

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO TRIBUTÁRIA E ESCRITURAÇÃO
DIGITAL

PIS E COFINS: O CASO DE UMA SOCIEDADE COOPERATIVA

PIS and COFINS: THE CASE OF A COOPERATIVE SOCIETY

Anderson Pedro Pappen
andersonpappen@gmail.com
Orientador: Esp. Lelio Zuffo
Lelio.zuffo@hotmail.com

RESUMO

O movimento cooperativista iniciou-se na Inglaterra no século XIX, estas sociedades cooperativas possuem como finalidade contribuir com bens e serviços para uma ou mais atividades econômicas de proveito comum, sem o objetivo de lucro. O PIS e a COFINS são as figuras tributárias com inúmeras discussões judiciais entre empresários, advogados e órgãos fiscalizadores. Com o objetivo de analisar através de pesquisa da literatura e da legislação aplicável as sociedades cooperativas quanto à apuração dos tributos PIS e COFINS, a legislação atualmente em vigor equipara as sociedades cooperativas de consumo as demais pessoas jurídicas para fins tributários. A pesquisa desenvolvida neste estudo foi de caráter descritivo com abordagem qualitativa, quanto aos procedimentos à pesquisa caracteriza-se como estudo de caso. A sociedade cooperativa que serve como base do presente estudo atua em diversas atividades, como comerciais: comércio varejista de materiais elétricos, combustíveis, material de construção; serviços: de construção civil, instalações elétricas e industriais: concreto usinado, pré-moldados, Grupo - Gerador. Para a obtenção dos dados necessários para a elaboração do estudo, elaborou-se um plano baseado em entrevistas, documentos e análise da legislação que regulamenta ambos os tributos. Constatou-se através do presente estudo de caso com base na legislação aplicável e vigente a obrigatoriedade de utilização do sistema não cumulativo pela sociedade. Além da não incidência do PIS sobre a folha de salários conforme disposto em lei. Os resultados apontam que a forma não cumulativa de apuração do PIS e COFINS é mais viável, sendo menos onerosa para a sociedade, verifica-se que ambas as contribuições são consideravelmente relevantes. Algumas limitações foram notadas principalmente na obtenção das informações e na quantidade de dados a serem analisados e interpretados da forma mais correta possível, sendo a pretensão do presente estudo de não concluir o assunto.

Palavras-chave: Pis. Cofins. Sociedade. Cooperativa. Legislação.

ABSTRACT

The cooperative movement began in England in the nineteenth century, these cooperatives have intended to contribute goods and services to one or more economic activities for the

common good, without the profit motive. The PIS and COFINS are tax figures with numerous legal disputes between businessmen, lawyers and regulatory agencies. Aiming to parse through the literature search and the applicable legislation cooperative societies as the calculation of PIS and COFINS legislation currently in effect equates consumer cooperative societies other legal entities for tax purposes. The research developed in this study was descriptive qualitative approach as to the procedures the research is characterized as a case study. The cooperative that serves as the basis of this study operates in several activities such as trade: retail trade of electrical materials, fuel, construction material, services: construction, electrical and industrial installations: precast concrete machined, Group - generator. To obtain the data necessary for the preparation of the study, elaborated a plan based on interviews, documents and analysis of legislation governing both taxes. It was found through this case study based on applicable and in force mandatory use of non-cumulative system by society legislation. Besides not PIS on the payroll as permitted by law. The results indicate that the non-cumulative calculation of PIS and COFINS is more viable and less costly to society, it appears that both contributions are pretty relevant. Some limitations were noted mainly in obtaining the information and the amount of data to be analyzed and interpreted in the most correct manner, with the intention of this study does not conclude the matter.

Keywords: Pis. Cofins. Society. Cooperative. Legislation.

