

TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS*

Mateus Cornelli Giroto; e

Maria de Lurdes Furno da Silva.

TAXATION OF AGRICULTURAL COOPERATIVE SOCIETIES

RESUMO

Mesmo a captação de lucro não sendo o principal objetivo de uma cooperativa agropecuária, a distribuição do resultado financeiro para os seus produtores associados é de suma importância para a melhora da qualidade de vida dos produtores rurais. Dessa forma, o estudo da tributação de uma cooperativa é importante instrumento para buscar maior eficiência dos recursos financeiros. Este artigo busca compreender e analisar a incidência dos tributos sobre uma sociedade cooperativa do ramo agropecuário. Esta pesquisa se classifica como descritiva, no que tange ao seu objetivo, qualitativa quanto à forma de abordagem do problema e um estudo de caso a partir de dados fornecidos por uma cooperativa do ramo agropecuário localizada no estado do Rio Grande do Sul, que não autorizou sua identificação. A coleta de dados foi realizada a partir de observação simples dos procedimentos adotados pela entidade frente a legislação tributária vigente, além da análise documental de dados disponibilizados pela entidade. As análises dos dados apontam que a legislação apresenta de forma complexa os incentivos para a atividade cooperativa agropecuária e a boa interpretação é importantes para a manutenção da atividade. A relevância do estudo está baseada na importância das cooperativas para os pequenos produtores rurais e os benefícios que proporcionam à população.

Palavras-chave: Cooperativas. Agronegócio. Tributação.

ABSTRACT

Even profit capture is not the main objective of an agricultural cooperative, the distribution of the financial result to its associated producers is of paramount importance for improving the quality of life of rural producers. Thus, the study of the taxation of a cooperative is an important tool to seek greater efficiency of financial resources. This article seeks to understand and analyze the incidence of taxes on an agricultural cooperative society. This research is classified as descriptive in terms of its objective, qualitative as to the approach of the problem and a case study based on data provided by an agricultural cooperative located in the state of Rio Grande do Sul that did not authorize its identification. The data collection was performed based on a simple observation of the procedures adopted by the entity against the current tax legislation, in addition to the documentary analysis of data made available by the entity. The analysis of the data shows that the legislation presents in a complex way the incentives for the agricultural cooperative activity and the good interpretation are important for the maintenance of the activity. The relevance of the study is based on the importance of cooperatives to smallholder farmers and the benefits they provide to the population.

Keywords: Cooperatives. Agribusiness. Taxation.

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no primeiro semestre de 2019, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

As cooperativas agropecuárias representam uma importante forma de empreender no agronegócio. A sua estrutura permite que pequenos agricultores tenham uma maior capacidade de investimento, poder de negociação e a oportunidade de compartilhar recursos com outros produtores da região. Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (2017), o cooperativismo ganha mais representatividade no setor agropecuário, sendo responsável pela produção de 48% das commodities produzidas no país.

O cooperativismo é uma prática comum em diversos ramos da economia brasileira, porém é no setor agropecuário que possui a sua grande participação. Segundo Santos, Gouveia e Vieira (2008), as cooperativas agropecuárias são aquelas formadas por produtores rurais, os quais detêm os meios de produção, para execução de atividades econômicas, sem visar o lucro da entidade.

Os produtores rurais, ao adentrarem em uma sociedade cooperativa, buscam não somente melhores condições de vender e produzir seus produtos, como também uma melhor qualidade de vida, a qual caracteriza as regiões com forte cooperativismo. As cooperativas são sociedades de ideais democráticos, o qual o capital se constitui na tentativa de gerar atividades econômicas e não o lucro. Segundo Rebello (2011) os seus princípios, procuram-se o bem-estar comum dos cooperados, predominando a solidariedade de seus membros, por meio do apoio mútuo.

A Lei Nº 5.764, de 1971, traz à tona em seu artigo 79 a definição dos atos cooperativos, os quais se classificam como atos “praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais” (BRASIL, 1971). Tal artigo é motivo de discussão, pois se questiona a sua hipótese de incidência, sendo o seu entendimento fundamental para o planejamento das cooperativas no país.

Levando em conta a importância das sociedades cooperativas para o desenvolvimento do agronegócio no país, por meio desse estudo, se faz relevante a seguinte questão: **Como ocorre a tributação em uma cooperativa agropecuária?** Para respondê-la, o estudo tem como objetivo geral identificar os tributos que incidem sobre as atividades de uma cooperativa agropecuária. Para tanto, nesse estudo serão observadas as atividades de uma cooperativa a fim de entender e analisar o seu negócio de gestão e processos e criar um paralelo das atividades com as hipóteses de incidências tributárias.

