

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**O REGIME TRIBUTÁRIO NÃO-CUMULATIVO  
PARA AS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

**ARTIGO CIENTÍFICO**

**Maurício Barchet**

**Santa Maria, RS, Brasil.**

**2005**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Especialização em Controladoria**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Artigo Científico

**O REGIME TRIBUTÁRIO NÃO-CUMULATIVO PARA AS  
SOCIEDADES COOPERATIVAS**

elaborado por  
**Maurício Barchet**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Controladoria**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Ivan Henrique Vey**  
(Presidente/Orientador)

Gilberto Brondani

Antônio Reske Filho

**Santa Maria, Outubro de 2005.**

## **O REGIME TRIBUTÁRIO NÃO-CUMULATIVO PARA AS SOCIEDADES COOPERATIVAS**

Maurício Barchet<sup>1</sup>  
Prof. Ivan Henrique Vey<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Nos últimos anos ocorreram diversas alterações no cenário econômico nacional, principalmente na área tributária, e as sociedades cooperativas sempre estão à mercê de discussão sobre o tratamento tributário a que recebem, pois exercem uma função social e econômica importante para o setor produtivo, o que permite-lhes certas exclusões da base de cálculo das Contribuições Federais, o que faz com que se tenha uma forte pressão dos demais segmentos da economia para tornar as cooperativas cada vez mais expostas ao sistema tributário. Deve-se levar em consideração o grande papel econômico desenvolvido por elas através do agro negócio que é uma das grandes fontes de renda que movimentam a economia do nosso País. Assim mais uma vez a questão tributária das sociedades cooperativas volta ao cenário econômico através da Lei 10.865/04 com a inclusão das cooperativas agropecuárias e as de consumo no sistema da não-cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins, com isso os fatores relevantes para a elaboração deste trabalho foi o contexto tributário na qual hoje estão inseridas as sociedades cooperativas.

Palavras-chave: Cooperativa, Tributação, Não-cumulatividade.

### **ABSTRACT**

In the last years diverse alterations in the national economic scene had occurred mainly, in the area tax, and the cooperative societies always are at the mercy of quarrel on the treatment tributary the one that receive, therefore exert important a social and economic function for the productive sector, what it allows certain exclusions them of the taxable income of the Federal Contributions, what makes with that if has one strong pressure of the too much segments of the economy to more become the cooperatives each time displayed the system tributary. The great economic paper developed by them through agro must be led in consideration business that is one of the great sources of income that they put into motion the economy of our Country. Thus one more time the question tax of the cooperative societies comes back to the economic scene through Law 10.865/04 with the inclusion of the farming cooperatives and of consumption in the system of the not cumulativeted of the Pis/Pasep and the Cofins, with this the excellent factors toward the elaboration of this work was the context tributary in which today is inserted the cooperative societies.

Word-key: Cooperative, Taxation, Not cumulativeted.

---

<sup>1</sup> Especialista em Controladoria – UFSM/RS. E-mail: mbarchet@terra.com.br

<sup>2</sup> Mestre em Administração – PPGA/UFSC, Professor do Departamento de Ciências Contábeis UFSM/RS. E-mail: vey@ccsh.ufsm.br

## INTRODUÇÃO

As sociedades cooperativas, cuja finalidade é contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro, são regidas por legislação própria através da Lei 5.764/71 e apresentam diferenças tributárias das demais empresas, pois entre outros aspectos são amparadas pela não incidência do imposto de renda e da Contribuição Social sobre os resultados positivos decorrentes de seus atos cooperativos. Todavia, os resultados positivos decorrentes de atos não-cooperativos (ou seja, provenientes de atividades e operações estranhas à sua finalidade) não estão abrangidos por esse benefício.

A obrigatoriedade das sociedades cooperativas agropecuárias e as de consumo de apurar as contribuições do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) pelo sistema da não-cumulatividade a partir de 01 de Agosto de 2004, com a possibilidade de retroagir ao início da não-cumulatividade em 01 de Maio de 2004, surge como mais um aspecto desafiador para o sistema cooperativista, pois esta sistemática de cálculo com elevação da carga tributária com o aumento das respectivas alíquotas do Pis e da Cofins, poderá fazer com que as cooperativas busquem alternativas para cada vez mais fortalecer o sistema e atender as necessidades econômicas de seus associados, fazendo uma revisão nos planejamentos estratégicos e financeiros.