1 INTRODUÇÃO

O movimento cooperativista teve início na Inglaterra no século XIX, com à intensificação da luta dos trabalhadores. Durante estes movimentos, surge a primeira sociedade cooperativa denominada de Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, em 1844, quando fabricantes de produtos têxteis constituíram uma cooperativa de consumo, com o objetivo de enfrentar a crise da indústria na época. Em outros países da Europa como na França no mesmo período teve início movimento das cooperativas de produção e na Alemanha no mesmo século surgiram às cooperativas de crédito e de consumo.

As sociedades cooperativas possuem por finalidade, contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro. São regidas por legislação própria, apresentando diferenças em relação às demais sociedades e empresas. Os aspectos jurídicos e econômicos particulares deste tipo de sociedade geram dificuldades aos legisladores em definir com precisão este tipo de sociedade.

Dentre as principais diferenças entre as sociedades cooperativas e as demais pessoas jurídicas, destacam-se dentre outros aspectos a não incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o resultado positivo decorrente de seus atos cooperativos, já o resultado decorrente dos resultados positivos decorrentes dos atos não cooperativos não se sujeitam a tal benefício.

Em relação ao PIS e COFINS, são as figuras tributárias que mais tem discussões por parte dos órgãos fiscalizadores, empresários e de forma relevante da comunidade jurídica do país, por se tratarem de tributos com inúmeros pontos de discussão. Compreende-se que os órgãos fiscalizadores e arrecadadores da União se interessem pelo poder que os mesmos possuem na arrecadação, sendo que não é necessário dividir com os estados e municípios o valor arrecadado. Com relação ao empresariado, entende-se pelo fato da carga tributária ser uma das maiores do país, assim sendo, ambos os impostos representam um custo tributário elevado, bem como a discussão quanto a sua forma de apuração e recolhimento, assim despertando o interesse dos juristas, sendo inúmeras as ações de questionamentos quanto a sua correta aplicação.

Com preocupação especial a dois tributos objetos deste estudo, o PIS – Programa de Integração social e COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, inúmeras são as dúvidas em todos os setores da economia pela falta de embasamentos seguros na legislação quanto ao direito ou não do aproveitamento do crédito fiscal e outros fatores muitas vezes interpretativos.

Com o constante aumento da concorrência gerada pela economia global, interligação em alta velocidade dos negócios, exige-se de qualquer entidade um estudo aprofundado da legislação em todos os aspectos, desde societários como tributários. No Brasil de modo especial, cobra-se dos empresários e administradores uma busca constante pela redução de custos, sejam eles de logística, trabalhista, mas de um modo especial do peso da carga dos tributos sobre o valor de compra e venda dos produtos. Assim, com as constantes mudanças introduzidas na legislação a cada dia, exige constante atualização por parte dos responsáveis por sua análise e aplicação nas entidades.

Esta pesquisa tem como objetivo analisar através de pesquisa da literatura e da legislação aplicável às sociedades cooperativas quanto à apuração dos tributos PIS e COFINS, através de dados obtidos em uma sociedade cooperativa de consumo. Assim, através da análise da legislação tributária vigente, verificar o correto enquadramento e sua comparação com a apuração atual a ser delimitada pela pesquisa. Na sequência, são apresentados os procedimentos metodológicos, seguidos da análise dos resultados. Encerrando o artigo, são apresentadas as considerações finais e as referências. Justifica-se este estudo pela necessidade de demonstrar através de estudos o quanto a carga tributária influencia nas atividades das atividades, refletindo no resultado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 DEFINIÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA

Poucos são os autores brasileiros que definem e conceituam as sociedades cooperativas. Conforme Polonio, (1999, p. 19), considera-se cooperativa:

Será considerada como cooperativa, seja qual for sua constituição legal, toda a associação de pessoas que tenha por fim a melhoria econômica e social de seus membros pela exploração de uma empresa baseada da ajuda mínima e que observa os princípios de Rochdale, adesão livre, administração democrática, retorno na proporção das compras, juro limitado ao capital, Neutralidade política e religiosa, pagamento em dinheiro a vista, fomento de educação cooperativa.

