

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA INDUSTRIAL

UMA CONTRIBUIÇÃO À CONTABILIDADE DE COOPERATIVAS
AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À UNIVERSIDADE FEDERAL DE
SANTA CATARINA PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE
MESTRE EM CIÊNCIAS

DAURO RODRIGUES REDAELLI

FLORIANÓPOLIS
SANTA CATARINA - BRASIL
MAIO - 1977

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE

"MESTRE EM CIÊNCIAS"

ESPECIALIDADE ENGENHARIA INDUSTRIAL, OPÇÃO GERÊNCIA INDUSTRIAL E APROVADA PELO ORIENTADOR E PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO.

UMA CONTRIBUIÇÃO À CONTABILIDADE DE COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO

DAURO RODRIGUES REDAELLI

Antonio Diomário de Queiroz

PROF. ANTÔNIO DIOMÁRIO DE QUEIROZ, Dr^{3^{eme}} Cycle
ORIENTADOR

Raul Valentim da Silva

PROF. RAUL VALENTIM DA SILVA, M.Sc.
COORDENADOR DO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA INDUSTRIAL

BANCA EXAMINADORA COMPOSTA DOS PROFESSORES:

Antonio Diomário de Queiroz

PROF. ANTÔNIO DIOMÁRIO DE QUEIROZ, Dr^{3^{eme}} Cycle
ORIENTADOR

Otávio Ferrari Filho

PROF. OTÁVIO FERRARI FILHO, M.Sc.

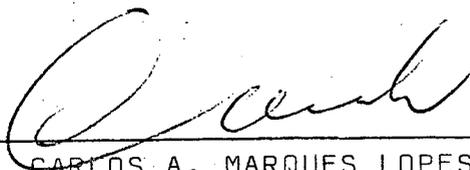
Amauri Beck

PROF. AMAURI BECK, M.Sc.



UFSC-BU

PROFESSORES CONVIDADOS:



PROF. CARLOS A. MARQUES LOPES, CONTADOR



PROF. OSCAR PEREIRA, CONTADOR

À meus pais

À Anita Fangier

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Antônio Diomário de Queiróz, pela amizade, apoio e orientação do presente trabalho.

Ao Prof. Dr. Alexandre Vertes, pela motivação à realização do Curso de Pós-Graduação.

Aos Professores do Departamento de Engenharia Industrial da Universidade Federal de Santa Catarina, pelos ensinamentos que me transmitiram.

Aos Professores Carlos Alberto Marques Lopes e Oscar Pereira, pelas valiosas observações ao trabalho.

À CAPES e à UFSC que, através do auxílio financeiro prestado, permitiram a realização do Curso de Pós-Graduação.

Ao Centro de Assistência Gerencial de Santa Catarina e ao Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE) que estimularam a realização da presente dissertação.

Aos colegas Técnicos do CEAG/SC por suas observações, em especial à Técnica Anita Fangier que sempre me estimulou e me encorajou.

À Organização das Cooperativas de Santa Catarina-OCESC, ao INCRA e às cooperativas catarinenses que, direta ou indiretamente, contribuíram com o autor.

A todas as pessoas que de qualquer forma me auxiliaram.

R E S U M O

Os objetivos básicos do presente trabalho são: (1) apresentar técnicas simples para os registros contábeis das operações mais significativas das "cooperativas agropecuárias com setor de consumo" e, (2) examinar o papel da contabilidade na apuração das sobras, em especial as contas de resultado daquelas cooperativas.

Os registros contábeis abordados referem-se : (1) ao custo das mercadorias fornecidas e vendidas; (2) às transferências de mercadorias da sede para as filiais; (3) aos estoques de produtos agropecuários e à forma de obter os custos das vendas destas e, (4) às transferências de produtos agropecuários para serem vendidos como mercadorias no setor de consumo.

Mostra-se a necessidade de revisão do Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras (PLANCOOP), no que tange às contas de resultado, propondo-se uma compactação destas para obter agilização da escrituração. Sugere-se que, para a apuração das sobras do setor de consumo e de cada produto agropecuário, as cooperativas adotem sistemas dualistas de contabilidade de custos.

Mesmo restrito à contabilidade financeira, o trabalho pode ser facilmente usado pelas cooperativas agropecuárias com setor de consumo que desejarem implantar ou reformular seus sistemas contábeis.

A B S T R A C T

The basic purposes of this dissertation are: (1) to present simple techniques for the accounting registers of the most significant operations of the "agricultural cooperatives with a consuming section"; and (2) to examine the role of accounting in the assessment of the surplus, specially the accounts of result of those cooperatives.

The accounting registers considered here refer: (1) to the cost of the merchandises furnished and sold; (2) to the transference of the merchandises from the headquarters to the related agencies; (3) to the storages of agricultural products and to the way of getting their selling costs, and (4) to the removal of the agricultural products to be sold as merchandises in the consuming section.

We show the necessity of reviewing the "Plan of Accounting Standard for the Brazilian Cooperatives" (Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras-PLANCOOP) in what concerns the accounts of result, proposing their compactness to obtain the activation of the accounting. We suggest that, in order to assess the surplus of the consuming section and of each agricultural product, the cooperatives adopt double systems for the cost accounting.

Although restricted to financial accounting this dissertation can be easily used by agricultural cooperatives with a consuming section which wish to start of reform their accounting systems.

S U M Á R I O

	<u>PÁG.</u>
INTRODUÇÃO	1
<u>CAPÍTULO 1</u> - CARÁTER EMPRESARIAL DAS COOPERATIVAS	3
1.1 - Doutrina Cooperativista	3
1.2 - As "Cooperativas Agropecuárias com Setor de Consumo"	12
1.3 - O Caráter Empresarial das Cooperativas	15
<u>CAPÍTULO 2</u> - AS SAÍDAS A SEREM GERADAS PELO SISTEMA CONTÁ BIL DAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO	19
2.1 - Balanço Geral ou Balanço de Ativo e Passivo...	19
2.2 - Demonstrativo(s) de Sobras e Perdas	21
2.3 - "Balanços Gerais" e "Demonstrativos de Sobras e Perdas" Obtidos Mensalmente	25
2.4 - Três Premissas sobre "Negócios-fim com Tercei ros"	28
2.4.1 - Destinação das Sobras quando da existência de "Negócios-fim com Terceiros"	28
2.4.2 - A Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo e os "Negócios-fim com Ter ceiros"	29
2.4.3 - Cálculo das "Sobras Tributáveis" nos "Negó cios-fim com Terceiros"	34

<u>CAPÍTULO 3</u> - A ESTRUTURA INTERNA DO SISTEMA CONTÁBIL DE COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO	44
3.1 - As Mercadorias do Setor de Consumo	45
3.1.1 - O Custo das Mercadorias Fornecidas e <u>Ven</u> didas	45
3.1.2 - As Transferências de Mercadorias do Setor de Consumo	53
3.2 - Os Produtos Agropecuários	65
3.2.1 - O Tratamento Contábil para o Estoque dos Produtos Agropecuários	67
3.2.2 - As "Sementes de Produção Própria"	76
3.2.3 - O "Conceito da Materialidade" Aplicado ao Setor Agropecuário	85
3.3 - As Outras Despesas dos Setores e os <u>Demonstra</u> tivos de Sobras e Perdas	89
3.3.1 - Monismo ou Dualismo?	90
3.3.2 - Os Demonstrativos de Sobras e Perdas	99
3.4 - As Transferências de Produtos Agropecuários para o Setor de Consumo	103
CONCLUSÃO	112
BIBLIOGRAFIA	115
ANEXO I - Parecer Normativo CST 73/75	117

LISTA DE FIGURAS

	<u>PÁG.</u>
Figura 1 - Esquema simples de uma cooperativa de consumo	10
Figura 2 - Esquema simples de uma cooperativa de vendas em comum	10
Figura 3 - Tratamento Contábil para o "Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas" - Esquema Simples	47
Figura 4 - Tratamento Contábil para o "Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas" - Esquema Complexo	50
Figura 5 - Transferência de Mercadorias do Setor de Consumo	54
Figura 6 - Tratamento Contábil para o "Estoque dos Produtos Agropecuários" (Exemplo para o Soja).	68
Figura 7 - Mapa de Custo Médio do Soja	73
Figura 8 - Tratamento Contábil para as Sementes de Produção Própria - Exemplo para a Semente de Soja	79
Figura 9 - Esquema de Funcionamento dos "Mapas de Custo Médio" para as "Sementes de Produção Própria" (Exemplo para o Soja)	83
Figura 10 - Produtos Agropecuários "Transferidos" para o Setor de Consumo: Esquema Genérico	105

LISTA DE QUADROS

	<u>PÁG.</u>
Quadro 1 - Resumo de Plano de Contas Montado para Apu- rar o Resultado do Setor de Consumo da Sede e da Filial: Solução Apresentada por Algu- mas Cooperativas	56
Quadro 2 - Contas para o Setor de Consumo - Estrutura sem Preocupação de Análise de cada Estabele- cimento	62
Quadro 3 - Contas para o Setor de Consumo - Estrutura com Preocupação de Análise de cada Estabele- cimento; Estrutura do Esquema Extra-Contá- bil para a Análise de cada Estabelecimento.	63
Quadro 4 - Resumo das Contas de Resultado Propostas pe- lo "PLANCOOP" para as Cooperativas Agrope- cuárias com Setor de Consumo	91
Quadro 5 - Esquema Genérico das Contas de Resultado pa- ra Cooperativas Agropecuárias com Setor de Consumo: Uma Sugestão	97?
Quadro 6 - Exemplo Condensado de Demonstrativo de So- bras e Perdas para um Produto Agropecuário (Soja)	100
Quadro 7 - Exemplo Condensado de Demonstrativo de So- bras e Perdas para o Setor de Consumo	101

INTRODUÇÃO

Num país de proporções continentais como o nosso, o se tor primário desempenha um papel fundamental na economia. Ao la do de outros tipos societários, as cooperativas agropecuárias com setor de consumo estão inseridas no contexto econômico e social brasileiro de há muito e representam um dos pilares básicos para o sadio desenvolvimento daquele setor.

Como quaisquer outras empresas, as cooperativas têm sofrido o impacto do desenvolvimento brasileiro e procurado se adequar a ele. Os órgãos governamentais têm se preocupado com as cooperativas, não só lhes dando legislação própria como também estímulos creditícios, fiscais, de assistência geral e espe cífica.

Para que cresçam, como empresas que são, as cooperati vas necessitam estruturar-se internamente para fazer face às vá rias exigências que se lhes impõem.

A contabilidade é um dos instrumentos que refletem tal estrutura. Logo, deve acompanhar o desenvolvimento geral, adap tando-se a novas técnicas de modo que reflita mais adequadamente as operações da cooperativa e atenda àquelas exigências.

Muitas são as dificuldades impostas à contabilidade de uma cooperativa, quando se trata de examiná-la à luz da doutrina cooperativista e da legislação.

O presente trabalho discute alguns dos pontos fundamen tais pertinentes à contabilidade de cooperativas agropecuárias com setor de consumo, a partir da experiência vivida pelo autor quando da realização de trabalhos de reorganização da contabili dade financeira de cooperativas catarinenses, através do Centro de Assistência Gerencial de Santa Catarina (CEAG/SC).

O trabalho busca discutir os assuntos apresentados de forma que o maior número de unidades se beneficie com sua leitu ra. Não significa, entretanto, ser dispensável qualquer adapta-

ção das propostas apresentadas quando de sua implantação prática.

Restrito à contabilidade financeira, o trabalho aprofunda proposições contidas no Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras (PLANCOOP), além de sugerir alterações de algumas delas, tendo em vista, sempre, a simplificação da estrutura contábil e a necessidade de agilização da escrituração.

C A P Í T U L O 1

CARÁTER EMPRESARIAL DAS COOPERATIVAS

Este capítulo visa colocar o leitor não familiarizado com cooperativismo e cooperativas frente aos princípios básicos que norteiam a doutrina cooperativista. Para tal, usou-se como fonte de pesquisa obras de WALMOR FRANKE (Direito das Sociedades Cooperativas), MARIA HENRIQUETA DE MAGALHÃES (Manual de Contabilidade Cooperativa) e FÁBIO LUZ FILHO (Teoria e Prática das Sociedades Cooperativas).

Ainda como parte integrante deste capítulo, mostra-se o tipo de cooperativas que foi observado pelo autor e para as quais o trabalho é dirigido: as "cooperativas agropecuárias com setor de consumo". Auxiliando o desenvolvimento desta parte está o Decreto 22.239, de 19 de dezembro de 1932, o qual não se acha mais em vigor, mas que permitiu se buscasse a conceituação de certos tipos de cooperativas.

Por fim, tenta-se mostrar ao leitor que a par da característica solidarista e do alto grau de justiça social pertinente aos empreendimentos cooperativos, eles podem e devem ser vistos como quaisquer outras empresas no que tange à sua organização desde que esta se desenvolva sem ferir ou distorcer a doutrina cooperativista.

1.1 - DOCTRINA COOPERATIVISTA

No entender de WALMOR FRANKE, a palavra "cooperativismo" pode ser tomada em duas acepções. "Por um lado, designa o sistema de organização econômica que visa a eliminar os desajustamentos sociais oriundos dos excessos da intermediação capitalista; por outro, significa a doutrina corporificada no conjunto de princípios que devem reger o comportamento do homem integrado naquele sistema".

Neste sub-capítulo serão apresentados os princípios básicos que norteiam a doutrina cooperativista de modo a situar o leitor no que diz respeito às discussões que seguem. Para o interessado no histórico do cooperativismo, sugere-se consulta em literatura específica.

Segundo HENRIQUETA DE MAGALHÃES, o cooperativismo situa-se como uma das reações não socialistas às consequências práticas do Liberalismo. Reforçando, FRANKE coloca que a posição ideológica do cooperativismo, equidistante do individualismo capitalista e das diversas formas em que se expressa o coletivismo, é reafirmada, na problemática cooperativista moderna, como uma das características fundamentais do movimento.

Adotando o lema "Um por todos e todos por um", o cooperativismo busca melhorar as condições econômicas dos que se congregam em torno da sociedade cooperativa.

Esta última é o instrumento de ação do cooperativismo. Quando homens não querem ou não podem, sozinhos, promover a melhoria de seus status econômicos, podem celebrar contrato constituindo uma cooperativa. À sociedade cabe, então, alcançar tal fim, prestando serviços aos associados. Distingue-se das demais por algo muito particular: os seus membros devem utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar suas condições econômicas e não para participar nos lucros em proporção do capital investido.

Surgem, portanto, cooperativas as mais diversas. Em todas elas o sócio é, também, ou usuário ou cliente. Se está presente ao fenômeno da "dupla qualidade", ou seja, se a sociedade cooperativa foi constituída por seus sócios para prestar-lhes serviços, eles devem utilizar-se desses serviços. ¹

O fim das cooperativas é o da prestação de serviços aos seus sócios para a melhoria de seus status econômicos. O seu ramo de atividade, ou seja, seu objeto, é o meio pelo qual o fim é procurado. Ora, sendo o fim individual do sócio a melhoria de

¹ FRANKE usa a expressão "princípio da dupla qualidade". Preferiu-se não adotar o termo princípio.

sua condição econômica, o da sociedade será o mesmo. Surge o fenômeno de "identidade" nas relações entre a sociedade e seus membros. A Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, em vigor, distingue "fim" e "objeto" bastando que se comparem os artigos 3 e 4 com o artigo 5. FRANKE denomina de "princípio de identidade" o que se apresentou, simplesmente, como "identidade" do fim social e do fim individual de cada sócio.

Nas chamadas cooperativas de consumo a sociedade busca uma economia de despesa mediante o fornecimento de mercadorias aos sócios, a um menor custo. O fim individual dos sócios se confunde, então, com o fim da sociedade. Nas cooperativas de vendas em comum se faz sentir, da mesma forma, a "identidade": a sociedade busca obter um preço justo para os produtos dos associados. Em ambos os exemplos o fenômeno da "dupla qualidade" está presente: o sócio é, ao mesmo tempo, cliente.

Observa-se que, nos exemplos, a cooperativa afasta uma etapa que, sem a sociedade, o sócio deveria fazê-lo (ou tentá-lo): a intermediação lucrativista. Apesar disso, como assinala FRANKE, "o afastamento do intermediário ... não constitui, a rigor, elemento essencial ao conceito de cooperativa".

O autor citado embasa a afirmação ao mencionar cooperativas de irrigação, cooperativas de construção de diques e outras, cuja constituição repousa na impossibilidade de cada sócio realizar, isoladamente, as obras mencionadas. Buscam no empreendimento cooperativo, alcançar o fim almejado por todos sem que haja um "intermediário" a ser afastado.

Ensinam diversos autores que os princípios do cooperativismo foram metodizados, pelos teóricos, da prática adotada pela cooperativa fundada em Rochdale (Inglaterra, 1844). Ou seja, a cooperação instigou os 28 tecelões de Rochdale a constituírem uma sociedade regida por normas que, mais tarde, foram tomadas como "princípios do cooperativismo".

A Aliança Cooperativa Internacional (ACI, fundada em 1894), num congresso realizado em 1930, constituiu uma comissão para explicitar os "princípios rochdaleanos". A conclusão apresentada (Londres, 1934) foi de que aqueles princípios podiam ser

resumidos em:

- adesão livre;
- controle democrático;
- devolução ou retorno sobre as compras;
- juro limitado ao capital;
- neutralidade política e religiosa;
- venda a dinheiro à vista; e
- fomento ao ensino.

Em 1966, a Aliança Cooperativa Internacional, revisou os "princípios cooperativos", estabelecendo que são, em resumo:

- Adesão livre, sem restrição artificial ou discriminação social, política ou religiosa;
- Organização democrática (um sócio, um voto), devendo a administração nas cooperativas de grau superior ser conduzida sobre bases democráticas em uma forma conveniente;
- Juro limitado ao capital ou nenhum;
- Distribuição dos excedentes de tal forma que nenhum sócio se beneficie a custa de outro ou outros sócios, observado, pois, o retorno na proporção das operações realizadas com a sociedade;
- Constituição de um fundo de educação para os sócios, empregados e público em geral;
- Cooperação ativa em todas as formas práticas com outras cooperativas, do mesmo ou diferente tipo, no plano local, regional, nacional e internacional.

Mantendo-se a orientação proposta, não serão comentados os princípios expostos a não ser nos aspectos que os tornem significativos para o desenvolvimento do trabalho.

O princípio do retorno relaciona-se de perto com o chamado fenômeno da "identidade". Examinadas sob um prisma teórico as cooperativas não poderiam operar de forma que acumulassem "excedentes" ou "lucros" em detrimento dos sócios.

Usando as palavras de FISCHER, citado por FRANKE, "... o empreendimento cooperativo só pode levar à conta dos associados a despesa efetiva - vale dizer - unicamente os custos decorrentes da atividade da cooperativa".

Essa situação teórica exigiria que os serviços prestados aos sócios fossem realizados a preços tais que, no final de um exercício, houvesse uma igualdade entre receitas e despesas.

Por diversos motivos essa situação não ocorre na prática. Muito menos as cooperativas deveriam despende esforços para atingir tal objetivo. Os excedentes que então se formam recebem, tecnicamente, o nome de "sobras". A distribuição destas, entre os sócios, na proporção das operações destes com a cooperativa, é o "retorno".

Se bem que não as únicas, as figuras das "sobras" e do "retorno" tipificam as sociedades cooperativas. Ambas estão inseridas na legislação brasileira de há muito. Todavia, só com o advento do Decreto-Lei 59, de 21 de novembro de 1966, é que foram consolidadas, afastado definitivamente o termo "lucro".²

Impossível citar-se "sobras" e "retorno" sem dizer algo sobre a constituição dos "fundos" nas sociedades cooperativas. Antes ressalta-se que, na moderna técnica contábil, não são aceitos os termos "fundo" ou "fundo de reserva" para valores registrados no Passivo Não Exigível (Capital Próprio). Assim, aqueles termos serão, neste trabalho, denominados "reservas".

A formação de reservas tem sido uma constante na legislação brasileira sobre cooperativas. O Decreto 22.239/32 obrigava a formação de um "fundo de reserva".³ O Decreto-Lei 59/66 manteve essa exigência.

² O Decreto 22.239/32 ainda apresentava, em seu texto, os termos "sobras" e "lucros", lado a lado.

³ Interessante citar que o Decreto 22.239/32, ao lado de obrigar a formação do "fundo de reserva" com parte dos "lucros" (art. 6º), disciplinou que pelo menos 50% dele deveria ser aplicado em títulos de renda de primeira ordem, facilmente disponíveis os quais deveriam ter conta especial na escrituração (Art. 9º). Observe-se que, a par da imprecisão terminológica, o legislador preocupou-se com os dois aspectos: a "reserva" como conta do Passivo Não Exigível e o correspondente "fundo" no Ativo.

A Lei 5.764/71 foi mais longe. Além do "fundo de reserva" destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento das atividades da cooperativa, obrigou que seja formado um "fundo de assistência técnica, educacional e social", destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa. Deixou livre, ainda, a formação de outros "fundos".

A constituição de reservas estaria indo de encontro ao fenômeno da identidade? O princípio do retorno estaria sendo desrespeitado? A sociedade cooperativa estaria enriquecendo em detrimento dos sócios?

Por várias razões, a resposta seria negativa. Se um dos princípios do cooperativismo é a "constituição de um fundo de educação para os sócios empregados e público em geral", nada mais correto impedir que sobras sejam distribuídas com o intuito de, com a parcela "reservada", atender o princípio exposto.

Além disso, e resumindo a opinião de vários autores ⁴, a formação de reservas significaria, por parte dos sócios, o reconhecimento do caráter empresarial da cooperativa, como tal sujeita a infortúnios futuros. Sem a sociedade, cada elemento individual reservaria uma parcela de seus "lucros" para seu desenvolvimento ou para fazer frente a eventuais insucessos. A sociedade, representando todos, faz o mesmo. A "identidade" pois, está respeitada.

Cabe alertar que tais reservas caracterizam-se por sua indivisibilidade, ou seja, não retornam aos sócios quando de sua retirada ou quando da dissolução da sociedade.

Sem discutir esse particular, ele seria plenamente justificado à luz ampla do solidarismo: o sócio demissionário contribui para que permaneça a sociedade que lhe prestou serviços ou, no caso de dissolução, a sociedade contribui para o fortalecimento de outra sociedade que venha ativar o sistema cooperati

⁴ Em sua "Teoria e Prática das Sociedades Cooperativas", FÁBIO LUZ FILHO cita a opinião de vários autores, donde se concluiu o exposto no texto (vide especialmente páginas 169 a 171).

vista.

Restam algumas considerações de interesse do trabalho. Em primeiro lugar, trata-se das relações jurídicas entre sócios e sociedade. São denominadas "atos cooperativos", "negócios-fim" ou ainda "negócios cooperativos internos", sendo as duas últimas expressões usadas por FRANKE em seu Direito das Sociedades Cooperativas (pág. 23,24 e 25).

Em função do fenômeno da "identidade", os "atos cooperativos" não redundam em contratos de compra e venda. A própria legislação em vigor no Brasil estipula (Lei 5.764/71):

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

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

A prática de "negócios-fim" conduz a de "negócios-meio" que, por sua vez, podem suceder ou preceder aqueles. A Figura 1 mostra um esquema simples de uma cooperativa de consumo enquanto que a Figura 2 mostra o de uma cooperativa de vendas em comum.

As cooperativas que funcionassem de acordo com os esquemas das figuras estariam adotando a prática do "exclusivismo"; enfim, operando apenas com sócios quando dos "negócios-fim". Caso contrário, a característica do "exclusivismo" deixaria de existir.

Tal colocação abre duas discussões. Uma sobre a possibilidade do "não-exclusivismo" nos "negócios-fim" e sua denominação. Outra, sobre os resultados decorrentes de tais operações.

No cooperativismo alienígena aquelas operações ocorrem tanto por liberalidade legal ou estatutária como, as vezes, por obrigação legal, conforme explica FRANKE na obra já citada (pág. 26 a 31).

No Brasil, têm amparo legal, restritas apenas a montantes e condições específicas. No artigo 85, a Lei 5.764/71 permi

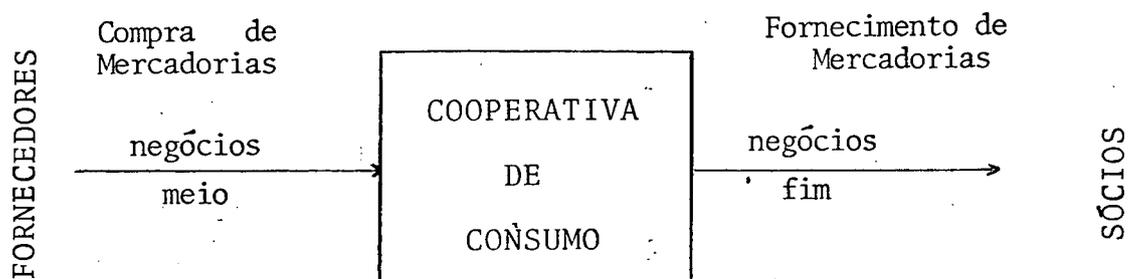


FIG. 1 - Esquema simples de uma cooperativa de consumo

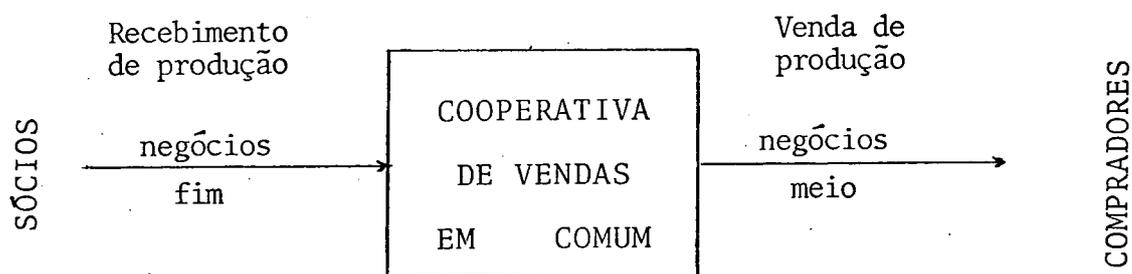


FIG. 2 - Esquema simples de uma cooperativa de vendas em comum

te às cooperativas agropecuárias e às de pesca adquirirem produtos de não associados para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de instalações das cooperativas que as possuírem. Já o artigo 86, permite às cooperativas fornecerem bens e serviços a não associados, desde que isso atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a lei. Os montantes dessas operações estão na Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo.

Na foi encontrada na bibliografia uma denominação específica para tais operações. Optou-se, para fim desse trabalho, denominá-las "negócios-fim com terceiros". O motivo disso é ressaltar, para o leitor, a presença do não-sócio numa operação em que, via de regra, estão os sócios. Abandonou-se a expressão "operações com terceiros", muito utilizada na prática, uma vez que nas cooperativas alvo de atenção deste trabalho sempre existirão "terceiros": aqueles com os quais a cooperativa realiza seus "negócios-meio".

Os "negócios-fim com terceiros" deixam de ser atos cooperativos e redundam em operações de mercado. Tal conclusão baseia-se, por exclusão, no já mencionado artigo 79 da Lei 5764/71.

Sua ocorrência conduz ao aparecimento de resultados. Estes, se positivos, são inegavelmente "lucros". A Lei 5.764/71, preferiu a expressão "resultados positivos":

"Art. 111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta lei" (o grifo é do autor).

No texto, prefere-se denominá-los de "lucros" ou "sobras tributáveis", em decorrência do dispositivo legal citado.

Sem que se discuta a conveniência ou não dos "negócios-fim com terceiros", sob os prismas doutrinário e prático, deve-se apenas dizer que os "lucros" deles decorrentes são incorporados às reservas indivisíveis. Esse procedimento ocorre no cooperativismo alienígena como no brasileiro. Por força do artigo 87 da Lei 5.764/71, os "lucros" decorrentes dos "negócios-fim com terceiros" são incorporados à "reserva para assistência técnica,

educacional e social".