O reflexo que a legislação da não-cumulatividade trouxe para as sociedades cooperativas agropecuárias, de consumo e até mesmo as de eletrificação rural, deverá ser analisada caso a caso, pois as cooperativas na sua grande maioria possuem vários segmentos de atividade agregadas a atividade produtiva, tendo cada setor suas peculiaridades tributárias, devendo ser analisados os impactos tributários causado pela vigência da não-cumulatividade.

É muito importante para as sociedades cooperativas mensurarem os reflexos para melhor gerenciar e rentabilizar a produção de seus cooperados, pois sendo apenas uma intermediária na comercialização dos seus produtos, opera com margem abaixo da média de mercado para atender aos princípios do cooperativismo, que de acordo com os reflexos emitidos pela nova sistemática de tributação poderá fortalecer ainda mais o sistema cooperativo ou enfraquecê-lo.

As principais características desta sistemática da não-cumulatividade é que somente se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda pelo lucro real trimestral ou anual, não se aplicando às pessoas jurídicas que apurarem o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado e às microempresas e empresas de pequeno porte, optante pelo Simples Federal, bem como as pessoas jurídicas imunes a impostos, a alíquota passa a ser de 7,6 % para a Cofins e 1,65% para o Pis, sendo permitido a utilização de créditos na determinação das contribuições do Pis e da Cofins, diferentemente do sistema cumulativo onde era aplicada a alíquota de 3% para a Cofins e 0,65% para o Pis sobre a base de cálculo da contribuição.

A pessoa jurídica não sujeita a sistemática da não-cumulatividade permanecem sujeitas às normas de apuração da contribuição para o Pis e da Cofins, previstas na Lei 9.718/99 e alterações posteriores, entre as pessoas jurídicas destaca-se:

- operadoras de planos de saúde;
- empresas de securitização de crédito;
- empresas particulares que explorem serviços de vigilância e transporte de valores na forma da Lei 7.102, de 20 de junho de 1983 e Instrução Normativa da Receita Federal 358/2003;
- bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas;
- órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no artigo 61º das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;
- as Pessoas Jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;
- as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o artigo 15º da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o artigo 17º da Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, e as de consumo.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo poderiam adotar antecipadamente o regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o Pis e da Cofins, mediante a opção de que trata o artigo 4º da Lei 10.892, de 2004, e deveria ser exercida até a data de 10 de agosto de 2004, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de maio de 2004, de acordo com a instrução normativa 433 de 29 de Julho de 2004 da Secretaria da Receita Federal.

O Pis e a Cofins com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, tanto para as sociedades cooperativas como para toda e qualquer empresa sujeita a esta sistemática.

Segundo Pinto (2005, p.406):

O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

Na apuração da base de cálculo do Pis e da Cofins, é permitido excluir certas receitas que não integram a receita bruta, tais como:

- as receitas não operacionais auferidas a partir de 01 de fevereiro de 2003, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- as receitas auferidas na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero.

Segundo Neves, Viceconti (2005, p.119).

Serão isentas ou não haverá incidência de Pis/Cofins as receitas de exportação de mercadorias para o exterior, vendam a empresa comercial exportadora bem como ficará suspenso à incidência da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins da receita da venda de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para tanto se considera preponderantemente exportadora a pessoa jurídica cuja receita bruta decorrente da exportação para o exterior represente 80% de sua receita bruta total em mesmo período.

A incidência da contribuição para o Pis e da Cofins fica suspensa na hipótese de venda dos produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM (Normas Comum do Mercosul), efetuadas pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

As sociedades cooperativas agropecuária de produção também estão contempladas com esta suspensão, pois, ela recebe a produção do seu associado e comercializa essa produção, que pode ser o milho, arroz, feijão, trigo, soja, centeio, cevada, aveia e sorgo, aplicando-se também a suspensão do Pis e da Cofins de acordo com a Lei 10.925 de 2004 quando da venda do leite *in natura*, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel do referido produto bem como a venda de insumos destinados a produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º da Lei 10.925/04 (Acrescentado pelo art.29º da Lei 11.051/04), quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