Em conformidade com essa questão, Krueger (2004, p. 25) coloca que:

O conceito de sociedade cooperativa se fará mais compreensível depois de se conhecer suas características. Para nós, são fundamentalmente duas: a cooperativa é uma sociedade de pessoas e é ademais, uma empresa econômica baseada no serviço à seus associados.

O primeiro dispositivo legal dispendo sobre as atividades cooperativistas no Brasil data de 06 de Janeiro de 1903, o Decreto nº 979, passando por diversas alterações legislativas até que no ano de 1971 quando foi promulgado o novo estatuto geral do cooperativismo, pela Lei 5.764 vigente até hoje. De acordo com a Lei 5.764/1971, define as sociedades cooperativas como:

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

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

Assim, cooperativa é uma associação de pessoas com interesses comuns, organizada de forma democrática, isto é, contando com a participação livre de todos e respeitando direitos e deveres de cada um de seus cooperados, aos quais presta serviços, sem fins lucrativos.

2.2 PIS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

O PIS – Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar 7 de 07 de Setembro de 1970. De acordo com a Lei Complementar 7/1970, é instituído o Programa de Integração Social destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

O COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social foi instituído pela Lei Complementar 70 de 30 de Dezembro de 1991, destinada exclusivamente às despesas com atividades- fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Ambas as contribuições têm a união como sujeito ativo, sendo administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O PIS – Programa de Integração Social é um programa destinado a promover a conexão do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, a arrecadação decorrente da contribuição tem como destinação o financiamento do programa de seguro-desemprego e o abono do PIS. De acordo com a Constituição Federal de 1988:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela [Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970](#), e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela [Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970](#), passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. [\(Regulamento\)](#)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

O COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social é um programa destinado exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, com base na Lei Complementar 70 de 30 de Dezembro de 1991:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do [inciso I do art. 195 da Constituição Federal](#), devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Ambos os tributos possuem como embasamento para apuração do PIS e COFINS atualmente para as cooperativas em geral, a Instrução Normativa 635 de 24 de Março de 2006.

2.2.1 Regime de Incidência Cumulativa

O tributo é cumulativo quando incide em duas ou mais etapas de circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior.

A base de cálculo do PIS e COFINS no regime de incidência cumulativa é segundo a Lei 9.718/1998, o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores conforme artigo 3º da Lei 9.718/1998:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (Vide arts. 49 e 98 da [MP nº 627, de 11 de novembro de 2013](#))

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como

receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide arts. 49 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. (Vide inc. VIII do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009) (Vide inc. VIII do art. 99 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

As alíquotas da Contribuição para o PIS e COFINS no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e três por cento (3%). A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS e COFINS serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. O pagamento deverá ser efetuado até o dia 25º (vigésimo quinto dia) do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. O pagamento da Contribuição para o PIS e COFINS, com a incidência cumulativa, será efetuado sob os códigos de receita 8109 e 2172 respectivamente.

2.2.1 Regime de Incidência Não Cumulativa

O tributo é não cumulativo quando incide sobre cada fase da cadeia produtiva, ou seja, compensando com o que tenha incidido nas operações anteriores.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS e COFINS, com a incidência não cumulativa com base na Lei 10.637/2002, “É o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores conforme artigo 1º da Lei 10.637/2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Vide art. 51 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

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.

Ainda que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime de incidência não cumulativa, as receitas constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 desta última lei, estão excluídas desse regime, o que significa também que os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas não geram direito ao desconto de créditos. As receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa são as decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações, de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue (Ver ADI SRF nº 26/2004), de venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (free shops), de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo, da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia, de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB), de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, tele cobrança e de tele atendimento em geral, da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015, dentre outras.

A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS e da COFINS serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. O pagamento deverá ser efetuado até o 25º (vigésimo quinto) dia subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. O pagamento da Contribuição para o PIS e da COFINS, no regime de incidência não cumulativa, será efetuado sob os códigos de receita 6912 e 5856.