Segundo dados da revista Exame (2016), um terço das companhias fecham antes de completar dois anos, entre as principais razões, destaca-se a alta carga tributária sobre as empresas em todos os setores da economia. A eficiência da gestão estratégica de uma cooperativa é importante no processo de ascensão do setor. Frente às diversas possibilidades de tributação sobre os seus produtos, escolher o regime de tributação correto é fundamental para que o setor continue progredindo no mercado nacional.

Um estudo de caso sobre a tributação de uma cooperativa agropecuária localizada no estado do Rio Grande do Sul torna-se relevante para a área, frente à importância que as sociedades cooperativas têm no setor rural. Compreender como a entidade, a qual se destaca na economia local, lida com a carga tributária e se mantém competitiva no concorrido mercado agropecuário.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são abordados conceitos como o de Sociedades Cooperativas agropecuárias, a Lei Geral do cooperativismo, planejamento tributário e o sistema tributário nacional. Além

de apresentar estudos já publicados que têm relação com a área de tributação das sociedades cooperativas agropecuárias.

2.1 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Vários autores indicam que o movimento cooperativista é muito mais antigo do que a sua constituição legal ou mesmo antes da pioneira experiência de Rochdale, na Inglaterra, dita como primeira sociedade documentada de uma cooperativa, como é o caso de Costa (2007) para quem a essência do cooperativismo é encontrada nos primórdios das primeiras civilizações, sendo um movimento social muito antigo. Da mesma forma, Andrade e Neves (2008) destacam que as sociedades cooperativas como conhecemos hoje, formaram-se na experiência dos Pioneiros de Rochdale, fato reconhecido como marco do cooperativismo, ainda que anteriormente tenham existido outras formas de organizações com mesmos objetivos e princípios. Sales (2010) também remete a idealização do cooperativismo com a fundação, em 1844, da Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale (Rochdale Society of Equitable Pioneers), em Manchester na Inglaterra, posteriormente chamada de Cooperativa.

Para Sales (2010, p.24) “o cooperativismo é uma forma de somar capacidade dentro de um mundo de concorrência. É uma forma de preservar a força econômica e de vida dos indivíduos de um mesmo padrão e tipo, com objetivos comuns e com as mesmas dificuldades”.

Para Fernandes e Karnopp (2017) a organização das cooperativas no Brasil tem relação com a chegada de imigrantes.

No Brasil, a forma de organização cooperativista estruturou-se a partir da chegada dos imigrantes europeus, principalmente no período entre 1824 e 1920, porque, ao chegarem, enfrentaram muitas dificuldades – de todas as ordens – e encontraram na cooperação e na solidariedade a possibilidade de desenvolverem suas atividades. (FERNANDES e KARNOPP, 2017, p.142).

Além disso, as cooperativas desenvolvem um importante papel na diminuição da desigualdade no campo, os quais não podem ser ignorados, e tornam o setor mais competitivo para os pequenos produtores. Para Bialoskorski Neto (2007, p.17), “as cooperativas no Brasil apresentam como função oferecer melhores preços, serviços imediatos e benefícios aos membros, sem priorizar uma distribuição futura de resultados econômicos em dinheiro”.

Com o objetivo de formular as estruturas jurídicas das sociedades cooperativas, foi publicada a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a política nacional de cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, sendo conhecida como a Lei Geral das Cooperativas.

O art. 3º da Lei nº 5.764/1971 estabelece que as sociedades cooperativas podem celebrar contrato de sociedade cooperativa, sendo que as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro (BRASIL, 1971).

Conforme os estudos de Castro (2017) o ato cooperativo é uma ação bilateral entre a cooperativa e seu associado e vice-versa, com o cunho de cumprir os objetivos sociais que lhe são atribuídos. O autor também trata da classificação e objetivos das sociedades cooperativas.

Nos termos da Lei Geral do Cooperativismo n. 5.764/71 as sociedades cooperativas podem ser classificadas quanto à sua forma legal de constituição e também em razão do seu objeto social ou pela natureza jurídica das atividades que desenvolvem (CASTRO, 2017, p. 73).

A Lei nº 5.764/1971 define em seu art. 4º as características das cooperativas, como segue.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Castro (2017) ainda salienta que a Lei nº 5.764/71 traz a reciprocidade na definição do ato cooperativo, ou seja, a relação jurídica entre cooperativa e o associado tem a finalidade da consecução dos objetivos sociais da sociedade. Assim, quaisquer outros atos praticados pela cooperativa que não se refiram aos atos cooperados, deverão sofrer tratamento tributário diferente.

