974,84) excede o limite de 30% do lucro líquido ajustado do ano-calendário 2026 (R\$ 268.926,92).

Contudo, o valor de R\$ 268.926,92 é suficiente para absorver a parcela compensável do prejuízo fiscal não operacional (R\$ 172.223,45), servindo a diferença (R\$ 96.703,47) para compensar parte do prejuízo fiscal operacional.

Os lançamentos no e-Lalur serão os seguintes:

PARTE B

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

- registrar, a crédito, o valor de R\$ 172.223,45 compensado no período;

Prejuízos Fiscais Operacionais

- registrar, a crédito, o valor de R\$ 96.703,47 compensado no período.

PARTE A

- deduzir do lucro líquido ajustado pelas Adições e Exclusões (R\$ 896.423,08) o valor de R\$ 268.926,92, referente à compensação de parte dos prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 2025 (R\$ 172.223,45 + R\$ 96.703,47).

PREJUÍZO FISCAL MENOR QUE O RESULTADO
NÃO OPERACIONAL NEGATIVO

SITUAÇÃO III

OPERAÇÕES COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Valor da alienação	688.893,81	818.061,42
Valor contábil	(-) 968.756,94	(-) 495.142,43
Resultado não operacional	(-) 279.863,13	322.918,99

RESULTADO CONTÁBIL AJUSTADO POR ADIÇÕES E EXCLUSÕES	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Prejuízo fiscal	226.533,10	—
Lucro real antes da compensação	—	896.423,08
Limite de compensação: (30% de R\$ 896.423,08)	—	268.926,92

Desmembramento do Prejuízo Fiscal do Ano-calendário de 2025

Prejuízo fiscal	R\$ 226.533,10
Resultado não operacional negativo	R\$ 279.863,13
Prejuízo fiscal das demais atividades	— 0 —
Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 226.533,10

PARTE B DO E-LALUR

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

- registrar, a débito, o valor de R\$ 226.533,10.

Compensação dos Prejuízos Fiscais no Período de Apuração Seguinte

O prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 (R\$ 226.533,10) não excede o resultado não operacional positivo do ano-calendário de 2026 (R\$ 322.918,99) e, também, é inferior a 30% do lucro líquido ajustado (R\$ 268.926,92).

Dessa forma, o prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 poderá ser integralmente compensado no ano-calendário de 2026.

Procedimentos no e-Lalur:

PARTE B

Prejuízo Fiscal Não Operacional

- registrar, a crédito, o valor compensado de R\$ 226.533,10.

PARTE A

- Deduzir, do lucro líquido ajustado (R\$ 896.423,08), o valor de R\$ 226.533,10, referente à compensação do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2025.

PREJUÍZO FISCAL IGUAL AO RESULTADO
NÃO OPERACIONAL NEGATIVO

SITUAÇÃO IV

OPERAÇÕES COM BENS DO ATIVO IMOBILIZADO	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Valor da alienação	688.893,81	818.061,42
Valor contábil	(-) 968.756,94	(-) 495.142,43
Resultado não operacional	(-) 279.863,13	322.918,99

RESULTADO CONTÁBIL AJUSTADO POR ADIÇÕES E EXCLUSÕES	Ano-calendário	
	2025 R\$	2026 R\$
Prejuízo fiscal	279.863,13	–
Lucro real antes da compensação	–	896.423,08
Limite de compensação: (30% de R\$ 896.423,08)	–	268.926,92

Desmembramento do Prejuízo Fiscal do Ano-calendário de 2025

Prejuízo fiscal	R\$ 279.863,13
Resultado não operacional negativo	R\$ 279.863,13
Prejuízo fiscal das demais atividades	– 0 –
Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 279.863,13

PARTE B DO E-LALUR:

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

– registrar, a débito, o valor de R\$ 279.863,13.

Compensação dos Prejuízos Fiscais no Período de Apuração Seguinte

O prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 é igual ao prejuízo fiscal apurado no período (R\$ 279.863,13).

Embora o resultado não operacional positivo verificado no período seguinte (R\$ 322.918,99) seja suficiente para absorver todo o prejuízo fiscal não operacional do ano-calendário de 2025 (R\$ 279.863,13), a compensação ficará limitada a 30% do lucro líquido ajustado (R\$ 268.926,92).

A parcela que deixar de ser compensada em decorrência dessa limitação (R\$ 279.863,13 – R\$ 268.926,92 = R\$ 10.936,21) será considerada prejuízo fiscal das demais atividades, podendo ser compensada com o lucro real de períodos de apuração seguintes, observado o limite de 30%.

Procedimentos no e-Lalur:
PARTE B

Prejuízos Fiscais Não Operacionais

- registrar, a crédito, o valor de R\$ 268.926,92 compensado com 30% do lucro líquido ajustado;
- Registrar, a crédito, a parcela do Prejuízo Fiscal Não Operacional que deixou de ser compensada (R\$ 10.936,21), transferida para compensação como Prejuízos Fiscais das demais atividades;

Prejuízos Fiscais Operacionais

- registrar, a débito, R\$ 10.936,21, valor transferido de Prejuízos Fiscais Não Operacionais.

PARTE A

- deduzir do lucro líquido ajustado (R\$ 896.423,08) o valor de R\$ 268.926,92, referente à compensação de parte dos prejuízos fiscais apurados no ano-calendário de 2025.

4. LUCRO CONTÁBIL E PREJUÍZO FISCAL

Pode ocorrer de a empresa apurar lucro líquido em determinado período e, após os ajustes feitos no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), verificar prejuízo fiscal. Nessa hipótese, o prejuízo fiscal deve ser controlado na parte B do e-Lalur, podendo ser compensado de acordo com as normas que examinamos no item 2 deste trabalho.

4.1. EXEMPLO

A seguir, demonstramos os ajustes feitos no lucro líquido de determinada empresa, ocasionando prejuízo fiscal no ano-calendário de 2025.

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Antes do IRPJ	704.279,69
ADIÇÕES	
(+) Gratificações a Dirigentes	101.581,11
SOMA DAS ADIÇÕES	101.581,11
EXCLUSÕES	
(-) Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	717.816,78
(-) Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	210.285,05
SOMA DAS EXCLUSÕES	928.101,83
(=) PREJUÍZO FISCAL	(122.241,03)

5. PREJUÍZO CONTÁBIL E LUCRO REAL

A contabilidade da empresa poderá acusar um prejuízo líquido no período, entretanto, a efetivação, no e-Lalur, dos ajustes determinados pela legislação poderá resultar em lucro real.

Nesse caso, embora existindo prejuízo contábil, a empresa estará obrigada a constituir a provisão para o Imposto de Renda, cuja base de cálculo será o lucro real apurado no e-Lalur. O registro dessa provisão aumentará o prejuízo contábil apurado no período.

5.1. EXEMPLO

Empresa que no ano-calendário 2025 realiza, na parte “A” do Lalur, a seguinte Demonstração do Lucro Real:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Prejuízo Líquido do Ano	(105.381,91)
ADIÇÕES	
(+) Gratificações a Dirigentes	185.876,97
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	69.239,17
(+) Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	1.084.282,30
SOMA DAS ADIÇÕES	1.339.398,44
EXCLUSÕES	
(-) Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição	278.815,46
SOMA DAS EXCLUSÕES	278.815,46
(=) LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	955.201,07
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores (*)	286.560,32
(=) LUCRO REAL	668.640,75

(*) No exemplo, a empresa tem prejuízos fiscais de anos anteriores a compensar no valor de R\$ 613.393,56. No entanto, somente poderá compensar, no ano-calendário de 2025, o valor de R\$ 286.560,32, por força da limitação de 30% do lucro líquido ajustado (artigo 15 da Lei 9.065/95). O saldo de R\$ 326.833,24 (R\$ 613.393,56 – R\$ 286.560,32) poderá ser compensado em períodos de apuração seguintes, observado o mesmo limite.

Cálculo da Provisão para o IR:

15% de R\$ 668.640,75	R\$ 100.296,11
Adicional do Imposto:	
10% de R\$ 428.640,75 (R\$ 668.640,75 – R\$ 240.000,00)	R\$ 42.864,08
Total do Imposto	R\$ 143.160,19

6. PREJUÍZOS E PERDAS DE CAPITAL INCORRIDOS NO EXTERIOR

Não são compensáveis com lucros auferidos no Brasil os prejuízos e as perdas decorrentes das operações ocorridas no exterior, a saber:

- a) os prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior;
- b) os prejuízos e as perdas de capital decorrentes de aplicações e operações efetuadas no exterior pela própria empresa brasileira, inclusive em relação à alienação de filiais e sucursais e de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

6.1. COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS APURADOS NO EXTERIOR

Os prejuízos apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, podem ser compensados com lucros auferidos no exterior, não se lhes aplicando a limitação de 30% mencionada no subitem 2.3. deste trabalho.

A legislação determina que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior devem ser considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada. Portanto, de acordo com a legislação vigente, os prejuízos apurados por uma filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, somente podem ser compensados com lucros dessa mesma filial, sucursal, controlada ou coligada.

6.1.1. Filiais ou Sucursais em um Mesmo País

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a Instrução Normativa 213/2002, continua admitindo a consolidação de resultados entre filiais e sucursais, desde que todas as empresas estejam localizadas em um mesmo país, e a matriz, no Brasil, indique uma filial ou sucursal como entidade líder no referido país.

Portanto, segundo o entendimento da Administração Tributária, nessa hipótese, os prejuízos de uma filial ou sucursal podem ser compensados com lucros de outra.

6.2. EMPRESA QUE ABSORVE PATRIMÔNIO DE OUTRA

A empresa brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra empresa brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observadas as regras de compensação examinadas no item 6.

6.3. PARTICIPAÇÃO INDIRETA EM EMPRESA NO EXTERIOR

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada, para efeito de determinação do lucro real da beneficiária, no Brasil.

6.4. DISPOSIÇÕES DA LEI 12.973

A Lei 12.973/2014 alterou as normas de tributação dos lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil através de controlada e coligada no exterior.

De acordo com a Lei, os lucros auferidos através de controlada no exterior continuam sendo tributados pela controladora no Brasil no ano-calendário em que forem apurados em balanço. No entanto, será permitida à controladora no Brasil, até o ano-calendário de 2022, considerar de forma consolidada os lucros e os prejuízos auferidos no exterior, nas condições exigidas.

Os lucros auferidos por meio de coligada domiciliada no exterior passam a ser computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil (regime de caixa), desde que a investida não se enquadre nas situações relacionadas na Lei.

Sobre o assunto, ver Orientação divulgada no Fascículo 28/2014 do Colecionador de IR.

7. LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL E FALÊNCIA

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

De acordo com a Decisão 109 Disit/SRRF – 6ª RF, de 18-5-98, os prejuízos fiscais porventura obtidos em períodos anteriores a 1-1-97, quando o contribuinte não estava obrigado à apresentação de Declaração em virtude de normas então vigentes, não podem ser objeto de compensação com lucros reais apurados a partir de 1-1-97.

8. UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NA QUITAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS

A pessoa jurídica que utilizou créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL para a liquidação de débitos tributários em parcelamentos especiais deverá manter, durante todo o período de vigência dos parcelamentos, os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, inclusive comprobatórios do montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, promovendo, nesse caso, a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais.

9. GANHO NA AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real, desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. O ganho evidenciado por meio da referida subconta será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Não sendo o ganho com a avaliação a valor justo evidenciado por meio de subconta, além de sua tributação no período de sua apuração, o ganho não poderá

acarretar a redução de prejuízo fiscal do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do seu cômputo.

Nesta hipótese, a pessoa jurídica deverá verificar se teria prejuízo fiscal caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desse prejuízo fiscal.

Caso verifique que teria prejuízo fiscal, deve-se observar o que segue:

- a) se o valor deste prejuízo fiscal for maior ou igual ao ganho, o valor do ganho deverá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição;
- b) se o valor deste prejuízo fiscal for menor que o ganho, o valor do prejuízo fiscal deverá ser:
 - excluído do lucro líquido na determinação do lucro real para ser adicionado em período posterior em que houver lucro real antes do cômputo da referida adição; e
 - adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real para ser compensado em período posterior, obedecido o limite de 30% de que trata o subitem 2.3.

Para mais informações sobre a avaliação a valor justo, ver trabalho específico divulgado no Volume 7 deste Fascículo.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.404, de 15-12-76 – Lei das Sociedades por Ações – artigos 189 e 220 (Portal COAD); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 – artigos 158, 277, 388, 446 a 453, 501, 507, 516, 579 a 586 (Portal COAD); Resolução 1.157 CFC, de 13-2-2009 (Portal COAD); Instrução Normativa 21 DRF, de 26-2-92 (Informativo 10/92); Instrução Normativa 213 SRF, de 7-10-2002 (Informativo 41/2002); Instrução Normativa 877 SRF, de 24-9-2008 (Informativo 39/2008); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.711 RFB, de 16-6-2017 (Fascículo 25/2017); Parecer Normativo 10 CST, de 15-5-81 (Informativo 22/81); Parecer Normativo 14 CST, de 21-9-83 (Informativo 38/83); Parecer Normativo 41 CST, de 25-4-78 (Informativo 22/81, em Remissão); Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 – Manual de Orientação do Leiaute da ECF (Fascículo 51/2024); Acórdão 320 CC-MF, de 14-6-93 (Informativo 11/98); Acórdão 4.120 CC-MF, de 13-5-97 (Informativo 09/98); Apelação Cível 63.892-0 TRF 4ª Região, de 4-9-97 (Informativo 09/98); Decisão 109 Disit/SRRF-6ª RF, de 18-5-98 (Informativo 24/98); Perguntas & Respostas – IPRJ/2024 – RFB – Capítulo X.

TRIBUTAÇÃO NA FONTE

Retenção do Imposto de Renda

Examinamos, neste trabalho, as hipóteses de retenção do Imposto de Renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas decorrentes da prestação de serviços profissionais, de limpeza, segurança, vigilância, locação de mão de obra, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, propaganda e publicidade, e relativas a comissões e corretagens.

1. SERVIÇOS DE NATUREZA PROFISSIONAL

Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis (sociedades simples ou empresárias, conforme o Código Civil), pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

Os serviços caracterizados como de natureza profissional sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte são os seguintes:

- administração de bens ou negócios em geral, exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens;
- advocacia;
- análise clínica laboratorial;
- análises técnicas;
- arquitetura;
- assessoria e consultoria técnica, exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço;
- assistência social;
- auditoria;
- avaliação e perícia;
- biologia e biomedicina;
- cálculo em geral;
- consultoria;
- contabilidade;
- desenho técnico;
- economia;
- elaboração de projetos;
- engenharia, exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras semelhantes;
- ensino e treinamento;
- estatística;
- fisioterapia;
- fonoaudiologia;
- geologia;

- leilão;
- medicina, exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro;
- nutricionismo e dietética;
- odontologia;
- organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;
- pesquisas em geral;
- planejamento;
- programação;
- prótese;
- psicologia e psicanálise;
- química;
- radiologia e radioterapia;
- relações públicas;
- serviço de despachante;
- terapêutica ocupacional;
- tradução ou interpretação comercial;
- urbanismo; e
- veterinária.