Muitos outros aspectos interessantes poderiam ser explicitados nesta parte introdutória. Os já citados constituem-se como os extritamente necessários para a leitura do trabalho.

1.2 - AS "COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO"

A integração vertical e/ou horizontal verificada em maior ou menor grau no seio das empresas é algo que afeta as cooperativas. Segundo HENRIQUETA DE MAGALHÃES, o cooperativismo têm como preocupação o consumidor e, para atingir esse objetivo, colocando a produção a serviço do consumo, três etapas deveriam ser vencidas:

- surgiriam cooperativas de consumo que eliminariam os intermediários de troca;
- dessas, surgiriam as cooperativas de produção industrial e, por fim,
- seriam criadas cooperativas de produção agrícola.

Dentro desse espírito é natural, portanto, que se encontrem cooperativas com os mais diversos objetos, simples ou complexos.

O presente trabalho enfoca o resultado do contato do autor com "cooperativas agropecuárias com setor de consumo" de Santa Catarina. Mister se faz, portanto, posicionar com clareza esse tipo de cooperativas.

O já revogado Decreto 22.239/32 procurou, no artigo 21, classificar as cooperativas segundo seu objeto. Apesar das seis categorias apresentadas, o próprio Decreto abriu possibilidade de se constituírem cooperativas não enquadradas nas explicitamente mencionadas. Denominou de "mista" qualquer cooperativa que tivesse como objeto um conjunto de operações enquadradas nas atividades de duas ou mais categorias mencionadas no artigo 21.

Apesar da tentativa de classificação não se ter repetido na legislação posterior, é interessante observar algumas cate

gorias citadas no Decreto 22.239/32.

As cooperativas de "vendas em comum" seriam dedicadas à comercialização, nos mercados de consumo ou exportação, dos produtos particularmente elaborados por seus sócios, lavradores ou criadores, sem haver transformação daqueles produtos.

As de "beneficiamento" teriam por objeto fazer, sem transformação industrial, expurgo, seleção, benefício, padronização, classificação e acondicionamento de produtos agrários, para a venda ou exportação.

As cooperativas observadas pelo autor, em Santa Catarina, possuem as características de "vendas em comum" e de "beneficiamento". Recebem produção de seus sócios (grãos, animais, leite, etc.), vendendo-a.

Quanto aos grãos, procedem sua pesagem, limpeza, classificação, secagem e expurgo, antes da operação de venda. O armazenamento destes grãos ocorre em maior ou menor intensidade, na dependência de capacidade para tal. No caso do arroz há o descascamento e, se necessário, o brunimento do grão recebido, além das já mencionadas atividades.

Quanto aos animais, os casos observados apresentaram os suínos como produção praticamente predominante, para não se dizer única. Os suínos são, simplesmente, recebidos, pesados e vendidos.

O caso do leite, observado em uma única cooperativa, é similar ao dos suínos: a coleta do produto, na casa dos sócios, segue-se um resfriamento antes de sua venda para outras unidades empresariais.

Poderá ser levantada a questão de que, em cada uma das atividades, há, em maior ou menor grau, um rudimento de industrialização. Sem dúvida !

Todavia, não se pode compará-las com outras cooperativas, também existentes em Santa Catarina, onde se transforma em sucos as frutas recebidas dos sócios, em aguardente a cana, etc. Exemplo existe, também, de cooperativas que produzem ração e

"concentrado" ⁵ para suínos, leite pasteurizado e derivados deste, etc. Em um caso é encontrada cooperativa que abate suínos para vender a banha, a carcaça, etc. Todas elas melhor ficariam posicionadas como de "produção industrial" que, segundo o artigo 23 do Decreto 22.239/32, seriam as que têm por objetivo manipular produtos agrícolas, extrativos, matérias primas e outros artigos, transformando-os, por qualquer meio em novos produtos.

As cooperativas contatadas pelo autor possuem as características das de "vendas em comum" e das de "beneficiamento". Poderiam ser denominadas de "cooperativas de beneficiamento e vendas em comum". Apesar disso, neste trabalho, são tratadas como "cooperativas agropecuárias". Um motivo para tal é ser a expressão mais sintética. Outro, é ditado pela prática: tanto as unidades como os órgãos a elas relacionadas utilizam em larga escala a expressão "cooperativas agropecuárias" para se referir às unidades com as características mencionadas.

Ainda utilizando a classificação do Decreto 22.239/32, dois tipos de cooperativas mereceriam destaque: as de "compras em comum" e as de "consumo".

As de "compras em comum" poderiam ser rurais ou urbanas. Interessariam as rurais: ou seja, aquelas constituídas entre agricultores ou criadores para abastecimento dos sítios ou das fazendas, de animais, plantas vivas, mudas, sementes, adubos, inseticidas e instrumentos agrários e outras matérias primas ou fabricadas, úteis à lavoura, sem o intuito de revenda.

As cooperativas de "consumo" teriam por escopo ajudar a economia doméstica: - adquirindo, o mais diretamente possível, ao produtor, ou a outras cooperativas, os gêneros de alimentação, de vestuários e outros artigos de uso e consumo pessoal, da família ou do lar; - distribuindo-os nas melhores condições de qualidade e preço, aos consumidores associados ou não, no interesse dos quais pode prover a outros serviços afins; - e ...

⁵ "Concentrado" é um preparado destinado a ser misturado com milho para servir de alimentação de suínos.

As cooperativas contatadas apresentam, sem exceção, características de "cooperativas de compras em comum (rurais)" e de "cooperativas de consumo". Em todas são encontrados setores dedicados ao fornecimento de mercadorias diversas que atendam às necessidades pessoais dos sócios e de seus familiares tanto no que diz respeito à sua subsistência como a de suas lavouras e criações.

Para denominar o setor das cooperativas contatadas dedicado às atividades mencionadas, optou-se pelo termo "consumo". Mesmo que a expressão "compras em comum" tenha conotação mais ampla que o termo escolhido, as próprias cooperativas e os órgãos a elas relacionados adotam o termo "consumo". Observe-se, então, que a escolha foi ao encontro da prática corrente.

Os objetos mais importantes das cooperativas contatadas são os de beneficiamento e de vendas em comum de produtos a grupamentos. Como objetos complementares a esses estão os de compras em comum (rurais) e de consumo. Utilizando as expressões antes propostas e justificadas, chegou-se à denominação de "cooperativas agropecuárias com setor de consumo" para as unidades contatadas pelo autor. Para simplificação da redação, o termo "cooperativas" é, neste trabalho, muitas vezes substituído daquela expressão.

1.3 - O CARÁTER EMPRESARIAL DAS COOPERATIVAS

Um "considerando" da tese "Doutrina Cooperativista" apresentada e aprovada no III Congresso Catarinense de Cooperativismo diz:

" - CONSIDERANDO a urgente necessidade de adaptação da Lei à realidade cooperativista; ou o cooperativismo adaptar-se à Lei, para não haver desigualdade entre cooperativas e cooperativas empresas."

Tal colocação, junto de várias outras, colima na recomendação de que fosse criada uma comissão de alto nível para estudar e formular um plano global referente ao entrelaçamento dos

setores: Doutrina - Legislação e Cooperativa Empresa.

Sem que pese, agora, dissecar ou testar a validade da referida tese, cabe perguntar se cooperativas são, ou não, empresas. A resposta afirmativa é tão óbvia que nem vale a pena enumerar autores, textos legais ou outras fontes para embasá-la.

Caberia perguntar, então, pela diferença entre "cooperativa" e "cooperativa empresa". Apressando-se a resposta, pode-se dizer que, pelo antes exposto, não há.

Urge, portanto, um esclarecimento para afirmações como "CONSIDERANDO que as cooperativas atualmente necessitam de empresariar-se" ou "CONSIDERANDO que à medida que se empresariam, automaticamente desvirtuam os princípios, pois utilizam os benefícios da lei, mas não transferem estes benefícios aos seus associados".⁶

Ora, sendo empresas não necessitam empresariar-se pois assim já nascem. Não é à medida que se empresariam que, automaticamente desvirtuam os princípios, pois se assim fosse, sendo empresas, já teriam nascido desvirtuando estes.

Há entre parte dos que não estão relacionados com o sistema cooperativista, a idéia de que cooperativas não são empresas. Por predominar, em nosso meio, empreendimentos lucrativistas, as cooperativas são, erroneamente, consideradas fora do conjunto empresarial.

Há também, entre muitos dos vinculados ao sistema cooperativista, temor em associar os termos cooperativa e empresa. Talvez porque o segundo seria sinônimo de lucro e, como tal, um afastamento da doutrina.

Da convivência com o meio cooperativista, observou-se que existe, as vezes, confusão entre "empresariar-se" e "organizar-se". Assim, não se pode concordar com que qualquer tendência a melhoria organizacional dos empreendimentos cooperativos signifique, automaticamente, o desvirtuamento da doutrina. Esse últi-

⁶ Reprodução literal dos dois primeiros "considerandos" da tese antes mencionada.

mo pode ocorrer qualquer que seja o grau de organização da cooperativa. Também não se concorda que "benefícios da lei" - sem discutir quais sejam - valem para umas e não para outras.

Mais clara e objetiva é a colocação, também apresentada em tese (Cooperativa Empresa) no III Congresso Catarinense de Cooperativismo que diz: "... o movimento cooperativista deverá a acompanhar a evolução geral da sociedade, a evolução de conhecimentos técnicos administrativos, dentro do espírito cooperativista, mas como organização científica e racional".

A polêmica expressão "cooperativa empresa" deve, então, ceder lugar à outra: "cooperativa organizada". Mesmo usando "organização" com uma conotação ampla e sem preocupações acadêmicas, é insofismável a afirmação de que as cooperativas devem ser organizar.

A contabilidade tem sido apontada como fator importante no seio das cooperativas. O Projeto Integrado de Desenvolvimento das Cooperativas do Oeste - Santa Catarina (PROESTE), ao a apresentar sua metodologia de atuação, realçou a contabilidade, de forma explícita, como uma das áreas que deveriam receber atenção do Programa proposto naquele Projeto.

HENRIQUETA DE MAGALHÃES, em seu trabalho "Recuperação de Cooperativas" deixa clara a importância do bom funcionamento da contabilidade para o sucesso do empreendimento. Assim é que a área em questão desempenha um proeminente ponto de apoio para o diagnóstico assim como recebe maciça atenção quando da primeira fase do plano de recuperação, desenvolvido pela autora citada.

Como em qualquer outra empresa, a contabilidade é, nas cooperativas, um dos centros vitais do empreendimento, recebendo e armazenando informações, bem como transformando estas em outras. Pode ocorrer, nas cooperativas, necessidade de maior complexidade na estruturação do sistema contábil do que o exigido em certas empresas lucrativistas. As implicações doutrinárias e legais são, basicamente, a causa disso.

A importância da organização da estrutura contábil das cooperativas é, então, inegável. Para que isso seja atingido e-las devem lançar mão de todos os meios ao seu alcance. Assim, na

da impede que as boas técnicas e procedimentos adotados pelos de
mais empreendimento que as cercam sejam aproveitados e assimi-
lados, até o ponto em que não venham ferir os princípios da dou-
trina.

C A P Í T U L O 2

AS SAÍDAS A SEREM GERADAS PELO SISTEMA CONTÁBIL DAS
COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO.

A contabilidade das cooperativas pode ser tomada como um sistema. O sistema contábil de tais empreendimentos está subordinado às técnicas e princípios contábeis existentes, aos princípios da doutrina cooperativista e aos dispositivos legais.

Assim, além de refletir as características particulares de cada unidade, o sistema contábil das cooperativas deve atender à subordinação mencionada. A atenção a esse fato é indispensável para a concepção daquele sistema.

Este capítulo aborda, suscintamente, as saídas desejadas. A par de sua simplicidade é interessante mencioná-las pois delas flui a definição da estrutura do sistema contábil e das entradas que o alimentam. No final do capítulo são enfocados três aspectos relacionados com "negócios-fim com terceiros" e a posição do autor sobre os mesmos.

2.1 - BALANÇO GERAL OU BALANÇO DE ATIVO E PASSIVO

Uma das saídas que devem ser geradas pelo sistema contábil das cooperativas é o que aqui se denomina de Balanço Geral ou Balanço de Ativo e Passivo. Tal peça contábil "mostra as fontes das quais provieram os fundos correntemente usados para operar a empresa (cooperativa) ... e os tipos de propriedades nas quais esses fundos se acham atualmente investidos." ⁷

Muito das discussões em torno dos "balanços gerais" diz respeito à avaliação dos componentes do ativo e do passivo e, co

⁷ ANTHONY, Robert N. - Contabilidade gerencial. Management Accounting. São Paulo, Atlas, 1972. p. 208.

mo consequência, ao nome a ser dado para o demonstrativo em tela.

Vulgarmente, o levantamento de um balanço geral está associado com o "inventário dos estoques" e com a decisão de "depreciar" ou não os bens imobilizados. Tudo o mais é retirado da escrituração. Esse raciocínio, inerente às nossas pequenas e médias empresas, é esposado pelas cooperativas.

Um enfoque em que se crê mais validade para fins de balanço geral é o de que este deva ser fruto conjunto da escrituração e do "inventário geral".

A escrituração de qualquer empresa está sempre sujeita a erros. Um balanço geral baseado somente nela é, hoje, inadmissível.

No "inventário geral", todos os valores patrimoniais ativos e passivos são determinados, descritos, classificados, mensurados e avaliados.⁸ Com base nele é possível confrontar a escrituração com a realidade e, como consequência, retificar eventuais erros cometidos por aquela. HENRIQUETA DE MAGALHÃES, por exemplo, defende essa idéia com intensidade em seu Manual de Contabilidade Cooperativa.

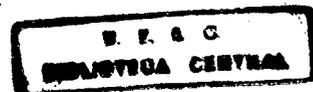
Para alguns autores, como VERTES⁹, o "inventário geral" é a base da atividade contábil, sendo que sem ele não existe contabilidade. Qualquer que seja a importância dada ao "inventário geral" no contexto da ciência contábil, sua realização não afasta o antes mencionado problema da avaliação. Esta, conforme a finalidade do inventário (ou do balanço) pode determinar diferentes valores ao mesmo conjunto de elementos patrimoniais.

No caso em exame, trata-se de balanços com a finalidade de demonstrar a situação econômica da cooperativa em consonância com o "princípio da continuidade da empresa", estando-se, então, face aos "inventários de gestão" ou "inventários de exercício".¹⁰

⁸ VERTES, Alexandre. Estrutura, análise e interpretação de balanços. São Leopoldo, Unisinos, 1972. p. 13

⁹ VERTES, Alexandre. Op. cit. acima nota 8. p. 13

¹⁰ VERTES, Alexandre. Dupla contabilidade geral. Porto Alegre, Sulina, 1971. p. 40



Há, em tese, uma ilimitada liberdade na avaliação quando dos inventários de gestão. Tudo dependeria de quem fizesse a referida avaliação. Por questões de ordem prática, todavia, essa liberdade restringe-se aos dispositivos legais, em vasta gama dos componentes patrimoniais. Com um exemplo, esclarece-se o motivo.

Se uma cooperativa desejasse reavaliar seu imobilizado com taxas superiores às permitidas por lei, poderia fazê-lo. Seria, entretanto, tributada pela excesso. E a obtenção desse excesso obrigaria ao re-cálculo de toda a reavaliação (pelos índices oficiais) o que, possivelmente, tornaria o custo da operação maior que o benefício de usar um critério próprio para reavaliar.¹¹

Além dos elementos patrimoniais que recebem atenção mais profunda por parte dos órgãos governamentais, os demais devem ser avaliados com seriedade e honestidade.

Não raras vezes são encontrados "valores a receber" e "valores a pagar" que, nos balanços gerais de cooperativas, passam de exercício para exercício, e representam valores fictícios que distorcem a situação patrimonial. Isso porque a escrituração é, para tais valores, a única base para a elaboração dos balanços.

Assim, o Balanço Geral levantado com o auxílio de um "inventário geral" realizado de acordo com a legislação e com a boa técnica contábil, é uma das saídas a serem produzidas pelo sistema contábil das cooperativas.

2.2 - DEMONSTRATIVO(S) DE SOBRAS E PERDAS

A literatura contábil apresenta, para as empresas não cooperativas com fins lucrativos, uma gama variada de nomes para

¹¹ Em casos especiais, pode uma cooperativa sujeitar-se à tributação referida por desejar reavaliar seu imobilizado a valores de mercado (ou próximos dele) que nem sempre são atingidos se aplicados os coeficientes oficiais.

o demonstrativo cujas finalidades básicas são: apurar o rédito de um período, demonstrar as receitas e despesas de forma a permitir análise da formação do rédito e demonstrar a destinação desse rédito.¹² Tal peça contábil é muito conhecida como Demonstrativo de Lucros e Perdas.

Sem que se adentre no problema terminológico, adotar-se-á, para as cooperativas, a denominação "Demonstrativo de Sobras e Perdas" para o documento que nelas tem finalidade similar ao Demonstrativo de Lucros e Perdas nas empresas de fins lucrativos.¹³

Como produto do sistema contábil das cooperativas, o Demonstrativo de Sobras e Perdas reflete, mais que o Balanco Geral, o nível técnico atingido pela cooperativa no estruturar aquele sistema.

Nas empresas não cooperativas a elaboração de apenas um Demonstrativo de Lucros e Perdas pode ser, no mais das vezes, suficiente. No caso das cooperativas a apuração das sobras líquidas pode ocorrer em três níveis distintos, a saber:

- global: onde são apuradas as sobras líquidas da cooperativa como um todo, reunindo os setores agropecuários e de consumo;

- setorial: onde são apuradas, separadamente, as sobras líquidas do setor de consumo e do setor agropecuário; e

- analítica: onde são apuradas as sobras líquidas do setor de consumo e as sobras líquidas relativas a cada um dos produtos agropecuários com que opera a cooperativa (soja, fei-jão, leite, suínos, etc.).

¹² KOLIVER, Olivio. Apontamentos sobre estrutura e análise de balanços. Porto Alegre, Staff, 1969. p. 28

¹³ A literatura e os praticantes cooperativistas utilizam a expressão "Demonstrativo de Sobras e Perdas" com intensidade. Tem-se encontrado, também, as denominações "Balanco de Resultado" e "Balanco de Resultados".

A preparação de um Demonstrativo de Sobras e Perdas onde se apuram globalmente as sobras líquidas é um documento interessante para que se tenha uma visão do empreendimento como um todo.

Todavia, a preparação de demonstrativos onde ocorra a apuração analítica das sobras líquidas é, insofismavelmente, uma necessidade imposta pela doutrina e, sob certas condições, pela legislação. Isso conduziria a mais de um Demonstrativo de Sobras e Perdas para uma mesma cooperativa.

A imposição doutrinária, como fundamento para o que foi afirmado, repousa no princípio do retorno. Se deve haver "distribuição dos excedentes de tal forma que nenhum sócio se beneficie a custa de outro(s)", o retorno das sobras na proporção das operações realizadas com a sociedade só é alcançada se, entre outros requisitos,¹⁴ houver apuração das sobras líquidas a nível analítico.

A legislação se torna um fator de exigência da apuração das sobras a nível analítico caso ocorram "negócios-fim com terceiros", quer no setor de consumo que em algum(s) dos produtos agropecuários. Isso porque o resultado de tais operações sofre a incidência do imposto de renda.

Além das imposições doutrinárias e, às vezes, legais, a apuração analítica das sobras é um poderoso instrumento gerencial para os que dirigem o empreendimento cooperativo pois permite sejam tomadas medidas para sanar eventuais falhas internas da sociedade em relação ao setor de consumo e aos produtos com que opera. Abre, também, um caminho para orientação do agropecuarista no tocante à melhor utilização de seus recursos entre os diversos produtos, desde que levadas em consideração as variáveis exógenas envolvidas (políticas governamentais de incentivos fiscais e creditícios, mercado nacional e internacional, etc.).

¹⁴ Outros requisitos seriam: informações sobre as operações de cada sócio em cada setor e, dentro do setor agropecuário, a nível de cada produto, bem como a aprovação do retorno das sobras pela Assembléia Geral.

O nível desejado para a apuração das sobras líquidas (global, setorial ou analítico) implica na maior ou menor sofisticação da estrutura interna do sistema contábil. Assim, a apuração a nível global exige menor trabalho que a apuração analítica, apesar de ser imperfeita sob os aspectos doutrinário e, às vezes, legal.

Além do problema relativo ao nível em que as sobras líquidas são apuradas o(s) Demonstrativo(s) deve(m) evidenciar as receitas e as despesas de forma a permitir uma análise da formação do resultado (sobra ou perda).

Esse assunto relaciona-se de perto com o sistema empregado para o encerramento das contas de receitas e de despesas e, a partir disso, com a apresentação formal do demonstrativo. Esses tópicos foram exaustivamente estudados por KOLIVER¹⁵ com relação às empresas industriais lucrativistas. As conclusões e recomendações do referido autor têm grande validade no caso das cooperativas, se feito um exame comparativo dos dois tipos de empreendimentos (o industrial lucrativista e o cooperativo).

Assim, a adoção do "sistema de transferência integral" quando do encerramento das contas de receitas e despesas, deve ser um dos objetivos a serem alcançados pelas cooperativas. Uso do tal sistema (ou um sistema mais próximo dele) a conta Sobras e Perdas¹⁶ conterà um maior número de informações. Resulta, então, uma vasta gama de possibilidades quando da montagem do Demonstrativo de Sobras e Perdas. Usados outros sistemas de encerramento (os mais comuns são o "neto" e o "bruto"), as possibilidades informativas do demonstrativo decrescem.

¹⁵ KOLIVER, Olivio. O balanço de resultados das empresas industriais diante da análise externa. P.Alegre, Staff, 1973.p.22

¹⁶ Não deve haver confusão entre a conta Sobras e Perdas e o Demonstrativo de Sobras e Perdas. Aquela simplesmente recebe os saldos das contas de receitas e de despesas e apresenta, a débito, os valores resultantes da destinação das sobras. Este é a peça contábil tal como foi definida no texto.

A utilização do "sistema de transferência integral" (ou próximo dele) não é tudo. Resta que as cooperativas saibam expor as contas no Demonstrativo de Sobras e Perdas de forma que este apresente uma continuidade e facilidade de leitura, além de evidenciar grandezas monetárias que, pelo sistema de transferência integral, não são automaticamente geradas (sobra bruta, sobre operacional, sobre líquida do exercício, etc.).

A apresentação do demonstrativo sob a forma "escalonada" é, a partir do "sistema de transferência integral", visivelmente superior a outras apresentações. Tal matéria tem sido alvo de reiterados conselhos emanados de autores, de órgãos governamentais e de órgãos ligados ao cooperativismo.¹⁷ Por fim, os Demonstrativos de Sobras e Perdas devem evidenciar a distribuição das sobras como parte integrante de sua apresentação.

Ainda neste trabalho são feitos comentários específicos sobre a apresentação de Demonstrativos de Sobras e Perdas, tanto para o setor de consumo como para os produtos agropecuários com que opera a cooperativa.

2.3 - "BALANÇOS GERAIS" E "DEMONSTRATIVOS DE SOBRAS E PERDAS" OBTIDOS MENSALMENTE

A elaboração de Balanços Gerais e de Demonstrativos de Sobras e Perdas revestidos das formalidades legais ocorre anualmente, findo o exercício social. O dinamismo do mundo dos negócios exige que os administradores de cooperativas disponham de informações econômico-financeiras de suas empresas em períodos menores do que o de um ano.

É de praxe que as contabilidades das empresas gerem um documento denominado Balancete de Verificação, normalmente mensal e que, nesse caso, denomina-se Balancete Mensal de Verificação. Nada mais é do que uma relação das contas com seus respecti

¹⁷ INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA. Plano de padronização contábil para as cooperativas brasileiras - PLANCOOP - Brasília, 1974. p. 97

vos saldos com o intuito de examinar a ocorrência do equilíbrio entre débitos e créditos.

É comum os empresários exigirem tais peças contábeis de seus contadores. Os motivos são, no mais das vezes, "cobrar o serviço desses últimos" e constatar se a escrituração está ou não em atraso, em função da data em que o referido demonstrativo lhes é entregue.

Sem que se desconsidere a importância dos motivos citados, crê-se que, antes de mais nada, a solicitação do Balancete Mensal de Verificação deveria ser motivada por sua contribuição para o controle do andamento dos negócios. Dois fatores inter-relacionados fazem com que isso ocorra num número ainda pequeno de empresas.

O primeiro relaciona-se com a formação dos empresários. Estes nem sempre possuem conhecimento da área contábil que, por mínimos que sejam, lhes permita compreender o significado das peças contábeis. Nas pequenas e médias empresas, em que o proprietário não é possuidor de uma formação na área contábil e que ainda toma as maiores decisões sem o auxílio de outros, é comum que a contabilidade exista tão somente para satisfazer as exigências legais.

O segundo é que o Balancete Mensal de Verificação, por não ser nem Balanço Geral, nem Demonstrativo de Lucros e Perdas, deixa de evidenciar, com clareza, a situação patrimonial na data de seu levantamento assim como não mostra o resultado obtido até ali. Tal fato dificulta sua função de "auxiliar a administração"; ainda mais se observado por pessoas menos familiarizadas com contabilidade.

Os fatos mencionados acima ocorrem de forma similar nas cooperativas, estando-se, portanto, face a uma situação indesejável. Um passo para melhorá-la pode ser dado.

Trata-se de obter dois (ou mais) documentos extra-oficiais a partir do Balancete Mensal de Verificação: o Balanço Geral e o(s) Demonstrativo(s) de Sobras e Perdas. Diz-se que são extra-oficiais pois, na maioria das vezes, alguns dados que os compõem não são considerados como "contabilmente aceitos".

Uma vez que no Balancete Mensal de Verificação as contas de Ativo e Passivo estão ao lado das contas de despesas e de receitas, a primeira etapa é dispô-las conforme a estrutura das duas peças contábeis citadas. A possível existência de mercadorias e produtos agropecuários em estoque no final do mês exige que sejam considerados para que a apuração do resultado seja obtida e a posição patrimonial retratada com propriedade. Assim, informações adicionais são necessárias para que se alcancem tais objetivos.

Na dependência do Plano de Contas adotado, o valor do estoque de mercadorias existentes no final do mês ou o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" no mês é uma delas. Outras, de caráter similar, dizem respeito a cada um dos produtos agropecuários com que opera a cooperativa. O caráter interno dos documentos que se objetiva não exige precisão rigorosa. Significa, portanto, que podem ser dispensados inventários físicos daqueles estoques no final de todos os meses. A existência de um controle de estoques, realizado extra-contabilmente, pode fornecer as informações requeridas, desde que tal controle mereça razoável grau de confiabilidade. A posição assumida faz com que o Balanço Geral e o(s) Demonstrativo(s) de Sobras e Perdas gerados sejam considerados como "extra-oficiais".

Muitas vezes, as depreciações do imobilizado não são mensalmente imputadas às despesas. Tal provoca distorções no resultado e na posição financeira, se desejadas informações mensais. Assim, para os demonstrativos extra-oficiais que se está interessado, é suficiente cálculos aproximados de tais depreciações e sua consideração naqueles.

Como se vê, a elaboração mensal de um Balanço Geral e de Demonstrativo(s) de Sobras e Perdas é uma das saídas desejadas do sistema contábil das cooperativas. A exequibilidade disso depende da escrituração ser mantida em dia e da estrutura interna do sistema ser adequada. Se alcançado o objetivo, pelo menos um passo é dado no sentido de que a contabilidade se torne um elemento de apoio para a tomada de decisões.

2.4 - TRÊS PREMISSAS SOBRE "NEGÓCIOS-FIM COM TERCEIROS"

Neste sub-capítulo são tecidas considerações sobre três pontos relacionados com "negócios-fim com terceiros", os quais merecem atenção das cooperativas. Embora sobre dois deles não haja clara e uniforme interpretação sob o aspecto legal, o autor propicia sua discussão, abrindo caminho para que sejam estudados com mais profundidade.