2.1.1 Atos cooperativos e não cooperativos

Os atos cooperativos representam um importante instrumento nas atividades de uma cooperativa. Segundo Lima (1997, p7), o ato cooperativo é definido como “todo relacionamento do cooperado com a cooperativa, na obtenção de serviços indispensáveis à materialização e coletivização da atividade econômica que constitui o seu objeto.”

No estudo de Michels (2000), o autor realiza uma diferenciação entre o caráter dos atos cooperativos e não cooperativos, onde aponta que os atos cooperativos são aqueles que a cooperativa realiza em nome de seus associados, enquanto os atos não cooperativos são aqueles que a cooperativa realiza em seu próprio nome.

Porém, as sociedades cooperativas não realizam apenas atividades com os seus associados, segundo Gozer, Campos e Menezes (2007, p. 148) “Existem duas situações em que uma cooperativa agropecuária pratica atos não cooperativos. A primeira situação é a que envolve a cooperativa e pessoas físicas não associadas. A segunda é a que envolve a cooperativa com o mercado, realizada fora dos objetivos sociais.”.

2.1.2 Sociedades cooperativas agropecuárias

Para os agricultores, as cooperativas representam um marco para o desenvolvimento agropecuário no país, visto a dificuldade encontrada por produtores rurais de negociar preços e em um mercado oligopolista, como destacam os autores Sabourin, Samper e Sotomayor (2015, p.322, nossa tradução) “As cooperativas agropecuárias representam uma possibilidade de reunir as produções e permitir o desenvolvimento e a competitividade com larga escala no mercado agropecuário”.

Segundo Lago (2009), as cooperativas agropecuárias possuem um relacionamento intenso com as comunidades na qual estão inseridas, onde se destaca a prestação de serviços

para os seus associados, como assistência técnica, educacional e social, fornecimento de insumos e aquisição da produção, além de relacionamentos com a comunidade local, por meio da criação de empregos, recolhimento de tributos e suprimento do mercado por meio da oferta de produtos.

2.2 TRIBUTOS DIRETOS

Como parte fundamental do planejamento tributário das sociedades cooperativas, os tributos diretos possuem importância no regime tributário frente aos atos cooperados. Dessa forma, “tributos diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito.” (FABRETTI, 2011, p.210).

Como descrito no artigo de Salvador (2006, p. 3) “os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros”. Assim, entende-se que os tributos diretos além de incidirem sobre o patrimônio ou a renda de um contribuinte, o mesmo também se caracteriza por ser de obrigação do ente ligado ao fato gerador

2.2.1 IRPJ e CSLL

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece no seu art. 15 que são consideradas isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Considerando que o art. 3º da Lei nº 5.764/1971, anteriormente citado, estabelece que as sociedades cooperativas não objetivam lucro, estas são consideradas entidades sem fins lucrativos e, portanto, se enquadram na isenção prevista na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). (BRASIL, 1971). Para fins de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), a isenção tributária está prevista no art. 39 da Lei 10.865, de 30 de abril.

As cooperativas estão suscetíveis a incidência de IRPJ sobre os resultados financeiros de suas aplicações no mercado de capitais. A legislação aponta no artigo número 65 da Lei 9.981 de 1995 estabelece a incidência de IRPJ sobre as aplicações financeiras, inclusive para as pessoas jurídicas isentas do imposto. (Brasil, 1995).

Cabe salientar, entretanto, que as isenções de IRPJ e CSLL previstas para as cooperativas referem-se tão somente aos atos praticados com os seus associados e relativos ao objeto social previsto no estatuto. Assim, quaisquer outros atos praticados pela cooperativa que não visem a consecução dos objetivos sociais, previstos por Castro (2017), são tidos como atos iguais àqueles praticados por outras sociedades com fins lucrativos e, portanto, passíveis de apuração e tributação do IRPJ e da CSLL, nos moldes previstos pela legislação tributária.

2.3 TRIBUTOS INDIRETOS

Para o contexto tributário das sociedades cooperativas agropecuárias, os tributos indiretos são de fundamental importância para o planejamento tributário das mesmas, visto que ao contrário dos diretos, as mesmas não são isentas dos mesmos. Assim, para Fabretti (2011), a classificação de tributo indireto tem um teor econômico maior do que jurídico e são de suma importância para compreender os impactos tributários no patrimônio.