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO 38 RFB/2011

O Secretário da Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo 38/2011, esclarece que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas por conta dos serviços de armazenamento, movimentação e transporte de mercadorias, monitoramento da temperatura de contêineres, logística, armazenagem de contêiner, operador portuário (movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário), atividades alfandegadas na zona de embarques de navios, e locação de veículos, máquinas e equipamentos, por não se caracterizarem serviços profissionais, não estão sujeitos à retenção na fonte do imposto.

1.1. SERVIÇOS COM VÁRIAS ETAPAS

A incidência de IR/Fonte ocorre em relação aos serviços prestados isoladamente na área das profissões listadas no item 1 deste trabalho.

Portanto, não se aplica a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas inseparáveis dentro do objetivo pactuado. Isto ocorre, por exemplo, quando um único contrato abrange, sequencialmente, estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

1.2. APLICAÇÃO DA TABELA DO IR/FONTE

Quando a beneficiária for sociedade civil (sociedade simples, segundo o Código Civil) prestadora de serviços relativos à profissão legalmente regulamentada, controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas,

em vez da alíquota de 1,5%, o imposto na fonte deverá ser calculado de acordo com a Tabela Progressiva do IR/Fonte vigente na data do pagamento ou crédito.

1.2.1. Pessoa Física Controladora

Para fins da tributação citada no subitem anterior, o controle, por pessoas físicas, da sociedade civil que auferir rendimentos e da pessoa jurídica que os paga deve ser analisado nos seguintes termos:

- a) no caso de a sociedade civil beneficiária dos rendimentos ou a pessoa jurídica que efetuar o pagamento ou crédito desses rendimentos tiver sido organizada sob forma societária diversa da de sociedade por ações, o controle estará caracterizado, para efeito da tributação em exame, sempre que a pessoa física (ou grupo de pessoas físicas, neste incluídos o cônjuge e parentes de 1º grau) detiver parcela do capital social suficiente para assegurar o efetivo controle da empresa;
- b) quando a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos for sociedade anônima, para fins de caracterização do controle, será aplicado o conceito de acionista controlador.

Acionista controlador é a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum que:

- é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Portanto, nesses casos, estará caracterizado o controle quando a pessoa física (ou grupo de pessoas físicas) preencher, cumulativamente, as condições mencionadas na letra “b”.

BENEFICIÁRIA CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE S/A

Quando a beneficiária dos rendimentos for constituída sob a forma de sociedade por ações, estará caracterizada a sua natureza mercantil. Nesse caso, o IR/Fonte incidirá à alíquota de 1,5%.

1.3. QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DOS SÓCIOS

A tributação na fonte ora analisada incide sobre os serviços prestados por pessoas jurídicas civis ou mercantis, independentemente da qualificação profissional dos sócios da empresa beneficiária e do fato de esta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à sua receita bruta.

1.4. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

Existem certas atividades econômicas que, devido a singularidades próprias, devem ser analisadas com maior riqueza de detalhes, conforme veremos a seguir.

1.4.1. Serviços de Engenharia

Os serviços de engenharia estão sujeitos à incidência do IR/Fonte, desde que se refiram ao desempenho de serviços pessoais da profissão, quando prestados através de sociedades civis ou explorados empresarialmente por intermédio de sociedades mercantis.

SERVIÇOS SUJEITOS AO IR/FONTE

Somente será devido o IR/Fonte quando o contrato de prestação de serviços restringir-se ao desempenho exclusivo da atividade de engenharia, ainda que o serviço seja explorado empresarialmente e não em caráter pessoal. Assim, ocorrerá a retenção na fonte, por exemplo, nas seguintes hipóteses:

- a) nos contratos destinados a estudos geofísicos;
- b) fiscalização de obras de engenharia em geral (construção, derrocamento, estrutura, inspeção, proteção, medições, testes etc.);
- c) elaboração de projetos de engenharia em geral;
- d) administração de obras;
- e) gerenciamento de obras;
- f) serviços de engenharia consultiva;
- g) serviços de engenharia informática (desenvolvimento e implantação de *software* e elaboração de projetos de *hardware*);
- h) planejamento de empreendimentos rurais e urbanos;
- i) perícias técnicas;
- j) prestação de orientação técnica; e
- l) contratos de cessão ou empréstimo de mão de obra de profissionais de engenharia.

SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO IR/FONTE

A Instrução Normativa 23 SRF/86 excetuou os serviços de engenharia que se refiram à construção de estradas, pontes, prédios e obras semelhantes.

Posteriormente, a Coordenação do Sistema de Tributação, através de Parecer Normativo, esclareceu que estão fora do campo de incidência do IR/Fonte as obras de construção em geral e as de montagem, instalação, restauração e manutenção de instalações e equipamentos industriais.

Dessa forma, não estão sujeitas ao IR/Fonte, dentre outros:

- a) as obras de prospecção, exploração e completação de poços de petróleo e gás;
- b) as obras de conservação de estradas;
- c) a execução de serviços de automação industrial;
- d) a construção de gasodutos, oleodutos e mineradutos;
- e) a instalação e montagem de sistemas de telecomunicações, energia e sinalização ferroviária;
- f) as obras destinadas a geração, aproveitamento e distribuição de energia; e
- g) a construção de rede de água e esgoto.

OUTROS CASOS DE NÃO INCIDÊNCIA

O IR/Fonte também não será exigido em relação aos rendimentos provenientes da execução de contrato de prestação de serviços, abrangendo trabalhos de engenharia de caráter múltiplo e diversificado, como é o caso de um contrato que engloba serviços preliminares de engenharia, execução física de construção civil ou obras semelhantes e fiscalização de obras.

1.4.2. Serviços de Medicina

Os serviços de medicina estão sujeitos à incidência do IR/Fonte, excluindo-se os que forem prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde,

casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro.

Assim, estão fora do campo de incidência do IR/Fonte ora comentado os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais de medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados, prestados sob subordinação técnica administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.

SERVIÇOS CORRELATOS AO EXERCÍCIO DA PROFISSÃO

Os serviços correlatos ao exercício da medicina, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, raio X e radioterapia, não estão sujeitos à incidência do IR/Fonte, desde que sejam executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados anteriormente e sejam prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.

CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS

Não se aplica a tributação na fonte quando os rendimentos decorrerem da execução de contratos de prestação de serviços médicos pactuados com pessoas jurídicas, visando à assistência médica de empregados e seus dependentes em ambulatório, casa de saúde, pronto-socorro, hospital e estabelecimentos assemelhados, desde que os serviços sejam prestados nos estabelecimentos de saúde mencionados, próprios ou de terceiros.

PAGAMENTO A PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE OU ODONTOLÓGICA
A Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo 9 RFB/2014, esclarece que cabe retenção na fonte do Imposto de Renda nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho médico ou odontológico ou a outras pessoas jurídicas operadoras de plano privado de assistência à saúde ou odontológica, nos contratos de plano privado de assistência à saúde ou odontológica, na modalidade de custo operacional, ou seja, quando a contratante repassa à operadora do plano o valor total das despesas assistenciais, isto é, paga exatamente pelos serviços médicos efetivamente prestados. A retenção não se aplica aos serviços de medicina realizados dentro do ambiente físico de ambulatórios, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e prontos-socorros, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.

O referido ato também dispõe que haverá retenção do Imposto de Renda quando a operadora do plano de saúde ou odontológico efetuar os pagamentos aos fornecedores dos serviços utilizados pelos beneficiários do plano.

ESCLARECIMENTO SRRF/COSIT

A Solução de Consulta 6.021 SRRF 6ª RF/2018, vinculada à Solução de Consulta 529 Cosit/2017, dispõe que os valores pagos às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, não estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda, nos contratos celebrados na condição de preço preestabelecido.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a cooperativas de trabalho médico em decorrência de contratos de planos privados de

assistência à saúde a preço pós-estabelecido, na modalidade de custo operacional, ou em decorrência de cobrança de coparticipação pós-estabelecida vinculada tanto a contrato com preço pré quanto pós-estabelecido, sujeitam-se à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda. Para fins da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, as cooperativas de trabalho médico, operadoras de plano de saúde deverão discriminar em sua fatura ou apresentar faturas segregadas dos valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

- a) valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome da cooperativa;
- b) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III (análise clínica laboratorial), XX (fisioterapia), XXI (fonoaudiologia), XXIV (medicina), XXXII (psicologia e psicanálise) e XXXIV (radiologia e radioterapia) do § 1º do art. 714 do RIR/2018, prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e pronto-socorro, cooperados ou credenciados, quando os atendimentos ocorrerem nas dependências dos estabelecimentos, e desde que presente a subordinação técnica e administrativa, ou seja, que o serviço seja prestado pelo profissional de medicina em nome da pessoa jurídica titular do estabelecimento e não em seu próprio nome, os quais não sofrerão retenção na fonte do Imposto sobre a Renda;
- c) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III, XX, XXI, XXIV, XXXII e XXXIV do § 1º do art. 714 do RIR/2018, executados por profissionais de medicina mediante intervenção de sociedades civis ou mercantis, cooperadas ou credenciadas, realizados nas dependências dos mesmos estabelecimentos, citados na alínea "b", acima, sem subordinação técnica e administrativa a estes estabelecimentos, os quais estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome de cada estabelecimento prestador do serviço;
- d) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III, XX, XXI, XXIV, XXXII e XXXIV do § 1º do art. 714 do RIR/2018, que poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, os quais estão sujeitos à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, em nome de cada estabelecimento prestador do serviço.

ESTABELECIMENTO EM SITUAÇÃO IRREGULAR

Os estabelecimentos de saúde que não estiverem devidamente regularizados perante o órgão público competente da administração estadual ou municipal serão tributados na fonte, ainda que se intitulem entre aqueles excetuados.

1.4.3. Serviços de Consultoria Técnica

Dentre os serviços sujeitos à incidência do IR/Fonte, encontram-se os serviços de assessoria e consultoria técnica, exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente ao ramo da indústria ou comércio explorado pelo prestador de serviço.

A retenção do IR/Fonte, no entanto, somente alcança os serviços de assessoria e consultoria técnica que configurem alto grau de especialização obtido através de estabelecimentos de nível superior ou técnico vinculado diretamente à capacidade intelectual do indivíduo. Os referidos serviços restringem-se àqueles resultantes da engenhosidade humana, tais como: especificação técnica para fabricação de aparelhos e equipamentos em geral; assessoria administrativo-organizacional; consultoria jurídica etc.

Dessa forma, estão excluídos quaisquer serviços de reparo e manutenção de aparelhos e equipamentos (domésticos ou industriais), uma vez que não evidenciam o grau de profissionalização mencionado.

2. SERVIÇOS DE LIMPEZA, SEGURANÇA, VIGILÂNCIA E LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA

Sujeitam-se à retenção do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1%, os rendimentos pagos ou creditados em decorrência da prestação dos serviços de:

- a) limpeza e/ou conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas;
- b) segurança;
- c) vigilância; e
- d) locação de mão de obra de empregados da locadora colocados a serviço da pessoa jurídica locatária em local por esta determinado.

2.1. CONCEITO DE IMÓVEIS

Para efeito de incidência do IR/Fonte sobre os serviços mencionados na letra “a” do item 2, deve-se adotar o conceito de imóvel constante do Código Civil, assim definido:

- a) o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente;
- b) as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; e
- c) os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

2.1.1. Serviços de Limpeza e Conservação de Ruas e Logradouros Públicos

Os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas, de direito público ou privado, a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços de limpeza e conservação de ruas e logradouros públicos estão sujeitos à retenção do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1%, conforme letra “a” do item 2.

2.1.2. Serviços de Dedetização

De acordo com a Solução de Consulta 198 SRRF, 8ª Região Fiscal, de 2006, os serviços de dedetização e similares, destinados a manter a higiene e o asseio de edificações, instalações, vias públicas ou áreas de uso comum, caracterizam-se como serviços de limpeza, sujeitos à retenção na fonte do IRRF à alíquota de 1%.

2.2. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES

Consideram-se como serviços de segurança, e não de transporte, os serviços prestados por empresa transportadora de valores, uma vez que o objetivo dessas empresas é a segurança dos bens transportados. Portanto, os rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de transporte de valores estão sujeitos ao IR/Fonte, à alíquota de 1%, na forma examinada na letra “b” do item 2.

2.3. SERVIÇOS PRESTADOS POR AGÊNCIAS DE EMPREGO

No caso de contratação de funcionários através da intermediação de agência de emprego, os valores pagos serão tributados como comissões ou corretagens (item 4 deste trabalho), não se lhes aplicando as normas examinadas neste item.

3. SERVIÇOS DE ASSESSORIA CREDITÍCIA, MERCADOLÓGICA, GESTÃO DE CRÉDITO, SELEÇÃO E RISCOS E ADMINISTRAÇÃO DE CONTAS A PAGAR E A RECEBER

Sujeitam-se ao desconto do IR/Fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber.

A Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo 10 SRF/2004, dispõe que a retenção do imposto deverá ocorrer inclusive quando o serviço for prestado por empresa de *factoring*.

4. COMISSÕES E CORRETAGENS

Os rendimentos auferidos a título de comissão ou corretagem sujeitam-se ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%. O referido imposto é considerado antecipação do devido em cada período de apuração.

4.1. RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR/Fonte cabe à pessoa jurídica que pagar ou creditar o rendimento, inclusive no caso de comissões devidas as devidas a agências de empregos pelas empresas que contratam pessoal por seu intermédio.

A fonte pagadora somente fica desobrigada da retenção e recolhimento do imposto quando se tratar das comissões examinadas no subitem 4.2 a seguir.

4.2. RECOLHIMENTO PELA EMPRESA BENEFICIÁRIA

A responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda cabe à pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões ou corretagens decorrentes de:

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
- b) operações realizadas em Bolsas de Valores, de Mercadorias, de Futuros e assemelhadas;
- c) distribuição de emissão de valores mobiliários emitidos, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;
- d) operações de câmbio;
- e) vendas de passagens, excursões ou viagens;

- f) administração de cartões de crédito;
 - g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeição-convênio;
 - h) prestação de serviços de administração de convênios.
- A beneficiária deve registrar, no documento comprobatório, o valor do imposto que assume a responsabilidade de recolher.