2.2.3 PIS – Sobre a folha de salários

O cálculo e recolhimento da Contribuição ao PIS com base na folha de salários estão disciplinados pelo artigo 13º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, arts. 9º, 33, 51 e 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, e Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, art. 11, § 6º, art. 12, § 3º, art. 15, § 4º, art. 16, § 1º e art. 28.

São contribuintes do PIS sobre a Folha de Salários as entidades abaixo relacionadas:

- a) templos de qualquer culto;
- b) partidos políticos;
- c) instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- d) instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
- e) sindicatos, federações e confederações;
- f) serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- g) conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

- h) fundações de direito privado;
- i) fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- j) condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;
- k) a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB);
- l) as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 1971;
- m) a sociedade cooperativa de produção agropecuária que fizer uso de qualquer das deduções e exclusões da base de cálculo de que tratam os incisos I a VII do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006;
- n) a sociedade cooperativa de eletrificação rural que fizer uso de qualquer das exclusões da base de cálculo de que tratam os incisos I a III do caput do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006;
- o) a sociedade cooperativa de crédito que fizer uso de qualquer das exclusões da base de cálculo de que tratam os incisos I a VI do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006; e
- p) a sociedade cooperativa de transporte rodoviário de cargas que fizer uso de qualquer das exclusões da base de cálculo de que tratam os incisos I a V do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006.

A base de cálculo é o total da folha de pagamento mensal de seus empregados, conforme artigo 50 do Decreto nº 4.524/2002:

Art. 50. A base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários mensal, das entidades relacionadas no art. 9º, corresponde à remuneração paga, devida ou creditada a empregados.

Parágrafo único. Não integram a base de cálculo o salário família, o aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

A alíquota aplicável é de 1% sobre a base de cálculo sobre o total da folha de pagamento da empresa.

2.3 ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS

Com base na Lei 5.764/1971, define o ato cooperativo como:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

Assim, as operações realizadas pela sociedade cooperativa com seus associados não se tratam de operações mercantis, mas sim, de transferência de mercadorias, serviços e recursos entre eles.

Já o ato não cooperado segundo Polonio (1999, p. 53), “São as operações mercantis efetuadas pelas sociedades cooperativas, em seu próprio nome, por óbvio, e sem a participação dos cooperados. É a realização do negócio fim com não associado”.

Deve-se destacar que as atividades realizadas pela sociedade devem obrigatoriamente constar em estatuto social, podendo em contrário ser considerado ato não cooperativo mesmo sendo efetuado entre a cooperativa e seu associado cooperado.

As sociedades cooperativas são sociedades que possuem o fim específico de trazer benefícios aos seus associados, assim, 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 descritas e permitidas as demais empresas, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa (exceto em relação à comercialização dos produtos de associados pessoa jurídica), as receitas de venda de bens e mercadorias a associados que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissionais e assemelhadas, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado, as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, são estes alguns dos principais casos de exclusões passíveis pelas sociedades cooperativas que podemos elencar.

2.4 EQUIPARAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE CONSUMO ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS

As sociedades cooperativas de consumo conforme Polonio (1999, p. 41), “Tem por atividade principal as operações de compras de produtos de primeira necessidade para vendê-los aos cooperados, no atacado ou no varejo, objetivam eliminar o intermediário e os especuladores”.

A Lei 9.532 de 10 de Dezembro de 1997 equipara as sociedades cooperativas de consumo às demais pessoas jurídicas, para fins de tributação. De acordo com a Lei 9.532/1997, “As sociedade cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”.

Assim, nota-se que há uma distorção entre a aplicação tributária conforme dispõe a Constituição Federal/1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Há de se considerar que inúmeras sociedades cooperativas possuem diversas atividades agregados em sua atividade principal, ou até mesmo sendo a atividade principal a

revenda de mercadorias a associados e não associados sendo consideradas atividades de consumo.