No artigo de Salvador (2006), os tributos denominados como indiretos são caracterizados por incidirem sobre a produção e o consumo de serviços, sendo os mesmos passíveis de transferência da obrigação para um terceiro. Assim, o valor do tributo devido pelo

ente principal é transferido para o consumidor sendo o mesmo incluso no preço final da mercadoria.

2.3.1 ICMS

O planejamento tributário sobre o ICMS é fundamental para uma sociedade cooperativa. Segundo Castro (2017, p.199), “entre as competências tributárias atribuídas aos estados está a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias”. A Constituição Federal de 1988 define em seu artigo de número 155 a hipótese de incidência para o ICMS, a qual os estados devem constituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL, 1988, p.52).

Da mesma forma, a Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, define a não cumulatividade do ICMS. Em seu artigo de número 145, no inciso terceiro, define que “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores por este ou outro Estado, pelo Distrito Federal, ou pela União nos Territórios Federais”. (RIO GRANDE DO SUL, 1989, p. 45).

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo N° 4, define o contribuinte (sujeito passivo) do ICMS como qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que cumpra atividades de circulação de mercadorias, ou a realização de serviços de transporte ou comunicação, mesmo com origem no exterior (BRASIL, 1996).

A base de cálculo do ICMS é definida no artigo N° 13 da Lei Kandir. A legislação determina que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias seja calculado sobre o valor das operações de venda ou serviços, inclusas de juros, seguros, frete (quando realizado pelo próprio remetente), além de outras obrigações pagas, como, por exemplo, os descontos concedidos sobre condição (BRASIL, 1996). Assim, a legislação do ICMS incide sobre as operações realizadas pela cooperativa da mesma forma que incide sobre outras sociedades.

2.3.2 COFINS

A Lei Complementar 70 de 1991, define em seu artigo N° 1 a hipótese de incidência da Contribuição para o Financiamento e Seguridade Social, onde “a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica” (BRASIL, 2003, p.1). A legislação deixa evidente que frente ao artigo primeiro que a COFINS é incidente sobre o faturamento das sociedades cooperativas.

Sobre as receitas auferidas no mês, a Lei 10.833 de 2003 define como alíquota base para a COFINS em seu artigo n° 2, onde define-se que “aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6%” (BRASIL, 2003, p3). A alíquota é a aplicada para as sociedades descritas no artigo n° 10 da mesma Lei. Para as demais entidades, que devem seguir o regime cumulativo, aplica-se a alíquota de 3% sobre os resultados.

No contexto das sociedades cooperativas agropecuárias, a COFINS passou por alterações sobre a sua incidência. A Lei Complementar 70 de 1991 em seu artigo N° 6 inciso primeiro isentava as cooperativas, de todos os setores, da COFINS sobre os faturamentos incorridos sobre atos cooperativos (BRASIL, 1991). Tal artigo foi revogado pela Medida Provisória N° 2.158-35 de 2001.

2.3.3 PIS

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela Lei Complementar Nº 7 de 1970, com o objetivo de promover o desenvolvimento dos empregados junto da sociedade e da empresa que está inserido (BRASIL, 1970). Conforme descrito no estudo de Silva *et al* (2005, p 10), o PIS incide sobre “e o faturamento das pessoas jurídicas, e em alguns casos, sobre a folha de salários”, sendo a primeira a mesma hipótese de incidência da COFINS.

A base de cálculo do Programa de Integração Social é de terminada a partir do artigo de 1º inciso 2º da Lei 10.637 de 2002, a qual é composta “pelo total de receitas auferidas pela pessoa jurídica” (BRASIL, 2002, p.1). A mesma legislação também determina, em seu artigo Nº 2, que sobre os faturamentos das empresas de qualquer natureza contábil incide a alíquota de 1,65% sobre a base de cálculo de apuração do PIS (BRASIL 2002).

2.3.4 IPI

Segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo de Nº 46, o Imposto sobre Produtos Industrializados é de competência da união. A legislação complementa em seu artigo no parágrafo primeiro onde define o conceito de produto industrializado como “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (BRASIL, 1966, p.6).

O IPI se caracteriza por não ter uma alíquota fixada, podendo a mesma flutuar de acordo com o produto ou condição do mercado. No estudo de Silva *et al* (2005) os autores definem como “um imposto seletivo, [...] sua alíquota deve considerar a essencialidade do produto. Justamente por isso, os produtos destinados à alimentação estão isentos do imposto.”.