4.2.1. Encaminhamento de Hóspedes pelas Agências de Turismo

O artigo 718 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) dispõe sobre a incidência do IR retido na fonte sobre as comissões devidas pela mediação de negócios, nele incluídas as comissões decorrentes do encaminhamento de hóspedes aos meios de hospedagem pelas agências de turismo. A Instrução Normativa 76 SRF/86 determinava, no caso de encaminhamento de hóspedes, o recolhimento e a retenção do referido Imposto de Renda pela pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. Embora a IN 76 tenha sido revogada, mantivemos o mesmo entendimento quanto a retenção e recolhimento deste imposto pela fonte pagadora, uma vez que esse serviço não consta da Instrução Normativa 153 SRF/86, que relaciona as comissões em que não haverá retenção, e sim recolhimento do imposto pela própria beneficiária do rendimento, conforme subitem 4.2 anterior.

Todavia, a Cosit, por meio da Solução de Consulta 11/2018, entendeu, considerando o disposto na Lei 11.771/2009, que disciplina a atividade da agência de turismo, que o encaminhamento de hóspedes aos meios de hospedagem está compreendido na atividade de vendas de excursões ou viagens, devendo o Imposto de Renda na fonte incidente sobre as respectivas comissões ser recolhido pela própria agência (autorretenção).

4.2.2. Repasse de Comissões

Em caso de repasse de parte da comissão relativa à determinada operação, o recolhimento é efetuado pelo valor líquido recebido.

O valor líquido a ser considerado, nesta hipótese, é a diferença entre o valor das comissões recebidas e o das repassadas a outras pessoas jurídicas, em cada período de apuração.

4.2.3. Distribuição de Refeições

Em se tratando de prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeição-convênio, a alíquota do IR/Fonte incidirá somente sobre a corretagem ou comissão cobrada pelas pessoas jurídicas prestadoras desses serviços, desde que o valor correspondente esteja expresso de forma destacada e detalhada na nota fiscal de serviços.

Se não houver o destaque do valor da corretagem ou comissão, o imposto deverá ser calculado sobre o total da nota fiscal.

4.2.4. Operações não Sujeitas à Incidência do Imposto

A empresa beneficiária da comissão ou corretagem não está sujeita à incidência do imposto nos seguintes casos:

- a) na distribuição de emissão de valores mobiliários por conta própria, quando a pessoa jurídica subscrever ou comprar a emissão para colocá-la no mercado;

- b) quando, nas hipóteses das letras “a” e “b” do subitem 4.2, as comissões e corretagens forem pagas por condomínio, fundo em condomínio, ou clube de investimento registrado em Bolsa de Valores;
- c) na hipótese da letra “d” do subitem 4.2, sobre as comissões recebidas em moeda estrangeira, quando da sua conversão em Reais.

5. PROPAGANDA E PUBLICIDADE

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de propaganda e publicidade sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%.

5.1. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

O Imposto de Renda deve ser recolhido pela agência de propaganda, por ordem e conta do anunciante. Neste caso não há retenção pela fonte pagadora. O anunciante e a agência de propaganda são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto.

6. BASE DE CÁLCULO E FATO GERADOR

O IR/Fonte incide sobre a importância cobrada pela prestação dos serviços, devendo a fonte pagadora reter o imposto por ocasião do pagamento ou crédito dessa importância.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.

Dessa forma, cabe ressaltar que a data de emissão da nota fiscal de serviços não tem relevância para efeito de retenção do Imposto de Renda na fonte.

6.1. ISS NA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo para incidência do Imposto de Renda retido na fonte é o preço total dos serviços, não se admitindo qualquer exclusão, inclusive a do ISS.

Tratando-se de ISS destacado e cobrado à parte, este não integra a base de cálculo do Imposto de Renda retido na fonte.

6.2. LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA

No caso de locação de mão de obra, a base de cálculo do Imposto de Renda retido na fonte é o valor total do faturamento, que inclui mão de obra (salário), encargos sociais e trabalhistas, vale-transporte e taxa de administração, independentemente de haver destaque ou não das parcelas de insumos integrantes do valor do faturamento dos serviços prestados.

6.3. SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

Na composição da base de cálculo do imposto incluem-se as importâncias pagas, entregues ou creditadas, pela anunciante, à empresa beneficiária, decorrentes, direta ou indiretamente, da prestação de serviços de propaganda e publicidade, realizados pela agência com meios próprios, no sentido técnico, artístico ou operacional.

O fato gerador da antecipação do Imposto de Renda sobre os serviços de propaganda e publicidade ocorre a cada pagamento, entrega ou crédito das importâncias devidas à agência de propaganda.

No caso de crédito, o fato gerador consolida-se com o lançamento contábil, pela anunciante, desde que este seja comunicado à agência de propaganda. Se não houver a comunicação ou se a anunciante estiver dispensada de escrituração contábil, o fato gerador ficará caracterizado na data de vencimento da fatura (ou outro documento), emitida para cobrança dos serviços prestados.

6.3.1. Adiantamentos

Os adiantamentos feitos pela anunciante, por conta da execução dos serviços de propaganda e publicidade, também devem compor a base de cálculo da antecipação do imposto.

Ocorre que, geralmente, nesses adiantamentos estão incluídos valores referentes ao reembolso ou repasse de despesas a terceiros, que não devem ser computados na base de cálculo do imposto.

Nesse caso, a incidência do imposto pode ficar restrita apenas às importâncias que se destinarem a remunerar os serviços próprios da agência de propaganda, desde que se possam discriminar, de forma definitiva e incondicional, as diversas parcelas a que se destina o adiantamento.

6.3.2. Bonificações

Os veículos de divulgação ou os fornecedores costumam conceder às agências de propaganda pequenos descontos adicionais denominados “bonificações de volume”, em decorrência da quantidade de propaganda encaminhada durante um determinado tempo, aliada às condições de pagamento.

Como esses descontos resultam em acréscimo da receita de serviços das agências de propaganda, as bonificações de volume também devem ser incluídas na base de cálculo do imposto.

Da mesma forma, integram também a base de cálculo os honorários de veiculação, nos casos em que a anunciante entrega os serviços de propaganda para a agência mas efetua os pagamentos diretamente ao veículo de divulgação, bem como vantagens, a qualquer título, vinculadas a serviços de propaganda e publicidade.

6.3.3. Vendas de Espaços

O valor obtido na venda de espaços em veículo de divulgação, que tenha sido adquirido pela agência de propaganda, também deve compor a base de cálculo do imposto, desde que sejam observados os demais pressupostos legais.

6.3.4. Exclusões da Base de Cálculo

Não devem ser incluídos na base de cálculo:

- a) as importâncias pagas diretamente ou repassadas aos veículos de comunicação, assim considerados os jornais, revistas, empresas de rádio, televisão, cinema e publicidade ao ar livre (*outdoor*);
- b) os gastos feitos com terceiros em nome da agência, que forem reembolsados pelo anunciante, nos limites e termos contratuais;

- c) os valores que a agência repassar a terceiros, por conta e ordem da anunciante e em nome desta;
- d) os descontos obtidos por antecipação do pagamento.

O anunciante e a agência de propaganda são solidariamente responsáveis pela comprovação da efetiva realização dos serviços, nas hipóteses examinadas nas letras “a” e “d”.

VALORES PAGOS A FORNECEDORES

Os valores pagos ou creditados a fornecedores (indústria gráfica, indústria cinematográfica, indústria fotográfica, estúdios fotográficos e semelhantes), que não sejam agência de propaganda, não são incluídos na base de cálculo do Imposto de Renda, por não se caracterizarem como serviços de propaganda.

7. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

O IR/Fonte sobre os serviços examinados nos itens anteriores deste trabalho deverá ser recolhido até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, ou seja, até o dia 20 do mês seguinte, deve ser recolhido antecipadamente no caso do dia 20 não for dia útil.

7.1. CÓDIGOS DO DARF

No preenchimento do Darf será utilizado o código:

CÓDIGO	IR/FONTE SOBRE SERVIÇOS
1708	<ul style="list-style-type: none">• prestados por profissionais de:<ul style="list-style-type: none">– limpeza– segurança– vigilância• de locação de mão de obra
5944	<ul style="list-style-type: none">• de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, inclusive quando prestados por empresas de <i>factoring</i>
8045	<ul style="list-style-type: none">• de comissões ou corretagens, (inclusive nos casos de recolhimento do Imposto de Renda antecipado de responsabilidade da pessoa jurídica beneficiária)• de propaganda e publicidade (recolhimento do imposto efetuado pelas agências de propaganda)

8. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO

A pessoa jurídica beneficiária do rendimento poderá compensar o imposto retido na fonte sobre os serviços mencionados neste trabalho com o imposto devido calculado com base no lucro estimado, real, presumido ou arbitrado devido somente no próprio período de apuração do fato gerador da retenção.

8.1. COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de IRPJ sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto que sobrar, após utilizar no próprio período de apuração, pois

ficou maior que o valor devido, deverá compor o saldo negativo de IRPJ do referido período.

A compensação desse saldo negativo em períodos posteriores deve ser solicitada através do PERDCOMP, considerando a data do encerramento do período de apuração.

9. DISPENSA DE RETENÇÃO

O artigo 785 do Decreto 9.580/2018 determina que está dispensada a retenção do Imposto de Renda quando seu valor for igual ou inferior a R\$ 10,00, exceto na hipótese de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) eletrônico efetuado por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

A Solução de Consulta 467/2017 deixou claro que não haverá acumulação de um período de apuração para outro, pois o valor pago ou creditado que daria causa à retenção integra a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica prestadora quando do encerramento do período de apuração e cada pagamento ou crédito tipifica fato gerador autônomo no momento de sua verificação. Essa dispensa se aplica às retenções sobre valores sujeitos a ajustes, ou seja, aqueles rendimentos devam integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

9.1. VÁRIOS PAGAMENTOS NO MESMO MÊS

A legislação do Imposto de Renda não é clara quanto ao critério a ser adotado para fins de dispensa da retenção do Imposto de Renda na fonte no caso de haver mais de um pagamento ou crédito no mesmo mês, pela mesma fonte pagadora, a um mesmo beneficiário pessoa jurídica. No entanto, a Superintendência Regional da Receita Federal, através de Decisões e Soluções de Consultas, externou entendimento de que a dispensa de retenção ocorre em cada importância paga ou creditada, cujo imposto seja igual ou inferior a R\$ 10,00. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), através da Solução de Consulta 161/2014, esclarece que a dispensa de retenção de Imposto de Renda na fonte aplica-se a cada pagamento ou crédito realizado pela pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, levando-se em consideração *o total pago ou creditado nessa ocasião, ainda que se refira a mais de um documento fiscal*.

10. EMPRESAS NÃO SUJEITAS AO IR/FONTE

Quando os serviços profissionais forem prestados por pessoas jurídicas imunes ou isentas do Imposto de Renda, não haverá incidência do IR/Fonte.

10.1. SIMPLES NACIONAL

Segundo o artigo 1º da Instrução Normativa 765/2007, não estão sujeitas à retenção do Imposto de Renda na fonte as importâncias relativas à prestação de serviços pagas ou creditadas à pessoa jurídica inscrita no Simples Nacional.

10.2. CONDOMÍNIO

O Código Civil, Lei 10.406/2002, conceitua como condomínio as partes de unidades imobiliárias que são propriedade privada e comum (uso de todos) dos condôminos, e caberá a cada unidade imobiliária uma fração ideal das partes

comuns. O condomínio edilício é instituído por ato entre vivos ou testamento, e registrado no Cartório de Registro de Imóveis.

O Regulamento do Imposto de Renda determina que os condomínios na propriedade de imóveis não são considerados sociedades em comum, ainda que pessoas jurídicas também façam parte deles, ou seja, não são considerados pessoas jurídicas, por isso não é responsável por efetuar retenção na fonte sobre os valores pagos a pessoas jurídicas.

11. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ENTIDADES E ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

As pessoas jurídicas que fornecem bens ou prestam serviços em geral pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais 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) estão sujeitas à retenção na fonte dos tributos devidos.

A obrigatoriedade da retenção na fonte alcança o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins. Essa retenção substitui as demais retenções previstas na legislação do Imposto de Renda em relação ao valor pago, inclusive as examinadas neste trabalho.

Para maiores esclarecimentos, recomendamos a leitura da Orientação divulgada nos Fascículos 24 e 25 do Colecionador do IR/2016.

12. COMPROVANTE DE RENDIMENTOS

A pessoa jurídica que efetuar retenção do Imposto de Renda sobre os serviços prestados por outra pessoa jurídica deverá fornecer à beneficiária do rendimento, até o último dia útil do mês de fevereiro do ano subsequente àquele a que se referirem os rendimentos informados, o Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte – Pessoa Jurídica, em uma única via, com indicação da natureza e do montante do rendimento bruto, bem como o Imposto de Renda retido no ano-calendário anterior. O comprovante pode ser disponibilizado por meio da internet para a pessoa jurídica beneficiária que possua endereço eletrônico, ficando dispensado, neste caso, o fornecimento da via impressa. Entretanto, mesmo que ocorra a disponibilização por meio da internet, a pessoa jurídica beneficiária poderá solicitar, sem ônus, o fornecimento da via impressa.

O órgão ou a entidade pública federal que efetuar a retenção de tributos, a que se refere o item 11, deverá fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, Comprovante Anual de Retenção de IR, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, podendo ser disponibilizado em meio eletrônico.

12.1. IMPOSTO RECOLHIDO PELA BENEFICIÁRIA DO RENDIMENTO

Até o dia 31 de janeiro de cada ano, as agências de propaganda deverão entregar à anunciante, bem como as pessoas jurídicas que tenham recebido as importâncias de que trata o subitem 4.2 anterior deverão entregar às pessoas

jurídicas que as tenham pago, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias pagas e do respectivo Imposto de Renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior.

13. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO

A legislação determina à fonte pagadora a obrigação de reter e recolher o imposto, salvo disposição em contrário. A fonte pagadora é obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

No entanto, nos casos de imposto devido como antecipação, deve ser observado o que se segue:

- a) constatada a falta de retenção e recolhimento antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora; e
- b) constatada a falta de retenção e recolhimento após a data prevista na letra anterior, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

13.1. MULTAS DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, pela falta de retenção ou recolhimento do imposto, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto:

- a) 75%; ou
- b) 150%, quando constatado intuito de sonegação, fraude ou conluio.

14. MULTA POR RESCISÃO DE CONTRATO

A pessoa jurídica que pagar ou creditar multa ou qualquer outra vantagem, ainda que a título de indenização, à beneficiária pessoa jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, deverá efetuar a retenção do IR/Fonte à alíquota de 15%, salvo quando se tratar de indenização destinada a reparar danos patrimoniais.

14.1. OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL

Não haverá incidência na fonte sobre a multa ou vantagem quando o beneficiário for pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

14.2. RESPONSABILIDADE E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto de Renda é da fonte pagadora.

O IR/Fonte sobre as multas e vantagens deve ser recolhido até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência do fato gerador, através de Darf preenchido com o código **9385**.

14.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA MULTA OU VANTAGEM

O valor da multa ou vantagem será computado como receita na determinação do lucro real e acrescido à base de cálculo do imposto no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado.