São diversos os posicionamentos de juristas favoráveis às sociedades cooperativas de consumo em relação à tributação dos atos cooperativos com distinção dos atos não cooperativos, como exemplo o Processo AC 4769 RS 1999.71.02.004769-1 (Tribunal Regional Federal 4ª Região/Porto Alegre/RS), no qual a Cooperativa Regional de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil Santa Maria Ltda, questiona a incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos por não gerarem faturamento suscetível a tributação, considera como não configurar regra de isenção e sim da não configuração de fato gerador de obrigação tributária, em seu relatório o juiz alega que são tributáveis apenas as receitas das cooperativas em relação a atos não cooperados sendo o contrário inconstitucional.

No âmbito do egrégio Superior Tribunal de Justiça, é firme o entendimento no sentido de que "No campo da exação tributária com relação às cooperativas a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros." "A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro mas, sim, servir aos associados." "A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem 'atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais', ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88 do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87)." (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 641.765/SC, rel. Min. Luiz Fux, DJ 28.03.2005 p. 207).

Entende-se desta forma que equiparar as mesmas regras das demais sociedades com as sociedades cooperativas não contribui com função social das sociedades cooperativas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

A pesquisa desenvolvida neste estudo foi de caráter descritivo com abordagem qualitativa. Quanto aos procedimentos, a pesquisa caracteriza-se como estudo de caso. O estudo de caso foi realizado em uma Sociedade Cooperativa que passou por uma reestruturação quanto as suas atividades através de uma Cisão, criando duas cooperativas, uma dedicada exclusivamente para a distribuição de energia elétrica e manutenção das redes de distribuição. A cooperativa que serve de base do estudo atua em diversas atividades, sendo comerciais, serviços e industriais.

Inicialmente, estruturou-se um plano para a obtenção dos dados necessários para a elaboração do estudo, com base em entrevistas, documentos e análise e interpretação da legislação vigente.

A partir da estruturação do estudo de caso através das entrevistas, análise documental, análise e interpretação da legislação aplicável, elaborar planilhas em Excel comparando a forma atual de apuração dos tributos PIS e COFINS atualmente apurados pelo regime de apuração cumulativa com o regime de apuração não cumulativa quando possível perante análise da legislação.

Buscou-se verificar as variáveis possíveis para apuração dos valores a serem utilizados como base desde:

- a) Fato Gerador
- b) Formação da base de cálculo dos impostos
- c) Exclusões da base de cálculo dos impostos
- d) Alíquotas aplicáveis
- e) Possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais dos dois impostos.

Assim, buscamos elaborar um estudo aproximado, interpretativo, possuindo inúmeras particularidades por sua amplitude, dentre outros fatores variáveis as atividades desenvolvidas pela sociedade cooperativa. Em especial a interpretação da legislação tributária, quanto às possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais, formas e regimes de apuração dos impostos.

4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE COOPERATIVA

A Sociedade Cooperativa objeto desta pesquisa foi fundada através de Assembléia no dia 31 de Agosto de 1974, na cidade de Maravilha SC, pela iniciativa de 127 agricultores, sócios fundadores, preocupados com o desenvolvimento da região sem os benefícios da energia elétrica. Inicialmente atuando na cidade de Cunha Porã e posteriormente sendo sua sede transferida para o município de Saudades SC, onde em agosto de 1975 entrou em atividade operacional definitiva. A Sociedade Cooperativa possuía em sua fundação como objeto social principal a geração, construção, manutenção e operação de linhas de transmissão e distribuição de energia elétrica de modo a atender seus associados e como objetos secundários, a fim de subsidiar e estruturar o principal objetivo da cooperativa, a indústria de artefatos de cimento, o comércio de bens e serviço em geral, a construção civil e outras atividades que venham a ser de interesse da sociedade.

No ano de 2009, a Sociedade Cooperativa passou por uma Cisão, sendo uma exigência da ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica, pelo objeto social ser distribuição de energia elétrica, criando-se assim uma sociedade específica para este fim. Já as demais atividades como comércio varejista de material de construção, material elétrico, eletrodomesticos, combustíveis, fabricação de artefatos de cimento, concreto usinado, construção civil, fabricação de grupo geradore, quadros de comando, prestação de serviços de instalações elétricas dentre outras.