Na ordem em que são apresentados referem-se: à destinação das sobras quando da existência de "negócios-fim com terceiros", à interpretação da Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo e, por fim, ao cálculo das "sobras tributáveis" oriundas dos "negócios-fim com terceiros".

2.4.1 - Destinação das sobras quando da existência de "negócios-fim com terceiros"

Já foi visto que as cooperativas são obrigadas a constituir, com parte das sobras líquidas de cada exercício, duas reservas no mínimo, aqui denominadas "Reserva para Perdas e Desenvolvimento" e "Reserva para Assistência Técnica, Educacional e Social" (RATES).¹⁸ Os percentuais mínimos legalmente estabelecidos são de, respectivamente, 10% e 5%.

Foi observado, também, que as "sobras tributáveis" (ou "lucros") são, por força da Lei 5.764/71, incorporadas à RATES.

Uma vez que a apuração das sobras líquidas deve ser feita a nível analítico, a destinação das mesmas é feita em cada Demonstrativo de Sobras e Perdas gerado.

Tal destinação, quando ocorrerem "negócios-fim com ter

¹⁸ A expressão "Reserva para Perdas e Desenvolvimento", aliás muito usada na prática, vem da própria Lei 5.764/71, que estabeleceu (art. 28, I): "... I - fundo de reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de ...". O mesmo ocorre com a RATES.

ceiros", é ponto sobre o qual o autor foi seguidamente questionado pelas cooperativas com que manteve contato. O exemplo a seguir mostra o procedimento a ser seguido.

Suponha-se que a apuração das sobras líquidas em determinado produto agropecuário tenha levado ao valor de Cr\$. 100,00 dos quais a cooperativa determinou serem Cr\$ 60,00 sobras decorrentes de negócios-fim e Cr\$ 40,00 sobras oriundas de "negócios-fim com terceiros".

O destino dessas sobras, supondo-se apenas as duas reservas citadas em seus percentuais mínimos, será:

Destinação da Sobra Líquida

1. Reserva p/Perdas e Desenv.	- 10% de 60,00	6,00
2. R.A.T.E.S.	- 5% de 60,00	3,00
3. R.A.T.E.S.	- sobra tributável	40,00
4. Sobra à Disposição da Assembléia		51,00
5. Sobra Líquida (1 + 2 + 3 + 4)		100,00

Como pode ser observado, o procedimento é simples. O total das "sobras tributáveis" é destinado à RATES. O cálculo das duas reservas (Perdas e Desenvolvimento e RATES) é feito incidindo os percentuais respectivos sobre as sobras oriundas dos negócios-fim. O remanescente fica à disposição da Assembléia Geral.

2.4.2 - A Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo e os "negócios-fim com terceiros"

A Lei 5.764/71 permite, nos artigos 85 e 86, a ocorrência de "negócios-fim com terceiros". Tais negócios são:

- aquisição de produtos de não associados (agricultores, pecuaristas ou pescadores) no caso das cooperativas agropecuárias e de pesca; e
- fornecimento de bens e serviços a não associados.

O item I da Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Co

perativismo (CNC), de 4 de setembro de 1972, estabelece que:

" I - A cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, deverá optar entre realizá-las em bases que não superem 30% ou 100% do maior montante de transações realizadas nos três últimos exercícios."

Uma vez que a lei estabeleceu uma nítida separação entre setor de consumo e, na área de interesse deste trabalho, setor agropecuário, não há porque raciocinar de outra forma sem ser: a aplicação dos percentuais previstos na Resolução nº 1 do CNC deve ser feita separadamente a nível de setor de consumo e a nível de cada produto agropecuário com que opera a cooperativa.

Isso estabelecido, resta verificar o que deve ser entendido por "montante de transações" a que se refere o texto da Resolução citada.

No caso do setor de consumo, o "montante de transações" pode dizer respeito ao número de operações (de venda e/ou de fornecimento), ao número de itens fornecidos e/ou vendidos ou, ao valor monetário das receitas oriundas das vendas e/ou dos fornecimentos.

Como se vê, diversas seriam as formas de interpretar a expressão "montante de transações". Das citadas, se afigura mais adequada aquela que vincula "montante de transações" ao valor monetário das receitas auferidas, uma vez que as demais são passíveis de críticas que facilmente as colocariam de lado.

Assumido isso como premissa para o setor de consumo, deve-se atentar que as receitas auferidas podem ser encaradas em três níveis distintos, a saber:

- as receitas oriundas dos fornecimentos aos sócios;
- as receitas oriundas das vendas aos não-sócios; e
- o total das receitas (fornecimentos + vendas).

A questão seria decidir sobre qual dos montantes citados é que devem ser aplicados os percentuais (30% ou 100%) aludidos na Resolução nº 1 do CNC.

Uma vez que há completa omissão na referida Resolução, a interpretação ficaria, em princípio, a encargo de cada cooperativa. Assim sendo, optou-se, para fins deste trabalho, adotar o seguinte procedimento: tomar como base para cálculo o total das receitas auferidas.

Com um exemplo mostra-se a posição assumida como premissa. Os dados abaixo, fictícios, teriam sido fornecidos por uma cooperativa:

Cooperativa Exemplo Limitada			
Setor de Consumo - Cr\$			
Exercícios	A	B	C
Fornecimentos	100	115	130
Vendas	<u>50</u>	<u>45</u>	<u>10</u>
Total das Receitas	150	160	140

No exercício D, a Cooperativa Exemplo Ltda. poderia, então, "vender" para não-sócios no setor de consumo até o limite de Cr\$ 48,00, ou seja, 30% de Cr\$ 160,00, supondo-se, é claro, que o percentual aplicado fosse o de 30% e não o de 100%. Observa-se que foi escolhido, para o cálculo, o maior dos três montantes de receitas auferidas nos três últimos exercícios.

À premissa acima esposada deve ser aberta uma ressalva que decorre da possibilidade da cooperativa adotar, sistemática e uniformemente, preços distintos para os sócios e para os não sócios. Isso ocorrendo, os montantes relativos às vendas para os não-sócios deveriam, para fins de cálculo, ser deflacionados do acréscimo de forma que a comparação se fizesse, sempre, a níveis de preços para os sócios, ou seja, em bases monetárias idênticas.

Passando ao exame dos produtos agropecuários, a expressão "montante de transações" referida na Resolução nº 1 do CNC pode referir-se ao valor das receitas auferidas pela venda do produto, ao valor monetário do produto entrado na cooperativa ou, ainda, ao volume físico do produto entrado na cooperativa.

Se afigura como inadequado qualquer cálculo baseado nas receitas auferidas pela venda do produto uma vez que, no momen

to desta não há como distinguir a origem do produto que está sendo vendido (de sócios ou de não-sócios), salvo por artifício de cálculo, baseado em proporcionalidades. Além disso, a venda do produto é, para o setor agropecuário, um "negócio-meio" e a preocupação de restringir as "operações com não-sócios", no caso, dirige-se para onde podem ocorrer os "negócios-fim com terceiros": na entrada do produto.

Mesmo limitando o campo de interpretação da expressão "montante de transações" à entrada do produto na cooperativa, restam duas alternativas de enfoque: a financeira e a física. Ambas merecem, no caso dos produtos agropecuários, considerações.

No caso do enfoque ser o físico, três tipos de montantes seriam disponíveis para um produto:

- a quantidade recebida de sócios;
- a quantidade comprada de não-sócios; e
- a quantidade entrada na cooperativa (recebida e comprada).

No caso do enfoque ser o financeiro, ter-se-ia, também, três tipos de montantes para um produto:

- o valor atribuído ao produto recebido dos sócios;
- o valor do produto comprado dos não-sócios; e
- o valor do produto entrado na cooperativa.

De antemão diga-se que, independentemente da escolha do enfoque (físico ou financeiro), a aplicação dos percentuais da Resolução nº 1 do CNC (30% ou 100%) se faria, no entender do autor, sobre os montantes totais, ou seja:

- sobre a quantidade entrada na cooperativa (recebida e comprada) ou, se escolhido o enfoque financeiro;
- sobre o valor do produto entrado na cooperativa.

A razão dessa escolha repousa, novamente, na completa omissão da Resolução nº 1 do CNC o que permite, por parte das cooperativas, assumir tal posição sem quaisquer problemas.

A partir disso, se estaria face à questão de decidir

qual o enfoque mais adequado para aplicar o(s) percentual(is) da Resolução nº 1: o enfoque físico ou o enfoque financeiro.

À primeira vista parece ser indiferente pois haveria perfeita proporcionalidade entre quantidades físicas e valores monetários a elas atribuídos. Ou seja, a um saco de determinado produto recebido de um sócio seria dado o mesmo valor que a um saco comprado de um não-sócio. A realidade, entretanto, demonstra isso não ser verdade. Mesmo entre sócios o valor atribuído ao produto entregue varia, pois são diversos os tipos de negociações estabelecidos entre a cooperativa e aqueles: recebimento a preço do dia (vulgarmente chamado de "acertado", "liquidado", "faturado", "comprado"), recebimento com concessão de adiantamento para posterior reajuste (vulgarmente conhecido como "preço médio") ou ainda, recebimento com concessão de adiantamento para posterior "acerto" a preço do dia (o sócio fica com a opção de "fixar" o preço do produto entregue, conforme a cotação).

Tendo em vista tais possibilidades, se torna difícil dizer, com certeza, qual o enfoque a ser escolhido para fins de aplicação da Resolução nº 1 do CNC. Qualquer que fosse ele, prós e contras seriam apontados, o que tornaria embaraçosa a decisão. Uma vez que os órgãos interessados não se manifestaram convenientemente sobre o assunto, cabe a escolha a cada cooperativa. Alerta-se, de antemão, que a manifestação oficial sobre o assunto não deve (se vier a ocorrer) calcar-se em estudos meramente teóricos. Um exaustivo levantamento de dados, das cooperativas que já operam com não-sócios, deve ser feito para embasar a diretriz oficial.

Como premissa para este trabalho, o enfoque físico é apresentado como satisfatório. A razão disso é que ele se afigura, até certo ponto, calcado em uma base uniforme de comparação, ou seja, quantidades. Se esposado esse enfoque, o exemplo a seguir fornecido mostra como a Cooperativa Exemplo Limitada calcularia o "quanto" poderia comprar de feijão no exercício D, se aplicado o percentual de 30%.

Cooperativa Exemplo Limitada		Feijão - em kg		
Exercícios	A	B	C	
Recebido de sócios	30	50	60	
Comprado de não-sócios	<u>18</u>	<u>10</u>	<u>10</u>	
Total entrado	48	60	70	

Com base nos dados expostos, a Cooperativa Exemplo Limitada poderia comprar até 21 kg de feijão (30% de 70 kg) de não sócios no exercício D.

Qualquer que fosse a decisão oriunda dos órgãos normativos, a rigidez no cumprimento da cota (quantidade ou valor) não deveria ser tal que colocasse as cooperativas em situação de licada face ao meio rural, para o qual estão voltadas. Ou seja, tolerâncias poderiam (e deveriam!) ser permitidas para o "quantum" de "negócios-fim com terceiros" (previamente determinado), uma vez que, de antemão, seria impossível afirmar que a busca do empreendimento cooperativo se restringiria, pelos não-sócios, ao limite calculado. Deixar tais agricultores à margem do sistema seria estimulá-los ao desinteresse pela cooperativa da qual, em breve, poderiam ser sócios.

Finalizando este sub-capítulo, alerta-se que a premissa do enfoque físico, para fins da Resolução nº 1 do CNC, de forma alguma implica na obrigatória aceitação da mesma para fins do cálculo das "sobras não tributáveis" e das "sobras tributáveis", bem como para o cálculo do retorno dessas últimas, assunto que será abordado no próximo sub-capítulo.

2.4.3 - Cálculo das "sobras tributáveis" nos "negócios-fim com terceiros"

As sobras oriundas dos "negócios-fim" (atos cooperativos) não são tributadas pelo Imposto sobre a Renda, achando-se o fato consubstanciado no artigo 112 do vigente Regulamento daquele tributo, Decreto 76.186, de 02 de setembro de 1975:

"Art. 112 - As sociedades cooperativas, que obedecerem

o disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades: (o grifo é do autor)

- I - de 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;
- II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;
- III - ".

De início ressalte-se que a separação dos incisos I e II transcritos deixa evidente ser necessário um exame analítico das sobras, ou seja, a nível de setor de consumo e a nível de cada produto agropecuário. Caso desejado aplicar corretamente a legislação e a doutrina não se poderia, sequer, observar as sobras do setor agropecuário como um todo. Isso, porque, exemplificando, poderiam ocorrer "negócios-fim com terceiros" num produto enquanto que somente negócios-fim em outro. Ou seja, haveria taxaço do imposto de renda no primeiro embora não a houvesse no segundo.

A dificuldade em obter as "sobras tributáveis" certamente já foi sentida por alguma(s) cooperativa(s) brasileira (s) e externada ao fisco. Tanto é que o Conselho Superior de Tributação (CST) emitiu o Parecer Normativo CST 73/75 que se acha reproduzido no Anexo 1 deste trabalho e que deve receber atenção do leitor, particularmente a partir do seu item 5.

Uma vez que não explicitou estar se dirigindo a cooperativas de determinado objeto, o Parecer Normativo CST 73/75 (do rante referido como PN 73/75) pretendeu abranger a todas as cooperativas. A seguir são tecidas considerações em torno dele, examinando sua aplicabilidade ao setor de consumo e, posteriormente, a um produto agropecuário genérico.

Supondo o setor de consumo vendendo para não-sócios, concorda-se ser fácil registrar em separado os dois tipos de re ceitas auferidas: as dos "fornecimentos" e as das "vendas". É u- ma questão de criar contas distintas e nelas registrar os docu mentos fiscais.¹⁹

Resolvido o "problema" dos dois tipos de receitas, res ta o dos "custos, despesas e encargos" relativos a cada uma de las. Segundo o PN 73/75, é "relativamente fácil" imputar os cus tos diretos a cada uma das receitas, não ocorrendo o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais des pensas (do setor) comuns aos "negócios-fim" e aos "negócios-fim com ter ceiros".

A partir dessa colocação, o PN 73/75 sugere que a cada tipo de receita (fornecimento ou venda) seja deduzido seu corres pondente custo direto. Para os demais custos, despesas e encar gos (indiretos), ele propõe uma apropriação proporcional aos dois tipos de receitas o que propiciaria, assim, a obtenção das "so bras tributáveis" e das "sobras não tributáveis".

Sem dúvida, a aplicação do critério da proporcionalida de para a apropriação daquela gama de despesas indiretas é uma solução prática que demonstra a clareza do PN 73/75 em conhecer a dificuldade de usar outro método para tal.

Apesar disso, tem-se restrições à colocação do referi do Parecer que diz ser "relativamente fácil imputar os custos di retos pertinentes a cada uma das receitas". Sem considerar ou tros, os referidos custos diretos seriam, no setor de consumo, basicamente, o "custo das mercadorias fornecidas" e o "custo das mercadorias vendidas".

No mais das vezes, discorda-se ser fácil apurar separa damente tais custos. Caso as mercadorias se restringissem somen

¹⁹ Há casos em que tal se tornaria oneroso ou, na dependência do rigor fiscal, impossível. Trata-se da instalação de supermercados onde os documentos fiscais de venda (sempre à vista) são tickets de máquinas registradoras. Tal caso será desconsi derado na explanação do texto.

te a tratores ou quaisquer outros itens de grande porte, onde a rotação do estoque fosse baixa, a apuração dos dois custos mencionados seria relativamente fácil.

Entretanto, é bem outra a realidade das cooperativas de consumo, ou dos setores de consumo das cooperativas agropecuárias, em especial das contatadas. Trabalham com um variada gama de artigos dos mais baratos aos mais caros, com rotação média bastante elevada. Há de se convir, portanto, que seria altamente oneroso obter, separadamente, o "custo das mercadorias fornecidas" e o "custo das mercadorias vendidas".

Mais fácil, nesses casos, é a apuração global do "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" e a aplicação do critério da proporcionalidade, aludido no PN 73/75, também aos custos diretos.

Em outras palavras, a contabilidade se preocuparia, tão somente, em separar as "vendas" dos "fornecimentos". Apuraria as sobras do setor de consumo e aplicaria sobre elas o percentual que as "vendas" representam do "total das receitas" para, então, encontrar as "sobras tributáveis".

A solução apresentada é plausível na totalidade das cooperativas contatadas pelo autor. Claro está que, se as "vendas" para não-sócios fossem sistemática e uniformemente feitas a preços superiores aos dos de fornecimentos, alguma distorção poderia ser sentida, se aplicada a mecânica apontada no parágrafo anterior.

De qualquer forma, fica aqui registrada a sugestão para uso das cooperativas e para exame mais aprofundado por parte da Secretaria da Receita Federal, no caso das cooperativas de consumo ou dos setores de consumo.

No caso de um produto agropecuário em particular, o PN 73/75 parece não ter sido preciso em esclarecer a mecânica de funcionamento do seu critério da proporcionalidade.

Analisando o fluxo físico do produto (grãos, por exemplo), é possível distinguir o oriundo de sócios e o de não sócios até o momento de sua chegada na cooperativa. Após, tanto um como outro, serão misturados não havendo como distingui-los, nem

no momento de sua venda. A não ser, é claro, que todo o processo de beneficiamento e armazenagem fosse feito em separado o que, obviamente, seria anti-econômico.

Logo, apenas num momento da trajetória do produto na cooperativa é possível identificar a ocorrência de "negócios - fim com terceiros": na sua entrada. É a partir daí que o PN 73/75 deveria ter iniciado o exame do problema, caso desejasse abrigar as cooperativas agropecuárias.

Analisando a questão com mais profundidade, verifica-se que se abrem variadas possibilidades de encarar o assunto da determinação das "sobras tributáveis".

Supondo-se a separação do produto entrado conforme sua origem (sócios e não-sócios), aquela poderia ser feita tanto em termos físicos como em termos financeiros. Praticamente seriam, para o produto, as únicas separações possíveis de serem feitas sem que se recorresse a cálculos baseados em proporcionalidades.

Assim, o valor do produto entrado poderia ser abrigado em duas contas: uma registrando os valores referentes ao produto comprado e outra registrando os valores do produto recebido (e seus reajustes, caso ocorressem).

Paralelamente a tal procedimento contábil, poderia ser montado um controle extra-contábil do estoque do produto, o qual daria atenção ao aspecto físico e financeiro, obtendo-se um valor de custo médio atualizado conforme fossem ocorrendo as entradas e as vendas do produto. Duas possibilidades poderiam ser dadas ao mencionado controle. A mais restrita englobaria o controle físico-financeiro de todo o produto entrado. A mais ampla manteria dois controles de estoques para o mesmo produto: um para o produto recebido e outro para o produto comprado.

A manutenção de qualquer dos dois tipos de controles teria razão de ser se a contabilidade desejasse, após cada operação de venda do produto, atualizar o valor do estoque e debitar uma (ou duas) conta(s) de despesa referente ao "custo do produto vendido". Sem dúvida, a manutenção de dois controles de estoque para um só produto é mais trabalhosa do que manter um só, pela segregação exigida tanto nos registros de entradas como nos de

saídas.

No tocante ao registro das receitas auferidas pela venda do produto (ponto de partida do raciocínio apresentado no PN 73/75) deve-se dizer que duas possibilidades existem:

- registrá-las globalmente em uma só conta; ou
- registrá-las separadamente em duas contas (por exemplo, "Venda de Milho - Sócios" e "Venda de Milho - Não-Sócios").

A primeira possibilidade não oferece dificuldades e é a única observada na prática. A segunda só é possível caso se mantivessem, extra-contabilmente, dois controles de estoque conforme mencionado anteriormente.

O registro de uma operação de venda sendo feito em duas contas de receitas daria margem, de imediato, a duas possibilidades de cálculo para que se pudesse saber: (1) "quanto" creditar em uma e em outra conta de receita; e (2) "quanto" de custo de produto alocar a uma e a outra, respectivamente.

Ambas as possibilidades basear-se-iam em regras de três diretamente proporcionais. Uma delas em função do enfoque físico. A outra, em função do enfoque financeiro, especificamente em função do custo do produto estocado, a preços de recebimento ou de compra.

Denominando de:

R = o valor da Nota Fiscal de venda;

Q = quantidade total vendida pela Nota Fiscal;

q = quantidade total do produto em estoque;

q_s = quantidade de produto em estoque, oriundo de sócios;

q_{ns} = quantidade de produto em estoque, oriundo de não sócios;

c_s = custo médio unitário do produto em estoque, oriundo de sócios;

c_{ns} = custo médio unitário do produto em estoque, oriundo de não-sócios.

dever-se-ia encontrar, através do enfoque físico:

R_{sf} = valor a ser creditado como receita da venda do produto de sócios, sob o enfoque físico;

R_{nsf} = valor a ser creditado como receita da venda do produto de não-sócios, sob o enfoque físico;

Q_{sf} = quantidade de produto de sócios a ser considerada vendida, sob o enfoque físico; e

Q_{nsf} = quantidade de produto de não-sócios a ser considerada vendida, sob o enfoque físico.

A seguinte regra de três composta e direta permitiria encontrar os valores antes apontados:

q	_____	q_s	_____	q_{ns}
R	_____	R_{sf}	_____	R_{nsf}
Q	_____	Q_{sf}	_____	Q_{nsf}

Efetuados os cálculos, obter-se-iam duas sobras (aqui denominadas sobras brutas):

$R_{sf} - (Q_{sf} \cdot c_s) = SB_{sf}$ = sobra bruta de sócios, calculada sob o enfoque físico.

e

$R_{nsf} - (Q_{nsf} \cdot c_{ns}) = SB_{nsf}$ = sobra bruta de não-sócios calculada sob o enfoque físico.

Se fosse adotado o enfoque financeiro, com base nos custos dos dois tipos de produtos em estoque (de sócios e de não sócios), dever-se-ia encontrar:

R_{sfin} = valor a ser creditado como receita da venda do produto de sócios, sob o enfoque financeiro;

R_{nsfin} = valor a ser creditado como receita da venda do produto de não-sócios, sob o enfoque financeiro;

Q_{sfin} = quantidade de produto de sócios a ser considerada vendida sob o enfoque financeiro; e

Q_{nsfin} = quantidade de produto de não-sócios a ser considerada vendida, sob o enfoque financeiro.

Tais valores seriam obtidos através da seguinte regra de três composta e direta:

$$\begin{array}{rcccl} (Q_s \cdot c_s) + (Q_{ns} \cdot c_{ns}) & \text{-----} & (Q_s \cdot c_s) & \text{-----} & (Q_{ns} \cdot c_{ns}) \\ R & & R_{sfin} & & R_{nsfin} \\ Q & & Q_{sfin} & & Q_{nsfin} \end{array}$$

Efetuados os cálculos, obter-se-iam duas sobras brutas, a saber:

$R_{sfin} - (Q_{sfin} \cdot c_s) = SB_{sfin}$ = sobra bruta de sócios, calculada sob o enfoque financeiro;

e

$R_{nsfin} - (Q_{nsfin} \cdot c_{ns}) = SB_{nsfin}$ = sobra bruta de não sócios, calculada sob o enfoque financeiro.

A não ser em casos excepcionais haveria igualdade entre:

$$SB_{sf} \quad e \quad SB_{sfin}$$

ou entre

$$SB_{nsf} \quad e \quad SB_{nsfin}$$

Assim, a escolha do enfoque (físico ou financeiro), caso desejado efetuar registros separados para as receitas e para os custos de cada lote de produto que fosse vendido, depende de decisão de cada cooperativa uma vez que é assunto não esclarecido pelo PN 73/75. Independentemente da escolha, a cooperativa deveria estar disposta a enfrentar o controle em separado dos estoques, o que sem dúvida é mais trabalhoso do que efetuar um só controle.

Qualquer que fosse o critério escolhido, restaria o "rateio" das demais despesas, custos e encargos (indiretos). Tal seria feito no final do exercício, pois até então aquelas despesas, custos e encargos estariam sendo acumuladas sem preocupação de separação. Os critérios para o referido rateio podem basear-se em termos físicos ou em termos financeiros (receitas ou custos diretos). Não caberia alongar a exposição de como tal seria feito dada a simplicidade dos cálculos envolvidos, apesar de restar, sempre, o "problema" de decisão quanto ao critério.

Do exposto até o momento, verifica-se não ser tão simples a questão "determinação das sobras tributáveis" no caso de determinado produto agropecuário, haja visto as possibilidades envolvidas.

Observando a realidade das cooperativas agropecuárias com setor de consumo contatadas pelo autor, verificou-se que, se efetuados "negócios-fim com terceiros" em algum produto agropecuário, suas estruturas internas seriam por demais oneradas com a manutenção, em separado, de controles de estoque (físico-financeiros) dos produtos comprados e dos produtos recebidos. Mais simples para elas é a manutenção de um só controle de estoque envolvendo o recebido e o comprado. Na área contábil elas manteriam, tão somente, registro separado das "compras" e dos "recebimentos", registrando as vendas em uma só conta de receita.

As "sobras tributáveis" seriam obtidas, após a apuração das sobras líquidas do produto, pela aplicação, sobre essas últimas, do percentual que os valores registrados como "compras" representam do valor total entrado do produto.

Mesmo assumindo uma característica simplista, a posição assumida e proposta se justifica se for levado em consideração o grau de complexidade inerente às outras formas de encarar a questão, aliado ao estágio organizacional das cooperativas contatadas e à quase inexistência de "negócios-fim com terceiros" por elas realizados.

De qualquer forma, fica a questão aberta para aqueles que desejarem examiná-la com mais profundidade, especialmente a

Secretaria da Receita Federal. No decorrer do trabalho, o raciou
cínio se desenvolverá supondo-se esposada a premissa antes aponu
tada como satisfatória.

C A P Í T U L O 3

A ESTRUTURA INTERNA DO SISTEMA CONTÁBIL DE COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO.

Este capítulo discute a estrutura interna do sistema contábil das cooperativas agropecuárias com setor de consumo, contendo diversas proposições e sugestões de forma que as operações por elas realizadas possam ser registradas da forma mais adequada.

No primeiro sub-capítulo se enfoca o tratamento contábil para o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" e para as "transferências de mercadorias no setor de consumo".

O segundo volta sua atenção para os produtos agropecuários. Ali é explicado, com detalhes, a forma de registrar o recebimento e compra de tais produtos, bem como a sua venda, mostrando-se os controles necessários para que seja possível, na contabilidade, acompanhar as flutuações dos estoques daqueles produtos.

O tratamento contábil para as "sementes de produção própria" recebidas ou compradas, seguido de comentários sobre a aplicação do "conceito de materialidade" no setor agropecuário, complementa o segundo sub-capítulo.

No terceiro sub-capítulo é discutido a estrutura das contas de resultado para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo, principalmente o relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade de custos e o grau de detalhamento das contas de despesa na primeira delas. Finalizando-o, são apresentados modelos sugestão de Demonstrativos de Sobras e Perdas para as cooperativas em exame.

O quarto e último sub-capítulo apresenta o problema denominado "produtos agropecuários transferidos para o setor de consumo", sugerindo-se uma solução para o mesmo.

3.1 - AS MERCADORIAS DO SETOR DE CONSUMO

O termo "mercadorias", aqui utilizado, designa a varia da gama de bens colocados à disposição dos sócios e dos não só cios, estendendo-se dos gêneros alimentícios e vestuário até os insumos e instrumentos requeridos para as atividades agropecuárias.

Os registros contábeis relativos ao fornecimento e à venda de mercadorias não necessitam especial atenção uma vez que são feitos como em qualquer empresa comercial. Apenas que a re ceita auferida deve ser escriturada de modo a identificar o cli ente: sócio ou não sócio. Aconselha-se, para tal, o uso das con tas: "Fornecimento de Mercadorias" e "Venda de Mercadorias", res pectivamente. Feito isso, tais contas acumulam, durante o exercí cio, dados suficientes para o cálculo das "sobras tributáveis" do setor de consumo.

De imediato, passa-se ao exame dos pontos de interesse deste sub-capítulo.