O imposto retido na fonte será considerado como antecipação do devido em cada período de apuração, ou como tributação definitiva, no caso de pessoa jurídica isenta.

15. COOPERATIVAS DE TRABALHO

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, sujeitam-se à incidência do IR/Fonte à alíquota de **1,5%**.

15.1. BASE DE CÁLCULO

O imposto incidirá apenas sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais, cabendo às cooperativas discriminar, em suas faturas, as importâncias relativas a esses serviços e as referentes a outros custos e despesas.

No caso de cooperativas de transportes rodoviários de cargas ou de passageiros, as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados deverão, ainda, ser discriminadas em parcela tributável e parcela não tributável.

A parcela tributável nos transportes rodoviários de carga é de 10% e nos de passageiros é de 60% do total cobrado pelos serviços.

15.2. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

O IR/Fonte deverá ser retido e recolhido pela fonte pagadora através de Darf preenchido com o código **3280**, até o último dia útil do 2º decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

15.3. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO

O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos seus associados.

O imposto retido poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas na Instrução Normativa 2.055 RFB/2021.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 6.404, de 15-12-76 – Lei das Sociedades por Ações – artigo 116 (Portal COAD); Lei 9.430, de 27-12-96 – artigo 44 (Informativo 53/96); Lei 10.406, de 10-1-2002 – Código Civil – artigos 79, 81, 982, 1.331 e 1.332 (Portal COAD); Lei 10.426, de 24-4-2002 – artigo 9º (Informativo 17/2002); Lei 10.833, de 29-12-2003 – artigos 29, 34 e 35 (Informativo 53/2003); Lei 11.488, de 15-6-2007 – artigos 14 e 16 (Informativo 25/2007); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 167, 226, 228, 599, 613, 714 a 718, 719, 720, 723, 740, 775, 782, 785, 930 e 987 (Portal COAD); Instrução Normativa 23 SRF, de 21-1-86 (Informativo 04/86); Instrução Normativa 34 SRF, de 29-3-89 (Informativo 13/89); Instrução Normativa 85 SRF, de 30-12-96 (Informativo 53/96); Instrução Normativa 107 DRF, de 26-11-91 (Informativo 48/91); Instrução Normativa 119 SRF, de 28-12-2000 (Informa-

tivo 02/2001); Instrução Normativa 123 SRF, de 20-11-92 (Informativo 48/92); Instrução Normativa 153 SRF, de 5-11-87 (Informativo 44/87); Instrução Normativa 177 SRF, de 30-12-87 (Informativo 53/87); Instrução Normativa 765 RFB, de 2-8-2007 (Fascículo 32/2007); Instrução Normativa 1.047 RFB, de 24-6-2010 (Fascículo 26/2010); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.836 RFB, de 3-10-2018 (Fascículo 41/2018); Instrução Normativa 2.055 RFB, de 6-12-2021 (Fascículo 49/2021); Instrução Normativa 2.145 RFB, de 23-6-2023 (Fascículo 26/2023); Ato Declaratório Interpretativo 4 SRF, de 20-3-2003 (Informativo 13/2003); Ato Declaratório Interpretativo 8 RFB, de 2-9-2014 (Fascículo 36/2014); Ato Declaratório Interpretativo 9 RFB, de 30-9-2014 (Fascículo 40/2014); Ato Declaratório Interpretativo 10 SRF, de 26-3-2004 (Informativo 13/2004); Ato Declaratório Interpretativo 38 RFB, de 5-4-2011 (Fascículo 14/2011); Ato Declaratório Normativo 1 CST, de 11-2-93 (Informativo 07/93); Ato Declaratório Normativo 6 Cosit, de 2-5-2000 (Informativo 18/2000); Ato Declaratório Normativo 9 CST, de 14-2-86 (Informativo 08/86); Ato Declaratório Normativo 9 CST, de 20-7-90 (Informativo 30/90); Ato Declaratório Normativo 15 CST, de 19-2-97 (Informativo 08/97); Ato Declaratório Normativo 20 Cosar, de 21-7-95 (Informativo 30/95); Ato Declaratório Executivo 9 Corat, de 16-1-2002 (Informativo 03/2002); Ato Declaratório Executivo 38 Corat, de 13-12-2024 (Informativo 51/2024); Parecer Normativo 1 SRF, de 24-9-2002 (Informativo 39/2002); Parecer Normativo 7 CST, de 2-4-86 (DO-U de 8-4-86); Parecer Normativo 8 CST, de 17-4-86 (DO-U de 22-4-86); Parecer Normativo 27 CST, de 22-12-83 (DO-U de 29-12-83); Parecer Normativo 27 CST, de 19-12-84 (DO-U de 21-12-84); Parecer Normativo 37 CST, de 26-6-87 (DO-U de 30-6-87); Parecer 1.218 CST, de 21-11-91 (Informativo 23/92); Parecer 1.236 CST, de 26-12-89 (Informativo 32/93); Solução de Divergência 26 Cosit, de 31-10-2013 (Portal COAD); Decisão 130 SRRF – 10ª RF, de 18-10-2000 (Informativo 51/2000); Decisão 149 SRRF – 8ª RF, de 12-6-2000 (Informativo 41/2000); Solução de Consulta 10 SRRF – 1ª RF, de 18-2-2013 (Portal COAD); Solução de Consulta 11 Cosit, de 8-3-2018 (Fascículo 13/2018); Solução de Consulta 66 SRRF – 10ª RF, de 29-4-2003 (Informativo 21/2003); Solução de Consulta 198 SRRF – 8ª RF, de 7-7-2006 (DO-U de 21-8-2006); Solução de Consulta 99 SRRF – 4ª RF, de 12-11-2009 (Fascículo 52/2009); Solução de Consulta 161 Cosit, de 24-6-2014 (Portal COAD); Solução de Consulta 467 Cosit, de 20-10-2017 (Portal COAD); Solução de Consulta 6.021 SRRF – 6ª RF, de 29-11-2018 (Portal COAD); Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte – Mafon – RFB/2024; Perguntas & Respostas – IRPJ 2024 – RFB – Capítulo XVII; e Esclarecimentos da Secretaria da Receita Federal S/N 1986 (Informativo 09/86).

TRIBUTAÇÃO NA FONTE

Retenção de Contribuições

A pessoa jurídica de direito privado que efetuar pagamentos a outra pessoa jurídica de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores, locação de mão de obra, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber e pela prestação de serviços profissionais deverá efetuar a retenção na fonte do PIS/Pasep, da Cofins e da CSLL, sem prejuízo da retenção do IR/Fonte às alíquotas específicas.

As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive quando se tratar de pagamentos antecipados por conta de prestação de serviços para entrega futura.

1. DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS

Para fins de retenção das contribuições são considerados:

- Serviços de limpeza, conservação ou zeladoria: os serviços de varrição, lavagem, enceramento, desinfecção, higienização, desentupimento, dedetização, desinsetização, imunização, desratização ou outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;
- Serviços de manutenção: todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;
- Serviços de segurança e/ou vigilância: os serviços que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de valores e de bens patrimoniais, inclusive escolta de veículos de transporte de pessoas ou cargas;
- Serviços profissionais: os relacionados a seguir, inclusive quando prestados por cooperativas ou associações profissionais:
 - administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens);
 - advocacia;
 - análise clínica laboratorial;
 - análises técnicas;
 - arquitetura;
 - assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço);

- assistência social;
- auditoria;
- avaliação e perícia;
- biologia e biomedicina;
- cálculo em geral;
- consultoria;
- contabilidade;
- desenho técnico;
- economia;
- elaboração de projetos;
- engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas);
- ensino e treinamento;
- estatística;
- fisioterapia;
- fonoaudiologia;
- geologia;
- leilão;
- medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro);
- nutricionismo e dietética;
- odontologia;
- organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;
- pesquisas em geral;
- planejamento;
- programação;
- prótese;
- psicologia e psicanálise;
- química;
- radiologia e radioterapia;
- relações públicas;
- serviço de despachante;
- terapêutica ocupacional;
- tradução ou interpretação comercial;
- urbanismo;
- veterinária.

As contribuições incidirão independentemente da qualificação profissional dos sócios da beneficiária e do fato desta auferir receitas de quaisquer outras atividades, seja qual for o valor dos serviços em relação à receita bruta.

Na retenção das contribuições deverão ser aplicados os mesmos critérios de interpretação adotados em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para a retenção do Imposto de Renda, examinados no item 1 do trabalho Retenção do Imposto de Renda divulgado neste livro.

Empresas de *Factoring*

A retenção das contribuições sobre os serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber aplica-se, inclusive, quando tais serviços forem prestados por empresas de *factoring*.

Ato Declaratório Interpretativo 38 RFB/2011

O Secretário da Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo 38/2011, esclarece que os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas por conta dos serviços de armazenamento, movimentação e transporte de mercadorias, monitoramento da temperatura de contêineres, logística, armazenagem de contêiner, operador portuário (movimentação e armazenagem de mercadorias destinadas ou provenientes de transporte aquaviário), atividades alfandegadas na zona de embarques de navios, e locação de veículos, máquinas e equipamentos, por não se caracterizarem serviços profissionais, não estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins.

2. PERCENTUAL APLICÁVEL

O valor a reter da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins será determinado mediante a aplicação, sobre o valor bruto da nota ou documento fiscal, do percentual total de **4,65%**, correspondente à soma das alíquotas de 1%, 0,65% e 3%, respectivamente.

As alíquotas de 0,65% e 3% aplicam-se, inclusive, na hipótese de as receitas da prestadora do serviço estarem sujeitas ao regime de não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins ou ao regime de alíquotas diferenciadas.

2.1. PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DE ISENÇÃO OU DE ALÍQUOTA ZERO

No caso de pessoa jurídica ou de receitas beneficiárias de isenção ou de alíquota zero de uma ou mais das contribuições mencionadas, a retenção deverá ser feita mediante a aplicação da alíquota específica, prevista no item 2, correspondente às contribuições não alcançadas pela isenção ou pela alíquota zero.

Informação no Documento Fiscal

As pessoas jurídicas beneficiárias de isenção ou de alíquota zero informarão esta condição na nota ou documento fiscal, inclusive o enquadramento legal, sob pena de, se não o fizerem, sujeitarem-se à retenção das contribuições sobre o valor total da nota ou documento fiscal, no percentual total de 4,65%.

2.2. PESSOA JURÍDICA AMPARADA POR MEDIDA JUDICIAL

Quando a pessoa jurídica prestadora do serviço estiver amparada pela suspensão, total ou parcial, da exigibilidade do crédito tributário, ou por sentença judicial transitada em julgado, determinando a suspensão do pagamento de qualquer das contribuições objeto da retenção, a pessoa jurídica que efetuar o pagamento deverá calcular, individualmente, os valores das contribuições considerados devidos, aplicando as alíquotas correspondentes mencionadas no item 2.

Para esse efeito, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito são as seguintes:

- a) depósito do seu montante integral;
- b) concessão de medida liminar em mandado de segurança; e
- c) concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Em qualquer das situações, o beneficiário do rendimento deverá apresentar à fonte pagadora, a cada pagamento, a comprovação de que o direito a não retenção continua amparada por medida judicial.

Segundo a Solução de Consulta 36/2021, a desobrigação da retenção, quando determinada por medida judicial que decida pela suspensão do pagamento da Cofins, deve atender aos requisitos elencados no artigo 10 da Instrução Normativa 459 SRF/2008, que está descrito acima no subitem 2.2. Essa norma determina que a pessoa jurídica responsável pelo pagamento deverá calcular, individualmente, os valores das contribuições considerados devidos, aplicando as alíquotas correspondentes, e efetuar o recolhimento em Darf distintos para cada um deles.

3. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO

A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições é das pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento, inclusive quando estas forem:

- a) associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;
- b) sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;
- c) fundações de direito privado;
- d) condomínios edilícios.

3.1. DOCUMENTO FISCAL

A empresa prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor correspondente à retenção das contribuições incidentes sobre a operação, sem alterar o total do documento.

3.2. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

As empresas optantes pelo Simples Nacional não estão obrigadas a efetuar a retenção da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins.

3.3. CONDOMÍNIO

O Código Civil, Lei 10.406/2002, conceitua como condomínio as partes de unidades imobiliárias que são propriedade privada e comum (uso de todos) dos condôminos, e caberá a cada unidade imobiliária uma fração ideal das partes comuns. O condomínio edilício é instituído por ato entre vivos ou testamento, e registrado no Cartório de Registro de Imóveis.

Apesar de condomínio não ser considerado pessoa jurídica, a Instrução Normativa 459 RFB/2004 determina que é responsável por efetuar retenção na fonte sobre os valores pagos a pessoas jurídicas.

4. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO

Não será exigida a retenção da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, quando os pagamentos forem feitos a:

- a) empresas estrangeiras de transporte de valores; e
- b) pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar 123/2006, em relação às suas receitas próprias.

4.1. DECLARAÇÃO DE ENQUADRAMENTO NO SIMPLES NACIONAL

Para efeito da dispensa de retenção prevista na letra “b” do item 4, a empresa optante pelo Simples Nacional deverá apresentar à pessoa jurídica tomadora dos serviços a seguinte declaração, em duas vias, assinadas pelo seu representante legal:

DECLARAÇÃO

Ilmo. Sr.

(pessoa jurídica pagadora)

(Nome da empresa), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº.....
DECLARA à (nome da pessoa jurídica pagadora), para fins de não incidência 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, a que se refere o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que é regularmente inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, de que trata o art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Para esse efeito, a declarante informa que:

I – preenche os seguintes requisitos:

a) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

b) cumpre as obrigações acessórias a que está sujeita, em conformidade com a legislação pertinente;

II – o signatário é representante legal desta empresa, assumindo o compromisso de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à pessoa jurídica pagadora, imediatamente, eventual desenquadramento da presente situação e está ciente de que a falsidade na prestação destas informações, sem prejuízo do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeitará, juntamente com as demais pessoas que para ela concorrem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Local e data.....

Assinatura do Responsável

A empresa tomadora dos serviços arquivará a 1ª via da declaração, que ficará à disposição da RFB, devendo a 2ª via ser devolvida ao interessado, como recibo.

4.2. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO DO PIS/ PASEP E DA COFINS

Não será exigida a retenção da Cofins e do PIS/Pasep nos pagamentos:

- a) a título de transporte internacional de valores efetuados por empresas nacionais;
- b) aos estaleiros navais brasileiros nas atividades de conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB).

4.3. PAGAMENTOS NÃO SUJEITOS À RETENÇÃO DA CSLL

A retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperados. Essa dispensa não se aplica às sociedades cooperativas de consumo.