2.3.5 ISSQN

A Constituição Federal de 1989 institui em seu artigo Nº 156 os tributos que competem aos municípios, sendo no inciso terceiro define o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. O tributo tem a sua hipótese de incidência sobre todas as prestações de serviços, com a exceção do transporte de cargas e passageiros, e dos serviços de telefonia, sendo esses fatos geradores do ICMS (BRASIL, 1989).

A Lei Complementar Nº 116 de 2003, dispõe sobre as hipóteses de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Em seu artigo Nº 6 inciso 3º, define que “o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este” (BRASIL, 2003, p. 3). Assim, ao prestar um serviço, tanto ao seu associado como a um terceiro, a cooperativa deve o tributo a cidade que possui domicílio.

No estudo de Silva *et al* (2005), os autores definem o ISSQN como um tributo com alíquotas determinadas de acordo com o serviço que é prestado. Assim, as alíquotas variam de acordo com as atividades e as determinações dos municípios, podendo esses incentivar determinados setores com relevância para as atividades da região. A Lei Complementar 116 define em seu artigo nº 8 a alíquota máxima para o tributo, limitando-o 5% do valor do serviço prestado. (BRASIL, 2003).

2.4 OS TRIBUTOS APLICADOS ÀS COOPERATIVAS

Conforme apontado no estudo de Mengário (2000), o simples fato de as sociedades cooperativas não possuírem a finalidade de obtenção de lucro não reflete que as mesmas sejam isentas de todos os tributos. A Tabela 1 demonstra a incidência dos tributos sobre as sociedades

cooperativas a partir da natureza de suas operações, podendo ser realizada com associados (Atos cooperativos) ou com terceiros (Atos não cooperativos).

Tabela 1: A incidência dos tributos nas sociedades cooperativas

Atividade	IRPJ	CSLL	ICMS	PIS	COFINS	IPi	ISSQN
Atos cooperativos			X	X	X	X	X
Atos não cooperativos	X	X	X	X	X	X	X

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Na pesquisa de Andrade e Neves (2008), os pesquisadores realizam um estudo de caso a respeito da carga tributária em uma cooperativa de produtores de leite do estado do Rio de Janeiro. Os autores analisam as atividades da empresa tanto na compra de leite de seus associados como na industrialização do produto e distribuição para o mercado consumidor. Frente ao conhecimento do ramo de atuação da empresa e da legislação vigente é traçado um paralelo sobre as atividades e a incidência de tributos sobre as mesmas, apontando os benefícios que o cooperativismo e a atividade rural possuem. Em suma, foi concluído que a legislação traz, de forma complexa, poucos benefícios para a entidade estudada, sendo grande parte dos incentivos encontrados voltados para o agronegócio em geral.

No estudo de Schmidke e Wickert (2011), foi desenvolvido um estudo que procurou aplicar na prática os efeitos do IRPJ e CSLL dos atos praticados por terceiros no caso de uma cooperativa do ramo agropecuário. A partir dos processos realizados por uma cooperativa agropecuária, os autores analisaram as atividades que se relacionam diretamente com os seus cooperados e aquelas que são feitas com terceiros. A partir dessa análise, realizaram a composição da base de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, de acordo com os atos não cooperativos realizados pela entidade e posteriormente realizaram a apuração dos tributos. Os pesquisadores concluíram que a legislação não é clara a respeito dos conceitos e interpretações legais em relação a tributação dos atos cooperativos, sendo necessário um modelo de planejamento tributário eficiente para buscar os benefícios dispostos pelos legisladores.

Por fim, na pesquisa realizada por Bezerra, Albuquerque e Freire (2018), o objetivo principal era realizar a comparação entre a carga tributária incidente sobre uma cooperativa do ramo agropecuário localizada no estado do Ceará com uma sociedade de capital do mesmo setor. A empresa do estudo atua no ramo de hortifrutigranjeiros, onde foram utilizados como base de estudo os seus registros contábeis, assim como o livro de apuração do lucro real. Os montantes apurados de IRPJ e CSLL foram comparados com o da empresa com fins lucrativos, onde foi observado o impacto da carga tributária sobre o resultado de ambas as companhias. Ao final, os pesquisadores concluíram que a carga de tributos em uma empresa de fins lucrativos é até duas vezes maior do que a de uma cooperativa do mesmo setor de atuação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa que é realizada por este estudo pode ser classificada quanto a três aspectos: em relação à abordagem do problema; quanto aos seus objetivos; e por conta de seus procedimentos metodológicos.

O artigo se refere a um estudo de caso, o qual primeiramente, foi feita uma pesquisa à literatura com o objetivo de entender e qualificar a tributação para uma cooperativa

agropecuária. Após, por meio de entrevistas e visita à cooperativa estudada, foram coletados dados com o intuito de verificar se a empresa segue os métodos propostos pela literatura.