3.1.1 - O Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas

Um dos elementos básicos para que se apurem as sobras do setor de consumo é o "custo das mercadorias fornecidas e ven didas". Visto que é oneroso tentar apurar separadamente o "custo das mercadorias fornecidas" do "custo das mercadorias vendidas", eles serão tratados em conjunto na contabilidade.

O "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" é obti do pela fórmula básica: $\text{estoque inicial de mercadorias} + \text{compras de mercadorias} - \text{estoque final de mercadorias}$.

No que tange à escrituração contábil pertinente ao as sunto, uma das modalidades já é conhecida das cooperativas, uma vez que é proposta no PLANCOOP (Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras) e divulgada pelo INCRA. Basicamente, trata-se de possuir as seguintes contas :

- . no Ativo Realizável

ESTOQUE DE MERCADORIAS (sintética)

Estoque Inicial de Mercadorias (analítica)

Compras de Mercadorias (analítica)

(-) Mercadorias Fornecidas e Vendidas (analítica)

- . Nas Despesas

CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS (sintética)

Através dessa modalidade, o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" aparece na conta Sobras e Perdas pelo seu valor global sem detalhes de sua formação. O fechamento do sistema depende do controle extra-contábil dos estoques - denominado, aqui, simplesmente de "controle de estoques" - que fornecerá o valor do estoque final ou relatórios de consumo nas épocas desejadas.

A modalidade que se apresenta a seguir é uma variante da primeira. Permite que na conta Sobras e Perdas comparem todos os elementos que concorrem para a obtenção do "custo das mercadorias fornecidas e vendidas". A base dessa modalidade é a posse das seguintes contas:

- . no Ativo Realizável:

ESTOQUE DE MERCADORIAS (sintética)

- . nas contas de resultado:

CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS (sintética)

Estoque Inicial de Mercadorias (analítica)

Compras de Mercadorias (analítica)

(-) Estoque Final de Mercadorias (analítica)

Na Figura 3 mostra-se o esquema de funcionamento dessas contas básicas. A conta sintética CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS não aparece registrada. Suas contas analíticas são representadas com linhas tracejadas.

O valor do estoque de mercadorias existentes no início do período está registrado a débito da conta ESTOQUE DE MERCADO

C O N T A S
P A T R I M O N I A I S

C O N T A S
D E
R E S U L T A D O

CUSTO DAS MERCADORIAS
FORNECIDAS E VENDIDAS

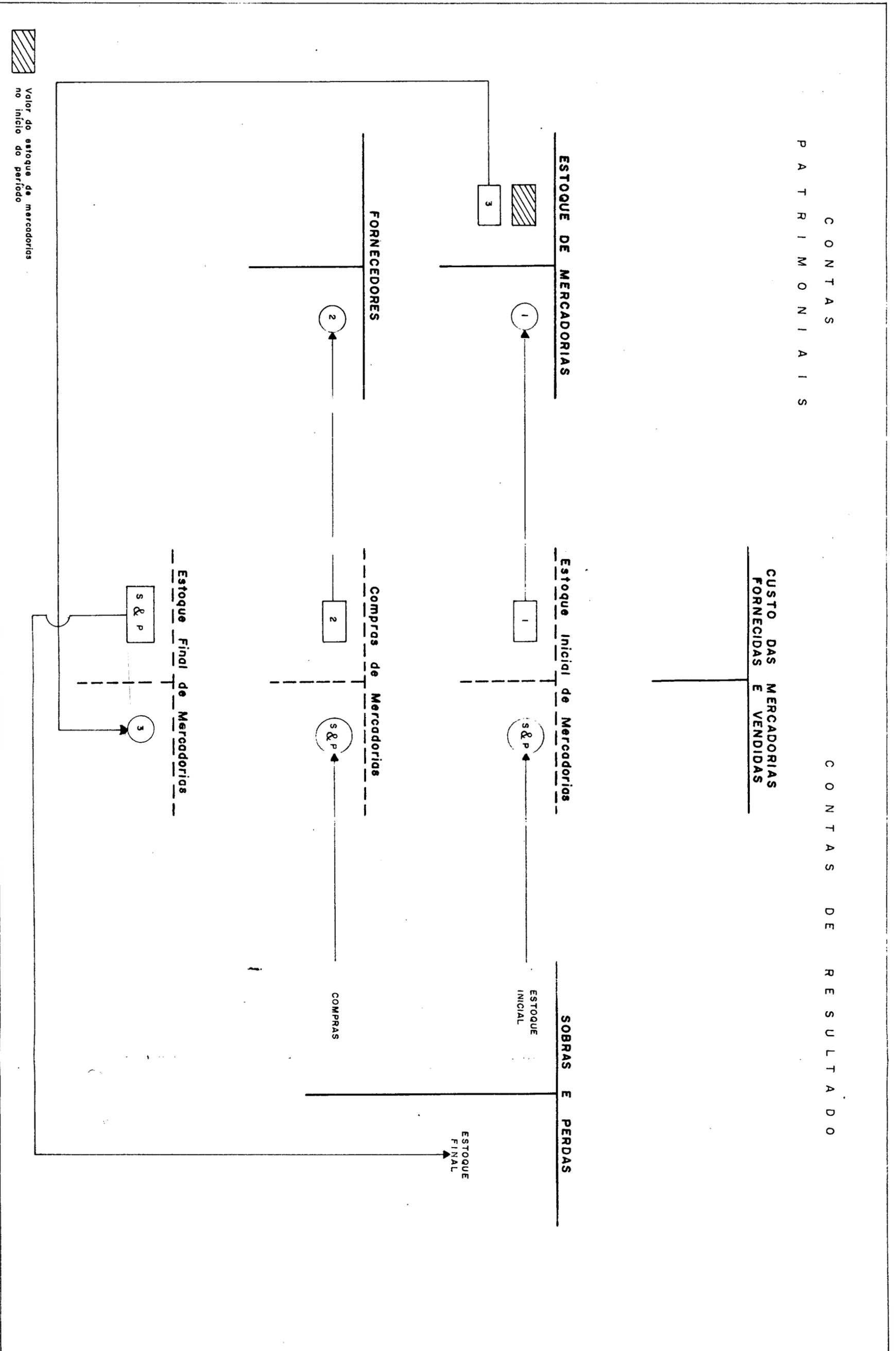


FIG. 3 — TRATAMENTO CONTÁBIL PARA O "CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS" — ESQUEMA SIMPLES

RIAS, do Ativo Realizável. Tal valor é, no início do período, transferido para a conta analítica "Estoque Inicial de Mercadorias" (lançamento nº 1). As compras efetuadas no período são registradas conforme o lançamento nº 2.

No final do período, tomando o valor do estoque final inventariado, é feito o lançamento nº 3. Por fim, as três contas analíticas tem seus saldos transferidos para a conta Sobras e Perdas.

Da apresentação dessa modalidade depreende-se que também há necessidade do "controle de estoques" como instrumento de auxílio da contabilidade. Quando da elaboração de Balancetes Mensais de Verificação, a conta do Ativo Realizável - ESTOQUE DE MERCADORIAS - apresenta saldo nulo. Nessas ocasiões não se farão lançamentos de encerramento de exercício, ou seja, não ocorrerá crédito na conta "Estoque Final de Mercadorias" e o correspondente débito na conta ESTOQUE DE MERCADORIAS.

A transformação extra-contábil do(s) Balancete(s) Mensal(is) de Verificação em Balanço(s) Geral(is) e Demonstrativo(s) de Sobras e Perdas se fará com o auxílio da informação oriunda do "controle de estoques", qual seja, o valor do estoque no final de cada mês.

Logo, o uso dessa modalidade, tanto quanto o da primeira, exige um bem estruturado "controle de estoques", se desejadas informações mensais sobre a posição econômico-financeira da cooperativa.

O porte das cooperativas e a necessidade de informações mais precisas pode exigir um refinamento da estrutura contábil que visa controlar o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas". Para tal propõe-se a utilização das seguintes contas analíticas dentro da conta sintética CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS:

- Estoque Inicial de Mercadorias
- Compras de Mercadorias
- Despesas na Compra de Mercadorias
- (-) Devoluções de Compras de Mercadorias
- (-) Mercadorias Transferidas para Uso Próprio

- (-) Mercadorias Estragadas ou Extraviadas
- (-) Estoque Final de Mercadorias

O funcionamento de cada uma delas é comentado a seguir com o auxílio da Figura 4, na qual a conta sintética não aparece registrada e suas contas analíticas representadas com linhas traçadas.

O lançamento nº 1 é realizado ao iniciar o exercício. Através dele transfere-se o valor do estoque de mercadorias da conta ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Realizável) para a conta analítica "Estoque Inicial de Mercadorias".

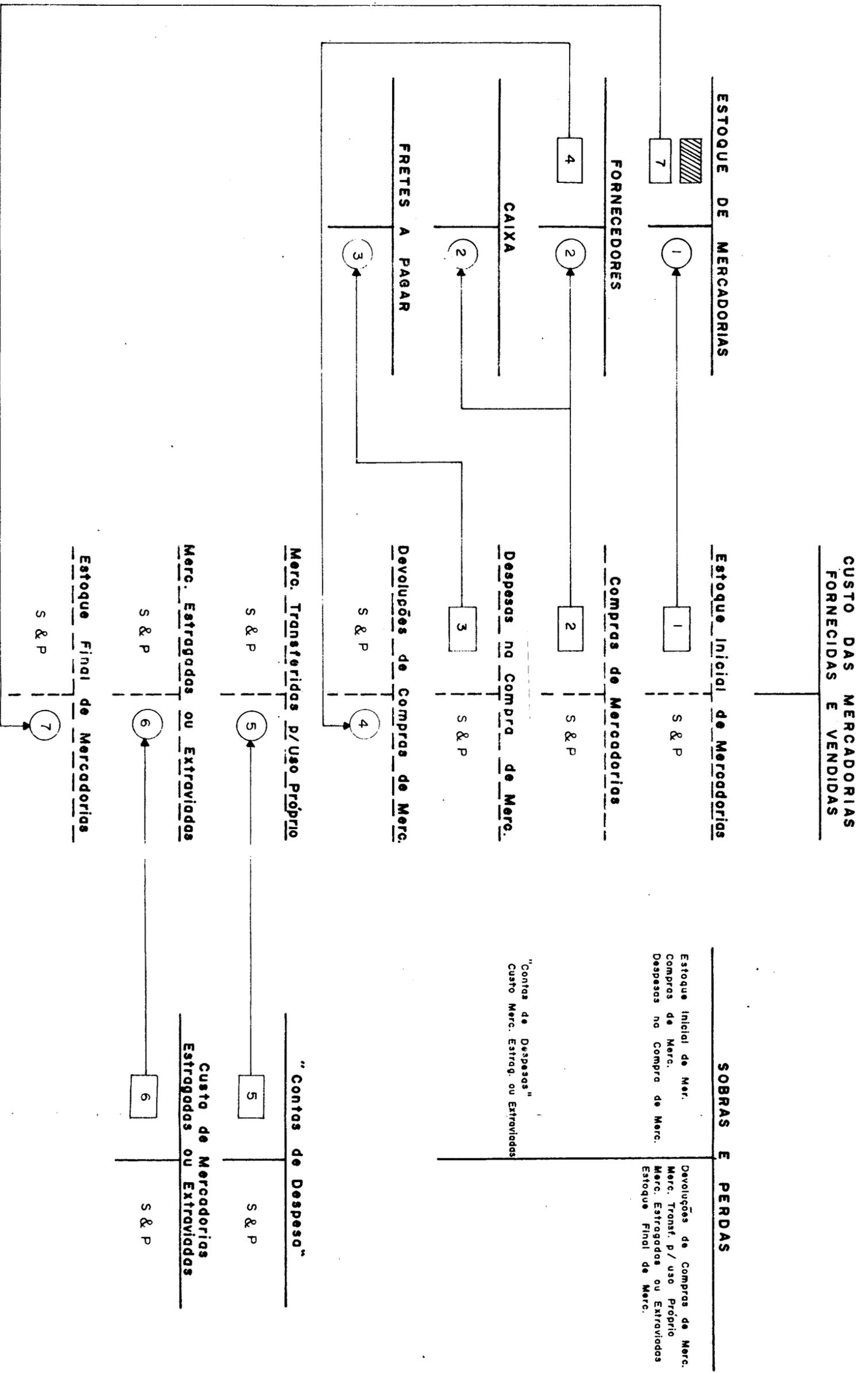
O lançamento nº 2 mostra o caso típico de compras de mercadorias, à vista e a prazo. O lançamento registra o valor da Nota Fiscal sem incluir quaisquer outros encargos.

Quando da aquisição de mercadorias pode a cooperativa incorrer em despesas referentes a fretes, seguros, etc., relacionados com a mercadoria comprada. Tais despesas são lançadas à débito da conta analítica "Despesas na Compra de Mercadorias", como mostra o lançamento nº 3. A contrapartida se faz na conta Caixa ou em conta de Passivo Exigível. Na figura ilustrativa está sendo usada, como exemplo, a conta "Fretes a Pagar".

Alerta-se que o registro contábil exposto no parágrafo anterior implica que, no "controle de estoques" (extra-contábil) as referidas despesas sejam consideradas como integrantes do custo unitário dos itens estocados. Se tal não ocorrer, distorções advirão pois o valor do estoque final será obtido, para fechamento do exercício, desse "controle de estoques".

A devolução de mercadorias, previamente compradas e contabilizadas, gera o registro contábil nº 4, envolvendo o crédito na conta analítica "Devoluções de Compras de Mercadorias" a qual, mesmo arrolada junto das anteriores é uma conta de resultado positivo.

É comum nas cooperativas contatadas pelo autor que certas mercadorias sejam retiradas do depósito e usadas pela própria empresa. Exemplos são: café, erva-mate, vassouras e material de limpeza. Não havendo competente registro contábil do fato,



 Valor do estoque de mercadorias no início do exercício

FIG. 4 - TRATAMENTO CONTÁBIL PARA O "CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS" - ESQUEMA COMPLEXO

o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" será maior do que o real, uma vez que o inventário não acusará tais mercadorias, considerando-as vendidas.

A conta analítica "Mercadorias Transferidas para Uso Próprio" é criada com a finalidade de registrar a ocorrência mencionada. Ela é creditada pelo valor da mercadoria retirada com aquela finalidade. É, portanto, uma conta de resultado positivo.

A contrapartida do crédito mencionado no parágrafo anterior é uma conta de despesa, que administrativa, quer do setor de consumo ou do setor agropecuário. Por isso, a figura ilustrativa apresenta o débito em uma conta genérica denominada "Contas de Despesa".

A existência de um "controle de estoques", por mais eficiente que seja, não afasta a necessidade de fazer, periodicamente, inventários físicos das mercadorias. Esse procedimento é salutar pois testa a fidedignidade daquele controle e, em última análise, é a única base para a correta elaboração de Balanços Gerais. Assim, os levantamentos físicos das mercadorias deveriam ser feitos em períodos menores do que um ano.

Quando de sua realização pode ser constatado que mercadorias contabilizadas como existentes, realmente não existem. Os motivos disso são vários. Podem ter sido extraviadas. Podem estar danificadas e, por isso, sem valor. Ainda, um caso bastante comum nas cooperativas contatadas, mercadorias podem estar com seu prazo de vencimento esgotado e, portanto, sem valor (produtos veterinários, defensivos, sementes, etc.).

Uma vez não existentes ou sem valor, um registro contábil deve ser feito (ao mesmo tempo que um registro extra-contábil no "controle de estoques") para que se evite que o "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" seja calculado com incorreção. O lançamento nº 6 mostra o registro contábil. A conta analítica denominada "Mercadorias Estragadas ou Extraviadas", é creditada pelo valor das mercadorias que se quer dar baixa sendo debitada, em contrapartida, uma conta de despesa denominada "Custo de Mercadorias Estragadas ou Extraviadas". Essa última também encerra na conta Sobras e Perdas, sendo um componente negativo

na formação do resultado. Como se observa, apesar de despesa, o valor das referidas mercadorias não vai distorcer o cálculo do "custo das mercadorias fornecidas e vendidas".

O lançamento nº 7 diz respeito ao registro do estoque de mercadorias existentes no final do exercício. A conta analítica "Estoque Final de Mercadorias" é creditada por aquele valor sendo debitada, em contrapartida, a conta ESTOQUE DE MERCADORIAS (Ativo Realizável) que comparecerá no Balanço Geral.

Finalmente, tem-se o encerramento das contas de resultado na conta Sobras e Perdas. Na figura ilustrativa as contas receberam a sigla "S&P" para indicar o fato. Observa-se que, além do saldo das contas "Custo das Mercadorias Estragadas ou Extraviadas" e "Contas de Despesas", a conta Sobras e Perdas contém o saldo de cada uma das contas intervenientes no "custo das mercadorias fornecidas e vendidas". Na realidade, é claro, a conta Sobras e Perdas conteria todos os demais saldos de contas de resultado referentes ao setor de consumo e não apenas os das contas que aparecem na figura ilustrativa.

A adoção dessa modalidade permitiria que a cooperativa apresentasse no Demonstrativo de Sobras e Perdas detalhes da formação do "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" e não apenas o seu valor final. Supondo-se um trecho do Demonstrativo de Sobras e Perdas ter-se-ia, então, a seguinte apresentação:

8.		
9. Estoque Inicial de Mercadorias	xxxx	
10. Compras de Mercadorias	xxxx	
11. Despesas na Compra de Mercadorias	xxxx	
12. Devoluções de Compras de Mercadorias	xxxx	
13. Mercadorias Transferidas para Uso próprio	xxxx	
14. Mercadorias Estragadas ou Extraviadas	xxxx	
15. Estoque Final de Mercadorias	<u>xxxx</u>	
16. CUSTO MERC. FORN. E VEND. (9+10+11-12-13-14-15)		xxxx
17.		

Para as cooperativas de menor porte ou que concluíssem ser desnecessários os detalhes apontados no modelo proposto sim

plificações poderiam ser feitas, como se apontará a seguir. Além delas, não seria aconselhável quaisquer compactações de contas:

- a conta "Devoluções de Compras de Mercadorias" poderia ocorrer passando-se a usar a própria conta "Compras de Mercadorias", para fazer os registros dos casos exemplificados no lançamento nº 4 antes apontado; e
- a conta "Despesas na Compra de Mercadorias" poderia desaparecer fazendo-se os lançamentos comentados sob o nº 3 antes mencionados, na própria conta "Compra de Mercadorias".

3.1.2 - As Transferências de Mercadorias do Setor de Consumo

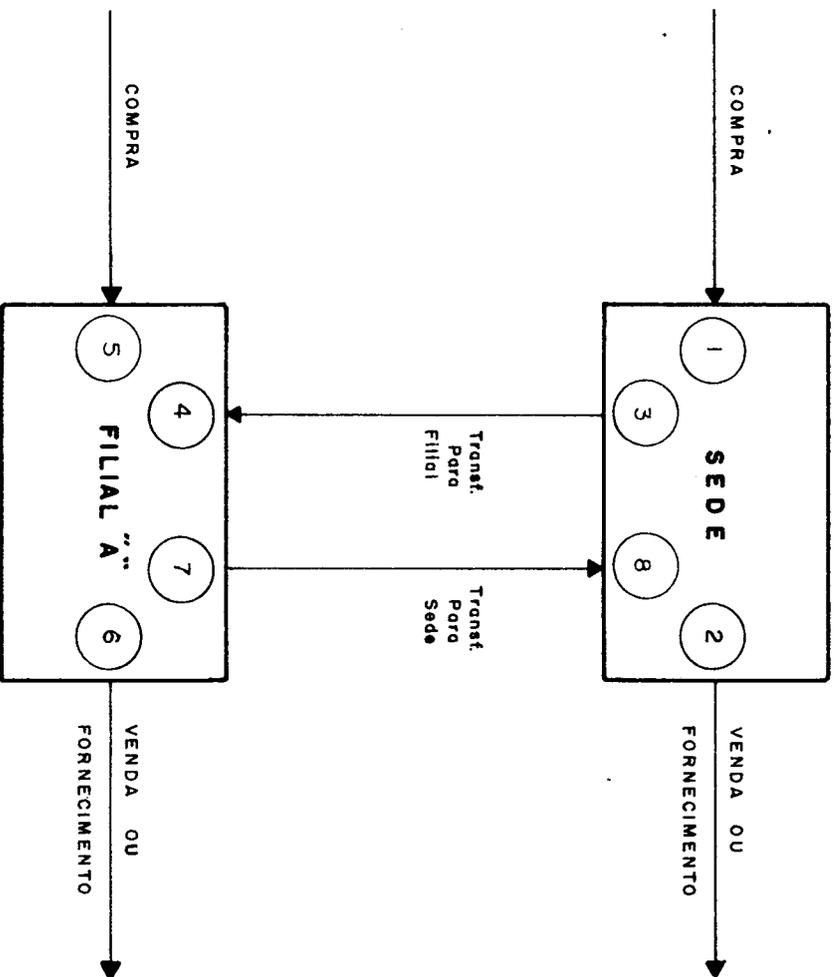
Fato comum entre as cooperativas contatadas é o das transferências de mercadorias da sede para as filiais (ou postos) ou, menos comum, a transferência de mercadorias de uma filial para outra.

Isso se deve ao procedimento por elas adotado de centralizar a aquisição e estocagem das mercadorias na sede para, posteriormente, suprir as filiais na medida de suas necessidades. Em alguns casos essa regra não é seguida.

Um deles, quando a mercadoria é descarregada diretamente numa filial, emitindo-se Nota Fiscal de transferência da sede (destino original) para a dita filial. Outro, quando a mercadoria já vem do fornecedor destinada a uma filial.

Toda transferência de mercadorias implica na extração de Notas Fiscais, bem como no registro daquelas nos livros fiscais. Quanto a este particular as cooperativas estão bem orientadas. O registro contábil destas transferências é, todavia, assunto polêmico.

Para que se possa melhor acompanhar as discussões apresenta-se o problema sob a forma gráfica, com o auxílio da Figura 5. Os setores de consumo (sede e filial) são mostrados como retângulos. As setas indicam o fluxo físico das mercadorias e das



LIVROS FISCAIS — SEDE

ENTRADAS	SAIDAS
1	2
8	3

LIVROS FISCAIS — FILIAL A

ENTRADAS	SAIDAS
4	6
5	7

FIG. 5 — TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS DO SETOR DE CONSUMO

Notas Fiscais. Os pequenos círculos contendo números indicam os registros que são feitos nos livros fiscais, os quais estão simbolizados na Figura 5.

No que tange ao registro nos livros fiscais tudo se passa como mostra a figura, não existindo maiores problemas. Em termos contábeis a polêmica gira em torno dos registros 3 e 4 bem como 7 e 8 da Figura 5.

Dois procedimentos foram observados entre as cooperativas. Um deles é o de registrar a transferência como sendo receita do estabelecimento remetente e despesa do estabelecimento recebedor. Outro, é o de debitar uma conta de Ativo Realizável e creditar uma conta de Passivo Exigível.

Sob o aspecto econômico-financeiro, a transferência de mercadorias não acarreta geração de receitas ou de despesas para a cooperativa, muito menos torna um estabelecimento credor de outro. Olhando o empreendimento como um todo há, tão somente, mudança do local onde as mercadorias estão estocadas.

Assim, não há porque fazer qualquer registro contábil em contas de resultado (positivas e negativas), pois tal distorceria os valores registrados, sem vantagem prática. Pior ainda, seria o registro em contas patrimoniais ativas e passivas, pois tal redundaria em inflacionar os lados do Balanço Geral com créditos e débitos fictícios.

Apesar disso, o registro das transferências em contas de resultado tem sido apresentado, por algumas unidades, como necessário para que possibilite o cálculo das sobras do setor de consumo da sede e de cada filial. Tal justificativa não tem, absolutamente, qualquer fundamento na doutrina e/ou na legislação.

Não são distribuídas sobras do setor de consumo em função de cada estabelecimento em que as atividades do setor se desenvolvem. Também não há, na legislação, qualquer exigência de que seja apurado o resultado de cada estabelecimento. O interesse, se existir, é, portanto, puramente interno e gerencial: saber do desempenho de cada filial e da sede.

Para satisfazê-lo, algumas cooperativas montam seus Planos de Contas de forma similar ao mostrado no Quadro 1, no qual

se supõe a sede e apenas uma filial. Examinando-o , verifica-se que:

- está prevista a possibilidade de registrar as transferências da sede para a filial e vice-versa (no Quadro 1, as flechas ligam as contas usadas para tal fim);
- as "vendas" estão separadas das "transferências" apesar dessas últimas serem consideradas receitas;
- as "compras" estão separadas das "mercadorias recebidas em transferência", apesar dessas últimas serem consideradas despesas;
- o confronto das contas dos grupos A e A' permite apurar o resultado da sede; e
- o confronto das contas dos grupos B e B' permite apurar o resultado da filial.

A primeira vista, a solução apresentada pelas cooperativas não oferece problemas. Todavia, como induz o esquema, as "outras despesas", constantes nos grupos A' e B', requerem registro em separado para que seja obtido o resultado de cada estabelecimento. Isso não é tão simples como o possa parecer pois essas "outras despesas" são em número significativo (pessoal e encargos sociais, depreciações, impostos, despesas gerais, etc.). Cada nova filial introduzida no esquema significa no grupo de "outras despesas" e mais trabalho exigido na escrituração tradicional por partidas dobradas (slips, conferência, diário, razão, etc.).

Do exposto, deduz-se que o benefício de conhecer o resultado de cada estabelecimento, através do esquema de contas apresentado no Quadro 1 não justifica o custo para obtê-lo. Além disso, induz a um erro técnico: registrar as transferências de mercadorias como receitas e despesas. Logo, qualquer esquema similar ao do Quadro 1 deve ser rejeitado.

Assumida essa posição, resta examinar se as transferências de mercadorias devem ser ou não registradas pela contabilidade e, em caso positivo, como.

Não foi na legislação pertinente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias que se encontrou dispositivo justificando a realização de registros contábeis das mencionadas transferências. A necessidade de emitir Notas Fiscais e de registrá-las nos livros fiscais é um fato já apontado como necessário. Outro, é a exigência de um Livro de Registro de Inventário para cada estabelecimento onde são arroladas as mercadorias estocadas nos finais de exercício. Tal não permite induzir, todavia, que há obrigatoriedade do registro contábil das transferências de mercadorias, ou que o estoque de cada estabelecimento e suas flutuações devem ser separadamente escrituradas pela contabilidade.

Apenas dois motivos foram encontrados para que se efetue o registro contábil das transferências de mercadorias. Um, decorre do artigo 135 do vigente "Regulamento do Imposto de Renda" (Decreto 76.186, de 2/set/75) que, além de estabelecer a obrigatoriedade de escrita contábil para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, estatui no seu parágrafo primeiro:

"§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional."

Num texto acima de tudo fiscal, o termo "operações" pode abranger só aqueles que geram receitas e/ou despesas, ou seja, que afetam o resultado. Mas pode ter uma conotação mais ampla. Supondo-se esse segundo caso, concluir-se-ia, então, pela necessidade de efetuar o registro contábil das transferências de mercadorias, pois são "operações" da cooperativa.

O outro motivo é satisfazer uma aspiração apresentada por muitos dos responsáveis pela contabilidade das cooperativas contatadas, qual seja: "é interessante que a escrita contábil contenha os montantes registrados nos livros fiscais". Fundamentavam esse desejo na necessidade de confrontar os registros fiscais com os contábeis, evitando omissões. Além disso, na afirmação, não comprovada, de que tais registros contábeis são exigidos pela fiscalização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Tendo em vista os dois motivos, solucionou-se o problema de uma forma singela. Trata-se de criar uma série de contas extra-patrimoniais (contas de compensação) que servem para os registros em exame. A cada estabelecimento corresponde uma conta ativa e uma conta passiva, respectivamente denominadas:

Mercadorias Recebidas em Transferência -

e

Transferência de Mercadorias -

Quando das transferências, o valor da Nota Fiscal é creditado na conta passiva relativa ao estabelecimento remetente e debitado na conta ativa relativa ao estabelecimento receptor. Exemplificando para os casos da Figura 5, ter-se-ia:

- para os registros 3 e 4 dos livros fiscais:

Mercadorias Recebidas em Transferência - Filial A
a Transferência de Mercadorias - Sede Cr\$ xxx

- para os registros 7 e 8 dos livros fiscais:

Mercadorias Recebidas em Transferência - Sede
a Transferência de Mercadorias - Filial A... Cr\$ xxx

Como se observa, a solução proposta resolve plenamente o problema: as transferências de mercadorias recebem abrigo dentro da escrituração permitindo, também, que os registros nos livros fiscais tenham contra-partida na contabilidade. Além disso, não se incorre nas falhas técnicas apontadas no início.