4.4. PAGAMENTO A PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE OU ODONTOLÓGICA

A Receita Federal, através do Ato Declaratório Interpretativo 9 RFB/2014, emitiu o seguinte entendimento para fins de retenção ou não da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho médico ou odontológico ou a outras pessoas jurídicas operadoras de plano privado de assistência à saúde ou odontológica, nos contratos de plano privado de assistência à saúde ou odontológica:

- a) não cabe retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes na hipótese em que o preço do contrato for predeterminado, onde a contratante paga determinado valor independentemente dos serviços efetivamente prestados, tendo em vista que não há vinculação entre o desembolso financeiro e os serviços executados. O disposto não se aplica quando a operadora do plano de saúde ou odontológico efetuar os pagamentos aos fornecedores dos serviços utilizados pelos beneficiários do plano, ocasião em que caberá retenção do Imposto de Renda, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins;
- b) cabe retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep, da Cofins nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes na modalidade de custo operacional, ou seja, quando a contratante repassa à operadora do plano o valor total das despesas assistenciais, isto é, paga exatamente pelos serviços médicos efetivamente prestados. O disposto não se aplica aos serviços de medicina realizados dentro do ambiente físico de ambulatorios, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e prontos-socorros, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular do empreendimento.

ESCLARECIMENTO SRRF/COSIT

Segundo esclarece a Solução de Consulta 6.021 SRRF 6ª RF/2018, vinculada à Solução de Consulta 529 Cosit/2017, os valores pagos às cooperativas de trabalho médico, na condição de operadoras de planos de assistência à saúde, não estão sujeitos à retenção da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins de que trata o artigo 30 da Lei 10.833, de 2003, nos contratos celebrados na condição de preço preestabelecido.

Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a cooperativas de trabalho médico em decorrência de contratos de planos privados de assistência à saúde a preço pós-estabelecido, na modalidade de custo operacional, ou em decorrência de cobrança de coparticipação pós-estabelecida vinculada tanto a contrato com preço pré quanto pós-estabelecido, sujeitam-se à retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins prevista no artigo 30 da Lei 10.833, de 2003.

Para fins da retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, as cooperativas de trabalho médico, operadoras de plano de saúde deverão discriminar em sua fatura ou apresentar faturas segregadas dos valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

- a) valores relativos aos serviços médicos prestados por cooperados, pessoas físicas, que estarão sujeitos à retenção na fonte, em nome da cooperativa, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o artigo 30 da Lei 10.833, de 2003;
- b) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III (análise clínica laboratorial), XX (fisioterapia), XXI (fonoaudiologia), XXIV (medicina), XXXII (psicologia e psicanálise) e XXXIV (radiologia e radioterapia) do § 1º do artigo 714 do RIR/2018, prestados por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospitais e pronto-socorro, cooperados ou credenciados, quando os atendimentos ocorrerem nas dependências dos estabelecimentos, e desde que presente a subordinação técnica e administrativa, ou seja, que o serviço seja prestado pelo profissional de medicina em nome da pessoa jurídica titular do estabelecimento e não em seu próprio nome, os quais não sofrerão retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o artigo 30 da Lei 10.833, de 2003;
- c) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III, XX, XXI, XXIV, XXXII e XXXIV do § 1º do artigo 714 do RIR/2018, executados por profissionais de medicina mediante intervenção de sociedades civis ou mercantis, cooperadas ou credenciadas, realizados nas dependências dos mesmos estabelecimentos, citados na alínea "b", acima, sem subordinação técnica e administrativa a estes estabelecimentos, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o artigo 30 da Lei 10.833, de 2003, em nome de cada estabelecimento prestador do serviço;
- d) valores relativos aos serviços profissionais de medicina ou correlatos ao exercício da medicina, de que tratam os incisos III, XX, XXI, XXIV, XXXII e XXXIV do § 1º do artigo 714 do RIR/2018, que poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a intervenção de sociedades, cooperadas ou credenciadas, os quais estão sujeitos à retenção na fonte da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o artigo 30 da Lei 10.833, de 2003, em nome de cada estabelecimento prestador do serviço.

5. DISPENSA DE RETENÇÃO

Está dispensada a retenção das contribuições quando o valor desta for igual ou inferior a R\$ 10,00, exceto na hipótese de Darf eletrônico.

Portanto a dispensa de retenção das contribuições, à alíquota de 4,65%, atinge apenas os pagamentos dos serviços de valores iguais ou inferiores a R\$ 215,06.

5.1. DIVERSOS PAGAMENTOS À MESMA PESSOA JURÍDICA

A retenção das contribuições CSLL, PIS/Pasep e Cofins, sobre serviços profissionais prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica de direito privado, tem como fato gerador o pagamento, e como base de cálculo o montante a ser pago, e considerando que a Lei 13.137/2015 revogou a possibilidade de soma dos pagamentos efetuados em um mesmo período de apuração a uma mesma prestadora, não há acumulação de valores para efeito de verificação do limite de R\$ 10,00. A Solução de Consulta 22/2022 corrobora o entendimento dessa alteração na legislação de que, para fins de verificação do limite para dispensa de retenção, deve ser considerado o valor a ser retido sobre cada pagamento, apurado mediante a aplicação do percentual correspondente à soma das alíquotas das três contribuições, ainda que a fonte pagadora realize mais de um pagamento no mesmo dia.

6. PRAZO DE RECOLHIMENTO

Os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil do 2º decêndio do mês seguinte àquele mês em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora do serviço, ou seja, até o dia 20 do mês seguinte, devendo ser recolhido antes, caso dia 20 não seja dia útil.

7. CÓDIGOS DO DARF

O valor retido será recolhido no prazo previsto no item 6 através de Darf preenchido com o código 5952.

Nas hipóteses mencionadas nos subitens 2.1 e 2.2, o recolhimento individualizado das contribuições não alcançadas pela isenção, pela alíquota zero ou por medida judicial deverá ser efetuado mediante a utilização dos seguintes códigos de receita:

- a) CSLL – 5987;
- b) Cofins – 5960;
- c) PIS/Pasep – 5979.

8. PAGAMENTOS COM CARTÕES DE CRÉDITO OU DÉBITO

Nos pagamentos pela prestação de serviços efetuados por meio de cartões de crédito ou débito, a retenção será efetuada pela pessoa jurídica tomadora dos serviços sobre o total a ser pago à empresa prestadora dos serviços, devendo o pagamento com o cartão ser realizado pelo valor líquido, após deduzidos os valores das contribuições retidas, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento destas à pessoa jurídica tomadora dos serviços.

9. DOCUMENTOS DE COBRANÇA COM CÓDIGO DE BARRAS

Nas notas fiscais, nas faturas, nos boletos bancários ou quaisquer outros documentos de cobrança dos serviços que contenham código de barras deverão ser informados o valor bruto do preço dos serviços e os valores de cada contribuição incidente sobre a operação, devendo o seu pagamento ser efetuado pelo valor líquido, após deduzidos os valores das contribuições retidas, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento destas à pessoa jurídica tomadora dos serviços. Esse procedimento não se aplica às faturas de cartão de crédito.

10. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DOS VALORES RETIDOS

Os valores retidos serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições. Esses valores poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês do recebimento.

O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

10.1. COMPENSAÇÃO CSLL EM PERÍODOS POSTERIORES

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo da contribuição que sobrar, após utilizar no próprio período de apuração, pois ficou maior que o valor devido, deverá compor o saldo negativo da CSLL do referido período.

A compensação desse saldo negativo em períodos posteriores deve ser solicitada através do PERDCOMP, considerando a data do encerramento do período de apuração.

10.2. UTILIZAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DE PIS E COFINS NOS MESES SEGUINTE

Os valores de crédito de retenção na fonte de períodos anteriores podem ser utilizados para compensar com os valores devidos dessas próprias contribuições nos meses posteriores. Para isso, é necessário que esses valores sejam controlados nos registros 1300 e 1700 do EFD/Contribuições, estes registros têm o objetivo de realizar o controle dos saldos restantes de valores retidos na fonte, de períodos anteriores e do período da atual escrituração.

Nestes registros, devem ser informados, em linha própria, a compensação dos valores do período, bem como os valores que serão baixados desse controle por terem sido solicitados, através do PERDCOMP, restituição ou compensação com outros tributos.

10.3. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DE PIS E COFINS

O saldo dos valores retidos na fonte a título de PIS/Pasep e de Cofins, apurados em períodos anteriores, poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB, na forma da Instrução Normativa.

Quando não for possível que os valores retidos na fonte a título de PIS/Pasep e de Cofins sejam deduzidos dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB.

Neste caso, fica configurada a impossibilidade da dedução quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês. Para efeito de determinação do excesso, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

10.3.1. COMO SOLICITAR O PEDIDO

A restituição poderá ser requerida por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I da Instrução Normativa 2.055 RFB/2021, e a compensação poderá ser declarada por meio do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

11. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ENTIDADES E ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

As pessoas jurídicas que fornecem bens ou prestam serviços em geral pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais 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) estão sujeitas à retenção na fonte dos tributos devidos.

A obrigatoriedade da retenção na fonte alcança o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins.

Essa retenção substitui as demais retenções previstas na legislação do Imposto de Renda em relação ao valor pago, inclusive as examinadas neste trabalho.

O órgão ou a entidade que efetuar a retenção deverá fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual de retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano seguinte, podendo ser disponibilizado em meio eletrônico.

Para maiores esclarecimentos, recomendamos a leitura das Orientações divulgadas nos Fascículos 24 e 25 do Colecionador de IR/2016.

Da mesma forma, poderão ser compensados os valores da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins retidos, na forma do artigo 33 da Lei 10.833/2003, sobre os pagamentos efetuados pelos órgãos e entidades públicos do Distrito Federal, dos estados e municípios, que firmarem convênio com a União nos termos da Portaria 1.454 SRF/2004.

12. COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÃO

As pessoas jurídicas que efetuarem a retenção das contribuições deverão fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual da retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano seguinte, conforme modelo aprovado pela RFB.

O referido comprovante poderá ser disponibilizado por meio da internet à pessoa jurídica beneficiária do pagamento que possua endereço eletrônico.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei 10.833, de 29-12-2003 – artigos 30 a 32, 34, 35 e 36 (Informativo 53/2003); Lei 11.727, de 23-6-2008 – artigo 5º (Fascículo 26/2008); Lei 13.137, de 19-6-2015 – artigo 24 (Fascículo 25/2015); Instrução Normativa 459 SRF, de 18-10-2004 (Informativos 43, 46 e 49/2004); Instrução Normativa 475 SRF, de 6-12-2004 (Informativo 50/2004); Instrução Normativa 765 RFB, de 2-8-2007 (Fascículo 32/2007); Instrução Normativa 791 RFB, de 10-12-2007 (Fascículo 50/2007); Instrução Normativa 1.151 RFB, de 3-5-2011 (Fascículo 18/2011); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Fascículo 02/2012); Instrução Normativa 2.055 RFB, de 6-12-2021 (Fascículo 49/2021); Instrução Normativa 2.058 RFB, de 9-12-2021 – artigo 31 e 32 (Fascículo 50/2021); Instrução Normativa 2.060 RFB, de 13-12-2021 (Fascículo 50/2021); Instrução Normativa 2.121 RFB, de 15-12-2022 (Fascículo 51/2022); Instrução Normativa 2.445 RFB, de 23-6-2023 (Fascículo 26/2023); Ato Declaratório Interpretativo 9 RFB, de 30-9-2014 (Fascículo 40/2014); Ato Declaratório Interpretativo 38 RFB, de 5-4-2011 (Fascículo 14/2011); Ato Declaratório Executivo 71 Corat, de 24-11-2005 (Informativo 48/2005); Solução de Consulta 467 Cosit, de 20-9-2017 (Portal COAD); Solução de Consulta 6.021 SRRF 6ª RF, de 29-11-2018 (Portal COAD); Solução de Consulta 36 Cosit, de 18-3-2021 (Portal COAD); Solução de Consulta 22 Cosit, de 3-6-2022 (Portal COAD); Perguntas & Respostas – IRPJ 2024 – RFB – Capítulo XVII; e Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte – Mafon – RFB/2024; e Guia Prático da EFD-Contribuições.

SOCIEDADES COOPERATIVAS

Tratamento Tributário

A Lei 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, dispõe que as sociedades cooperativas, constituídas na forma da legislação específica, não sofrerão incidência do Imposto de Renda sobre os resultados de suas atividades econômicas, desde que estas sejam exploradas em proveito comum de seus associados e sem objetivo de lucro.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficarão isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

1. CONCEITO

As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza simples, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados.

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.

A Solução de Consulta 99.009 Cosit/2021 dispõe que, conforme definição do artigo 79 da Lei 5.764/71, atos cooperativos são apenas aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação.

2. ATOS COOPERATIVOS

Nos termos do artigo 79 da Lei 5.764, denominam-se atos cooperativos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

O ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Podem ser citados como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, os seguintes:

- a) a entrega de produtos dos associados à cooperativa, para comercialização, bem como o repasse efetuado pela cooperativa a eles, decorrentes dessa comercialização, nas cooperativas de produção agropecuárias;
- b) o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica do associado e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuárias;
- c) as operações de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado nas cooperativas de produção agropecuárias;
- d) atos de cessão ou usos de casas, nas cooperativas de habitação;

- e) prover, por meio da mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados, sendo lhes assegurado o acesso aos instrumentos do mercado financeiro, no caso das sociedades cooperativas de crédito;
- f) nas cooperativas de trabalho, inclusive cooperativas médicas, consideram-se atos cooperados os serviços prestados pelas cooperativas diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos.

3. ATOS NÃO COOPERATIVOS LEGALMENTE PERMITIDOS

São permitidos, embora não considerados cooperativos, os atos relacionados a seguir, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais:

- a) a comercialização ou 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;
- b) o fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;
- c) a participação em sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

4. TRATAMENTO CONTÁBIL

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2004, que estabelece critérios e procedimentos específicos de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, de avaliação e informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para a entidade cooperativa. A ITG 2004 se aplica a todo tipo de cooperativa, no que não for conflitante com as determinações de órgãos reguladores, tais como o Bacen, a ANS, a Aneel e a ANTT.

4.1. MOVIMENTAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA

A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo é definida contabilmente como ingressos (receitas por conta de cooperados) e dispêndios (custos e despesas por conta de cooperados), e aquela originada de ato não cooperativo corresponde a receitas, custos e despesas.

A Demonstração do Resultado é denominada de Demonstração de Sobras ou Perdas.

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.

4.1.1. Diferença entre Sobras Líquidas e Resultado do Exercício

Conforme esclarece a questão 19, capítulo XVII, do Perguntas e Respostas da RFB, na linguagem cooperativa, o termo “sobras líquidas” designa o próprio lucro líquido, ou lucro apurado em balanço, que deve ser distribuído sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das quotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa.

Na linguagem comercial, o resultado positivo do exercício é o lucro, o provento ou o ganho obtido em um negócio. É, assim, o que proveio das operações mercantis ou das atividades comerciais.