As receitas provenientes da venda de produtos com alíquotas reduzidas à zero, também poderão ser excluídas a fim de se apurar a base de cálculo das contribuições do Pis e da Cofins, sendo que existem várias hipóteses previstas na legislação, em que as alíquotas dessas contribuições estão reduzidas à zero, que para as sociedades cooperativas incluem a venda dos produtos hortícolas e frutas classificados nos capítulos 7 e 8, ovos, todos integrantes da TIPI (Tabela dos Impostos de Produtos Industrializados), adubos e fertilizantes, os defensivos agropecuários, as sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, os corretivos de solo de origem animal classificados no capítulo 25 da TIPI, os inoculantes agrícolas entre outros.

Há de se considerar que praticamente boa parte das sociedades cooperativas agropecuárias de produção possui agregado ao setor de produção o setor de consumo que é o Supermercado, onde a venda de produtos de higiene, beleza, cigarros, refrigerantes e cervejas geralmente são em grande escala, poderá excluir da base de cálculo da contribuição do Pis e da Cofins a receita proveniente da venda destes produtos mencionados por estarem reduzidos a alíquota zero de contribuição.

As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº. 9.718, de 1998, excluïrem da base de cálculo da Cofins e do Pis os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entreguem à cooperativa, as receitas de venda de bens e mercadorias a associados, sendo que somente as receitas vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa poderá ser excluída da base de cálculo, bem como as receitas da prestação de serviço de assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhada, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado, bem como as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Segundo Andrade Filho (2004, p.439).

Sem prejuízo das deduções acima citadas, por força do artigo 17 da Lei 10.684/03, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição do Pis e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização, isso retroage aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº. 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Os custos agregados ao produto representam todos os custos necessários utilizados no processo, tais como embalagens, energia elétrica, gastos com pessoal, encargos, beneficiamento, empacotamento do produto e todos os demais custos agregados, bem como a lei 10.676/03, de 22/05/2003 permitem às sociedades cooperativas de produção agropecuária a exclusão da base de cálculo da contribuição para o Pis e da Cofins, das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes das destinações para o Fundo de Reserva e o Fates (Fundo de Assistência Técnica e Social), conforme o art. 28º da Lei 5.764, de 16 de Dezembro de 1971.

O grande aspecto a ser considerado sob o ponto de vista tributário, é que a sistemática da não-cumulatividade trouxe a possibilidade além das exclusões da base de cálculo da contribuição do Pis e da Cofins já anteriormente permitida, de permitir a utilização de créditos dentro do processo de apuração dessas contribuições, pois as sociedades cooperativas de produção agropecuárias possuem dispositivos que permite excluir a totalidade das receitas oferecidas a tributação tornando a base de cálculo dessas contribuições praticamente à zero.

O diferencial das sociedades cooperativas no que diz respeito à formação da base de cálculo das contribuições do Pis e da Cofins, está no fato de que as cooperativas poderão excluir da sua base de cálculo, além das exclusões acima descrita e permitida a todas as empresas, os valores das sobras apuradas, os custos agregados ao produto do associado e da receita da venda de produtos ou serviços para este cooperado, atenta-se para o fato de que se for efetuada uma venda para um associado da cooperativa, e este produto estiver amparado sob o regime de isenção, não incidência, alíquota zero ou suspenso, a exclusão da base de cálculo se dará única e exclusivamente por algumas dessas situações, não sendo permitido excluir da base de cálculo mais uma vez como repasse de venda a associado.



Para as cooperativas de produção agropecuárias, as exclusões permitidas da base de cálculo das contribuições do Pis e da Cofins no sistema da não-cumulatividade não trouxe muitas modificações, a não ser da suspensão dessas contribuições na venda dos produtos agrícolas mencionados no art.9º da lei 10.925/04, pois a grande diferença tributária das sociedades cooperativas agropecuárias para as demais empresas tributadas pelo lucro real e sujeitos a não-cumulatividade do Pis e da Cofins é que as cooperativas excluem da sua base de cálculo os custos agregados ao produto de seu associado e da receita de bens e ou serviços a seu associado, o que faz com que as cooperativas possuam base de cálculo zero para fins de incidência dessas contribuições.