Quando analisada a abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa, pois busca a compreensão de uma particularidade do objetivo estudado. Sobre a abordagem de pesquisa, Oliveira (2011, p.82) afirma que “Estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo.”.

Em relação aos seus objetivos, a pesquisa se caracteriza por ser descritiva, pois visa descrever as decisões tomadas pela cooperativa em seu planejamento tributário e como elas afetam a eficiência da entidade. Para Gil (2008, p. 47) “Pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.”.

No que tange aos procedimentos técnicos adotados, a pesquisa se qualifica como um estudo de caso, pois busca entender o comportamento do objeto de estudo específico. Segundo Martins (2008, p.11) “Mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado, o Estudo de Caso possibilita penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa.”.

Em relação ao público alvo da pesquisa, foi utilizada uma Cooperativa agropecuária localizada no estado do Rio Grande do Sul. A escolha da entidade se deu pela importância da cooperativa para a região de sua atuação, além da colaboração e disposição dos gestores da entidade durante a pesquisa. Os dados utilizados na pesquisa foram indexados para a não identificação da mesma. O recolhimento dos dados para o estudo foi obtido através de questionário não estruturado com membros da contabilidade e setor fiscal de empresa e dos dados financeiros da companhia, por meio do balancete contábil do ano de 2018.

A partir do entendimento dos processos necessário para a produção agropecuária da cooperativa, realizado por meio da observação das atividades da empresa, foi traçado uma análise em paralelo entre as atividades da entidade estudada e as hipóteses de incidências dos tributos diretos, IRPJ e CSLL, e do tributo indireto, ICMS, PIS e COFINS. Além disso, foram analisados os casos de isenções e não incidências de tributos sobre as atividades praticadas pela entidade estudada.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Com o objetivo de identificar de que forma a incidência de tributos uma sociedade cooperativa agropecuária, esta seção contempla os resultados da pesquisa realizada na Cooperativa Z, baseando-se na análise dos dados coletados por meio da observação das atividades da cooperativa e a análise documental.

4.1 CONTEXTO DA SOCIEDADE COOPERATIVA Z

O objetivo desta seção é apresentar uma descrição do objeto de estudo da pesquisa. A organização selecionada para analisar a aplicação do planejamento tributário é a Cooperativa Z, localizada no estado do Rio Grande do Sul. A Cooperativa foi fundada nos anos 40 por suinocultores, os quais são os responsáveis pela produção rural, com o objetivo de desenvolver a suinocultura na região, além de servir como intermediadora no processo de venda da carne e compra de insumos, o que evidencia o exposto pelo estudo de Bialoskorski Neto (1994), onde ele evidencia o caráter de intermediadora das operações comerciais das cooperativas rurais.

Ao analisar as características societárias da Cooperativa Z, a mesma é definida como uma cooperativa agropecuária. A instituição é formada por suinocultores, membros da sociedade civil, os quais possuem os meios de produção da entidade. A adesão de todos os

cooperados é feita de forma voluntária e a divisão do resultado, denominado de sobras líquidas, é realizada de forma proporcional à produção de cada produtor. O que está alinhado com o estudo de Andrade e Neves (2008), onde os autores destacam a integração de pequenos produtores com objetivo de unificar seus meios de produção para receber uma parcela do resultado do todo.

A sociedade atua no mercado de duas formas distintas: primeiro, a cooperativa negocia no mercado os insumos necessários para a suinocultura, disponibilizando-os desde ração animal até a medicação para cuidados veterinários; A entidade também atua na comercialização e industrialização dos produtos de seus cooperados. Os preços dos produtos são variados, podendo oscilar de acordo com a qualidade do corte, ou da elaboração do produto. Para realizar a comercialização, a cooperativa possui uma marca registrada no INPI (Instituto Nacional da Propriedade Industrial).

Em sua estrutura administrativa, a Cooperativa Z é composta por um corpo de diretores cooperados, os quais representam os interesses de seus associados e lideram o conselho de administração da companhia. Além disso, a companhia possui um diretor administrativo profissional, o qual possui liberdade de gestão da empresa.