No final de cada exercício, as contas extra-patrimoniais criadas podem ter seus saldos reduzidos a zero, bastando que se encerrem as ativas com as passivas. Isso permite que, ao iniciar novo exercício, as contas sejam registradas a partir do saldo nulo.

A solução proposta ainda tem a vantagem de auxiliar o exame do desempenho de cada estabelecimento desde que se considere satisfatório, para tal, o confronto entre "receitas" e "custos de mercadorias fornecidas e vendidas" de cada um deles. Tal exige, como se verá, que o Plano de Contas se estruture convenientemente.

Não se trata de apurar, através da contabilidade, o resultado do setor de consumo por estabelecimento. É uma análise feita a margem da escrita contábil.

Para um período qualquer basta montar o seguinte esquema, para cada estabelecimento:

Fornecimento de Mercadorias	xxxx	
Venda de Mercadorias	xxxx	
Transferência de Mercadorias	<u>xxxx</u>	xxxxx
Estoque Inicial de Mercadorias	xxxx	
Compra de Mercadorias	xxxx	
Mercadorias Recebidas em Transferência	xxxx	
(-) Estoque Final de Mercadorias	<u>xxxx</u>	- <u>xxxxx</u>
Resultado para Análise		xxxxx

O "Estoque Inicial de Mercadorias" de cada estabelecimento provém dos Livros de Registro de Inventário. O "Estoque Final de Mercadorias" da mesma forma ou, se em épocas distintas das de Balanço Geral, de informações oriundas do "controle de estoques" (extra-contábil). A "Transferência de Mercadorias" e as "Mercadorias Recebidas em Transferência" são obtidas das contas de compensação.

O "Fornecimento de Mercadorias" e a "Venda de Mercadorias" provém das contas de receitas e a "Compra de Mercadorias", das contas de despesas. Para que tais informações estejam disponíveis a nível de estabelecimento é necessário que o Plano de Contas contenha aquelas contas individualizadas para cada um delas. Dessa forma, cabe a cada cooperativa decidir sobre a validade de criá-las em função da possibilidade de realizar a análise. Claro está que a existência de contas de "receita" para cada estabelecimento representa um acréscimo de trabalho quando da escrituração. Já as contas de "Compras de Mercadorias", no caso das filiais, via de regra são pouco utilizadas devido a centralização das aquisições.

Volta-se a insistir que a sugestão apresentada não considera, na análise, as "Outras Despesas". Sob justificativa alguma aconselhar-se-ia que fossem escrituradas a nível de cada esta

belecimento, tal o volume de lançamentos que iriam gerar além da dificuldade de atribuir algumas delas entre os estabelecimentos. A critério de cada cooperativa, as "Outras Despesas" podem, para efeito de análise, ser rateadas entre os diversos estabelecimentos. Mas tal, sendo feito a margem da escrituração.

Apresentam-se dois esquemas genéricos de contas relativas ao setor de consumo nos quais se coloca, em resumo, as posições assumidas neste sub-capítulo. Em ambos supõe-se uma cooperativa com apenas uma filial.

No Quadro 2 a cooperativa não está interessada na análise antes mencionada. Só existem duas contas de receita para todo o setor de consumo: "Fornecimento de Mercadorias" e "Venda de Mercadorias". O Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas é apurado globalmente para todo o setor, através das contas analíticas apresentadas no Quadro 2. As demais despesas do setor de consumo acham-se genericamente representadas no grupo denominado "Outras Despesas". As contas de compensação estão preparadas para abrigar qualquer caso de transferência de mercadorias. Todos os registros nos livros fiscais (entradas e saídas) têm correspondência nos registros contábeis.

No Quadro 2 é mostrada a estrutura da conta Sobras e Perdas após os lançamentos de encerramento pertinentes à apuração do resultado do setor de consumo.

Já no Quadro 3, a cooperativa está interessada na análise de cada estabelecimento. As receitas foram desdobradas, ou seja, há uma conta "Fornecimento de Mercadorias" e uma de "Venda de Mercadorias" para cada estabelecimento. As contas de compensação e as OUTRAS DESPESAS seguem as mesmas diretrizes do esquema do caso anterior.

O Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas continua, no Quadro 3, a ser apurado globalmente para toda a cooperativa. Observe-se, entretanto, que com exceção das contas de "Estoque Inicial de Mercadorias" e de "Estoque Final de Mercadorias", as demais estão desdobradas em função dos estabelecimentos. Como se viu, para a análise, os estoques inicial e final são obtidos dos Livros de Registro de Inventário e, quando necessário, de infor-

CONTAS PATRIMONIAIS		CONTAS DE RESULTADO	
ATIVAS	PASSIVAS	SETOR DE CONSUMO	
<p>Estoque de Mercadorias</p>		<p>Fornecimento de Mercadorias</p> <p>Venda de Mercadorias</p>	<p>CUSTO DAS MERC. FORNEC. E VENDIDAS</p> <p>Estoque Inicial de Merc.</p> <p>Compras de Merc.</p> <p>Despesas na Compra de Merc.</p> <p>(-) Devoluções de Compras de Merc.</p> <p>(-) Merc. Transferidas p/ Uso Próprio</p> <p>(-) Merc. Estragadas ou Extraviadas</p> <p>(-) Estoque Final de Merc.</p>
CONTAS EXTRA-PATRIMONIAIS CONTAS DE COMPENSAÇÃO		SOBRAS E PERDAS	
ATIVAS	PASSIVAS	<p>Estoque Inicial de Mercadorias</p> <p>Compras de Mercadorias</p> <p>Despesas na Compra de Merc.</p> <p>OUTRAS DESPESAS</p>	<p>Fornecimento de Mercadorias</p> <p>Venda de Mercadorias</p> <p>Devoluções de Compras de Merc.</p> <p>Merc. Transf. p/ Uso Próprio</p> <p>Merc. Estragadas ou Extraviadas</p> <p>Estoque Final de Mercadorias</p>
<p>Merc. Recebidas em Transf. — Sede</p> <p>Merc. Recebidas em Transf. — Filial A</p>	<p>Transferência de Merc. — Sede</p> <p>Transferência de Merc. — Filial A</p>		

QUADRO 2 - CONTAS PARA O SETOR DE CONSUMO - ESTRUTURA SEM PREOCUPAÇÃO DE ANÁLISE DE CADA ESTABELECIMENTO

CONTAS PATRIMONIAIS

ATIVAS

PASSIVAS

Estoque de Mercadorias

CONTAS DE RESULTADO
SETOR DE CONSUMO

CUSTO DAS MERC. FORNEC. E VENDIDAS

Forneimento de Merc. - Sede
Vendas de Mercadorias - Sede

Estoque Inicial de Mercadorias

Compras de Merc. - Sede

Despesas na Compra de Merc. - Sede

(-) Devoluções de Compras de Merc. - Sede

(-) Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Sede

(-) Merc. Estragadas ou Extraviadas - Sede

Compras de Merc. - Filial A

Despesas na Compras de Merc. - Filial A

(-) Devoluções de Compras de Merc. - Filial A

(-) Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Filial A

(-) Merc. Estragadas ou Extraviadas - Filial A

(-) Estoque Final de Mercadorias

OUTRAS DESPESAS

CONTAS EXTRA - PATRIMONIAIS

ATIVAS

PASSIVAS

Merc. Recebidas em Transf. - Sede
Merc. Recebidas em Transf. - Filial

Transferência de Mercad. - Sede
Transferência de Mercad. - Filial A

ANÁLISE EXTRA - CONTÁBIL POR ESTABELECIMENTO

SEDE

FILIAL A

Forneimento de Merc. - Sede	XXXX	Forneimento de Merc. - Filial A	XXXX
Venda de Mercad. - Sede	XXXX	Venda de Merc. - Filial A	XXXX
Transferência de Merc. - Sede	XXXX	Transferência de Merc. - Filial A	XXXX
Estoque Inicial Merc. - Sede	XXXX	Estoque Inicial Merc. - Filial A	XXXX
Compras de Merc. - Sede	XXXX	Compras de Merc. - Filial A	XXXX
Merc. Recebidas em Transf. - Sede	XXXX	Merc. Recebidas em Transf. - Filial A	XXXX
Despesas Compras Merc. - Sede	XXXX	Despesas Compras Merc. - Filial A	XXXX
(-) Devol. Compras Merc. - Sede	XXXX	(-) Devol. Compras Merc. - Filial A	XXXX
(-) Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Sede	XXXX	(-) Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Filial A	XXXX
(-) Merc. Estrag. ou Extrav. - Sede	XXXX	(-) Merc. Estrag. ou Extrav. - Filial A	XXXX
(-) Estoque Final Merc. - Sede	XXXX	(-) Estoque Final Merc. - Filial A	XXXX
Resultado p/ Análise - Sede	XXXX	Resultado p/ Análise - Filial A	XXXX

SOBRAS E PERDAS

Forneimento de Merc. - Sede	
Venda de Mercad. - Sede	
Forneimento de Merc. - Filial A	
Venda de Mercadorias - Filial A	

Estoque Inicial de Mercadorias

Compras de Merc. - Sede

Despesas na Compra de Merc. - Sede

Compras de Merc. - Filial A

Despesas na Compra de Merc. - Filial A

Devoluções de Compra de Merc. - Sede

Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Sede

Merc. Estragadas ou Extraviadas - Sede

Devoluções de Compras de Merc. - Filial A

Merc. Transf. p/ Uso Próprio - Filial A

Merc. Estragadas ou Extraviadas - Filial A

Estoque Final de Mercadorias

OUTRAS DESPESAS

QUADRO 3 - CONTAS PARA O SETOR DE CONSUMO - ESTRUTURA COM PREOCUPAÇÃO DE ANÁLISE DE CADA ESTABELECIMENTO;
ESTRUTURA DO ESQUEMA EXTRA-CONTÁBIL PARA A ANÁLISE DE CADA ESTABELECIMENTO

mações do "controle de estoques".

O Quadro 3 ainda apresenta, em seu rodapé, a estrutura das contas para a análise de cada estabelecimento (extra-contábil) e a estrutura da conta Sobras e Perdas após os lançamentos de encerramento das contas pertinentes à apuração do resultado do setor de consumo.

O número de contas analíticas da sintética Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas, segundo o esquema do Quadro 3, varia proporcionalmente em função do número de estabelecimentos. Cada cooperativa pode fazer as simplificações que achar necessário, evitando a manutenção de contas com pouca utilização nas filiais.

Assim, uma cooperativa com três filiais poderia estruturar a conta Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas da seguinte forma:

CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS

Estoque Inicial de Mercadorias
 Compra de Mercadorias - Sede
 Compra de Mercadorias - Filial 1
 Compra de Mercadorias - Filial 2
 Compra de Mercadorias - Filial 3
 Despesas na Compra de Mercadorias
 (-) Devoluções de Compras de Mercadorias
 (-) Mercadorias Transferidas para Uso Próprio
 (-) Mercadorias Estragadas ou Extraviadas
 (-) Estoque Final de Mercadorias

O exemplo mostrou que apenas a conta "Compra de Mercadorias" foi mantida desdobrada por estabelecimento. As demais foram compactadas, servindo tanto para a sede como para as filiais. Tal simplificação não implica em perder a possibilidade da análise extra-contábil proposta no Quadro 3 desde que a compactação se realize nas contas de uso restrito (tanto em função do volume monetário como da quantidade de registros).

Para finalizar, lembra-se que algumas cooperativas ainda adotam transferir as mercadorias pelo preço que estas devem

ser vendidas nas filiais. Tal procedimento é desaconselhado uma vez que o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias fica antecipado, aumentando a necessidade de recursos monetários. Além disso, pode causar transtornos quanto ao retorno da aquele tributo aos municípios pois, em tese, não haveria seu recolhimento nas filiais localizadas em municípios diversos do da sede.

3.2 - OS PRODUTOS AGROPECUÁRIOS

Já foi evidenciado que as cooperativas em exame, observados seus setores agropecuários, não são empreendimentos industriais típicos pois não ocorre transformação em novos produtos, com as produções recebidas (ou compradas).

A expressão "produto agropecuário" deve ser explorada quanto ao seu significado. É usada tanto quando as produções dão entrada na cooperativa como quando dela saem pelo motivo da venda. Exemplifica-se.

Os suínos recebidos são "produtos agropecuários" assim como o são quando vendidos pela cooperativa. O leite coletado é um "produto agropecuário", assim como o é quando vendido, mesmo que, na cooperativa, seja resfriado e adicionado com produtos químicos. Tais operações visam melhorar as condições de sua comercialização. No caso do leite são até indispensáveis para que se efetue, com sucesso, tal comercialização.

Os diversos grãos entrados na cooperativa são "produtos agropecuários". Quando de sua venda também são "produtos agropecuários" mesmo que antes, sejam limpos, classificados e, se necessário, secados e armazenados.

Os exemplos visam ressaltar que o eventual processamento sofrido pelos "produtos agropecuários" entrados na cooperativa não faz com que no momento de sua venda se esteja face a um novo "produto agropecuário". As características extrínsecas podem mudar mas não as intrínsecas.

Enquanto na indústria típica se pode falar em matéria

prima, produto em elaboração (em fabricação) e produto pronto, nas cooperativas em exame não cabe falar em "produto agropecuário", "produto agropecuário em elaboração" e "produto agropecuário pronto".

Pode haver uma diferença extrínseca entre o produto agropecuário tal como é recebido e o produto agropecuário vendido, o que levaria a traçar um paralelo entre eles e, respectivamente, matéria prima e produto pronto. Isso deve ser feito em termos de raciocínio contábil quando se trata de computar despesas aos diversos produtos agropecuários para apuração do resultado. Todavia, não significa dar à contabilidade do setor agropecuário um tratamento típico do de uma indústria.

A razão disso é simples. Se um produto agropecuário recebido no exercício não é totalmente vendido no mesmo, cabe ao estoque remanescente uma parte das despesas incorridas para tê-lo "pronto para venda". Se isso é verdade, também é o fato de que no exercício seguinte o produto em questão pode exigir que novas despesas sejam incorridas para que ele guarde a condição de "pronto para venda". Considerá-lo, no fim do exercício, como "produto pronto" - tal qual nas indústrias típicas - é, portanto, um procedimento falho.

Além do fato mencionado, a diversidade dos produtos agropecuários no que tange ao grau de beneficiamento requerido, não encoraja, para efeito de registros contábeis, o tratamento do "produto agropecuário" recebido como matéria prima que vai atingir o estágio de produto pronto.

Isso posto, o "custo dos produtos agropecuários vendidos" será, simplesmente, calculado com base no preço de seu recebimento ou compra. A forma de sua apuração e o tratamento contábil da questão será objeto dos dois sub-capítulos que seguem. O terceiro trata do princípio da materialidade aplicado ao setor agropecuário das cooperativas.

3.2.1 - O Tratamento Contábil para o Estoque dos Produtos Agropecuários.

O exame do setor agropecuário das cooperativas obriga, sempre, que se desça a nível de cada produto com que elas operam. A apresentação desse sub-capítulo é feita de modo bastante prático e, uma vez que o tratamento contábil proposto é igual para todos os produtos agropecuários, foi eleito o "soja" para representar os demais, facilitando, assim, a exposição do assunto.

O cálculo do "custo do soja vendido" se faz através da fórmula básica: $\text{estoque inicial de soja} + \text{soja recebida de sócios} + \text{soja comprado de não-sócios} - \text{estoque final de soja}$.

As modalidades de escriturar os fatos relacionados com tal custo e com o próprio estoque de soja são similares às existentes para as mercadorias do setor de consumo.

Do contato que se manteve com o pessoal técnico na Coordenadoria Regional do INCRA em Santa Catarina, soube-se da orientação que as cooperativas vinham e vêm recebendo quanto ao assunto. Examinada tal orientação verificou-se ser ela uma simplificação da contida no Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras - PLANCOOP. Entretanto, mesmo simplificada, é válida no que tange aos aspectos contábeis.

Em vista do porte de certas cooperativas e de seu crescente interesse em efetuar "negócios-fim com terceiros" no setor agropecuário, o autor concluiu ser necessário um aprimoramento da modalidade apresentada no PLANCOOP. Assim, a proposta feita a seguir pretende, apenas, fornecer um instrumental mais adequado às cooperativas que desejarem comprar produtos agropecuários de não-sócios, além de explicar, com detalhes, o funcionamento das contas.

A Figura 6 auxilia a exposição do assunto, contendo as contas necessárias para sua compreensão. A conta sintética ESTOQUE DE SOJA, do Ativo Realizável, é composta de quatro contas analíticas, mostradas na figura com linhas tracejadas: "Estoque Inicial de Soja", "Soja Recebido de Sócios", "Soja Comprado de Não-Sócios" e "Soja Vendido". Para efeitos da ilustração, a

C O N T A S P A T R I M O N I A I S

C O N T A S D E R E S U L T A D O

C O N T A S P A T R I M O N I A I S

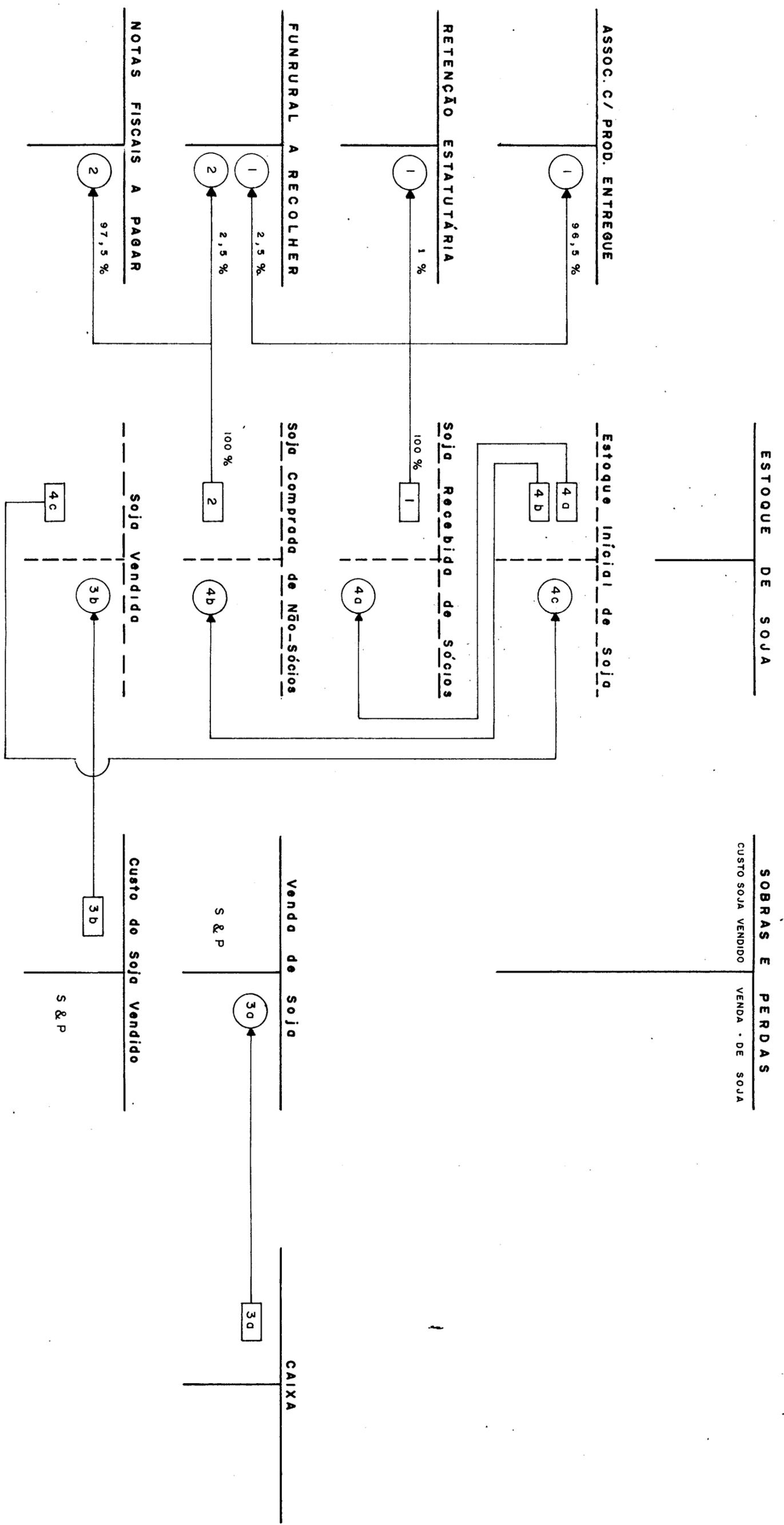


FIG. 6 - TRATAMENTO CONTÁBIL PARA O "ESTOQUE DOS PRODUTOS AGROPECUÁRIOS" (EXEMPLO PARA O SOJA)

conta sintética não aparece registrada.

A conta VENDA DE SOJA é conta de resultado , servindo para registrar a receita auferida pela venda. A conta CUSTO DO SOJA VENDIDO, conta de resultado, registra como despesa o custo do grão vendido. As demais contas são comentadas durante a exposição que se segue.

No início do exercício pode ou não haver soja em estoque. Tal ocorrendo, o valor desse estoque estaria registrado à débito da conta "Estoque Inicial de Soja". No exemplo supõe-se inexistir soja em estoque.

Recebimento de Soja de Sócios

O recebimento de soja dos sócios acarreta a extração de Nota Fiscal de Entrada cujo valor bruto é lançado à débito da conta "Soja Recebido de Sócios", conforme o registro nº 1 da Figura 6. A contrapartida se dá a crédito de duas ou de três contas.

Uma delas registra o valor líquido da Nota Fiscal de Entrada, valor que é pago ao sócio. Se este recebesse à vista, a conta seria Caixa. Todavia, não é esse o procedimento habitual. O valor líquido é creditado a favor do sócio em uma conta de Pasivo Exigível que, neste trabalho, recebeu o nome de "Associados c/Produção Entregue".

Mesmo dispondo de recursos para pagar, à vista, pela produção recebida dos sócios, o procedimento mais aconselhado para as cooperativas é o de creditar o valor líquido da Nota Fiscal de Entrada numa ficha de razão (individual para cada sócio) da conta "Associados c/Produção Entregue". Usando um adequado côdigo para cada produto, os valores líquidos creditados referentes a cada um deles vão sendo armazenados durante o exercício. No final deste, um simples levantamento das fichas permite conhecer, para cada sócio, o montante monetário de cada produto que entregou na cooperativa, dado indispensável para o cálculo da distribuição das sobras. Evita-se, assim, manter um controle a parte para dispor dessa informação.

A outra conta a ser creditada registra o valor referente do FUNRURAL descontado na Nota Fiscal de Entrada. O percentual de cálculo é, atualmente, de 2,5% sobre o valor bruto. O valor retido num mês deve ser recolhido, pela cooperativa, no mês subsequente. Na figura ilustrativa está sendo usada a conta "FUNRURAL a Recolher", de Passivo Exigível.

A terceira conta pode ou não ocorrer na prática. É que a Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, permitiu, no artigo 27, que "a integralização das cotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos ... mediante retenção de determinada percentagem do valor do movimento financeiro de cada sócio."

As cooperativas têm optado pela possibilidade aberta na lei. O percentual varia conforme a cooperativa. Na Figura 6 está sugerido 1%, generalizado nas cooperativas do oeste catarinense.

O desconto efetuado na Nota Fiscal de Entrada e amparado no artigo 27 da Lei 5.764/71, normalmente conhecido como "retenção estatutária", tem seu destino em função do previsto no estatuto de cada cooperativa.

Pode servir para integralização de cotas-partes antes subscritas pelos sócios ou como subscrição de novas cotas-partes (nesse caso já automaticamente integralizadas). Por isso, a conta que abriga, à crédito, o valor descontado pode ter denominação diversa. Na figura ilustrativa optou-se por "Retenção Estatutária".

Ainda com relação ao registro de produção recebida de sócios convém alertar para um fato. Na dependência do tipo de negócio estabelecido entre a sociedade e o sócio pode ocorrer que, referentemente às Notas Fiscais de Entrada emitidas quando recebido o produto, seja(m) extraída(s) outra(s) com a finalidade de dar maior valor ao produto entregue. Essas últimas são vulgarmente chamadas de "notas de reajuste". O "reajuste" da produção entregue deve ser contabilizado de acordo com o registro nº 1 da Figura 6. Observou-se em uma cooperativa a existência de contas criadas especialmente para abrigar, à débito, o valor bruto das "notas de reajuste". Tal procedimento é completamente dispensá-

vel pois no "reajuste" a diferença reside no plano físico: a produção não entra. Apenas que, a produção já recebida é imputado um maior valor do que o atribuído na(s) Nota(s) Fiscal(is) anterior(es).

Compra de Soja de Não-Sócios

A compra de soja de não-sócios acarreta, via de regra, a extração de Nota Fiscal de Entrada cujo valor bruto é registrado à débito da conta analítica "Compra de Soja de Não-Sócios" conforme o registro nº 2 da Figura 6. A contrapartida ocorre, no mais das vezes, em duas contas.

Uma delas registra o valor líquido da Nota Fiscal de Entrada, o qual é pago ao não-sócio. Se a operação for à vista, a conta é Caixa. Caso contrário, será usada uma conta de Passivo Exigível. Na Figura 6 supôs-se esse segundo caso, sendo usada a conta "Notas Fiscais a Pagar".

A outra conta registra o valor do FUNRURAL retido na Nota Fiscal de Entrada, efetuando-se registro similar ao mostrado no caso de recebimento de produção de sócios.

A regra geral exposta pode apresentar exceções quando não houver retenção de FUNRURAL pelo fato da cooperativa adquirir o produto agropecuário de alguma firma. Nesse caso apenas ocorre o débito do valor da Nota Fiscal emitida pelo vendedor na conta "Soja Comprado de Não-Sócios".

Do exposto até aqui verifica-se que as contas analíticas "Soja Recebido de Sócios" e "Soja Comprado de Não-Sócios" desempenham um papel importante uma vez que acumulam, à débito, valores que servem, no final do exercício, para o cálculo das "sobras tributáveis", permitindo a correta elaboração do Demonstrativo de Sobras e Perdas.

Venda de Soja

A venda de soja é uma operação complexa. Se de um lado a cooperativa auffer uma receita, de outro incorre em uma despesa. Ou seja, aumenta suas disponibilidades monetárias (se a

venda for à vista) ou seu montante de "contas a receber" (se a venda for a prazo) mas, ao mesmo tempo, reduz o montante de seu estoque de soja.

Dois lançamentos se fazem necessários para a operação em questão. Um deles, de número 3-a na Figura 6, registra a receita auferida: a conta VENDA DE SOJA é creditada, sendo debitada a conta Caixa (supôs-se, no exemplo, que a venda foi à vista).

O outro lançamento recebeu o número 3-b na Figura 6. Através dele se debita a conta de despesa CUSTO DO SOJA VENDIDO e se credita a conta analítica "Soja Vendido". Essa última funciona como conta retificativa das três outras contas analíticas pertencentes à sintética ESTOQUE DE SOJA.

Enquanto que o lançamento 3-a é feito pelo preço de venda do lote, o lançamento 3-b é realizado pelo "custo médio" dos grãos vendidos, o qual é obtido pelo produto entre a "quantidade vendida" e o "custo médio unitário".

O lançamento 3-a não oferece problemas. Já o lançamento 3-b merece considerações especiais. Sua não realização durante o exercício faz com que a conta ESTOQUE DE SOJA apresente saldos irreais que distorcem a análise dos demonstrativos mensais. Ele é, portanto, praticamente indispensável para que a contabilidade espelhe a situação das produções em estoque permitindo, também, análises mensais.