Apurado a base de cálculo das contribuições, aplicam-se as alíquotas de 7,6% para a cofins e 1,65% para o Pis sobre a base de cálculo apurada gerando assim o débito apurado no respectivo período que é mensal, a diferença é que no sistema cumulativo as alíquotas da Cofins e do Pis eram respectivamente 3% e 0,65%, o que configura de maneira geral um aumento na carga tributária significativa face os números constantemente apresentados pela Secretaria da Receita Federal que demonstra um acréscimo na arrecadação dessas contribuições com a sistemática da não-cumulatividade.

As maiorias das sociedades cooperativas de produção não estão gerando valor de débito face todas as exclusões permitidas a elas conforme mencionado anteriormente, embora as cooperativas apresentem vários segmentos de atividade além da atividade de produção de grãos, que são os supermercados, lojas de ferragem e materiais de construção, setor de peças agrícolas, postos de combustíveis, venda de insumos e defensivos agrícolas, o que no contexto global se existir base de cálculo vai ser muito pequenas em face de possibilidade de se utilizar créditos fiscais de Cofins e Pis para confrontar com os possíveis débitos apurados.

O sistema da não-cumulatividade permitiu que as sociedades cooperativas agropecuárias utilizassem créditos fiscais, embora este instituto não tenha sido adotado em sua plenitude, pois o Legislador preferiu a técnica de listar as operações que geram direito a crédito.

De qualquer forma, alguns princípios devem ser identificados, pois como regra geral, o direito ao crédito do Pis e da Cofins em cada mês, na aquisição de bens e serviços, só é permitido, quando na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, se sujeitaram à mesma contribuição, por isso, não geram direito ao crédito, as aquisições de produtos que, nas fases anteriores da cadeia se submeteram à substituição tributária e a incidência monofásica da contribuição, até porque a receita com a revenda desses produtos não integra a base de cálculo do Pis e da Cofins não-cumulativa.

Na apropriação dos créditos, a sociedade cooperativa como deverá observar certos princípios que decorrem da regra geral, que só geram direito a crédito os dispêndios com aquisições de mercadorias e serviços junto à outra pessoa jurídica domiciliada no país, e não gera direito a créditos, as aquisições e os pagamentos efetuados a pessoas físicas, por serviços prestados, como assalariado ou não e por compras realizadas.

Isto significa que as sociedades cooperativas não mais poderão utilizar-se dos créditos presumidos quando da entrega por seus associados dos produtos agrícolas mencionados no artigo 9º da Lei 10.925/04, visto que a partir da vigência da Lei 10.925/04, que determinou que a partir de 01 de agosto de 2004 os produtos agrícolas passariam a estar suspenso dessas contribuições, fazendo com que as cooperativas deixassem de gerar esses créditos presumidos de Pis e Cofins.

Segundo Pinto (2005, p.429)

O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% para o PIS e COFINS, respectivamente sobre o valor dos bens adquiridos para revenda de bens e serviços; dos utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes adquiridos no mês, os dispêndios com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa; do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto as empresas optante pelo SIMPLES; e da armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, bem como dos encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirido para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços dos bens e das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

Entende-se por insumo, de acordo com as instruções normativas 358/03 e 404/04 da Secretaria da Receita Federal, são as matérias-primas, os produtos intermediários, a embalagem e qualquer outro bem utilizado diretamente na fabricação do produto e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, e em relação aos bens adquiridos até 30/04/04 são vedados o aproveitamento de créditos sobre depreciações e amortizações a partir de 31/07/04, em relação aos bens adquiridos a partir de 01/05/04, poderá ser aproveitado normalmente.

Diferentemente do sistema cumulativo, onde os bens recebidos em devolução eram excluídos da base de cálculo das contribuições do Pis e Cofins, no sistema da não-cumulatividade, os bens recebidos em devolução darão direito ao crédito de Pis e Cofins, desde que a venda de tais produtos tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela incidência não-cumulativa, e não mais como exclusão da base de cálculo, e o crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

Após elencados essas situações em que é permitido utilizar créditos fiscais de Pis e Cofins, assim denominados de créditos ordinários ou integrais, têm-se formado a base de cálculo dos créditos a serem utilizados no período, com isso aplicam-se as alíquotas 1,65% e 7,6% para o Pis e Cofins respectivamente e têm-se os créditos ordinários disponíveis para serem utilizados no período descontando do débito apurado no mesmo período de apuração, sendo que os créditos gerados pelo contribuinte não representarão receita bruta tributável pelas contribuições e não será passível de atualização monetária.