A Cooperativa Z tem como sua principal fonte de receita as vendas para o mercado interno, visto o consumo per capita de 15,9 Kg, o qual é acima da média mundial (EMBRAPA, 2018). Mesmo assim, a cooperativa concentra cerca de 15% de suas vendas para o mercado externo, o qual está alinhado com o comportamento do mercado nacional, segundo dados da Embrapa (2018) foram produzidas 3,97 milhões de toneladas de carne suína por ano, e exportam-se 646 mil toneladas, sendo 16% da produção nacional

Atualmente a cooperativa possui mais de 4 mil associados, sendo todos produtores rurais de pequeno porte oriundos da agricultura familiar. Os cooperados estão espalhados por 4 regiões do estado do Rio Grande do Sul em mais de 120 municípios. Assim, a cooperativa caracteriza-se por ser relevante para a economia do estado, produzindo e movimentando a economia em diversas regiões.

4.2 DESCRIÇÃO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES DA ENTIDADE

Esta seção contempla a análise dos processos produtivos realizado pela Cooperativa Z, com o objetivo de traçar um paralelo com as hipóteses de incidências dos tributos estudados. Para isso, foram realizadas indagações e observações a respeito dos processos efetuados pela empresa.

Para entender a forma que a companhia planeja suas atividades, é necessário compreender o sistema de safras durante o seu ano fiscal. A Cooperativa Z trabalha na produção de carnes suínas, assim, auxilia o produtor desde a prévia higienização dos espaços de produção até o processo de abatimento do animal. Esse período é denominado de safra, a qual representa um ciclo completo de produção.

Os produtores são divididos em três categorias, a qual em cada uma delas um associado se encarrega de uma etapa da produção. A primeira etapa é chamada de “maternidade”, a qual o produtor é responsável pela a reprodução dos suínos e as primeiras vacinações do animal. A segunda etapa denomina-se “creche”, onde já com idade de 40 dias, o suíno passa para o começo do processo de engorda, assim como as últimas vacinas necessárias. A última etapa do processo é chamada de “engorda”, a qual o animal é preparado para o abate, ganhando peso para ser vendido para a cooperativa.

Para cada safra, a Cooperativa Z estuda o total de associados que serão necessários para suprir a demanda de produção. A partir da produção estimada, a cooperativa planeja o total de insumos, como ração, medicamentos e materiais de higienização que deverá adiantar para os seus produtores. O adiantamento dos insumos aos produtores representa o primeiro ato

cooperativo da companhia com os seus cooperados, o mesmo se desenvolve por meio de uma venda, a preço de custo, da matéria para o produtor.

Após o processo de adiantamento de insumos, a Cooperativa Z realiza diversos serviços de apoio ao seu produtor cooperado, onde todos se enquadram como atos cooperativos, visto que se caracterizam por serem praticados entre as cooperativas e seus associados. Assim, os resultados desses serviços prestados aos seu cooperados se enquadram nas normas de isenção do IRPJ.

Como parte final de seu processo produtivo, a Cooperativa Z realiza a comercialização do produto final para o mercado atacadista, sendo grande parte concentrado para abastecer o mercado interno de carne suína. Ao final, o resultado apurado dos processos acima descritos é distribuído para as reservas legais, de acordo com a Lei das sociedades cooperativas, e as sobras do exercício são totalmente repassadas para os seus cooperados.

Assim, divide-se as atividades da safra da cooperativa em três etapas distintas, as quais possuem tributações específicas. As etapas são realizadas conforme demonstrado na Tabela 2:

Tabela 2: Etapas da atividade cooperativa

Etapa	Atividade realizada
1ª Etapa	- Distribuição dos insumos necessários para a produção dos suínos, como ração e medicamentos necessários no processo produtivo.
2ª Etapa	- Compra dos suínos por parte da cooperativa de seus produtores.
3ª Etapa	- Industrialização e comercialização da carne suína.

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

4.3 APLICAÇÃO DO ICMS

Esta seção contempla o estudo da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços sobre as atividades da Cooperativa Z. Para isso, foi necessária uma análise da legislação tributária vigente para o ICMS no Estado do Rio Grande do Sul, além do entendimento dos processos e do funcionamento da Cooperativa Z (ANDRADE; NEVES, 2008).

A Lei nº 8.820/89 (atualizada pela Lei 15.238/18) em seu Apêndice II descreve as hipóteses de diferimento do ICMS, onde a

“Saída de mercadoria de produção própria, efetuada diretamente pelo produtor, por sua cooperativa ou por cooperativa central de que faça parte a cooperativa a que se vincula o produtor, a órgão oficial, assim entendido o que intervém no domínio econômico com a finalidade de garantir o abastecimento e regular o mercado de consumo”. (RIO GRANDE DO SUL, 2018, p. 90).