A maneira mais simples que se encontrou para solucionar o problema é instituir uma espécie de "controle de estoque" físico-financeiro realizado no âmbito da contabilidade e materializado através de uma ficha denominada MAPA DO CUSTO MÉDIO DO SOJA. Através desse controle é possível obter o custo médio do lote vendido para que seja efetuado o lançamento 3-b.

A ficha é alimentada, basicamente, pelos dados das Notas Fiscais de Entrada (quantidade, valor) e pelas Notas Fiscais de venda do produto (quantidade). Um exemplo dessa ficha se encontra na Figura 7.

Seu preenchimento é simples. As duas primeiras colunas após a "DATA" recebem, respectivamente, a quantidade de soja en

trada na cooperativa e o valor bruto a ela referente. Tais dados são, dia a dia, retirados das Notas Fiscais de Entrada (ou das Notas Fiscais de compra) que passam pela contabilidade.

As duas colunas referentes às SAÍDAS contêm, respectivamente, a quantidade vendida (retirada das Notas Fiscais de venda) e o valor total, obtido pelo produto da "quantidade vendida" pelo "custo médio unitário" existente na última coluna da ficha.

Após o registro de uma entrada, as colunas referentes ao SALDO devem ser atualizadas, somando-se a quantidade e o valor em estoque anterior com, respectivamente, a quantidade e o valor entrado. Quando de uma saída, o procedimento é similar, ficando reduzidas a quantidade e o valor das colunas SALDO.

A última coluna da ficha acusa o "custo médio unitário" do soja em estoque, sendo resultado da divisão do valor total pela quantidade, ambos das colunas SALDO.

As "notas de reajuste" afetam o valor total em estoque e alteram, para mais, o "custo médio unitário" sem que a quantidade em estoque se modifique.

O controle proposto pode receber diversas críticas. Uma diz respeito ao volume de trabalho gerado apenas para que o lançamento de retificação dos estoques seja possibilitado. Concorda-se que, para os grãos, os registros de entradas serão praticamente diários durante a safra de cada um deles. Entretanto, os registros de saídas não serão frequentes pois geralmente a cooperativa negocia os grãos em grandes quantidades.

Uma exceção é o caso dos suínos. O número de registros de entradas, no Mapa de Custo Médio dos Suínos, praticamente corresponde ao de saídas, pois, via de regra, as cooperativas não mantêm tal produto em estoque. Das unidades contatadas, verificou-se apenas uma que mantém em engorda algumas cabeças recebidas com baixo peso.

Alem dessa, pode surgir a crítica de que o Mapa de Custo Médio, aplicado aos diversos produtos agropecuários, não evidencia a total realidade do "custo dos produtos vendidos". As causas variam conforme o produto agropecuário.

No caso dos grãos ocorre a chamada "quebra" durante o

processo de beneficiamento. Além disso, qualquer variação na unidade dos grãos durante sua armazenagem produz alterações na quantidade estocada, isso se refletindo no valor do "custo médio unitário".

Nos casos dos suínos sempre ocorre perda de peso em seu deslocamento da cooperativa até o estabelecimento comprador. Isso faz com que no Mapa de Custo Médio dos Suínos apareça um estoque fictício de suínos, de clara evidência se a cooperativa não costuma manter cabeças em estoque. Tal diferença, a rigor, não se constitui em "custo dos suínos vendidos".

O autor reconhece as falhas inerentes à adoção do Mapa de Custo Médio que foi proposto. Entretanto, no âmbito da contabilidade, não existe instrumental que forneça, com mais acuracidade, informações que permitam efetuar lançamentos de retificação dos estoques dos produtos agropecuários sempre que ocorrer sua venda. Considera-se mais importante a realização de registros que possibilitem acompanhar as flutuações dos estoques mesmo com inexatidão do que fazê-los no final do exercício, a custo de perder informações mensais. Alerta-se, contudo, que podem ser tomadas medidas fora da área contábil de forma que as discrepâncias apontadas - inerentes ao tipo de produto com que operam as cooperativas - sejam evidenciadas com mais precisão permitindo, então, sofisticação do tratamento contábil dispensado aos produtos agropecuários.

Lançamentos de final de exercício

Os lançamentos antes expostos permitem verificar que as contas analíticas pertencentes à sintética ESTOQUE DE SOJA possuem as informações necessárias para que, a qualquer momento do exercício, a conta sintética espelhe o valor do soja estocado, respeitadas as considerações feitas sobre as falhas apresentadas.

As contas analíticas "Soja Recebido de Sócios" e "Soja Comprado de Não-Sócios" tiveram sua criação justificada por motivos fiscais. Antes dos lançamentos referentes ao encerramento do exercício elas devem ter seus saldos reduzidos a zero. Isso porque, no exercício seguinte, devem voltar a acumular informações a ele pertinentes. A conta "Soja Vendido", de caráter retificativo, pode também ter seu saldo reduzido a zero.

Para tal, são feitos três lançamentos, numerados com 4-a, 4-b e 4-c na Figura 6. Não passam de um artifício contábil para que se atinja o objetivo mencionado no parágrafo anterior. Eles se realizam pelos valores dos saldos das contas citadas.

O lançamento 4-a transporta o saldo devedor da conta "Soja Recebido de Sócios" para a conta "Estoque Inicial de Soja". O lançamento 4-b transporta o saldo devedor da conta "Soja Comprado de Não-Sócios" para a conta "Estoque Inicial de Soja" e, finalmente, o lançamento 4-c transporta o saldo credor da conta "Soja Vendido" para a conta "Estoque Inicial de Soja".

Os lançamentos 4-a, 4-b e 4-c não produzem, obviamente, alteração no saldo da conta sintética ESTOQUE DE SOJA. Apenas reúnem na conta "Estoque Inicial de Soja", a informação que estava dispersa em três contas.

Por fim, para o encerramento do exercício, as contas de resultado entregam seus saldos para a conta Sobras e Perdas. Na Figura 6 as contas VENDA DE SOJA e CUSTO DO SOJA VENDIDO receberam a sigla S&P para indicar os lançamentos de encerramento.

3.2.2 - As "Sementes de Produção Própria"

Um dos insumos requeridos pela atividade agrária são as sementes. É comum que as cooperativas as adquiram de fornecedores especializados colocando-as à disposição dos sócios e dos não-sócios. São, portanto, itens do setor de consumo, recebendo tratamento como as demais mercadorias.

Tem ocorrido que sócios mais evoluídos de certas cooperativas dedicam-se ao cultivo de grãos que venham a servir como sementes. Feito isso, colocam tais grãos na cooperativa de modo que esta os negocie no setor de consumo.

A expressão "sementes de produção própria", aqui utilizada, refere-se aos produtos agropecuários caracterizados no parágrafo anterior. À primeira vista, tais produtos nada apresen-

tam de especial para que recebam atenção em destaque. Todavia , a realidade é outra.

O próprio fato de se caracterizar as "sementes de produção própria" como produtos agropecuários redundam em que, cada uma delas tenha suas sobras apuradas em separado. Para tal, dois elementos já despontam como significativos: as receitas geradas e o custo da semente de produção própria vendida. Em ambos se apresentam problemas que a contabilidade deve contornar.

Para a apuração das sobras de cada uma das sementes de produção própria, as receitas geradas devem ser contabilizadas em contas específicas. Na prática, entretanto, tais sementes são colocadas no setor de consumo e vendidas como mercadorias. Uma vez que o número de itens ali negociados é grande, cada Nota Fiscal emitida poderá conter, além de sementes de produção própria, diversas outras mercadorias. Tal fato faz com que as informações desejadas se percam, salvo se houver um rastreamento contínuo das Notas Fiscais emitidas pelo setor de consumo, para delas segregarem os valores referentes ao fornecimento (ou venda) de sementes de produção própria. Este é o primeiro problema. Sua solução aparece mais adiante neste trabalho. Para que não ocorra solução de continuidade no entendimento do trabalho, suponha-se, por ora, que o registro do fornecimento (ou venda) de sementes de produção própria seja feito em conta específica.

Uma vez que são produtos agropecuários, o tratamento a ser dado na estrutura contábil, relativamente ao custo das vendas, deve ser, para as sementes de produção própria, igual ao exposto no sub-capítulo anterior.

Tudo seria simples se bastasse receber as "sementes" e efetuar os registros contábeis e demais controles como para os outros produtos agropecuários, conforme foi examinado antes. Todavia, nem todo o grão entrado como "semente" realmente o é. Explica-se.

Para proteger o público consumidor de sementes, as firmas que as produzem são fiscalizadas por órgãos governamentais para que se resguarde a qualidade do produto. Isso vale para as cooperativas. Não basta, portanto, que certo produtor "decida "

que os grãos produzidos são "sementes". Não é suficiente, também, que a cooperativa receba grãos e, simplesmente, os taxe de "sementes".

Para que sejam considerados como tal, os grãos são examinados e testados, além de receberem um tratamento diferente no que tange ao seu beneficiamento. É o trabalho realizado pelas chamadas Unidades de Beneficiamento de Sementes.

Ocorre, então, que os grãos entrados como sementes podem não ser totalmente aproveitados como tal. A parte que não satisfaz aos testes é considerada como grão comum ou, como se usa na prática, "grão industrial".

Esse fato exige, portanto, uma sofisticação da estrutura contábil para o registro das "sementes de produção própria", assunto este que é objeto do presente sub-capítulo.

Para facilidade de exposição escolheu-se a "semente de soja" como representante das "sementes de produção própria". Em termos contábeis o Plano de Contas deve conter as seguintes contas básicas, nas quais se omitiu a expressão "de produção própria":

- no Ativo Realizável:

ESTOQUE DE SEMENTE DE SOJA (sintética)

Estoque Inicial de Semente de Soja (analítica)

Semente de Soja Recebida de Sócios (analítica)

Semente de Soja Comprada de Não-Sócios (analítica)

(-) Semente de Soja Vendida (analítica)

- nas contas de resultado:

VENDA DE SEMENTE DE SOJA (receita)

CUSTO DA SEMENTE DE SOJA VENDIDA (despesa)

Em termos extra-contábeis é necessário um rígido controle do fluxo dos grãos entrados na Unidade de Beneficiamento de Sementes (quer diretamente, quer entrados no armazém e após transferidos para aquela Unidade), bem como dos grãos rejeitados depois dos testes.

A Figura 8 auxilia a descrição dos procedimentos con

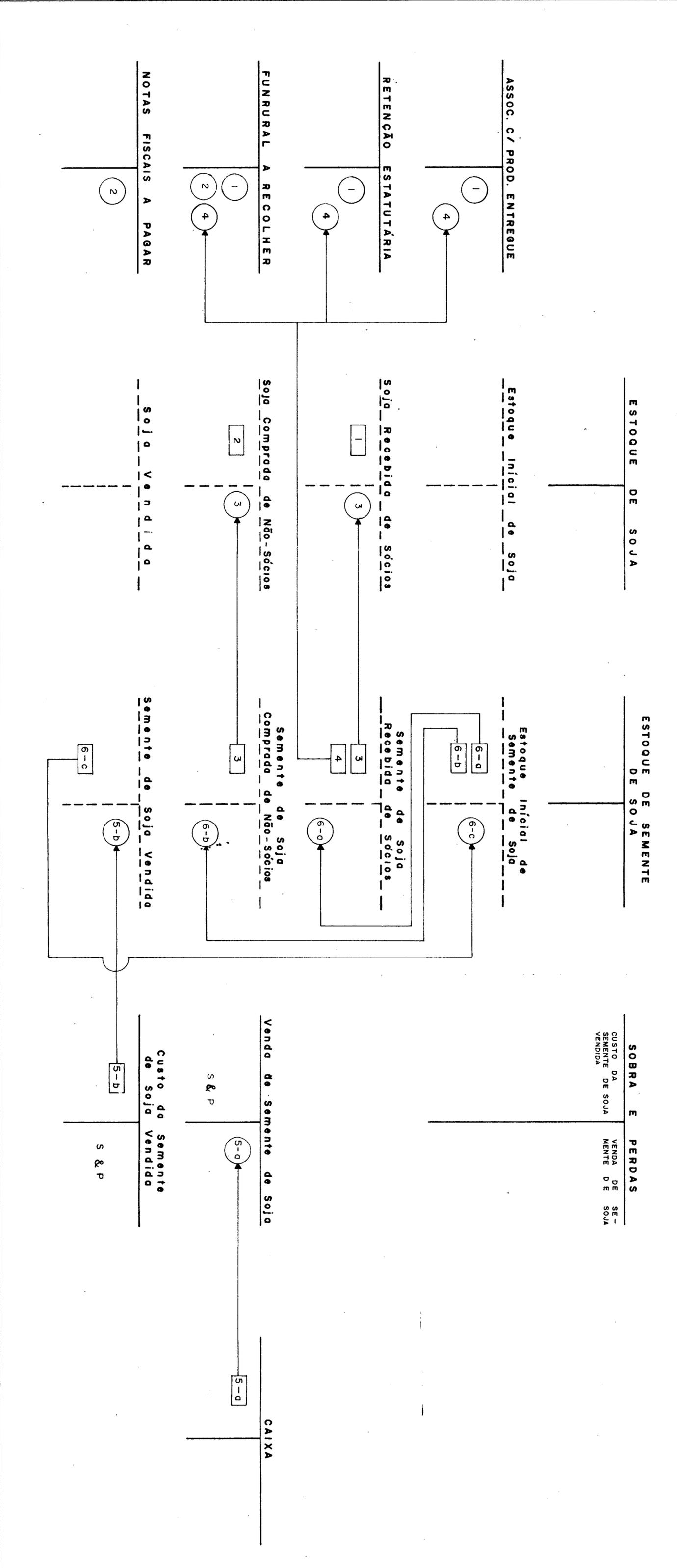


FIG. 8 — TRATAMENTO CONTÁBIL PARA AS SEMENTES DE PRODUÇÃO PRÓPRIA — EXEMPLO PARA A SEMENTE DE SOJA

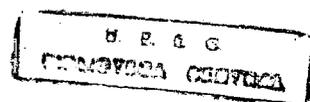
tábeis propostos. Os grãos entrados são inicialmente registrados nas contas referentes aos "grãos industriais", tal como foi exposto no sub-capítulo anterior. Os registros números 1 e 2 da Figura 8 esclarecem a ocorrência. Na Figura 8, os débitos e créditos relativos aos lançamentos números 1 e 2 não foram ligados por linhas.

Após o laudo técnico fornecido pela Unidade de Beneficiamento de Sementes, é possível conhecer, do total entrado para testes, a quantidade realmente considerada "semente de soja". Isso permite que a contabilidade efetue os registros que, na Figura 8, receberam o nº 3. Através deles, as contas analíticas "Semente de Soja Recebida de Sócios" e "Semente de Soja Comprada de Não-Sócios" são debitadas e, em contrapartida, creditadas, respectivamente, "Soja Recebido de Sócios" e "Soja Comprada de Não-Sócios".

O valor para efetuar os lançamentos nº 3 é obtido pelo produto da quantidade de semente pelo valor monetário unitário constante da(s) Nota(s) Fiscal(is) de Entrada emitida(s) quando do recebimento dos grãos. Dois cuidados de ordem prática são propostos para que tal ocorra com precisão.

Em primeiro lugar, os grãos recebidos para teste devem ter seus dados anotados em uma ficha suplementar ao Mapa de Custo Médio do Soja, com características idênticas a deste. Em segundo que, ao receber aqueles grãos, a cooperativa adote, para todos os produtores, o mesmo tipo de negociação. O aconselhado é a chamada modalidade de "preço médio", dando o mesmo adiantamento a todos. Justifica-se essas proposições.

No Mapa de Custo Médio do Soja, o "custo médio unitário" reflete várias modalidades de negociações feitas entre a cooperativa e os agricultores. A utilização do "custo médio unitário" retirado daquele Mapa, para efeito do lançamento nº 3, certamente não é igual ao "custo médio unitário" que seria obtido se observadas somente as Notas Fiscais de Entrada dos grãos recebidos para teste na Unidade de Beneficiamento de Sementes. Logo, deve haver provisória segregação daqueles grãos num Mapa suplementar.



A proposta de efetuar um só tipo de negociação para todos os produtores ("preço médio" com o mesmo adiantamento para todos) tem, em última análise, o mesmo motivo: fazer com que o "custo médio unitário" da ficha suplementar reflita um correto valor para possibilitar o lançamento nº 3 da Figura 8. Caso contrário deveria ser mantida uma ficha suplementar para cada produtor de sementes.

Um exemplo esclarece a proposta. Sejam dois sócios produtores de sementes que entregam a mesma quantidade de grãos para teste mas que recebem adiantamentos diferentes:

Sócio A: 10 unid. x Cr\$ 10,00/unid. = Cr\$ 100,00

Sócio B: 10 unid. x Cr\$ 5,00/unid. = Cr\$ 50,00

A conta "Soja Recebido de Sócios" seria debitada por Cr\$ 150,00. A ficha suplementar ao Mapa de Custo Médio do Soja acusaria 20 unidades a Cr\$ 150,00, ou seja, um "custo médio unitário" de Cr\$ 7,50.

Feitos os testes, o sócio A tem 7 unidades consideradas sementes e o sócio B apenas 3 unidades. Se feito o lançamento nº 3 da Figura 8 com base no "custo médio unitário" da ficha suplementar, ter-se-ia:

Semente de Soja Recebida de Sócios
a Soja Recebido de Sócios
(7 + 3) x Cr\$ 7,50 Cr\$ 75,00

Se feito o mesmo lançamento examinando cada sócio em particular:

Semente de Soja Recebida de Sócios
a Soja Recebido de Sócios
Sócio A: 7 unid. x Cr\$ 10,00/unid. = Cr\$ 70,00
Sócio B: 3 unid. x Cr\$ 5,00/unid. = Cr\$ 15,00
Cr\$ 85,00

Sem sombra de dúvida, o segundo lançamento é o correto. Mas sua realização, na prática, demandaria exame de cada produtor. A adoção da proposta feita evitaria esse trabalho.

O lançamento nº 4 da Figura 8 representa o "reajus

te" concedido aos sócios e relativos às sementes. Ele se faz através de nova Nota Fiscal de Entrada cujo valor bruto é debitado, neste caso, diretamente na conta "Semente de Soja Recebida de Sócios". Os créditos, em contrapartida, são feitos nas contas já examinadas no sub-capítulo anterior. A colocação feita permite induzir que o "reajuste" só deve ser concedido após a realização do lançamento nº 3, ou seja, após classificados os grãos considerados "sementes".

A Figura 8 não contempla o caso de "reajuste" para os não-sócios. Ocorre que, se operassem com tais produtores, as cooperativas não adotariam a modalidade "preço médio" nos negócios com eles realizados. O produto agropecuário seria comprado ao "preço do dia". Isso demandaria, certamente, adaptações nos controles extra-contábeis relativos ao custo médio dos grãos. Na prática, entretanto, soube-se inexistir não-sócios entregando sementes nas cooperativas. Aquelas condicionam a inclusão deles no quadro social para que operem como produtores de sementes.

A venda de sementes acarreta lançamentos similares aos realizados quando da venda do soja. De um lado, há o registro da receita auferida, representado pelo lançamento nº 5-a da Figura 8 (supõe-se venda à vista). De outro, há o lançamento de retificação do estoque de sementes, mostrado pelo lançamento nº 5-b da Figura 8. Esse último se faz pelo valor do custo médio do lote de sementes vendidas, devendo existir um Mapa de Custo Médio da Semente de Soja para fornecer as informações requeridas pelos lançamentos desse tipo.

No final do exercício ocorrem os lançamentos que visam deixar as contas analíticas "Semente de Soja Recebida de Sócios", "Semente de Soja Comprada de Não-Sócios" e "Semente de Soja Vendida", com saldos nulos. Eles foram mostrados com os números 6-a, 6-b e 6-c na Figura 8. Após, ocorrem os lançamentos de encerramento das contas de receitas e de despesas na conta Sobras e Perdas. Estes foram mostrados através da sigla S&P colocada nas contas VENDA DE SEMENTE DE SOJA e CUSTO DA SEMENTE DE SOJA VENDIDA.

Finalizando este sub-capítulo, apresenta-se a Figura 9

com o objetivo de deixar claro o funcionamento dos "mapas de custo médio" quando se trata de "sementes de produção própria". A Figura 9 mostra o Mapa de Custo Médio do Soja, a ficha suplementar ao Mapa de Custo Médio do Soja (que abriga os registros relativos aos grãos recebidos para serem testados) e, por fim, o Mapa de Custo Médio da Semente de Soja. Para simplificar a exposição, foram enumerados, respectivamente, Mapa 1, Mapa 2 e Mapa 3.

Quando recebidos grãos para teste, os dados da Nota Fiscal de Entrada alimentam o Mapa 2 conforme mostra a letra A nela aposta. Tal corresponde aos lançamentos números 1 e 2 da Figura 8.

Após a classificação dos grãos tem-se a quantidade considerada "semente" e a quantidade considerada "grão industrial". A partir disso, no Mapa 2 são feitos os registros que receberam as letras B e C.

O registro B representa a transposição dos grãos não aceitos como sementes para o Mapa 1, ou seja, deixa de existir, para tais grãos, o motivo de tê-los registrados a parte. Ao registro B do Mapa 2 (uma saída) corresponde idêntico registro no Mapa 1 apenas que como uma entrada. Não há qualquer lançamento contábil correspondente ao registro B dos mapas.

Os grãos considerados sementes são alvo do registro C no Mapa 2 (saída) e no Mapa 3 (entrada). Tal corresponde ao lançamento nº 3 da Figura 8.

Observe-se que a ficha suplementar ao Mapa de Custo Médio do Soja tem vida provisória.

A letra D colocada no Mapa 3 diz respeito ao "reajuste" concedido aos grãos considerados sementes e corresponde ao lançamento nº 4 da Figura 8.

Finalmente, a letra E colocada no Mapa 3 diz respeito às sementes vendidas e corresponde ao lançamento nº 5-b da Figura 8.

3.2.3 - O "Conceito da Materialidade" Aplicado ao Setor Agropecuário.

Nas unidades rurais, mormente nos minifúndios familiares, os recursos disponíveis são utilizados para geração de produtos agropecuários que podem, para elas, ser classificados em dois grupos. Em um deles estão os que se tornam o móvel da sua atividade agropastoril como meio de obtenção de recursos monetários. Em outro, estão os cultivados ou criados com o intuito primeiro de suprir suas necessidades de subsistência e/ou de amparar a atividade básica.

Interessam, no momento, os do segundo grupo. É comum que as unidades rurais criem galinhas, vacas e suínos com o fito de possuírem, para consumo próprio, carne, leite, ovos, queijo, etc. Certas culturas podem ser mantidas, também, com o fim de consumo interno.

Quando tais produções excedem às necessidades para as quais foram mantidas, estabelece-se uma economia de troca como solução para o excedente. Esgotadas as possibilidades de escambo no seio das demais unidades, busca-se na venda por moeda a solução para o descarte do remanescente. Isso ocorre, naturalmente, onde há um continente humano dedicado a atividades outras que não as de gerar aqueles produtos: nos povoados, vilas ou cidades.

Todavia, a necessidade de mão-de-obra nas unidades rurais é um fator que proíbe ela seja gasta na procura de compradores para tais excedentes. Assim, mais fácil se torna vendê-los para comerciantes.

Com o crescimento das cooperativas e a instalação de filiais em locais estratégicos, estes estabelecimentos se tornam compradores potenciais daqueles excedentes, vendendo-os, após, como mercadorias no setor de consumo. Prestam, por isso, mais um serviço à comunidade rural.

Esse fato gera uma questão interessante para a cooperativa. Trata-se de indagar se a gama de produtos com as características retrocitadas deve ser dado, pela cooperativa, um tratamento dentro do formalismo doutrinário no que tange à apuração

das sobras de cada um deles, cálculo do retorno dessas, etc.

Uma vez que se está tratando de assunto ligado ao se tor agropecuário, a análise deve ser feita a nível de produto. Antes de uma resposta, recapitule-se alguns dos cuidados que de vem ser dispensados a um produto agropecuário para se satisfazer requisitos doutrinários e legais:

- as receitas de sua venda devem ser separadamente con tabilizadas, o mesmo ocorrendo com o custo do produ to vendido;
- as sobras líquidas devem ser apuradas necessitando a contabilidade estruturar-se para considerar, nessa a puração, as demais despesas além da relativa ao cus to do produto vendido;
- dados sobre o montante de operações de cada sócio, e relativos ao produto, devem ser adequadamente arma zenados para possibilitar o cálculo do retorno das sobras; e
- por motivos fiscais, se não-sócios alcançarem o pro duto na cooperativa a contabilidade deve segregar o montante monetário referente à aquisição do produto do referente ao recebimento do mesmo.

Apenas esses cuidados já mostram quão bem montada deve ser a estrutura contábil e administrativa da cooperativa para que se possa alcançar os princípios doutrinários e respeitar os dis positivos legais. Mesmo que não proporcionalmente, certo é que, quanto maior for o número de produtos agropecuários com que ope ra a cooperativa, maior o trabalho administrativo e contábil pa ra que recebam adequado tratamento.

Quando questionadas sobre quais os produtos com que o peram, as cooperativas apontam, em primeiro lugar, aqueles que para elas representam a maior movimentação física e/ou financi ra. E há uma alta correlação entre eles e os considerados fonte de renda monetária dos agricultores da região de atuação de cada uma.

No oeste catarinense, por exemplo, seriam apontados ,

certamente como primeiros, o soja, o milho e os suínos. Na dependência da cooperativa questionada outros produtos poderiam ser citados (feijão, fumo em folha, arroz, etc.). Seus dirigentes não citariam, quase certamente, as aves, o queijo, a cebola, a batatinha, etc. Isso, pois tais produtos não são significativos em comparação com os primeiros.

Entrevistados os sócios da mesma região, quanto aos produtos que lhe são fonte de receitas monetárias, respostas similares seriam obtidas se observadas as entrevistas como um todo. Poderia certo produto, como o milho, ser cultivado por alguns sócios para o trato de suínos e não para a colocação na cooperativa. Também poderiam, um ou mais sócios, apontar o arroz como fonte de obtenção de recursos monetários enquanto sua cooperativa não o considerasse produto principal ou mesmo nem o citasse.

Do exposto, verifica-se que a importância desempenhada por determinado produto agropecuário varia de cooperativa para cooperativa e de sócio para sócio. Assim, a solução para a indagação feita antes pode ser auxiliada, por analogia, com a aplicação do "conceito da materialidade" ou "conceito da significância" usado pela ciência contábil: "um item individual deve ser julgado significativo se o seu conhecimento for considerado capaz de causar influência nos usuários dos demonstrativos contábeis".²⁰

Ainda que oriundo da ciência contábil, o "conceito da materialidade" pode ser estendido ao caso em exame. Basta indagar se é significativo para a cooperativa e para seus sócios dar um tratamento contábil de produto agropecuário para todas as produções por ela recebidas ou se para alguma(s) dela(s) cabe um tratamento mais simplificado.

Para resposta à questão, cada produto deve sofrer um exame individual em termos absolutos e relativos em função de vá

²⁰ ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY GROUP. Materiality in accounting: current practices in Canada, United Kingdom and United States. New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1974. p. 30.

rios fatores tais como, número de sócios que operam com ele, quantidade produzida (a nível de sócio e a nível de recebimento pela cooperativa), valor unitário do produto, valor global do produto (a nível de sócio e da cooperativa), etc.

Não seria viável, nesse trabalho, estabelecer parâmetros que permitissem uma análise desse tipo uma vez que em cada cooperativa se estaria face a situações particulares além de cada produto demandar um exame sob facetas próprias.

Cabe, entretanto, expor a opinião do autor quanto aos produtos agropecuários cuja significância for considerada tal que seja resolvido dar a eles um tratamento contábil diverso do imputado aos "demais produtos agropecuários" e, naturalmente, um tratamento mais simples.