Além desses créditos ordinários ou integrais a que tem direito, as sociedades cooperativas agropecuárias de produção poderão ser utilizadas os créditos presumidos, que nada mais é do que a não integralidade de um crédito ordinário.

O crédito presumido para as cooperativas somente será permitido para aquelas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal descritos nos artigos 8º, 9º e 15º da Lei 10.925/04, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o Pis e da Cofins, devidas em casa período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Segundo Zanluca (2005, p.50):

A Lei 11.051/04 em seu artigo 9, tratou de limitar a utilização do crédito presumido previsto nos artigos 8 e 15 da Lei 10.925/04, no caso de insumos de cooperados, sendo que o crédito presumido ficou limitado para as operações no mercado interno, em cada período de apuração, ao valor do Pis e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35/01.

O direito ao crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no País, sendo vedado o aproveitamento de crédito pela cooperativa de produção agropecuária, em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do artigo 15º da Lei 10.925/04.

Segundo Dickel (2004, p.32 e 33):

O montante do crédito será determinado mediante aplicação, sobre o valor das citadas aquisições, de alíquota correspondente a 60% de 1,65% e 7,6% para o Pis e Cofins respectivamente conforme o caso, para os produtos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4, 16 e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gordura ou de óleos de animais dos códigos 15.17 e 15.18, e o percentual de 35% sobre 1,65% e 7,6%, conforme o caso para os demais produtos, e relativamente ao crédito presumido, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier ser fixado, por espécie de bem pela Secretaria da Receita Federal.

Além dos créditos presumidos na aquisição da produção dos cooperados no setor agropecuário a ser utilizado na agroindústria, as sociedades cooperativas, terão direito aos créditos referentes ao estoque de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, e de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à substituição tributária e à incidência monofásica da contribuição, existentes em 01 de Dezembro de 2002, em relação ao Pis, e 01 Fevereiro de 2004 em relação à Cofins.

As sociedades cooperativas agropecuárias deverão observar a data a que fizeram a opção pela não-cumulatividade para apurarem os créditos presumidos sobre os respectivos estoques, uma vez que para as cooperativas foi dada a opção de retroagir ao início da não-cumulatividade a data de 01 de Maio de 2004, ou então passar a se submeter a esta nova forma de tributação a partir de 01 de Agosto de 2004, conforme manifestação enviada para a Secretaria da Receita Federal.

Segundo Dickel (2004 p.33,34 e 35):

O montante do crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para o Pis/Pasep e de 3% (três por cento) para a Cofins sobre o valor do estoque, sendo que o crédito presumido sobre o estoque de abertura, assim denominado, será utilizado mediante apropriação em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data de entrada da pessoa jurídica na não-cumulatividade, sendo que a pessoa jurídica deverá elaborar a emissão do inventário na data a ser utilizado para início da não-cumulatividade e escriturar os devidos lançamentos contábeis para registrar tais operações.

A opção para retroagir ao início da não-cumulatividade em 01 de Maio de 2004 foi de grande importância fiscal para as sociedades cooperativas, o que ficou evidenciado foi uma grande economia tributária, ficando a cooperativa com Ativos a recuperar em seu Balanço, podendo a mesma fazer compensações com as próprias contribuições de Pis e Cofins, ou pedir restituição destes créditos de acordo com a Lei 11.116/05.

Segundo Pinto (2005, p.437 e 438):

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do Pis e da Cofins, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, sendo que o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica pelo método de apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistemas de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou pelo rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à não-cumulatividade e a receita bruta total auferida em cada mês, sendo que o método escolhido pela pessoa jurídica para determinação do crédito, será aplicado consistentemente por todo o ano calendário, observada as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal.

O valor dos créditos apurados na sistemática da não-cumulatividade, não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição, não ensejando também atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, e como regra geral, os créditos de Pis e Cofins serão utilizados para abater o valor das contribuições devidas em cada mês, havendo excedente, este será transferido para o mês seguinte.