Por resultado, em sentido propriamente contábil, entende-se a conclusão a que se chegou na verificação de uma conta ou no levantamento de um balanço (lucro ou prejuízo). Em relação às contas, refere-se ao saldo da Demonstração do Resultado do Exercício, que tanto pode ser credor como devedor.

Assim, o fato de a lei do cooperativismo denominar a mais-valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital.

5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – IRPJ

Os resultados positivos obtidos pelas sociedades cooperativas poderão ou não gozar da não incidência do Imposto de Renda (IRPJ), conforme decorram, respectivamente, de operações com associados ou não associados.

5.1. RESULTADOS NÃO TRIBUTADOS

São beneficiados com a não incidência do IRPJ os resultados positivos decorrentes de atos cooperativos, ou seja, de operações não qualificadas como atos de mercancia, tais como as mencionadas no item 2 deste trabalho.

Segundo o Ato Declaratório Interpretativo 6 RFB/2007, as importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de IRPJ.

Decisão 144 SRRF – 10ª RF/2000

RECICLAGEM DE LIXO – Tanto na oferta dos serviços de coleta, prestados pelos associados, quanto na venda dos resíduos provenientes do lixo por eles reciclado, lixo esse que teria passado a ser propriedade dos associados quando da coleta, a cooperativa age como prestadora de serviços aos associados, ofertando o serviço deles e depois vendendo seus produtos, e atende, sob este aspecto, as condições para a não incidência de IRPJ sobre o resultado dessas atividades.

5.1.1. Apropriação da Receita pelos Associados

As relações econômicas entre a cooperativa e seus associados não podem ser entendidas como operações de compra e venda, uma vez que as instala-

ções da cooperativa são consideradas como uma extensão do estabelecimento cooperado.

Portanto, a entrega da produção do associado à sua cooperativa não significa mais do que outorga de poderes, devendo o cômputo como receita operacional, para efeito do Imposto de Renda, basear-se na emissão da nota fiscal de saída do produto da cooperativa. Assim, as empresas excepcionalmente associadas a cooperativas devem apropriar as receitas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa, singular ou central, encarregada da venda em comum. A desobediência ao regime de competência, analisado neste subitem, configura inexactidão contábil capaz de caracterizar infração fiscal.

5.2. RESULTADOS TRIBUTADOS

O artigo 111 da Lei 5.764/71 estabelece que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 daquela Lei.

Portanto, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o Imposto de Renda somente sobre os resultados positivos de atos não cooperativos legalmente permitidos, citados no item 3.

5.3. COOPERATIVAS DE MÉDICOS

As cooperativas de médicos estão fora do alcance da incidência do Imposto de Renda no que se refere a serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional.

Dentre esses serviços, incluem-se a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços dos associados, a cobrança e recebimento de honorários, o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos e a apuração e cobrança das despesas da sociedade, estas últimas mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados.

5.3.1. Atos Não Cooperativos Diversos

Pode ocorrer a hipótese de, juntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contratar com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas, tais como diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, medicamentos e outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas.

Essas operações não caracterizam atos cooperativos, tampouco atos não cooperativos legalmente permitidos mencionados no item 3, razão pela qual os resultados positivos delas decorrentes não são abrangidos pela não incidência, devendo ser normalmente oferecidos à tributação.

Há decisões divergentes no antigo Conselho de Contribuintes, atual Carf, sobre a descaracterização, como cooperativa, de sociedade médica que pratica habitualmente atos não cooperativos:

Acórdão 1103-000.592 – Carf/1ª Câmara – 23-11-2011

IRPJ – CSLL – COOPERATIVA MÉDICA – PRÁTICA DE ATOS NÃO COOPERADOS – CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS (HOSPITAIS, LABORATÓRIOS) – INCIDÊNCIA. É dado às cooperativas, no regime jurídico que lhes é próprio, praticar atos não cooperativos intrínsecos (praticados em relação a terceiros, mas diretamente relacionados aos objetivos sociais da cooperativa), e atos não cooperativos extrínsecos (praticados em relação a terceiros, de cunho negocial e com intuito de lucro), sem que isso importe em descaracterização da entidade como cooperativa. Atos não cooperativos intrínsecos ou extrínsecos, cuja prática não desnatura a cooperativa, sendo praticados em relação a terceiros (não associados) devem ter seus reflexos financeiros atingidos pelas normas de tributação. Inteligência do art. 87 da Lei nº 5.764/71. Recurso Voluntário desprovido.

Acórdão 103-19.004 – 1º CC-MF/3ª Câmara – de 11-11-97

IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COOPERATIVAS. A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº 5.764/71. A prática habitual de atos não cooperativos diversos dos legalmente previstos (artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71) enseja a descaracterização da cooperativa e importa tributação normal e geral de seus resultados.

Acórdão 105-12.817 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 12-5-99

SOCIEDADES COOPERATIVAS. A sociedade cooperativa que pratique, em caráter habitual, atos não cooperativos previstos na legislação própria, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.

Acórdão 108-06.583 – 1º CC-MF/8ª Câmara – de 21-6-2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO. A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias deste tipo de societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o Fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.

Acórdão 202-13.502 – 1º CC-MF/2ª Câmara – de 5-12-2001

SOCIEDADE COOPERATIVA – LANÇAMENTO. Se a exigência se funda, exclusivamente, na descaracterização da cooperativa em decorrência de alegada não observância de aspectos formais, não pode a mesma prosperar quando há evidências nos autos que comprovam a realização de atos cooperativos.

Acórdão 101-92.897 – 1º CC-MF/1ª Câmara – de 11-11-99

SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. Ao contratar com os consumidores a prestação de serviços por não associado, a sociedade está praticando ato não cooperativo.

DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA – IMPOSSIBILIDADE. A prática habitual de atos não cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos.

HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA. Se a escrituração da sociedade não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

Decisão do STJ

O Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial 1.081.747 STJ-PR, de 15-10-2009, assim concluiu sobre os atos não cooperativos da cooperativa de trabalho médico:

- “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 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 conceito de ato cooperativo típico ou próprio;”

5.4. COOPERATIVAS DE CONSUMO

As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, associados ou não, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da

União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, ou seja, terão os seus resultados tributados em qualquer caso. Esse tratamento não se aplica às sociedades cooperativas mistas, assim consideradas as que apresentarem mais de um objeto de atividades.

5.4.1. Vendas com Suspensão

A venda de insumos para produção de mercadorias destinadas à alimentação, referida no *caput* do artigo 8º da Lei 10.925/2004, está suspensa de tributação, inclusive quando efetuada por cooperativa, conforme o artigo 9º, III, desta mesma Lei. Essa suspensão aplica-se tanto à aquisição de produtos de cooperativa de produção agropecuária que se limita a comercializar a produção agropecuária de seus cooperados, quanto à aquisição de produtos de cooperativa de produção agropecuária que beneficia e comercializa a produção agropecuária de seus cooperados.

5.4.2. Recebimento de Precatório

A Solução de Consulta 30 Cosit/2020 definiu que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, considera-se ato cooperativo a operação em que a sociedade cooperativa de vendas em comum auferir, em decorrência de processo judicial, receitas ou rendas relativas a precatório derivado de recomposição do preço de venda a menor imposta por ato governamental, na condição de representante de seus associados (e, depois de descontar as despesas pertinentes, repassa os respectivos valores líquidos aos referidos associados).

Essa Solução de Consulta veio unificar entendimentos divergentes de consultas anteriores, considerando esse recebimento como ato cooperado, por isso o tratamento tributário desse rendimento de acordo com o tratamento aplicável a cooperativa que o recebeu.

5.5. COOPERATIVA DE CRÉDITO

Cooperativa de crédito é uma instituição financeira formada pela associação de pessoas para prestar serviços financeiros exclusivamente aos seus associados. Os cooperados são ao mesmo tempo donos e usuários da cooperativa, participando de sua gestão e usufruindo de seus produtos e serviços.

O tratamento tributário específico da sociedade cooperativa de crédito não se estende aos seus associados, ainda que eles sejam outras cooperativas.

5.6. FORMA DE TRIBUTAÇÃO

Os resultados obtidos pelas sociedades cooperativas em operações com não associados, bem como a totalidade dos resultados obtidos pelas cooperativas exclusivamente de consumo, serão tributados com base no lucro real, presumido ou arbitrado, observadas as regras da legislação vigente aplicáveis a cada forma de tributação.

Às cooperativas de consumo também é permitido optar pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar 123/2006.

5.6.1. Lucro Real

O lucro real das sociedades cooperativas com resultados tributáveis será determinado:

- a) se a empresa adotar o regime de apuração trimestral: nos balanços de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro;
- b) se a empresa adotar o regime de apuração anual:
 - nos balanços ou balancetes levantados durante o ano-calendário para efeito de suspensão/redução do pagamento mensal do imposto;
 - no balanço anual levantado em 31 de dezembro.

PAGAMENTO MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS

As sociedades cooperativas optantes pelo regime de estimativa, no mês em que não levantarem balanço/balancete de suspensão ou redução, calcularão o IRPJ da seguinte forma:

- a) aplicarão, sobre a receita de atos não cooperados legalmente permitidos, o percentual correspondente à atividade;
- b) à parcela determinada na forma da letra “a” acrescentarão os ganhos de capital, os resultados positivos e as demais receitas auferidas no mês, observadas as exceções expressas na legislação vigente.

O pagamento mensal do IRPJ com base na receita bruta e acréscimos encontra-se examinado, com exemplo prático, no Volume 1 deste Fascículo.

SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS

A legislação que rege as sociedades cooperativas estabelece que os resultados das operações com não associados devem ser contabilizados em separado, em conta denominada “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”, a fim de permitir o cálculo da incidência de tributos.

Portanto, para efeito de determinar o lucro real a ser oferecido à tributação, as sociedades cooperativas são obrigadas a destacar, em sua escrituração contábil, as operações que não se caracterizem como típicas ou normais da atividade própria, ou seja, as receitas e os respectivos custos, despesas e encargos decorrentes de atos não cooperativos legalmente permitidos. Se a escrituração contábil não for mantida dessa forma, os resultados da cooperativa ficarão sujeitos a arbitramento por parte do Fisco.

Observe-se que a sociedade cooperativa, ao proceder aos registros contábeis de suas operações da forma estabelecida pela NBC ITG 2004 (ver subitem 4.1 deste trabalho), já terá, automaticamente, segregado as operações tributáveis daquelas beneficiadas com a não incidência do imposto.

Acórdão 105-13.438 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 21-2-2001

IRPJ – SOCIEDADES COOPERATIVAS. A sociedade cooperativa que não segrega em sua escrita contábil os rendimentos produzidos por atos cooperativos e atos não cooperativos descaracteriza-se como tal, passando todos os seus resultados a estarem sujeitos às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais, eis que não apropriados os resultados vinculados a cada operação ou tipo de operação, tampouco demonstrada a proporcionalização dos ganhos em relação às receitas correspondentes a cada atividade.

DISPÊNDIOS, CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS INDIRETOS E COMUNS
 Não oferece dificuldades a apuração dos ingressos e dispêndios diretos provenientes dos atos cooperativos separadamente das receitas, custos e despesas operacionais diretos derivados das operações com terceiros.

Contudo, o mesmo não ocorre em relação aos dispêndios, custos, encargos e despesas operacionais indiretos e comuns à atividade própria da cooperativa e às atividades com os não associados. Nesse caso, os procedimentos serão os seguintes:

- a) apurar, em separado, as receitas das atividades próprias da cooperativa (ingressos) e as receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros;
- b) computar, também em separado, os dispêndios, custos e despesas operacionais diretos e imputar os mesmos às receitas com as quais guardam correlação;
- c) apropriar, proporcionalmente aos dois tipos de receitas, os dispêndios, custos, despesas operacionais e encargos indiretos e comuns a ambas as atividades, que sejam de impossível separação.

Para tanto, podem ser adotadas as seguintes fórmulas de cálculo:

$$CP = \frac{RAC}{RT} \times CI \text{ ou}$$

$$CP = \frac{RNC}{RT} \times CI$$

onde:

CP = Custos indiretos, despesas, gastos e encargos comuns, proporcionais à atividade;

CI = Total dos custos indiretos, despesas, gastos e encargos comuns;

RAC = Receita de atividade própria da cooperativa;

RNC = Receita de atividade com não cooperados;

RT = Receita total.

Para facilitar os cálculos do rateio, a empresa poderá utilizar, alternativamente, as seguintes fórmulas:

$$RP = \frac{RLC \times 100}{RLT} \text{ e } \frac{RLnC \times 100}{RLT}, \text{ onde:}$$

RP = Percentual que cada receita líquida representa em relação à receita líquida total;

RLC = Receita líquida da atividade própria;

RLnC = Receita líquida da atividade não cooperada;

RLT = Receita líquida total.

O lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuído dos custos e despesas operacionais diretos pertinentes àquela atividade, escriturados separadamente, e dos custos, despesas operacionais e encargos indiretos e comuns, proporcionais à receita das operações com terceiros.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

As sociedades cooperativas que desenvolvem atividades com resultado tributável devem oferecer à tributação parcela, proporcionalmente determi-

nada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e outros valores deduzidos do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral. Assim, no caso de despesas indedutíveis comuns aos atos cooperativos e aos atos não cooperativos, poderão ser adotadas as fórmulas de cálculo mencionadas no subitem 5.5.1.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

A pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do Patrimônio Líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

O montante dos juros remuneratórios do capital, passível de dedução, limita-se ao maior dos seguintes valores:

- a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da Provisão para o IRPJ;
- b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Essas condições de dedutibilidade, amplamente examinadas no Volume 3 deste Fascículo, não se aplicam aos juros de até 12% ao ano sobre o capital integralizado, pagos pelas cooperativas a seus associados, que são dedutíveis na sua totalidade. Em relação às cooperativas de crédito a remuneração sobre o capital integralizado é limitada ao valor da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais.

A inobservância para os limites de remuneração do capital integralizado sujeitará a cooperativa à tributação dos resultados.

PREJUÍZOS FISCAIS

O prejuízo fiscal apurado pela sociedade cooperativa em virtude de operações realizadas com não associados poderá ser compensado com os resultados positivos apurados em operações da mesma natureza, de acordo com os critérios aplicáveis às demais pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Para efeito de compensação dos prejuízos fiscais, a pessoa jurídica deverá observar o limite máximo, para a compensação, de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda.

PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

Os prejuízos não operacionais apurados somente poderão ser compensados nos períodos subsequentes ao de sua apuração, com lucros da mesma natureza, observado ainda o limite máximo de 30% do lucro real. No entanto, esse tratamento somente será exigido se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e prejuízo fiscal.

As normas a serem observadas na compensação de prejuízos fiscais operacionais e não operacionais encontram-se examinadas neste mesmo livro.