A aquisição dos produtos em tela acarreta na emissão de Nota Fiscal de Entrada com a já mencionada retenção do FUNRURAL. A contabilização proposta para os valores contidos na referida nota fiscal é:

	<u>déb.</u>	<u>créd.</u>
Compra de Mercadorias	100,0%	
a FUNRURAL a Recolher		2,5%
a Caixa		97,5%

A conta devedora é uma analítica da sintética CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS, examinada no sub-capítulo 3.1.1. A conta FUNRURAL a Recolher é conta de Passivo Exigível. A terceira conta é Caixa, depreendendo-se daí que se está sugerindo a realização da operação à vista. Quando o valor do referido produto é pequeno, como na maioria dos casos, não compensa creditá-lo a favor do sócio. Outrossim, evita-se que na ficha individual do sócio se inscreva (a crédito) um valor que apenas contribuirá para dificultar a análise daquela ficha quando do encerramento do exercício, se adotada a proposta feita no sub-capítulo 3.2.1.

Quando o montante monetário do produto entregue for significativo e/ou quando o sócio desejar com ele compensar débitos que possua com a cooperativa, é possível creditar o valor líquido da Nota Fiscal de Entrada a favor do sócio com uma simples al

teração do registro contábil antes exposto. Basta que se considere uma entrada de numerário (pelo valor líquido) com a emissão de um recibo ao sócio.

A proposição exposta é singela. Nada mais é do que tratar os sócios (ou os não-sócios) como simples fornecedores de mercadorias do setor de consumo quando for o caso dos produtos em exame. Além de evitar que a tais produtos devam ser dispensados a série de cuidados que permitem apurar suas sobras bem como distribuir essas últimas, torna-se dispensável qualquer registro contábil pertinente à transferência de produtos agropecuários para o setor de consumo, assunto este que será examinado com detalhes no sub-capítulo 3.4.

Por fim, com relação aos produtos agropecuários escolhidos para receber tratamento contábil simplificado, aconselha-se que as cooperativas dispensem a chamada "retenção estatutária", salvo em situações especiais. Normalmente o fluxo das Notas Fiscais de Entrada dos produtos agropecuários típicos é bem mais complexo do que o das Notas Fiscais de Entrada relativas aos produtos examinados neste sub-capítulo. Para que se evite criar uma sistemática especial para elas, decorrente da "retenção estatutária", é que se aconselha sua dispensa. A decisão, enfim, depende de cada cooperativa e do estágio de organização interna que alcançou.

3.3 - AS OUTRAS DESPESAS DOS SETORES E OS DEMONSTRATIVOS DE SOBRAS E PERDAS

Nos sub-capítulos 3.1 e 3.2 foram detidamente examinados aspectos relativos aos elementos em torno dos quais gravitam os dois setores das cooperativas em exame: as mercadorias e os produtos agropecuários.

Para que sejam apuradas as sobras líquidas do setor de consumo e de cada produto agropecuário, as cooperativas devem levar em conta outras despesas além do "custo das mercadorias fornecidas e vendidas" e dos "custos dos produtos agropecuários vendidos".

Em função da necessidade da apuração analítica das sobras, este sub-capítulo discute as possibilidades da estrutura da contabilidade face àquela apuração. Aborda, também, a forma de apresentação dos Demonstrativos de Sobras e Perdas a nível analítico.

O Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras - PLANCOOP - é usado como ponto de partida para as discussões, no que ele se refere às cooperativas agropecuárias com setor de consumo. Para tal reproduz-se, no Quadro 4, um resumo das contas de resultado por ele propostas para aquelas cooperativas. As contas analíticas foram omitidas no Quadro 4 por uma questão de simplificação.

3.3.1 - Monismo ou Dualismo ?

Na introdução do PLANCOOP, ao lado de ser reconhecida a dificuldade de sua imediata aplicabilidade plena pelas cooperativas, é claramente dito que a intenção é fazer dele o "plano ideal".

O conhecimento da realidade das cooperativas brasileiras, fato que indiscutivelmente valorizou aquele trabalho, fez com que seus idealizadores estabelecessem, como subsídio aos interessados em sua implantação, um roteiro das etapas a serem galgadas pelas cooperativas para que o plano pudesse ser amplamente utilizado por elas.

A leitura dessas etapas ("As Técnicas Básicas para a Implantação") evidencia que seus autores possuem uma série de posições definidas. Uma delas, com a qual se concorda plenamente, é a de que as sobras devam ser apuradas a nível analítico (sobras do setor de consumo e sobras de cada produto agropecuário).

Outra, é a de que uma "contabilidade de custos" é elemento necessário para que seja possível alocar os custos aos setores e aos produtos. E que, mesmo necessária, sua implantação esbarraria em dificuldades significativas face o estágio organizacional em que muitas cooperativas se encontram. Ainda relacionado com o assunto, é claramente colocado que o PLANCOOP não pre

S I S T E M A D E R E S U L T A D O S - C O O P E R A T I V A S A G R O P E C U Á R I A S

<p>13. CUSTEIO OPERACIONAL</p> <p>13.1 CUSTEIO DO SOJA</p> <p>13.1.1 Matéria Prima</p> <p>13.1.1.2 Despesas com Pessoal</p> <p>13.1.1.3 Despesas Técnicas</p> <p>13.1.1.4 Despesas com Vendas</p> <p>13.1.1.5 Despesas Tributárias</p> <p>13.1.1.6 Despesas Financeiras</p> <p>13.2 CUSTEIO DO ARROZ</p> <p>13.3 CUSTEIO DO TRIGO</p> <p>13.4 CUSTEIO DO FUMO</p> <p>13.5 CUSTEIO ANIMAIS E PRODUTOS DERIVADOS</p> <p>13.6 CUSTEIO SETOR CONSUMO</p> <p>13.6.1 Bens Fornecidos</p> <p>13.6.2 Despesas com Pessoal</p> <p>13.6.3 Despesas Técnicas</p> <p>13.6.4 Despesas com Fornecimento</p> <p>13.6.5 Despesas Tributárias</p> <p>13.6.6 Despesas Financeiras</p> <p>13.7 CUSTEIO DA ADMINISTRAÇÃO</p> <p>13.7.1 Honorários da Diretoria</p> <p>13.7.2 Despesas com Pessoal</p> <p>13.7.3 Outras Despesas Administrativas</p> <p>13.8 DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA E SOCIAL</p> <p>13.8.1 Despesas com Pessoal</p> <p>13.8.2 Despesas com Assistência Técnica</p> <p>13.8.3 Despesas com Assistência Social</p>	<p>12. RECEITAS OPERACIONAIS</p> <p>12.1 Venda de Soja</p> <p>12.2 Venda de Arroz</p> <p>12.3 Venda de Trigo</p> <p>12.4 Venda de Fumo</p> <p>12.5 Venda de Animais e Produtos Derivados</p> <p>12.6 Receitas Setor de Consumo</p>
<p>15. DESPESAS NÃO OPERACIONAIS</p>	<p>14. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS</p>

QUADRO 4 - RESUMO DAS CONTAS DE RESULTADO PROPOSTAS PELO "PLANCOOP" PARA AS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO.

tende delimitar sistemáticas de apuração de custos.

Apesar disso, ao apresentar a estrutura de contas de resultado para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo, o PLANCOOP induziu seus possíveis usuários a uma sistemática de apuração de custos, ainda que não fosse essa sua intenção.

Concorda-se quanto à necessidade de uma "contabilidade de custos" nas cooperativas e também com o fato de ser difícil sua implantação em muitas das unidades. Discorda-se, entretanto, da sugestão contida no PLANCOOP quanto à estrutura de contas de resultado para as cooperativas agropecuários com setor de consumo e com a conotação que ela possui com uma sistemática de apuração de custos amplamente desaconselhada pela literatura.

Não significa que neste trabalho o assunto será esgotado. A amplitude e complexidade da matéria juntamente com as limitações teórico-práticas do autor são os motivos disso. Mesmo assim, algumas considerações são feitas para que sirvam como ponto de partida para estudos posteriores.

Segundo o aspecto formal, KOLIVER²¹ classifica os sistemas de contabilidade de custos em:

- a - monistas;
- b - dualistas:
 - b.1 - com escrituração em partidas dobradas
 - b.2 - sem escrituração em partidas dobradas

Nos sistemas monistas a contabilidade de custos e a contabilidade financeira formam um todo homogêneo. Há um só Plano de Contas que, além das tradicionais contas relativas à contabilidade financeira, possui contas que permitem registrar as transferências das despesas (classes de custos) para os lugares de custos e/ou para os portadores de custos. Uma vez que a contabilidade financeira efetua registros por partidas dobradas, um

²¹ KOLIVER, Olivio. Características gerais dos sistemas de contabilidade de custos (I Parte). Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, I(2):4-10, out./dez. 1972. p. 4.

sistema monista é obrigado a utilizar tal tipo de registros.

Nos sistemas dualistas ocorre a bipartição da contabilidade em "duas". A contabilidade financeira continua efetuando os registros através de partidas dobradas. A contabilidade de custos se abrem duas possibilidades: utilizar partidas dobradas para os registros ou afastar-se completamente desse procedimento, adotando mapas, planilhas, fichas, etc. Os do segundo tipo denominam-se "dualismo puro" ou "dualismo integral".

KOLIVER ²² aponta diversas desvantagens inerentes aos sistemas monistas. Entre outras: (1) a aplicação prática do monismo é, via de regra, extremamente trabalhosa devido ao número de lançamentos que gera; (2) a legibilidade dos dados torna-se problemática devido à proliferação das contas (e conseqüentemente das fichas de razão a serem manuseadas) e pela dificuldade em historiar os lançamentos de apropriação; (3) "a tendência para o atraso nos trabalhos de escrituração sofrerá um sensível impulso: se, lamentavelmente, o atraso na contabilidade financeira não é um fato ocasional, muito maior será a probabilidade de atraso se o número de lançamentos sofrer um acréscimo sensível".

Aos sistemas dualistas que utilizam partidas dobradas o autor citado aponta as mesmas desvantagens do sistemas monistas. Apenas que, pela separação das "duas" contabilidades, há maior clareza ao examinar cada uma delas.

O mesmo autor apresenta diversas vantagens dos sistemas dualistas integrais, das quais reproduzem-se as seguintes:

- como há completa separação entre a contabilidade financeira e a contabilidade operacional (de custos), esta não depende daquela em termos cronológicos;
- redução nos trabalhos burocráticos, uma vez que os registros podem ser reduzidos ao essencial, abandonando-se quaisquer formalismos inúteis; se desejado, boa parte dos lançamentos pode ser feita até mesmo a lápis;

22

KOLIVER, Olivio. Op. cit. acima nota 21. p. 10.

- emprego de formulários com dimensões e conteúdo que facilitem os procedimentos de registro, leitura e análise, permanecendo em aberto a possibilidade de alteração dos mesmos sempre que tal se fizer necessário.

Das vantagens de conseguir a transição de uma organização de contabilidade monista para uma dualista, citadas por HANSEN²³, duas merecem destaque:

- o dualismo elimina boa parte da lentidão muitas vezes inerente à contabilidade monista uma vez que abre a possibilidade de adaptar a contabilidade de exploração (de custos) às condições reais sem prejuízo para a contabilidade financeira; e
- o dualismo, quando se o introduz como medida geral dentro de um ramo, permite uma organização padronizada da contabilidade financeira do mesmo, circunstância esta de grande valor para a fusão de várias empresas.

Feita essa exposição, chama-se a atenção que a estrutura de contas de resultado proposta pelo PLANCOOP (Quadro 4) induz a um sistema de contabilidade de custos com as características de um monismo. O detalhamento das contas de despesa em cada um dos produtos agropecuários e no setor de consumo, ao lado de contas pertinentes às "despesas administrativas" e de "assistência técnica e social", demonstra a intenção de que as diversas despesas fossem imputadas, através da escrituração "tradicional", aos centros de custo e/ou aos portadores de custos.

Poderia, em defesa da proposta do PLANCOOP, ser colocado que aquela estrutura de contas visou, tão somente, alertar para a necessidade de apuração das sobras a nível analítico. Mesmo que assim fosse, tal não foi nele explicitado. Muito menos as cooperativas receberam a suficiente orientação sobre o assunto

²³ HANSEN, Palle. Contabilidad interna de la industria. Madrid, Aguilar, 1957. p. 266.

haja visto que algumas unidades catarinenses estão enveredando para a adoção de sistemas monistas sentindo-se, como consequência, algumas das desvantagens antes apontadas.

Pode ter ocorrido, também que a estrutura de contas do PLANCOOP teve como intenção preconizar uma espécie de sistema dualista com escrituração em partidas dobradas ao qual KOLIVER ²⁴ denominou de "sistemas com registros globais", assim os descrevendo:

"Nos sistemas com registros globais, a contabilidade de custos é conduzida através de fichas, mapas ou planilhas e o resumo final do movimento de valores é contabilizado mensalmente mediante lançamentos globais, Nesta modalidade não há propriamente uma contabilidade de custos por partidas dobradas, mas sim uma simples formalização de valores totais e finais: por esta razão alguns autores denominam tal sistema de "monismo moderado"."

Se tal era a intenção do PLANCOOP, também não ficou explícita. De qualquer forma, a adoção de um sistema de tal tipo não se justificaria por ser desnecessária a "contabilização tradicional" das apropriações realizadas nos mapas, mesmo que finais. A esse respeito KOLIVER ²⁵ coloca que "adoção de mapas, planilhas ou de fichas soltas, absolutamente impede a "legalização" dos registros do movimento interno da empresa, uma vez que o registro dos formulários citados, nas Juntas Comerciais, não apresenta atualmente maiores problemas ...".

Crê-se ter demonstrado que a estrutura de contas proposta pelo PLANCOOP pode ser aprimorada de forma a melhor atender as necessidades da contabilidade financeira e, ao mesmo tempo, sem induzir a um sistema de contabilidade de custos monista o qual, como se observou, é desaconselhado.

²⁴ KOLIVER, Olivio. Características gerais dos sistemas de contabilidade de custos (II Parte). Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, I(3):7-12, jan./mar. 1973. p. 9.

²⁵ KOLIVER, Olivio. Op. cit. acima nota 24. p. 7.

A redução do número das contas de resultados propostas pelo PLANCOOP para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo é uma necessidade que se impõe. Tal fará com que a contabilidade financeira ganhe em agilidade, minimizando a possibilidade de atrasos na escrituração, além de permitir que os responsáveis por ela dediquem atenção a tarefas como "depreciação e correção monetária do ativo imobilizado", raramente efetuadas nas cooperativas contatadas. A aludida simplificação não implica na imediata implantação de uma "contabilidade de custos" em todas as unidades. Aquelas que já estão adotando qualquer tipo de alocação dos custos aos setores e/ou a cada produto agropecuário podem continuar tal trabalho, realizando-o fora do jugo da escrituração por partidas dobradas. O uso de mapas ou outras formas de registros substituirão as tradicionais fichas de razão.

O estabelecimento de um Plano de Contas padrão para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo seria, neste trabalho, algo demais ambicioso. Pode-se, entretanto, sugerir um esquema básico de contas para que sirva como subsídio de estudos posteriores. O Quadro 5 contém tal esquema.

Nele, as "despesas operacionais" foram divididas em três grandes grupos de contas. O primeiro refere-se às despesas dos dois setores básicos: consumo e agropecuário. Os demais abrigam contas referentes às "despesas administrativas" e às "despesas com assistência técnica, educacional e social".

No primeiro grupo existem seis sub-grupos de despesas. O primeiro deles, CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS, abriga as contas analíticas examinadas no sub-capítulo 3.1.1. O segundo, CUSTO DOS PRODUTOS AGROPECUÁRIOS VENDIDOS, contém tantas contas analíticas quantos forem os produtos agropecuários com que opera a cooperativa e que receberão dela o tratamento contábil exposto no sub-capítulo 3.2.1. Nele são encontradas, por exemplo, as seguintes contas: Custo do Soja Vendido, Custo do Feijão Vendido, Custo dos Suínos Vendidos, Custo da Semente de Soja Vendida.

O grupo das DESPESAS COM PESSOAL não necessita maiores comentários quanto às contas analíticas que abriga. No grupo DESPESAS TÉCNICAS encontram-se contas tais como: conservação e manu

COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO - RESUMO DAS CONTAS DE RESULTADO

D E S P E S A S		R E C E I T A S	
NÃO OPERACIONAIS	O P E R A C I O N A I S	NÃO OPERACIONAIS	O P E R A C I O N A I S
	<p>DESPESAS DOS SETORES DE CONSUMO E AGROPECUÁRIO</p> <p>Custo das Mercadorias Fornecidas e Vendidas</p> <p>Custo dos Produtos Agropecuários Vendidos</p> <p>Despesas com Pessoal</p> <p>Despesas Técnicas</p> <p>Despesas Diretas com Fornecimento e Vendas</p> <p>Despesas Bancárias e Financeiras</p> <p>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</p> <p>Despesas com Pessoal</p> <p>Outras Despesas Administrativas</p> <p>DESPESAS C/ASSISTÊNCIA TÉCNICA, EDUCACIONAL E SOCIAL</p> <p>Despesas com Pessoal</p> <p>Despesas com Assistência Técnica</p> <p>Despesas com Assistência Educacional</p> <p>Despesas com Assistência Social</p>		<p>RECEITAS DO SETOR DE CONSUMO</p> <p>Fornecimento de Mercadorias</p> <p>Venda de Mercadorias</p> <p>RECEITAS DO SETOR AGROPECUÁRIO</p> <p>Venda de Soja</p> <p>Venda de Milho</p> <p>Venda de Suínos</p> <p>Venda de Feijão</p> <p>Venda de Leite</p> <p>Venda de Semente de Soja</p> <p>Venda de Semente de Feijão</p> <p>.....</p>
<p>CUSTO DE ATIVOS IMOBILIZADOS VENDIDOS</p> <p>DESPESAS FINANCEIRAS</p> <p>SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS</p> <p>INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS</p>		<p>RECEITAS DA VENDA DE ATIVOS IMOBILIZADOS</p> <p>RECEITAS FINANCEIRAS</p> <p>SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS</p> <p>INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS</p>	

QUADRO 5 - ESQUEMA GÊNÉRICO DAS CONTAS DE RESULTADO PARA COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS COM SETOR DE CONSUMO : UMA SUGESTÃO

tenção do ativo imobilizado, depreciações (valor original e da correção monetária), gasolina e lubrificantes, energia elétrica, seguros relacionados com os setores, etc.

Nas DESPESAS DIRETAS COM FORNECIMENTO E VENDAS estão, basicamente, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e as comissões sobre vendas enquanto que no grupo das DESPESAS BANCÁRIAS E FINANCEIRAS se encontram contas como "correção do capital de giro", "juros e correção monetária sobre financiamentos", "despesas com desconto e reembolso de títulos", etc.

O segundo grande grupo, DESPESAS ADMINISTRATIVAS, está subdividido em dois subgrupos: as "despesas com pessoal" e as "outras despesas administrativas". Nas "despesas com pessoal" se incluem os honorários da diretoria e as cédulas de presença, além das contas habitualmente ali consideradas. Nas "outras despesas administrativas" estão contas relacionadas com conservação e manutenção do ativo imobilizado, depreciações, energia elétrica, gasolina e lubrificantes, seguros, contribuição sindical, impostos (exceto o Imposto sobre Circulação de Mercadorias), despesas com comunicação (selos, telegramas, telefone), publicidade e propaganda, viagens e estadas, representações, material de expediente, mercadorias estragadas, etc.

O grupo das DESPESAS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA, EDUCACIONAL E SOCIAL foi subdividido similarmente como no PLANCOOP e a briga contas para registrar despesas incorridas tendo como motivo assistência técnica, educacional ou social, prestadas pela cooperativa aos seus sócios, familiares destes ou aos próprios empregados da sociedade.

As "despesas não operacionais" foram subdivididas em quatro grupos, apresentados como sugestão. No caso das Superveniências Passivas e das Insubsistências Ativas alerta-se a adoção da conceituação de VERTES²⁶ para tais contas de resultado. O mesmo ocorre com relação às Superveniências Ativas e Insubsistências Passivas apresentadas nas "receitas não operacionais".

²⁶ VERTES, Alexandre. Dupla contabilidade geral. Porto Alegre, Sulina, 3a. ed., 1971. p. 476.

O esquema do Quadro 5 apresenta, ainda, as receitas operacionais e as não operacionais, não cabendo comentários especiais a tais grupos devido à sua simplicidade.

O esquema de contas de resultado proposto no Quadro 5 - uma sugestão - é sensivelmente mais simples do que o apresentado pelo PLANCOOP e atende as necessidades das cooperativas no tocante à contabilidade financeira. Assim sendo, aconselha-se que seja adotado por tais unidades com as adaptações necessárias a cada caso.

3.3.2 - Os Demonstrativos de Sobras e Perdas

A apuração das sobras a nível analítico conduz à elaboração de vários Demonstrativos de Sobras e Perdas para uma mesma cooperativa. Eles são frutos conjunto da contabilidade financeira e da contabilidade de custos devido a importância de cada uma no que tange àquela apuração.

Usando o soja como exemplo, no Quadro 6 é apresentado um Demonstrativo de Sobras e Perdas genérico para os produtos agropecuários. No Quadro 7 é mostrado o Demonstrativo de Sobras e Perdas para o setor de consumo.

Ambos foram construídos levando em consideração as contas apresentadas no Quadro 5. Eles podem ser considerados modelos condensados pois, no mais das vezes, os grupos de receitas e de despesas neles comparecem pelos seus totais sem mostrar as contas analíticas que os compõem. Aconselha-se que as cooperativas detalhem tais contas ao imprimirem seus demonstrativos. Isso pode ser feito no corpo dos mesmos ou, se preferida a forma condensada, em quadros adicionais.

Caso decidido o detalhamento no corpo dos demonstrativos, não é necessário reproduzir todas as contas mas, tão somente, as mais significativas. Como exemplo para as "despesas com pessoal":

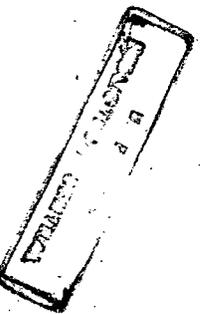
COOPERATIVA EXEMPLO LIMITADA

DEMONSTRATIVO DE SOBRAS E PERDAS DO EXERCÍCIO FINDO EM .../.../...

SETOR AGROPECUÁRIO - SOJA

1. Venda de Soja	XXXX	
2. Custo do Soja Vendido	<u>XXXX</u>	
3. SOBRA BRUTA DO SOJA (1 - 2)		XXXX
4. Despesas com Pessoal	XXXX	
5. Despesas Técnicas	<u>XXXX</u>	
6. Despesas Operacionais de Beneficiamento (4 + 5)		<u>XXXX</u>
7. SOBRA OPERACIONAL BRUTA DO SOJA (3 - 6)		XXXX
8. Despesas Diretas com Vendas	XXXX	
9. Despesas Administrativas	XXXX	
10. Despesas Bancárias e Financeiras	XXXX	
11. Desp. c/Assistência Técnica, Educacional e Social	<u>XXXX</u>	
12. Total Desp. c/Vendas, Admin., Financ. e c/Assist. Téc., Educ. e Social (8+9+10+11)		<u>XXXX</u>
13. SOBRA OPERACIONAL LÍQUIDA DO SOJA (7 - 12)		XXXX
14. Receitas Não Operacionais	XXXX	
15. Despesas Não Operacionais	<u>XXXX</u>	
16. SOBRA NÃO OPERACIONAL DO SOJA (14 - 15)		<u>XXXX</u>
17. SOBRA LÍQUIDA DO SOJA (13 + 16)		XXXX
18. Reserva para Perdas e Desenvolvimento	XXXX	
19. Reserva p/Assistência Técnica, Educacional e Social	XXXX	
20. Reserva	XXXX	
21. Sobre a Disposição da Assembleia	<u>XXXX</u>	
22. TOTAL DA DESTINAÇÃO DA SOBRA LÍQUIDA DO SOJA (18+19+20+21)		XXXX

QUADRO 6 - EXEMPLO CONDENSADO DE DEMONSTRATIVO DE SOBRAS E PERDAS PARA UM PRODUTO AGROPECUÁRIO (SOJA)



COOPERATIVA EXEMPLO LIMITADA

DEMONSTRATIVO DE SOBRAS E PERDAS DO EXERCÍCIO FINDO EM .../.../....

	SETOR DE CONSUMO
1. Fornecimento de Mercadorias	XXXXX
2. Venda de Mercadorias	XXXXX
3. Devoluções de Mercadorias Fornecidas e/ou Vendidas	XXXXX
4. RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA DO SETOR DE CONSUMO (1+2-3)	XXXXX
5. Estoque Inicial de Mercadorias	XXXXX
6. Compras de Mercadorias	XXXXX
7. Despesas na Compra de Mercadorias	XXXXX
8. Devoluções de Compras de Mercadorias	XXXXX
9. Mercadorias Transferidas para Uso Próprio	XXXXX
10. Mercadorias Estragadas ou Extraviadas	XXXXX
11. Estoque Final de Mercadorias	XXXXX
12. CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS (5+6+7-8-9-10-11)	XXXXX
13. SOBRA BRUTA DO SETOR DE CONSUMO (4 - 12)	XXXXX
14. Despesas com Pessoal	XXXXX
15. Despesas Técnicas	XXXXX
16. Despesas Operacionais Apropriadas ao Setor de Consumo (14+15)	XXXXX
17. SOBRA OPERACIONAL BRUTA DO SETOR DE CONSUMO (13 - 16)	XXXXX
18. Despesas Diretas com Fornecimento e Vendas	XXXXX
19. Despesas Administrativas	XXXXX
20. Despesas Bancárias e Financeiras	XXXXX
21. Despesas com Assistência Técnica, Educacional e Social	XXXXX
22. Total Desp. c/Fornecimento, Admin., Financ. e c/Assist. Téc., Educ. e Social (18+19+20+21)	XXXXX
23. SOBRA OPERACIONAL LÍQUIDA DO SETOR DE CONSUMO (17 - 22)	XXXXX
24. Receitas Não Operacionais	XXXXX
25. Despesas Não Operacionais	XXXXX
26. SOBRA NÃO OPERACIONAL DO SETOR DE CONSUMO (24 - 25)	XXXXX
27. SOBRA LÍQUIDA DO SETOR DE CONSUMO (23 + 26)	XXXXX
28. Reserva para Perdas e Desenvolvimento	XXXXX
29. Reserva p/Assistência Técnica, Educacional e Social	XXXXX
30. Reserva	XXXXX
31. Sobre a Disposição da Assembléia	XXXXX
32. TOTAL DA DESTINAÇÃO DA SOBRA LÍQUIDA DO SETOR DE CONSUMO(28+29+30+31)	XXXXX

QUADRO 7 - EXEMPLO CONDENSADO DE DEMONSTRATIVO DE SOBRAS E PERDAS PARA O SETOR DE CONSUMO

.....		
8. Salários e Ordenados	xxxx	
9. Férias e Décimo Terceiro Salário	xxxx	
10. Encargos Sociais	<u>xxxx</u>	
11. DESPESAS COM PESSOAL (8+9+10)		xxxxx
.....		

Quase certamente a cooperativa possuiria mais do que três contas no grupo "despesas com pessoal". Todavia, conforme o exemplo, evidenciou separadamente os "salários e ordenados", as "férias e décimo terceiro salário", reunindo em "encargos sociais" as demais contas do grupo. Poderia ser que ela mantivesse, na escrita, contas separadas para as férias e para o décimo terceiro salário. Entretanto, no demonstrativo, os valores de ambas teriam sido agrupados para fins de divulgação.

Evidenciar o detalhamento das contas de receitas e de despesas em quadros adicionais pode ser, no caso de certas cooperativas, mais interessante do que fazê-lo no corpo dos Demonstrativos de Sobras e Perdas devido o número destes. Isso ocorrendo, sugere-se o uso de quadros de dupla entrada onde, nas linhas, se especifique as contas de despesa (ou de receita) e nas colunas, os setores e/ou produtos agropecuários. Isso permite que o observador externo compare a carga de cada despesa (ou receita) alocada aos diversos produtos e ao setor de consumo, sem que haja necessidade de evidenciar os critérios de rateio.