Ressalta-se a importância da Lei 11.033, de 21 de Dezembro de 2004, que em seu artigo 17º estabeleceu que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o Pis e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, considerando o fato de que a Lei 11.033/04 é resultante da conversão da Medida Provisória 206, razão pela qual somente os créditos apurados a partir de 09 de agosto de 2004, é que são passíveis de recuperação.

Conforme estabeleceu o artigo 16º da Lei 11.116/04 de 18 de Maio de 2005, o saldo credor da contribuição para o Pis e da Cofins apurado na forma do artigo 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833 de 29 de dezembro de 2003 e do artigo 15º da Lei 10.865 de 30 de Abril de 2004, autoriza as sociedades cooperativas há pedir restituição desses créditos além de poder fazer as devidas compensações com débitos próprios vencidos ou vincendos, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica.

A pessoa jurídica poderá também descontar crédito de Pis e Cofins na modalidade de incidência não-cumulativa, em relação às importações sujeitas ao pagamento das mesmas contribuições nos bens adquiridos para revenda, nos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados no ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

O direito ao crédito aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos da Lei 10.865/04, ou seja, 01 de Maio de 2004, e o crédito não aproveitado em determinado período poderá ser utilizado em meses subsequentes.

O crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% para o Pis e a Cofins respectivamente, sobre a base de cálculo incidente sobre a importação, acrescido do valor das próprias contribuições e, quando integrante do custo de aquisição, do IPI (Imposto do Produto Industrializado) vinculado à importação.

De acordo com artigo 16º da Lei 10.865/04, é vedada a utilização de crédito nas receitas auferidas pela pessoa jurídica revededora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária, na venda de álcool para fins carburantes e todas as situações em que não se aplica a incidência não-cumulativa, conforme previsto no artigo 8º da Lei 10.637/02 e 10 da Lei 10.833/03, sendo que gera direito aos créditos tratados acima a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, descrito no parágrafo único do artigo 16º da Lei 10.865/04, que é o caso das sociedades cooperativas que importam produtos agrícolas.

Depois de descritos os créditos de Pis e Cofins passíveis de serem aproveitados, tem-se a formação da do valor dos créditos disponíveis no mês, que é o somatório do percentual de 1,65% e 7,6% do Pis e da Cofins respectivamente aplicados sobre a base de cálculo dos créditos ordinários, juntamente com os créditos presumidos relativos ao estoque de abertura e aos produtos adquiridos dos cooperados utilizados no processo de fabricação, estando limitado ao valor do débito pela receita de venda destes produtos posteriormente no mercado interno além dos créditos das importações, todos mencionados anteriormente.

Com isso, tem-se o valor dos créditos apurados no mês que serão confrontados com os débitos apurados no igual período, sendo que se tratando de sociedade cooperativa e principalmente as agropecuárias de produção, dificilmente haverá débito para ser quitado, é muito provável que acumule um saldo credor de Pis e Cofins, que poderá ser objeto de pedido de restituição e ou compensação com débitos de outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A contabilização dos débitos e créditos das contribuições do Pis e da Cofins segue os princípios da NBCT 10.8 (Norma Brasileira de Contabilidade), onde diz que as sociedades cooperativas deverão escriturar separadamente as operações referentes aos atos com seus cooperados e com não cooperados, de modo que o débito de Pis e Cofins serão lançados a débito na conta Pis/Cofins associados (reduzora de vendas) e a crédito de Pis/Cofins a recolher (Passivo Circulante), ao passo que o crédito do Pis e da Cofins será lançado a crédito na conta a que se refere, por exemplo, a compra de mercadorias será registrada no estoque, o crédito de aluguel será creditado na conta de resultados que registra o referido valor, de acordo com a interpretação técnica do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) número 01/04, de 22/06/04.

Um aspecto muito importante a ser considerado, ao fato de que as cooperativas num modo geral apresentam um saldo credor de Pis e Cofins bastante elevado, principalmente ao período anterior a Lei 10.925/04, pois as compras de grãos dos cooperados que normalmente é em grande escala gerava um crédito presumido na compra, em contra partida na saída deste produto da cooperativa através da venda, era excluído da base de cálculo dessas contribuições por se tratar do repasse ao associado pela venda da sua produção, o que ocasionou elevados créditos.