ESCRITURAÇÃO DO e-LALUR

O lucro tributável decorrente das operações com não cooperados deve ser apurado no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), que integra a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Dessa forma, as cooperativas devem excluir do lucro líquido, na parte A do e-Lalur, os resultados não tributáveis

decorrentes das operações com associados, adicionando ao resultado tributável as parcelas indedutíveis que vierem a influenciar o resultado.

5.6.2. Lucro Presumido

Segundo a legislação vigente do Imposto de Renda, com exceção das cooperativas de crédito, as demais sociedades cooperativas estão habilitadas ao lucro presumido, para efeito de tributação dos resultados de atos não cooperados, desde que a receita bruta da atividade, no ano-calendário anterior ao da opção, não exceda o limite de R\$ 78.000.000,00 ou R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 meses.

SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS

De acordo com as instruções de preenchimento da ECF (Registro P 200, Código 24), com exceção das sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores (associados e não associados), as demais sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica podem excluir, da base de cálculo do IRPJ, o valor resultante da aplicação do percentual de determinação do lucro presumido sobre a receita bruta das operações realizadas com seus associados no respectivo trimestre.

Portanto, havendo atos com associados e não associados, a sociedade cooperativa é obrigada a destacar, em sua escrituração contábil ou no livro Caixa, as receitas de operações da atividade própria daquelas decorrentes de atos não cooperativos legalmente permitidos.

Se as receitas não forem segregadas, a cooperativa poderá ficar sujeita a arbitramento por parte do Fisco.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Na apuração do IRPJ devido a cada trimestre, a sociedade cooperativa procederá da seguinte forma:

- aplicará, sobre a receita bruta das operações com associados e não associados, o percentual correspondente à atividade;
- excluirá, do valor determinado na forma da letra “a”, o valor resultante da aplicação do respectivo percentual sobre a receita bruta das operações realizadas com os associados;
- acrescentará, à parcela apurada na forma das letras “a” e “b” anteriores, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos determinados pela legislação vigente.

Para efeito dos acréscimos mencionados na letra “c”, devem ser observadas as regras examinadas nos subitens 5.5.4 e 5.5.5 deste trabalho.

5.6.3. Lucro Arbitrado

Conforme analisamos em subitens anteriores deste trabalho, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, a sociedade cooperativa que exerça, concomitantemente, atividades próprias e atividades estranhas ao objeto social deve segregar na escrituração contábil (ou no livro Caixa se tributada pelo lucro presumido) os valores relativos a cada atividade.

Na inexistência desses destaques, como na hipótese em que os ingressos não indiquem, individualizadamente, a que espécie de prestação se destinam, porque são recebidas a um único título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, a escrita torna-se imprestável para a apuração do lucro real ou presumido. Nesse caso, o lucro tributável da cooperativa poderá sujeitar-se a arbitramento por parte do Fisco ou por parte do próprio contribuinte, nas situações previstas na legislação vigente e desde que conhecida a receita bruta.

As regras do lucro arbitrado encontram-se examinadas, com exemplo prático, no Volume 2 deste Curso.

5.6.4. Venda de Bens do Ativo

O ganho ou a perda de capital na alienação de bens do Ativo Não Circulante, exceto do Realizável a Longo Prazo, integra o resultado contábil do período de apuração de incidência do imposto, devendo ser computado na determinação do lucro real como ganho tributável ou perda dedutível.

Para a apuração do ganho ou a perda de capital na alienação de bens do Ativo Não Circulante, classificados como Investimentos, Imobilizados e Intangível, ver os subitens 3.1 a 3.1.2 do trabalho sobre a Compensação de Prejuízos neste Fascículo.

Quanto ao ganho obtido pelas sociedades cooperativas nas operações com bens do Ativo Não Circulante, não há previsão de não incidência, de vez que esta alcança somente os atos cooperativos.

No antigo Conselho de Contribuintes, e no atual Carf, há decisões conflitantes a respeito da matéria:

Acórdão 1401-000.432 – Carf/4ª Câmara – de 27-1-2011

COOPERATIVAS – VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

A Cooperativa pode e deve manter-se atualizada em sua estruturação, mesmo porque cumpre um *munus* bastante relevante para a economia nacional. Mas serão alcançadas pela exoneração fiscal apenas aqueles atos considerados como sendo atos cooperativos, ao alcançando as chamadas atividades-meio. E a alienação de bens do ativo não é ato cooperativo, pelo que os seus efeitos estarão sujeitos à tributação.

Acórdão 108-06.274 – 1º CC-MF/8ª Câmara – de 19-10-2000

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – SOCIEDADES COOPERATIVAS – APLICAÇÕES FINANCEIRAS – ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE

As aplicações financeiras e a alienação de bens do ativo permanente não se caracterizam como atos cooperados, naquela definição, sujeitando-se à incidência da norma tributária os resultados positivos nelas obtidos. Negado provimento por maioria.

Acórdão 107-05.674 – 1º CC-MF/7ª Câmara – de 9-6-99

COOPERATIVAS – RESULTADO DE ALIENAÇÕES DE BENS DO ATIVO

Em se tratando de bens utilizados nas operações com cooperados e não cooperados, seus resultados devem ser rateados entre essas atividades, como o fizera a recorrente. Recurso provido por unanimidade.

O Superior Tribunal de Justiça, através do Recurso Especial 58.124, emitiu a seguinte decisão:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – COOPERATIVA – VENDA DE BENS INTEGRANTES DO ATIVO PERMANENTE – NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 85, 86 E 111 DA LEI 5.764/71.

I – As cooperativas gozam de não incidência do imposto de renda sobre resultados positivos obtidos em decorrência de suas regulares atividades (arts. 85, 86 e 111 da lei 5.764/71).

II – Não constitui fato imponible à venda isolada de máquinas ou veículos desgastados e obsoletos, integrantes do patrimônio permanente das cooperativas, se vendidos com o objetivo de substituí-los por novos, com idêntica finalidade, sem que tenha havido atividade lucrativa.

III – Recurso a que se nega provimento, sem discrepância.

5.6.5. Aplicações Financeiras

O resultado das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeito à retenção, bem como à regra geral que rege o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, pois não provêm de atos cooperativos.

Assim, mesmo em caso de eventual apuração de prejuízo contábil no balanço das operações com associados, o resultado positivo das aplicações financeiras deve ser oferecido à tributação juntamente com os resultados das operações com não associados, mediante seu cômputo em separado.

De acordo com a Instrução Normativa 333 SRF/2003, esse tratamento alcança, inclusive, as aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de crédito em outras instituições financeiras, não cooperativas, por não caracterizarem atos cooperativos, incidindo o Imposto de Renda sobre o resultado obtido pela cooperativa nessas aplicações.

O antigo Conselho de Contribuintes manifestou entendimentos diversos a respeito da incidência do Imposto de Renda nas aplicações financeiras realizadas por sociedades cooperativas:

Acórdão 105-12.805 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 11-5-99

SOCIEDADES COOPERATIVAS – APLICAÇÕES FINANCEIRAS

Efetuada o critério de proporcionalidade (nas despesas e receitas financeiras) entre operações com associados e não associados, não há como ser imputado qualquer ilícito fiscal, no tocante a uma pretendida exclusão indevida de resultados tributáveis. Recurso provido por unanimidade.

Acórdão 105-13.551 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 22-6-2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS – RECEITAS FINANCEIRAS

Os rendimentos produzidos por aplicações financeiras não estão abrangidos pela não tributação assegurada aos atos cooperativos. Negado provimento por unanimidade.

O Superior Tribunal de Justiça aprovou, em 24-4-2002, o seguinte enunciado de Súmula:

SÚMULA 262 STJ

“Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.”

Em relação às cooperativas de crédito, o STJ definiu o seguinte:

AgRg no AgRg no REsp. 717.126, de 9-2-2010

APLICAÇÕES FINANCEIRAS – ATOS COOPERATIVOS – IMPOSTO DE RENDA – NÃO INCIDÊNCIA – SÚMULA 262/STJ – INAPLICABILIDADE

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os atos cooperativos típicos – assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre os associados e as cooperativas, ou ainda entre cooperativas, para a consecução dos objetivos sociais – não geram receita ou lucro, consoante disposto no art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71.

A Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que toda movimentação financeira das cooperativas de crédito – incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados, bem como a efetivação de aplicações financeiras no mercado – constitui ato cooperativo.

Infere-se que, se as aplicações financeiras das cooperativas de crédito, por serem atos cooperativos típicos, não geram receita, lucro ou faturamento, o resultado positivo decorrente desses negócios jurídicos não sofre a incidência do Imposto de Renda.

Acresça-se que os julgados que deram origem ao enunciado da Súmula 262/STJ não analisaram a situação específica das cooperativas de crédito, cuja atividade básica está relacionada à gerência financeira dos recursos creditícios dos associados.

INCIDÊNCIA DO IR/FONTE

Estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na forma da legislação vigente, os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável realizadas pelas sociedades cooperativas.

A obrigatoriedade da retenção aplica-se, inclusive, aos rendimentos pagos ou creditados por cooperativas de crédito a seus associados, em função de aplicações que estes mantenham naquelas.

DISPENSA DE RETENÇÃO

Fica dispensada a retenção do Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas de crédito em outras instituições financeiras, não cooperativas.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO OU RETIDO NA FONTE

Os rendimentos ou ganhos líquidos auferidos pelas sociedades cooperativas em decorrência de aplicações financeiras sujeitam-se ao mesmo tratamento aplicável às demais empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado.

Portanto, o Imposto de Renda pago ou retido sobre aplicações financeiras realizadas por cooperativas pode ser compensado com o IRPJ devido no período de apuração em que tais receitas forem computadas.

DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS

A destinação dos resultados das aplicações financeiras, após levados à conta de resultado, fica a critério da assembleia geral ou de norma estatutária.

5.7. ALÍQUOTAS DO IMPOSTO

O imposto e o adicional devidos pelas sociedades cooperativas, decorrentes de atos não cooperativos legalmente permitidos, serão calculados aplicando-se sobre o lucro real, estimado, presumido ou arbitrado, as mesmas alíquotas aplicáveis às demais pessoas jurídicas:

Alíquota Básica: **15%**

Adicional: **10%**

O adicional incide sobre a parcela da base de cálculo do Imposto de Renda que exceder o limite de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

5.8. IR/FONTE SOBRE SERVIÇOS PRESTADOS PELA COOPERATIVA

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes foram prestados ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do IR/Fonte à alíquota de **1,5%**.

O imposto retido pode ser compensado pelas cooperativas de trabalho com o imposto que tiverem que reter por ocasião do pagamento dos rendimentos aos seus associados.

Sobre o assunto ver trabalho específico divulgado neste volume do Fascículo.

5.9. SOBRAS LÍQUIDAS APURADAS

As sobras líquidas da destinação para constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no artigo 28 da Lei 5.764/71, apuradas pela sociedade cooperativa são isentas do IRPJ e da CSLL, nos termos dos artigos 193 do Regulamento do Imposto de Renda/2018 e 39 da Lei 10.865/2004.

Com relação à comercialização de produtos agropecuários, as sobras líquidas integrarão a receita bruta da atividade rural quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas à pessoa jurídica rural, ou distribuídas aos produtores rurais pessoas físicas, conforme preveem os artigos 252 da Instrução Normativa 1.700 RFB/2017 e 5º, § 2º, da Instrução Normativa 83 SRF/2001.

No que se refere às cooperativas de trabalho, a Cosit (Coordenação-Geral de Tributação, da Receita Federal) manifestou, dentre outras, as seguintes interpretações:

- Solução de Consulta 248/2017: As sobras líquidas distribuídas por cooperativa de trabalho médico a associado pessoa jurídica possuem a natureza de rendimento pela prestação de serviço profissional, sujeitando-se, portanto, à incidência de IR, de CSLL, de PIS/Pasep e de Cofins. Por se tratar de serviço profissional, a cooperativa, ao efetuar os pagamentos, deve proceder à retenção do IR/Fonte mediante a aplicação do percentual de 1,5%, bem como de CSLL, PIS e Cofins, nos percentuais de 1%, 0,65% e 3%, respectivamente;
- Solução de Consulta 45/2016: Sujeitam-se à tributação na fonte como antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual as sobras apuradas por cooperativas de trabalho e colocadas à disposição dos cooperados;

- Solução de Divergência 2/2008: Sujeitam-se à tributação na fonte como antecipação do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual as sobras apuradas por cooperativas de trabalho e colocadas à disposição dos cooperados, inclusive por meio da capitalização.

6. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – CSLL

Conforme a Lei 10.865/2004, artigo 39, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficarão isentas da CSLL.

A isenção não se aplica às sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, associados ou não.

Para efeito de incidência da CSLL sobre os atos não cooperativos serão observados, no que couber, os procedimentos examinados nos subitens 5.2 a 5.5.5 deste trabalho.

Salientamos que as receitas decorrentes da prestação de serviços por cooperativa a não associados, pessoas físicas ou jurídicas, não gozam da isenção relativa à CSLL prevista no artigo 39 da Lei nº 10.865/2004, por não se configurarem provenientes de ato cooperativo, conforme determinação da legislação específica.

6.1. LUCRO REAL

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real são obrigadas a registrar a provisão para pagamento da CSLL no encerramento de cada período de apuração definitiva do Imposto de Renda, ou seja:

- a) ao término de cada trimestre-calendário (lucro real trimestral);
- b) ao término do ano-calendário (lucro real anual).

Nos balancetes de redução/suspensão do pagamento mensal do imposto, o registro da provisão é opcional.

6.1.1. Indedutibilidade da CSLL

O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Por essa razão, as sociedades cooperativas deverão adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor da CSLL incidente sobre os resultados da atividade com os não associados.

Tratando-se de cooperativa exclusivamente de consumo, o valor da CSLL a adicionar deverá abranger as operações com os associados e não associados.

6.2. LUCRO ESTIMADO, PRESUMIDO OU ARBITRADO

As sociedades cooperativas optantes pelo regime de estimativa, no mês em que não levantarem balanço/balancete de suspensão ou redução, bem como as enquadradas no lucro presumido ou arbitrado, calcularão a CSLL da seguinte forma:

- a) aplicarão o percentual de **12%** ou **32%** sobre as receitas auferidas no respectivo mês ou trimestre em operações com não associados;
- b) acrescentarão à parcela determinada na forma da letra “a”, na sua totalidade, os ganhos de capital, os resultados positivos e as demais receitas auferidas no período de apuração, inclusive os decorrentes de aplicações financeiras.

6.3. ALÍQUOTAS DA CSLL

A alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é de:

- a) 15%, no caso das sociedades cooperativas de crédito; e
- b) 9%, no caso das demais sociedades cooperativas.

6.4. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), poderão beneficiar-se do bônus de adimplência fiscal de 1% instituído pelo artigo 38 da Lei 10.637/2002, a ser deduzido da CSLL devida.