A forma escalonada com a preocupação de evidenciar todas as grandezas monetárias neles constantes bem como a forma de sua obtenção, são fatores que foram levados em consideração nos Demonstrativos de Sobras e Perdas dos Quadros 6 e 7. Isso permite uma continuidade de sua leitura (das receitas à sobra líquida, assim como a destinação desta), o que facilita seu exame e análise tanto pelos dirigentes e sócios da cooperativa como por elementos alheios à sociedade.

Em ambos os demonstrativos apresentados (Quadros 6 e 7) a apuração das sobras líquidas levou em conta as "despesas administrativas", as "despesas com assistência técnica, educacional e social", bem como as "receitas não operacionais" e as "despe-

sas não operacionais".

Desses quatro grupos de contas, na prática um sempre ocorre: as despesas administrativas. Sem que se discuta os aspectos pertinentes aos critérios de rateio, crê-se ser lógico que cada setor e/ou produto receba uma parte das "receitas não operacionais" e das "despesas não operacionais", na medida de seu relacionamento com elas. Assim, por exemplo, a venda de uma balança para grãos gera uma receita e uma despesa (não operacionais) que devem ser consideradas na apuração das sobras do milho, do soja e do feijão, supondo-se estes os grãos que a utilizam.

Com relação aos Demonstrativos de Sobras e Perdas apresentados como sugestão nos Quadros 6 e 7 podem ser efetuados estudos mais profundos que apontem melhor possibilidade de disposição das grandezas monetárias neles contidas. Até então as cooperativas deveriam, a imagem deles, apresentar seus demonstrativos individuais.

3.4 - AS TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS AGROPÉCUÁRIOS PARA O SETOR DE CONSUMO

Já foi evidenciado que as cooperativas em exame são uma simbiose de "cooperativas agropecuárias" com "cooperativas de consumo". A solidificação do sistema cooperativista implica, sem dúvida, que estas se abasteçam, no que for possível, em outras cooperativas.

Portanto, nada mais evidente que nas cooperativas agropecuárias com setor de consumo certos produtos agropecuários se transformem em mercadorias no seio do próprio empreendimento. Ou seja, quando o setor agropecuário recebe (ou compra) produtos que são desejados pelo setor de consumo, nada mais natural que eles sejam transferidos daquele para este.

Como exemplos típicos encontram-se o feijão, o milho e as "sementes de produção própria". Se a cooperativa não recebesse tais produtos, deveria comprá-los de fornecedores para suprir o setor de consumo. Isso ocorre, por exemplo, quando a quantida-

de de feijão ou de sementes de produção própria entradas no se tor agropecuário é insuficiente para atender a demanda verificada no setor de consumo.

As unidades contatadas pelo autor vêm-se face a esses fatos e, no mais das vezes, encontravam-se embaraçadas quanto ao correto registro das receitas devido as dificuldades práticas inerentes. Como consequência, não raro surgiam erros quando da a puração das sobras. A solução aqui proposta visa sanar os problemas dessa ordem e, caso ocorram "negócios-fim com terceiros" em qualquer dos setores, resguardar o direito de ambas as partes: fisco e cooperativa.

Em princípio, as dificuldades surgem quando os produtos agropecuários são vendidos como mercadorias e o documento fiscal relativo é contabilizado como receita do setor de consumo e não como receita dos produtos agropecuários. Ou seja, a receita auferida pelo fornecimento ou venda fica deslocadamente atribuída. Não é, como pode parecer de início, a transferência física do produto de um setor para outro que causa a dificuldade. Esta gira em torno dos documentos fiscais relativos ao fornecimento ou venda.

A Figura 10 mostra, de forma esquemática, as principais situações práticas verificadas nas cooperativas, indicando-se onde, normalmente, residem os focos do problema.

Os setores agropecuários e de consumo foram, na Figura 10, apresentados separadamente o que não ocorre em muitas unidades: às vezes é uma simples parede que os separa. O milho foi eleito como o produto agropecuário típico para a apresentação do assunto.

A entrada de milho no setor agropecuário, oriundo de sócios e de não-sócios, dispensa maiores comentários e o tratamento contábil para o fato já foi examinado no sub-capítulo 3.2.1. A forma como o milho pode sair da cooperativa é o que interessa no momento. Várias hipóteses foram abertas, identificadas na Figura 10, com as letras A, B, C e D.

Na hipótese A, o milho está sendo vendido como produto agropecuário, em grandes partidas. A Nota Fiscal (série B ou sé

SETOR AGROPECUÁRIO

SETOR DE CONSUMO

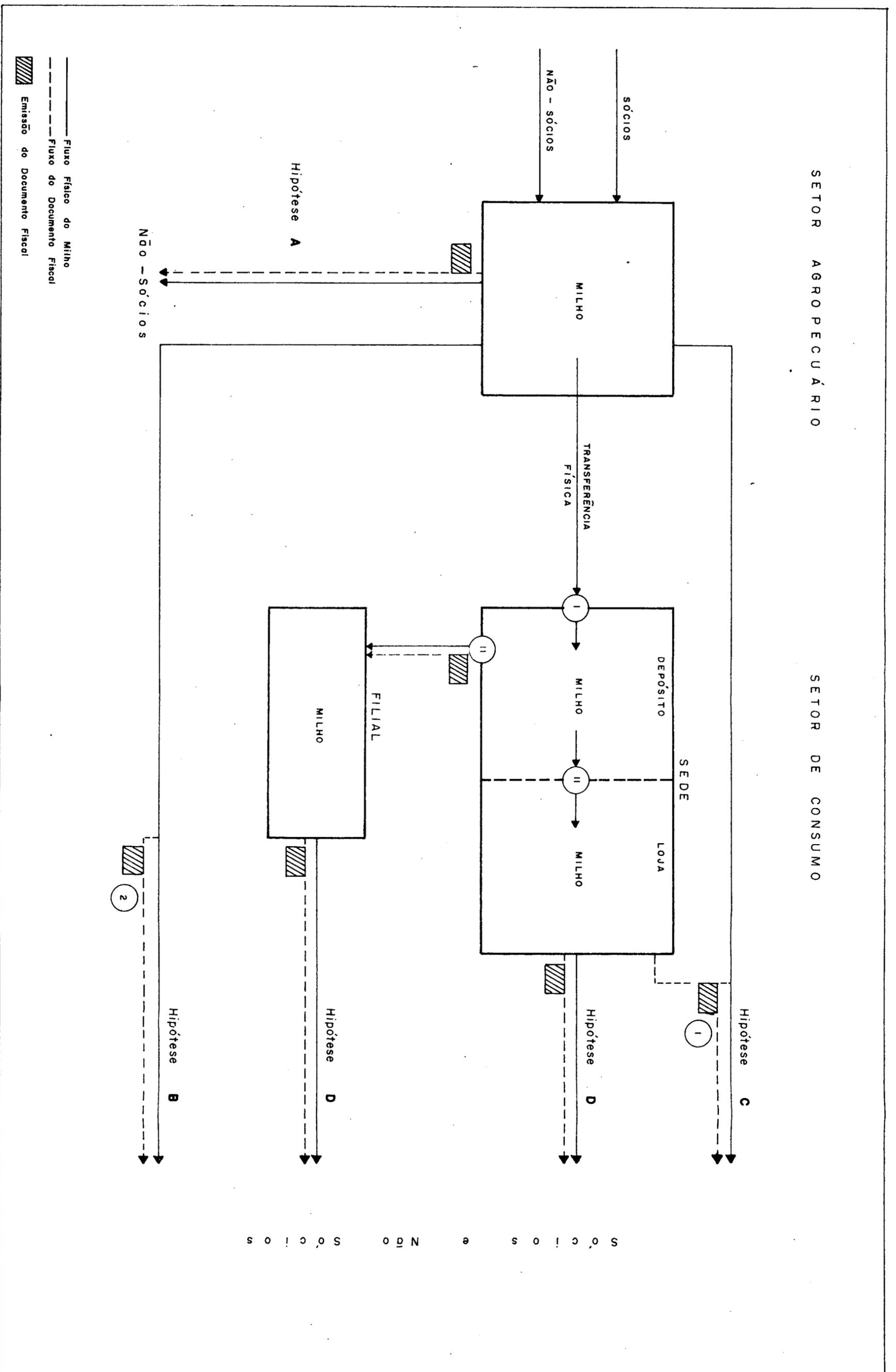


FIG. 10 — PRODUTOS AGROPECUÁRIOS " TRANSFERIDOS " PARA O SETOR DE CONSUMO — ESQUEMA GENÉRICO

S ó c i o s e N ã o s ó c i o s

rie C) conterà, normalmente, só aquele produto. Essa operação não gera, em princípio, qualquer problema quanto ao correto registro da receita.

Na hipótese B, sócios e/ou não-sócios estão adquirindo milho sendo emitida Nota Fiscal série B e o produto é retirado no próprio setor agropecuário. Na hipótese C, sócios e/ou não-sócios estão adquirindo milho sendo emitida Nota Fiscal série D ou "ticket" de máquina registradora e o produto está sendo retirado no próprio setor agropecuário.

Em ambas as hipóteses não houve, antes da saída do milho, transferência física do mesmo de um setor para outro.

Já na hipótese D a situação difere das duas anteriores no aspecto físico. O milho foi deslocado do setor agropecuário para o de consumo (da sede ou da filial) e dali saiu para fora da cooperativa. O documento fiscal usado para a venda ou fornecimento pode ser: Nota Fiscal (série B ou série C) ou um "ticket" de máquina registradora.

Tanto as hipóteses B, C como D geram dificuldades práticas no que tange ao correto registro das receitas. Explica-se.

Na hipótese B, a Nota Fiscal série B pode conter apenas o milho como pode conter outras mercadorias do setor de consumo. Assim, elas devem ser examinadas uma a uma se desejado registrar as receitas nas suas devidas contas. Todavia, isso se torna bastante trabalhoso se o número de Notas Fiscais emitidas é grande. Existem, entretanto, possibilidades de reduzir ou eliminar o trabalho citado. O emissor dos documentos fiscais pode segregar num grupo aqueles que contenham produtos agropecuários, antes de remetê-los a contabilidade. A outra possibilidade é mais onerosa. Trata-se de emitir, para cada cliente que desejar determinado produto agropecuário, uma Nota Fiscal que só contenha o referido produto. Para as demais mercadorias que o cliente deseje, seria emitida outra Nota Fiscal. As Notas Fiscais referentes aos produtos agropecuários chegariam na contabilidade já reunidas num grupo.

A hipótese C apresenta bastante similaridade com a hipótese B quando usada uma Nota Fiscal série D. Pode-se, nesse ca

so, adotar os mesmos dispositivos de controle (ao emitir o documento fiscal) para evitar ou minimizar o trabalho de examinar as notas fiscais quando da escrituração. O problema torna-se bem mais complexo quando o documento fiscal é um "ticket" de máquina registradora, pois seria impossível identificar o produto agropecuário vendido a não ser que, para tal, fosse criado um código alfa-numérico impresso pela própria máquina. Na prática essa solução dá margem a um trabalho que requer muito mais atenção por parte dos funcionários: tanto dos que emitem o documento como dos que fariam seu rastreo antes da escrituração. As possibilidades de erro seriam evidentemente maiores.

Desconsiderando-se o fato do milho ter sido fisicamente deslocado de um setor para outro e as implicações daí geradas, o fornecimento (ou venda) daquele produto, conforme a hipótese D da Figura 10, apresenta os mesmos problemas que os mostrados na hipótese C. Note-se ainda que o número de Notas Fiscais série D emitidas é sensivelmente superior ao de Notas Fiscais série B o que, se desejado o exame de uma a uma implicaria num trabalho bem mais oneroso. Caso usadas máquinas registradoras, a tarefa de registrar corretamente as receitas seria, então, praticamente impossível.

O leitor menos familiarizado com as unidades pode indagar porque não há transferência física do milho nas hipóteses B e C, tal como ocorre na(s) hipótese(s) D. A razão é simples. Quando clientes (sócios ou não) desejam pequenas quantidades de milho, o produto já está no setor de consumo (às vezes até empacotado em quantidades padronizadas), facilitando a negociação. Quando a quantidade desejada é maior, não compensa o setor de consumo entregar o produto. Este é pesado no próprio setor agropecuário, dali saindo direto para o cliente (hipóteses B ou C da Figura 10).

Exposto o problema, passa-se a apresentar a solução proposta. Ela está calcada no objetivo de minimizar o trabalho que decorreria da revisão dos documentos fiscais bem como na possibilidade de correto registro das receitas quando usadas máquinas registradoras.

Suponha-se, daqui para diante, que a cooperativa deseja abandonar completamente qualquer rastreo dos documentos fis

cais gerados pelo fornecimento (ou venda) de produtos agropecuários quando ocorridas as hipóteses B, C e D da Figura 10. Ou seja, tais documentos são contabilizados como "receitas do setor de consumo".

Para a solução proposta são necessários controles extra-contábeis além de registros contábeis. Examinem-se os primeiros.

Para as hipóteses B e C, os responsáveis pela emissão dos documentos fiscais de fornecimento (ou venda) devem, para cada um deles, anotar em uma ficha os seguintes dados básicos: data, quantidade vendida e valor (unitário e total). O local de preenchimento de tais fichas está, na Figura 10, simbolizado pelos números ① e ②.

Uma vez que na hipótese D há transferência física do produto de um setor para outro, o controle extra-contábil se situa na entrada do produto no setor de consumo (representado com o número ① na Figura 10) e também consiste no preenchimento de uma ficha com os seguintes dados básicos: data da entrada e quantidade.

Na Figura 10, os círculos com o número ② mostram controles que a cooperativa pode montar, relacionados com "controle de estoques". O controle ① além de servir para a solução que se está propondo, pode ser adequado para servir como "controle de estoques".

As fichas preenchidas nas hipóteses B e C contém, para o período a que se referirem, a quantidade de quilos vendidos e o valor de venda. As fichas preenchidas no controle ① contém, para o período que abrangerem, a quantidade fisicamente entrada no setor de consumo. Tais fichas são periodicamente recolhidas pela contabilidade. Ocorre, então, a segunda etapa da solução proposta.

Por motivos doutrinários, contábeis e fiscais (imposto sobre a renda) é necessário que a receita gerada pela venda do milho, nas hipóteses B, C e D da Figura 10, fique registrada como VENDA DE MILHO, pois só assim suas sobras podem ser adequadamente apuradas e, se for o caso, as "sobras tributáveis" corretamente

mente determinadas.

Ainda pelos mesmos motivos é preciso que o setor de consumo registre a entrada do milho ao qual deu tratamento de mercadoria quando o vendeu. Outrossim, o milho vendido (conforme hipóteses, B, C e D da Figura 10) não pode gerar resultado no setor de consumo. As sobras ou perdas de tal produto devem ser apuradas no setor agropecuário, especificamente ao apurar as sobras do milho.

A segunda etapa da solução consiste, então, em creditar a conta VENDA DE MILHO e debitar a conta analítica "Compra de Mercadorias" (da sintética CUSTO DAS MERCADORIAS FORNECIDAS E VENDIDAS) pelo valor que o milho foi vendido no setor de consumo. Para permitir tal lançamento é que existem os controles antes mencionados.

Com relação à(s) hipótese(s) D ressalte-se que a transferência física do setor agropecuário para o setor de consumo não significa que o milho será imediatamente vendido após ser transferido. Por isso, aconselha-se transferir quantidades necessárias para suprir a demanda por períodos curtos evitando-se com isso, erros que decorreriam da permanência do produto em estoque (no setor de consumo) ou de oscilações bruscas no preço de venda.

Diga-se ainda que ao lançamento citado seguir-se-ia o de retificação de estoques, com base no MAPA DO CUSTO MÉDIO DO MILHO, ou seja, um débito na conta de despesa CUSTO DO MILHO VENDIDO e um crédito na analítica "Milho Vendido" (da sintética ESTOQUE DE MILHO).

Sob a ótica do imposto sobre a renda, a solução proposta não acarreta problema algum. Pelo contrário, facilita o cálculo do tributo, se for o caso.

Todavia, sob a ótica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, a solução merece ressalvas para que seja aceita. Não foram feitas antes pois, a solução apresentada restringe-se aos aspectos contábeis e de imposto sobre a renda.

Antes de mais nada, diga-se que a existência de livros fiscais para cada um dos setores (agropecuário e de consumo) não

é regra geral entre as cooperativas. Para que haja homogeneidade entre elas sugere-se que a Secretaria da Fazenda e as cooperativas estudem o assunto em conjunto o qual não só merece atenção quando há separação física entre os setores mas também quando estão no mesmo local.

A exigência de Nota Fiscal para a realização do lançamento proposto na solução é algo indiscutível, se observado o assunto sob a ótica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Desconsiderando-se o fato de estar ou não realizado o estudo apontado como necessário no parágrafo anterior, a emissão de uma Nota Fiscal série B (tendo como "natureza da operação, transferência) soluciona o problema fiscal, pelo menos em parte.

Entraves surgiriam com relação à cronologia dos registros fiscais. O texto sugeriu a realização "periódica" dos registros contábeis. Ora, se os lançamentos de "fornecimento (venda) do setor de consumo" precederem ao lançamento proposto para solução do problema haveria, fiscalmente, uma "saída" sem a correspondente "entrada". Ou seja, o setor de consumo estaria fornecendo (vendendo) o que não havia "adquirido". Logo, somente a emissão da Nota Fiscal de transferência não soluciona o problema.

No atual estágio da legislação fiscal só há uma saída. Fazer com que o "período" citado se restrinja ao de um dia! Em muitos casos, isso será, tão somente, uma solução paliativa devido ao grande volume de operações como as exemplificadas nas hipóteses B e C da Figura 10. Para o caso da hipótese D, a sujeição ao fisco faria desaparecer o registro "a posteriori" antes insinuado para dar lugar a um controle "a priori": a emissão de uma Nota Fiscal de transferência inter-setores se faria sempre que houvesse a passagem de um para outro setor, mesmo que separado por uma parede.

Uma vez que a proposição esboçada neste sub-capítulo assume características altamente relevantes para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo tendo em vista os reflexos positivos que traria no tocante à simplificação dos controles internos e, conseqüentemente, no desempenho daquelas unidades, se verificadas as conotações doutrinárias e fiscais envolvidas, su

gere-se que as cooperativas proponham a formação de um grupo de trabalho com a Secretaria da Fazenda com o intuito de estudar a possibilidade de implantação de um controle de Notas Fiscais por regime especial para os casos citados nas hipóteses B, C e D da Figura 10. Uma vez aprovado, por aquele órgão governamental, um regime de tal tipo, ter-se-ia possibilidade de efetuar os registros propostos num período quinzenal (por exemplo), o que viria beneficiar sobremaneira as cooperativas.

C O N C L U S Ã O

O contato mantido pelo autor com cooperativas catarinenses, na maioria das quais realizou trabalhos de reorganização da contabilidade financeira, permitiu a elaboração deste trabalho. Buscou-se, sempre que possível, simplicidade em sua apresentação e nas proposições contidas. Sem isso, ele seria inacessível para muitas unidades.

O tratamento contábil apresentado para a apuração do custo das mercadorias fornecidas e vendidas, baseado na fórmula básica "estoque inicial + compras - estoque final", além das vantagens de sua utilização quando se trata de apresentar e/ou analisar o Demonstrativo de Sobras e Perdas, é facilmente assimilado por aqueles que vierem a assumir a contabilidade de uma cooperativa.

A rígida solução apresentada para o tratamento contábil das transferências de mercadorias dentro do setor de consumo evita que as cooperativas realizem quaisquer registros que venham a distorcer sua situação econômico-financeira.

Para os produtos agropecuários, foi dada especial atenção à possibilidade de serem comprados de não-sócios. O aprofundamento do tratamento contábil proposto pelo PLANCOOP resultou no esquema padronizado de quatro contas analíticas dentro de cada conta de "estoque" (sintética) dos produtos agropecuários. Vinculado a essa proposição está a manutenção dos Mapas de Custo Médio para cada produto de forma a permitir os lançamentos de retificação dos estoques e conseqüente registro da despesa. Ao lado da imperfeição inerente em tal controle, foi mostrado o reflexo positivo resultante dos lançamentos de retificação realizados constantemente, se almejada a análise mensal dos demonstrativos contábeis.

Sem se afastar do esquema de contas propostas para os produtos agropecuários, foi mostrada a forma prática de tratar contabilmente às "sementes de produção própria".

A par de deficiente sob o prisma doutrinário, foi apresentada a sugestão de dar um tratamento contábil simplificado para aqueles produtos agropecuários menos singificativos e que, via de regra, entram e saem da cooperativa como mercadorias do setor de consumo.

Tendo em vista a agilização da escrituração, ponto nevrálgico em quase todas as cooperativas contatadas, foi discutida a estrutura de contas de resultado para as cooperativas agropecuárias com setor de consumo, partindo-se da proposição do PLANCOOP. Tal resultou em duas recomendações básicas: (1) necessidade de uma estrutura bem simples de contas de resultado que atenda as necessidades da contabilidade financeira; e (2) adoção de uma sistema dualista de contabilidade de custos, quando for o momento de sua implantação.

Por fim, a apresentação de uma solução para o caso dos "produtos agropecuários transferidos para o setor de consumo" possibilitou serem evitados erros quando da apuração das sobras, distorções quando do cálculo das "sobras tributáveis" e, ainda, propiciou se assegurasse a agilização da escrita contábil.

O trabalho, como um todo, não esgota o assunto "contabilidade de cooperativas agropecuárias com setor de consumo". Pretende ser uma fonte de consulta prática da matéria e ponto de partida para trabalhos mais profundos e/ou complementares.

No entanto, além de dar ao leitor não familiarizado com cooperativas agropecuárias com setor de consumo uma visão de seu sistema contábil, este trabalho atinge os seguintes objetivos:

- dá aos contadores das cooperativas um instrumento que lhes permite implantar ou reformular os sistemas contábeis de suas unidades;

- propicia, mesmo sem dar solução definitiva, uma discussão sobre os "negócios-fim com terceiros" e sua relação com a Resolução nº 1 do Conselho Nacional de Cooperativismo e com a apuração das "sobras tributáveis", de forma a alertar os órgãos normativos e fiscais para a necessidade de estudos sobre o assunto;

- apresenta, como crítica construtiva, uma revisão de tópicos contidos no Plano de Padronização Contábil para as Cooperativas Brasileiras (PLANCOOP) no que ele se refere às cooperativas agropecuárias com setor de consumo;

- propõe soluções contábeis para certos eventos significativos que ocorrem no seio das cooperativas e os quais não haviam sido devidamente explorados pela literatura; e

- aprofunda sugestões contidas no PLANCOOP face ao crescimento de certas cooperativas de modo que os princípios doutrinários e os dispositivos legais sejam respeitados.

BIBLIOGRAFIA

- 1 ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY GROUP. Materiality in accounting: current practices in Canada, United Kingdom and United States. New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1974.
- 2 ANTHONY, Robert N. Contabilidade gerencial. Management accounting. São Paulo, Atlas, 1972.
- 3 FRANKE, Walmor. Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo). São Paulo, Saraiva, Ed. Universidade de São Paulo, 1973.
- 4 HANSEN, Palle. Contabilidad interna de la industria. Madrid, Aguilar, 1957.
- 5 INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA. Plano de padronização contábil para as cooperativas brasileiras (PLANCOOP). Brasília, 1974.
- 6 KOLIVER, Olivio. Apontamentos sobre estrutura e análise de balanços. Porto Alegre, Staff, 1969.
- 7 _____ . O balanço de resultados das empresas industriais diante da análise externa. Porto Alegre, Staff, 1973.
- 8 _____ . Características gerais dos sistemas de contabilidade de custos (I parte). Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, I(2):4-10, out./dez. 1972.

- 9 _____ . Características gerais dos sistemas de contabilidade de custos (II parte). Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, I(3):7-12, jan./mar. 1973.
- 10 LAUSCHNER, Roque. O cooperativismo como sistema econômico-social integrado. Executivo. Porto Alegre, Fundação para o Desenvolvimento de Recursos Humanos, II(10):4-7, jul/set. 1976.
- 11 LUZ FILHO, Fábio. Teoria e prática das sociedades cooperativas. Rio de Janeiro, Irmãos Pongetti, 5a. ed. rev., 1961.
- 12 MAGALHÃES, Maria Henriqueta de. Manual de contabilidade cooperativa. São Paulo, Pioneira, 1972.
- 13 _____ . Recuperação de cooperativas. São Paulo, Secretaria da Agricultura, Departamento de Assistência ao Cooperativismo, s/d. (Série Integração, n. 1.103).
- 14 ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE SANTA CATARINA. Anais do III congresso catarinense de cooperativismo. Florianópolis, 1975.
- 15 VERTES, Alexandre. Estrutura, análise e interpretação de balanços. São Leopoldo, UNISINOS, 1972.
- 16 _____ . Dupla contabilidade geral. Porto Alegre, Sulina, 3a. ed. amp., 1971.

A N E X O I

PARECER NORMATIVO CST 73/75

Fonte: "Os Pareceres Normativos do Imposto sobre a Renda" (1976).

Organizado por Floriceno Paixão
2a. edição, Editora Síntese

PARECER NORMATIVO CST N° 73/75

(D.O.U. 11-8-75)

«Imposto sobre a Renda e Proventos.

MNTPJ — 2.16.00.00 — Normas diversas para apuração de resultados da Pessoa Jurídica.

2.08.30.01 — Rendimentos isentos.

2.08.30.05 — Rendimentos excluídos da isenção.

Sociedades cooperativas que operem com terceiros, nos termos dos artigos 85, 86 e 88 da Lei n° 5.764/71. Tributação face ao artigo 111 da mesma Lei. Apuração dos resultados. Rendimentos tributados e rendimentos fora do campo da incidência tributária.

Consulta-se sobre a forma de apuração dos resultados das operações que as sociedades cooperativas realizem com terceiros, consoante faculdade outorgada pelos artigos 85, 86 e 88 da Lei n° 5.764, de 16.12.71, a seguir transcritos:

“Art. 85 — As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86 — As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único — No caso das cooperativas de crédito e das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

— Art. 88 — Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento dos objetivos acessórios ou complementares.

PARECER NORMATIVO CST 73/75

(Conclusão)

Parágrafo único — As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social."

2. — Situa-se a dúvida no fato de ter a referida lei considerado como renda tributária tais resultados, conforme dispõe o seu artigo 111, "verbis":

"Serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta lei."

3. — O Parecer Normativo CST nº 155/73 já interpretou os dispositivos legais acima transcritos, menos quanto à forma de apuração dos resultados das operações com terceiros, objeto deste parecer. Viu-se, então, que a ISENÇÃO de que gozavam as cooperativas com base no artigo 23 do RIR vigente — Decreto número 58.400/66 — Oriundo do artigo 31 da Lei nº 4.506/64, foi substituída pela NÃO INCIDÊNCIA; "ex vi" do disposto no artigo 18 do Decreto-lei nº 59, de 21.11.66. Nos termos do referido artigo 18, ficaram abrangidos pela não incidência os resultados positivos das operações sociais. Tributados, portanto, os provenientes de transações alheias ao objeto social das cooperativas (transações eventuais). Revogado que foi o Decreto-lei nº 59/66 pelo artigo 117 da Lei nº 5.764/71, e vistos os termos do supratranscrito artigo 111 desta mesma lei, ficaram fora do campo da incidência do imposto de renda os resultados das "atividades inerentes a esse tipo societário" (cooperativas), e sujeitos ao tributo os derivados de transações eventuais e os de operações realizadas com terceiros. (cf. P.N. 155/73 cit.).

4. — Passemos à apuração dos resultados das cooperativas, para os efeitos fiscais. Não oferece dificuldades o cômputo, em separado, dos resultados líquidos das transações eventuais, assim considerados, inclusive, os derivados de participações societárias. Tais resultados devem ser oferecidos à tributação, integralmente.

5. — Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas a das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertinentes a cada uma das mencionadas espécies de receitas, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. — Nessas condições, devem ser apuradas em separado às receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeito de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos, indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual

520

que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais.

A consideração superior."