A Lei 10.925/04 tornou suspenso o débito do Pis e Cofins na venda dos produtos agrícolas, fazendo com que não mais se tivesse créditos presumidos no recebimento dos produtos agrícolas, embora ainda continue com acúmulo de crédito na maioria das cooperativas, por isso deve-se fazer uma provisão para não realização desses créditos, uma vez que são de difícil realização o que poderia ocasionar para as cooperativas, uma distribuição de sobras a seus associados ilusória e irreal, pois estaria distribuindo sobras além do apurado.

Esta é uma análise panorâmica do mecanismo de apuração dos débitos e créditos de Pis e Cofins para as sociedades cooperativas, o método declaratório da nova contribuição é complexo, cheio de meandros e incertezas administrativas, inúmeras normas jurídicas emitidas constantemente pelo Governo Federal o que vêm suscitando inúmeros seminários, cursos e encontros de esclarecimentos para garantir a conformidade das empresas com a nova legislação.

A existência de exceções, de créditos presumidos e de imunidades e isenções logo transformarão a nova contribuição não-cumulativa em foco de custos para as empresas e de novas fontes de receita para os advogados tributaristas e auditores fiscais.

## CONCLUSÃO

A adoção do regime não-cumulativo para o Pis e Cofins para as sociedades cooperativas de produção agropecuária, de consumo e de eletrificação rural trouxe de uma maneira geral uma diminuição nos valores dessas contribuições em determinados setores das cooperativas, ao passo em que outros setores permaneceram constantes sem impacto tributário algum, diferentemente dos setores da economia onde a não-cumulatividade trouxe um expressivo ganho de eficiência econômica.

O abandono à sistemática cumulativa das contribuições do Pis e da Cofins, trouxe significativas mudanças para as cooperativas principalmente no que se refere aos créditos presumidos, que na forma da cumulatividade eram constituídos em grande quantidade e ainda eram amparados pelas exclusões da base de cálculo do artigo 16º da Medida Provisória 2.158-35/01, diferentemente da não-cumulatividade, onde os créditos presumidos ficaram restritos ao seu aproveitamento nas agroindústrias e setor produtivo em geral e limitado ao débito da venda desses produtos no mercado interno.

Embora com a suspensão do Pis e da Cofins na venda dos produtos agrícolas na forma da não-cumulatividade, e com a perda ao direito de se constituir o crédito presumido quando da compra deste produto de acordo com a Lei 10.925/04, as sociedades cooperativas não geram mais tantos créditos como ocorria no sistema cumulativo, embora possuam saldos credores em grande valor, a não-cumulatividade está permitindo que as cooperativas agropecuárias de produção principalmente, não estejam constituindo débitos de Pis e Cofins, ficando este grande saldo credor acumulado para ser compensado e ou restituído de acordo com a redação do artigo 16º da Lei 11.116/05.

Apesar do aumento da alíquota, a pessoa jurídica poderá minimizar o impacto da carga tributária através do aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens e serviços e de algumas despesas que o legislador determinou, concluindo assim que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins está garantido a competitividade para as sociedades cooperativas.



## BIBLIOGRAFIA

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos: (CSLL, PIS e COFINS)**. São Paulo: Frase, 2005.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2004.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2005.

ZANLUCA, Júlio César. **Sociedades cooperativas – aspectos societários, contábeis e fiscais**. São Paulo: Portal Tributário, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva 2005.

DICKEL, Dorly; DICKEL, Erni; ANCELES, Pedro Einstein dos santos. **Tributação Pis e Cofins não-cumulativo e preenchimento do dacon**. Porto Alegre: Dickel & Maffi Auditoria e Consultoria S/C, 2004.

DICKEL, Dorly; DICKEL, Erni. **Curso sobre Pis e Cofins não-cumulativo para cooperativas agropecuárias**. Porto Alegre: Dickel & Maffi Auditoria e Consultoria S/C, 2004.

DICKEL, Dorly; DICKEL, Erni. **Curso encerramento de balanço para cooperativas agropecuárias**. Porto Alegre: Dickel & Maffi Auditoria e Consultoria S/C, 2004.

DICKEL, Dorly; DICKEL, Erni. **Curso preenchimento da Dipj das sociedades cooperativas agropecuárias**. Porto Alegre: Dickel & Maffi Auditoria e Consultoria S/C, 2005.