Para mais informações sobre o assunto ver o item 3 do trabalho Provisão para a CSLL, divulgado no Volume 11 do Fascículo IRPJ 2024.

6.5. RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS PRESTADOS

Por força do artigo 30 da Lei 10.833/2003 estão sujeitos à retenção na fonte, conforme o caso, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, mediante a aplicação do percentual de **4,65%**, correspondente à soma das alíquotas de 1%, 0,65%, e 3%, respectivamente, 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, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, e pela prestação de serviços profissionais.

Os valores retidos da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins serão considerados como antecipação dos que forem devidos pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições.

Sobre o assunto ver trabalho específico divulgado neste Fascículo.

6.6. RETENÇÃO POR ÓRGÃOS PÚBLICOS FEDERAIS

Conforme o artigo 64 da Lei 9.430/96 e o artigo 34 da Lei 10.833/2003, é obrigatória a retenção na fonte dos tributos devidos por pessoas jurídicas que forneçam bens ou prestem serviços aos órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações, empresas públicas federais, sociedades de economia mista e demais entidades das quais 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).

A obrigatoriedade de retenção na fonte alcança a CSLL, o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente, às alíquotas de 1%, 3% e 0,65%, totalizando o percentual de 4,65%, sendo responsável pela retenção o órgão ou entidade federal que efetuar o pagamento. Os valores retidos da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins serão considerados como antecipação dos que forem devidos pelo contribuinte que sofreu a retenção.

Sobre o assunto, ver item 9 e respectivos subitens da Orientação divulgada no Fascículo 25/2016.

7. APLICAÇÃO PRÁTICA

No ano-calendário de 2025, a Sociedade Cooperativa de Produção do Pechincha – RJ, tributada pelo lucro real, realiza operações com associados e pratica atos não coo- perados legalmente permitidos, bem como apura, no balanço anual de 31-12-2025, os seguintes dados:

Lucro líquido total no ano-calendário	R\$ 8.006.603,12
Gratificações a dirigentes.....	R\$ 261.449,25
Despesas com brindes.....	R\$ 78.434,81

No lucro líquido, estão computados:

- o valor de R\$ 130.724,62 referente a ganho na venda de bem do Ativo Imobili- zado;
- o valor de R\$ 209.159,39, referente a rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, com prazo de 210 dias, sobre os quais incidiu o IR/Fonte de 20% (R\$ 41.831,88).

Durante todo o ano-calendário, a sociedade cooperativa recolhe o IRPJ mensal- mente com base na receita bruta das operações com não associados, acrescida dos ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto os rendimen- tos decorrentes das aplicações financeiras de renda fixa.

A CSLL mensal foi recolhida com base na receita bruta das operações com não associados, acrescida dos mesmos valores considerados na base de cálculo do IRPJ e, ainda, dos rendimentos e ganhos líquidos decorrentes de aplicações finan- ceiras.

ATOS COOPERATIVOS	R\$
RECEITAS OPERACIONAIS (INGRESSOS)	
Vendas de serviços pelos associados	6.274.781,78
Vendas de mercadorias de associados e para associados	12.549.563,53
DEDUÇÕES DE INGRESSOS	
Vendas Canceladas	(156.869,55)
Descontos incondicionais concedidos	(222.754,79)
ISS s/serviços prestados por associados	(313.739,09)
ICMS s/mercadorias de associados vendidas	(2.190.589,05)
PIS s/vendas de mercadorias e serviços	(119.890,69)
Cofins s/vendas de mercadorias e serviços	(553.341,63)
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA (INGRESSOS LÍQUIDOS)	15.267.160,51

ATOS COOPERATIVOS	R\$
DISPÊNDIOS	
Custos dos serviços prestados pelos associados	2.170.028,73
Custos das mercadorias vendidas	4.313.912,46
Dispêndios operacionais diretos	4.392.347,26
TOTAL DOS DISPÊNDIOS DIRETOS	10.876.288,45

ATOS NÃO COOPERATIVOS	R\$
RECEITAS OPERACIONAIS	
Vendas de serviços prestados por terceiros	4.183.187,83
Vendas de mercadorias de não associados	8.366.375,68
DEDUÇÕES DE VENDAS	
Vendas Canceladas	(99.350,72)
Descontos incondicionais concedidos	(153.732,18)
ISS s/serviços prestados por terceiros	(209.159,39)
ICMS s/mercadorias de não associados vendidas	(1.460.392,70)
PIS s/vendas de mercadorias e serviços	(79.927,12)
Cofins s/vendas de mercadorias e serviços	(368.894,42)
TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	10.178.106,98

ATOS NÃO COOPERATIVOS	R\$
CUSTOS E DESPESAS	
Custos dos serviços prestados por terceiros	1.176.521,57
Custos das mercadorias de não associados vendidas	2.379.188,08
Despesas operacionais diretas	2.300.753,32
TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS DIRETOS	5.856.462,97

ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS	R\$
DISPÊNDIOS, CUSTOS, ENCARGOS E DESPESAS INDIRETOS E COMUNS	1.045.796,96

PERCENTUAL DE RATEIO DOS VALORES COMUNS

Para facilitar, utilizaremos as seguintes fórmulas:

$$RP = \frac{RLC \times 100}{RLT} \text{ e } \frac{RL\tilde{n}C \times 100}{RLT}, \text{ onde}$$

RP = Percentual que cada receita líquida representa em relação à receita líquida total

RLC = Receita líquida da atividade própria

RLñC = Receita líquida da atividade não cooperada

RLT = Receita líquida total

Assim, temos:

Receita da atividade própria:

$$\frac{R\$ 15.267.160,51 \times 100}{R\$ 25.445.267,49} = 60\%$$

Receita da atividade não cooperada

$$\frac{R\$ 10.178.106,98 \times 100}{R\$ 25.445.267,49} = 40\%$$

Com base nesses percentuais, a cooperativa realiza o rateio dos valores contabilizados de forma englobada durante o período de apuração, comuns às atividades cooperadas e não cooperadas:

RATEIO DOS VALORES COMUNS

ESPÉCIE	ATIVIDADES		
	TOTAL 100%	COOPERADA 60%	NÃO COOPERADA 40%
	R\$	R\$	R\$
Dispêndios/custos/despesas/encargos indiretos e comuns	1.045.796,96	627.478,18	418.318,78
Gratificações a dirigentes	261.449,25	156.869,55(*)	104.579,70(*)
Despesas com brindes	78.434,81	47.060,89(*)	31.373,92(*)

(*) Valores integrantes dos Dispêndios/Despesas Operacionais

APURAÇÃO DO RESULTADO

ATIVIDADE PRÓPRIA

Receita líquida de vendas e serviços	R\$15.267.160,51
Custo dos serviços e mercadorias vendidos	(-) R\$ 6.483.941,19
Dispêndios operacionais diretos	(-) R\$ 4.392.347,26
Dispêndios/custos/despesas/encargos indiretos e comuns	(-) R\$ 627.478,18
Lucro operacional.....	(=) R\$ 3.763.393,88
Lucro líquido da atividade própria.....	(=) R\$ 3.763.393,88

ATIVIDADE COM NÃO COOPERADOS

Receita líquida de vendas	R\$10.178.106,98
Custos dos serviços e mercadorias vendidos.....	(-) R\$ 3.555.709,65
Despesas operacionais diretas	(-) R\$ 2.300.753,32
Dispêndios/custos/despesas/encargos indiretos e comuns	(-) R\$ 418.318,78
Receitas financeiras (rendimentos de aplicações de renda fixa).....	R\$ 209.159,39
Lucro operacional	(=) R\$ 4.112.484,62
Lucro na venda de bem do Ativo Imobilizado	R\$ 130.724,62
Lucro líquido da atividade não cooperada	(=) R\$ 4.243.209,24

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO LÍQUIDO

Lucro líquido da atividade não cooperada ANTES da CSLL	R\$ 4.243.209,24
Despesas com brindes proporcionais.....	(+) R\$ 31.373,92
Base de cálculo positiva da CSLL	(=) R\$ 4.274.583,16
9% de R\$ 4.274.583,16.....	R\$ 384.712,48

Lucro líquido da atividade não cooperada ANTES da CSLL R\$ 4.243.209,24
 Despesa c/ CSLL(-) R\$ 384.712,48
 Lucro líquido APÓS a CSLL e ANTES do IRPJ.....(=) R\$ 3.858.496,76

Lucro líquido total APÓS a CSLL e ANTES do IRPJ:

(R\$ 3.763.393,88 + R\$ 3.858.496,76).....R\$ 7.621.890,64

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DESCRIÇÃO	VALOR
Lucro Líquido Após a CSLL	7.621.890,64
ADIÇÕES	
(+) Gratificações a Dirigentes	104.579,70
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	384.712,48
(+) Despesas com Brindes	31.373,92
SOMA DAS ADIÇÕES	520.666,10
EXCLUSÕES	
(-) Resultado não Tributável Relativo à Atividade Própria	3.763.393,88
SOMA DAS EXCLUSÕES	3.763.393,88
(=) LUCRO REAL	4.379.162,86

CÁLCULO DO IMPOSTO

15% de R\$ 4.379.162,86.....R\$ 656.874,43
 10% de R\$ 4.139.162,86 (R\$ 4.379.162,86 – R\$ 240.000,00)R\$ 413.916,29
 TotalR\$ 1.070.790,72

Do valor do IRPJ devido (R\$ 1.070.790,72) a empresa deduzirá:

- o IR/Fonte retido sobre aplicações financeiras de renda fixa (R\$ 41.831,88);
- os valores pagos durante o ano sob a forma de estimativa.

Do valor da CSLL devida (R\$ 384.712,48) a empresa deduzirá os valores pagos durante o ano sob a forma de estimativa.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL: Lei Complementar 123, de 14-12-2006 (Portal COAD); Lei 5.764, de 16-12-71 – artigos 3º; 4º; 22; 24, § 3º; 28, inciso II; 79; 85; 86; 88 e 111 (Portal COAD); Lei 7.689, de 15-12-88 (Informativos 49 e 51/88); Lei 9.249, de 26-12-95 (Informativo 52/95); Lei 9.316, de 22-11-96 (Informativo 48/96); Lei 9.430, de 27-12-96 (Informativo 53/96); Lei 10.406, de 10-1-2002 – Código Civil – artigos 982, 1.093 a 1.096 (Portal COAD); Lei 10.637, de 30-12-2002 – artigo 38 (Informativo 53/2002); Lei 10.833, de 29-12-2003 – artigos 10, 15 e 30 ao 36 (Informativo 53/2003); Lei 10.865, de 30-4-2004 (Informativo 18/2004); Lei 13.169, de 6-20-2015 – artigo 1º (Fascículo 40/2015); Medida Provisória 2.168-40, de 24-8-2001 – artigo 13 (Informativo 35/2001); Decreto 9.580, de 22-11-2018 – Regulamento do Imposto de Renda – artigos 158, § 4º, 193 a 195, 209, 217 a 219, 225, 227, 257, 277, 278, 286, 355, 579 a 583, 623, 624, 719 (Portal COAD); Resolução 18 CNC, de 13-12-78 (Informativo 52/78); Resolução 29 CNC, de 13-2-86 (Informativo 09/86); Norma Brasileira de Contabilidade ITG 2004, de

24-11-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 83 SRF, de 11-10-2001 – artigo 5º (Informativo 42/2001); Instrução Normativa 333 SRF, de 23-6-2003 (Informativo 26/2003); Instrução Normativa 459 SRF, de 18-10-2004 (Informativo 43/2004); Instrução Normativa 1.234 RFB, de 11-1-2012 (Portal COAD); Instrução Normativa 1.585 RFB, de 31-8-2015 (Fascículo 35/2015); Instrução Normativa 1.700 RFB, de 14-3-2017 (Portal COAD); Instrução Normativa 2.145 RFB, de 23-6-2023 (Fascículo 26/2023); Parecer Normativo 4 CST, de 14-2-86 (Informativo 08/86); Parecer Normativo 38 CST, de 31-12-80 (Informativo 45/80); Parecer Normativo 49 CST, de 25-8-87 (Informativo 35/87); Parecer Normativo 66 CST, de 5-9-86 (Informativo 37/86); Parecer Normativo 73 CST, de 30-6-75 (Informativo 45/80, em Remissão); Parecer Normativo 77 CST, de 8-10-76 (Informativo 47/76); Parecer Normativo 114 CST, de 23-9-75 (DO-U de 17-10-75); Parecer Normativo 155 CST, de 15-10-73 (Informativo 45/80, em Remissão); Recurso Especial 1.081.747 STJ – PR, de 15-10-2009 (DJe de 29-10-2009); AgRg no AgRg no REsp. 717.126 STJ – SC, de 9-2-2010 (Fascículo 09/2010); Súmula 262 STJ, de 24-4-2002 (Informativo 19/2002); Acórdão 105-12.805 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 11-5-99; Acórdão 105-13.551 – 1º CC-MF/5ª Câmara – de 22-6-2001; Acórdão 107-05.589 – 1º CC-MF/7ª Câmara – de 19-3-99; Acórdão 107-05.674 – 1º CC-MF/7ª Câmara – de 9-6-99; Acórdão 108-06.273 – 1º CC-MF/8ª Câmara – de 19-10-2000; Acórdão 108-06.274 – 1º CC-MF/8ª Câmara – de 19-10-2000; Acórdão 72.308 CC-MF, de 20-5-81 (Informativo 36/82); Acórdão 72.348 CC-MF, de 22-6-81 (Informativo 47/81); Acórdão 72.418 CC-MF, de 24-6-81 (Informativo 46/81); Acórdão 72.491 CC-MF, de 22-7-81 (Informativo 36/82); Recurso 129.646 – 1º CC-MF/3ª Câmara – de 5-12-2002; Decisão 144 SRRF – 10ª RF, de 9-11-2000 (Informativo 07/2001); Solução de Divergência 2 Cosit, de 24-1-2008 (Informativo 07/2008); Solução de Consulta 45 Cosit, de 19-4-2016 (Portal COAD); Solução de Consulta 248 Cosit, de 23-5-2017 (Fascículo 23/2017); Solução de Consulta 30 Cosit, de 30-3-2020 (DOU de 02-04-2020); Solução de Consulta 179 Cosit, de 30-9-2021 (Portal COAD); Solução de Consulta 6.029 DISIT/SRRF, de 14-9-2021 (Portal COAD); Solução de Consulta 99.009 Cosit, de 30-09-2021; Ato Declaratório Executivo 38 Cofis, de 13-12-2024 (Fascículo 51/2024); Ato Declaratório Normativo 1 CST, de 11-2-93 (Informativo 07/93); Ato Declaratório Normativo 4 Cosit, de 25-2-99 (Informativo 08/99); Ato Declaratório Interpretativo 6 RFB, de 24-5-2007 (Fascículo 21/2007); Perguntas & Respostas – IRPJ 2024 – RFB – Capítulo XVII; Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte (Mafon) 2024 – RFB.