A Sociedade Cooperativa esta estruturada em Matriz e mais 11 (onze) filiais para atender seus associados, com lojas localizadas em Saudades, Pinhalzinho, Modelo, Maravilha, Cunha Porã, São Carlos e Nova Erechim.

4.2 ANALISE DOS DADOS DA PESQUISA

A Sociedade Cooperativa optante pelo lucro real, atualmente calcula o PIS e COFINS pela forma cumulativa sem aproveitamento de créditos. Para cálculo dos tributos apurados para análise, utilizou se as seguintes alíquotas conforme a modalidade, não cumulativo: PIS 1,65% e COFINS 7,6%; cumulativo: PIS 0,65% e COFINS 3%. Apurou-se também como complemento do trabalho, o PIS sobre a folha de salários, alíquota de 1% para ambas as modalidades.

No primeiro passo verificou-se a apuração atual de ambas as contribuições baseadas no sistema cumulativo, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo sem direito a créditos fiscais, calculados mensalmente. Em segundo momento apurou-se os débitos e créditos, compensando-se entre si para encontrar o saldo credor ou devedor, no terceiro momento verificou-se o recolhimento de PIS sobre a folha de salários e sua aplicação e incidência.

Com base no delineamento da pesquisa adotado, baseado na obtenção dos dados através de entrevistas com os profissionais envolvidos, análise documental de balancetes, planilhas eletrônicas, legislação e demais controles internos utilizados pela sociedade, aplicou-se a pesquisa nos meses de Julho, Agosto e Setembro de 2013, considerando todos os ramos de atuação da Sociedade Cooperativa bem como todas as filiais. No momento da análise da legislação aplicável ao tema, verificou-se a obrigatoriedade de utilização do sistema não cumulativo de apuração do PIS e COFINS pela sociedade conforme Lei 10.637/2002 art. 8º, Lei 10833/2003 art. 10º, IN SRF 247 art. 3º. Constatou-se que é necessária uma complexa estruturação dos setores envolvidos, dentre eles: compras, estoques, almoxarifado, obras, contábil, administrativo e demais sistemas de informações e controles internos para a correta apuração dos tributos.

Fator significativo é relativo à contribuição do PIS sobre a folha de salários, sendo que conforme está disciplinado pelo artigo 13º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, arts. 9º, 33, 51 e 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13, e Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, art. 11, § 6º, art. 12, § 3º, art. 15, § 4º, art. 16, § 1º e art. 28 não se inclui, enquadra a sociedade no pagamento desta contribuição sobre a folha de salários, pois a mesma não atende aos requisitos que a obrigam, enquadram nas sociedades sujeitas ao pagamento desta contribuição.

Para a coleta e processamento dos dados estruturou-se planilha eletrônica, subdividindo esta quanto a:

- a) Fato gerador
- b) Formação da base de cálculo
- c) Exclusões da base de cálculo
- d) Isenções da base de cálculo
- e) Valores sujeitos a apuração cumulativa por força de lei
- f) Alíquotas aplicáveis
- g) Comparativo

Nesta planilha eletrônica apurou-se os valores geradores de débitos das contribuições, isenções, exclusões, receitas sujeitas ao regime cumulativo, valores relativos aos créditos passíveis de aproveitamento. Os resultados obtidos destacam-se no quadro abaixo:

Tabela 1: Comparativo dos valores apurados pelo sistema cumulativo em relação ao estudo efetuado pelo sistema não cumulativo

Comparativo (3 Meses)	Cumulativo (Atual) R\$ (reais)	Não cumulativo (Estudo) R\$ (reais)	Diferença Apurada R\$ (reais)
PIS	99.855,17	90.661,00	9.194,17
COFINS	460.870,39	418.046,45	42.823,94

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se que são diversas as variáveis que podem influenciar nos resultados da pesquisa nas quais podemos evidenciar a legislação, estrutura de controles internos, profissionais envolvidos no processo e demais fatores do processo que podem influenciar na análise dos dados. Assim, podemos verificar que por se tratar de um estudo, sendo este aproximado, interpretativo sobre alguns aspectos, verifica-se uma redução de aproximadamente 9% em relação à forma atual de apuração. Se considerarmos a não aplicação do PIS sobre a folha de salários, a redução chega a aproximadamente 14% aplicando se sobre o período objeto deste estudo, conforme quadro abaixo:

Tabela 2: Comparativo do PIS sobre a folha de salários

Modalidade	Julho	Agosto	Setembro	Total
Cumulativo (atual)	9.860,00	10.620,00	12.360,61	32.840,61
Não cumulativo (estudo)	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Fator importante que cabe destacar é a incidência cumulativa de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015 (Lei nº 12.375 de 2010), assim sendo estas excluídas do cálculo do sistema não cumulativo, mas somadas no resultado do estudo.

Portanto, em síntese pela complexidade do assunto, diversas variáveis possíveis, verificou-se que houve uma redução da carga tributária de um modo geral, mas a complexidade de ambas as contribuições gera dificuldades para concluir o assunto. A forma de apuração não cumulativa na qual há o direito de crédito sobre algumas operações, exige conhecimento de todos os setores envolvidos no processo quanto às possibilidades de aproveitamento de créditos, impedimentos e demais particularidades. Opta-se pelo sistema cumulativo, mesmo sendo o sistema oneroso para a sociedade, pelo fato do mesmo ser considerado menos complexo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar através de pesquisa da literatura, da legislação, aplicável as sociedades cooperativas, mais especificamente de consumo, quanto à apuração dos tributos PIS e COFINS.

A escolha do tema teve o objetivo de ampliar os conhecimentos nesta área principalmente relativamente às duas contribuições objeto deste estudo. Este estudo comprova que é cada vez mais elevada a necessidade de profissionais qualificados para que se torne cada vez mais eficiente à escolha da forma de tributar. Fica evidente que o simples aumento da alíquota não sugere um aumento da carga tributária, pois outras disposições podem resultar na diminuição da carga tributária.

Constatou-se através dos resultados atingidos e analisados, que atualmente existe uma dificuldade considerável quanto à apuração das contribuições objeto deste estudo. Verifica se que ambas as contribuições são consideravelmente onerosas ao fluxo de caixa, formação do preço de venda e por fim ao resultado. Os resultados apontam que a forma atual utilizada para apuração do PIS e COFINS é mais onerosa levando em consideração três meses como base de dados, constata-se que há dificuldade para a mudança deste cenário está relacionada diretamente na complexidade da legislação aplicável.

Foram notadas algumas limitações no presente trabalho as quais não interferem diretamente no resultado do estudo, mas sim, quanto a divulgação de valores, dados reais da sociedade, além da quantidade de dados a serem analisados, como notas fiscais, comprovantes de pagamentos, classificação contábil e demais, sendo assim um estudo com valores aproximados que evidenciam a realidade da sociedade, sem considerarmos discussões judiciais relativas a tributação de atos cooperados e não cooperados e outros assuntos questionáveis quanto a tributação do PIS e COFINS das sociedades cooperativas.

No presente trabalho não se teve a intenção de esgotar a análise dos dados obtidos da sociedade cooperativa de consumo, mas verificar, analisar, embasar as possibilidades de tributação passíveis em lei para uma maior economia tributária e assim tornar-se competitivo no mercado.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoocompilado.htm>. Acesso em: 16 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 07, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 16 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2013.

BRASIL. Lei n. 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 14 jul. 2013.

BRASIL. Instrução Normativa n. 635 de 24 de março de 2006. Dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, cumulativas e não cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 de abril de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6352006.htm>>. Acesso em: 14 jul. 2013.

KRUEGER, Guilherme. *Ato Cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 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.

POLONIO, Wilson A.; *Manual das Sociedades Cooperativas*. São Paulo: Atlas, 1999.