Aplicado para a Cooperativa Z, a realização da venda do suíno pelo cooperado para a cooperativa central, a qual irá realizar a venda, é passível de diferimento de ICMS, assim como todas as operações que envolvem a venda de mercadorias entre as partes. Tal parte, não é vista como uma isenção fiscal, porém faz parte do planejamento da cooperativa realizar o máximo de atos cooperativos a fim de realizar o adiamento da obrigação fiscal, assim, como um método de auxílio no fluxo de caixa da companhia.

A respeito da incidência do ICMS sobre a revenda de insumos produtivos, como a ração ou medicamento necessários para a produção pecuária, o Decreto Nº 37.699 de 1997, introduz em seu artigo Nº 9:

“São isentas do imposto as seguintes operações com mercadorias: [...] inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espelhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.”. (RIO GRANDE DO SUL, 1997, p. 28).

Entende-se por meio desse artigo, que a distribuição dos medicamentos necessários para a suinocultura é isenta do ICMS, tanto para a distribuição de seus associados, como para a venda para produtores não cooperados.

O mesmo decreto do Estado do Rio Grande do Sul determina por meio do artigo Nº 9 as hipóteses de isenção do ICMS, onde em seu parágrafo VIII torna isento entre os anos de 1997 até 2020 a cobrança do imposto sobre a distribuição e produção de rações para animais, definindo-as como “qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destina” (RIO GRANDE DO SUL, 1997, p. 29). Em seu processo produtivo a cooperativa aproveita da isenção do ICMS por meio da distribuição de ração para os seus associados, assim como na venda para produtores não cooperados.

Outro ponto da legislação estadual do ICMS é referente à isenção do imposto para os estabelecimentos reprodutores de animais suínos, de acordo com o parágrafo primeiro do artigo de número 9 do Decreto estadual Nº 37.699 (RIO GRANDE DO SUL, 1997). Para Cooperativa Z, a reprodução dos animais ocorre na etapa de “maternidade”, onde após o produtor realiza a venda do suíno para a cooperativa repassar para os produtores das etapas seguintes, sendo essa venda sem a incidência de ICMS, conforme descrito no decreto.

Ao analisar a legislação do ICMS para o Estado do Rio Grande do Sul, entende-se que grande parte dos incentivos e benefícios fiscais são destinados para sociedades produtoras rurais em geral, com o objetivo de incentivar a produção rural tanto para sociedades cooperativas como para empresas do ramo em geral. Tal afirmação corrobora com Andrade e Neves (2008), os quais concluíram que a legislação nem sempre é clara a respeito dos benefícios das cooperativas do ramo agropecuário, sendo as políticas voltadas para o fomento do setor rural como um todo.

4.3 APLICAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Esta seção contempla o estudo da incidência do PIS e da COFINS sobre as atividades da Cooperativa Z. Para isso, foi necessária uma análise da legislação tributária vigente para ambos os tributos, além do entendimento dos processos e do funcionamento da Cooperativa Z (ANDRADE; NEVES, 2008).

A Cooperativa Z, a fim de compreender o regime de tributação da COFINS atende ao artigo primeiro da Lei 10.883 de 2003 que define o regime de não cumulatividade da incidência do tributo. Em seu artigo nº 10, a legislação define as sociedades que se mantiveram no regime cumulativo de incidência da COFINS, onde, em seu parágrafo sexto, exclui as cooperativas agropecuárias (BRASIL, 2003).

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil Nº 635 de 2006 dispõe a respeito das particularidades da incidência do PIS e da COFINS nas atividades das sociedades cooperativas. Em seu artigo nº 11, prevê um ajuste na base de cálculo de ambos os tributos em relação as receitas obtidas através de atividades diretamente votadas com os seus associados, como a comercialização de insumos para o cooperado, receitas de armazenamento e beneficiamento de mercadorias de seus associados (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2006).

A partir do entendimento realizado sobre o processo produtivo da sociedade Cooperativa Z, é possível criar um paralelo entre as hipóteses de incidência descritas na legislação com as atividades realizadas pela entidade. Diante dos ajustes na base de cálculo apresentados no artigo nº 11 da Instrução Normativa 635, entende-se que as receitas de revenda de insumos agropecuários aos seus associados não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS. Enquadra-se também no ajuste da base de cálculo as receitas que a cooperativa obtém a partir da prestação de serviço de apoio técnico aos seus associados.

Dessa forma, as receitas obtidas pela Cooperativa Z em atividade direta com o seu associado, seja na venda de insumos como na prestação de serviços de apoio à produção rural, são objetos de ajuste na base de cálculo para a apuração do PIS e da COFINS. Consiste nessas operações, um benefício fiscal obtido a partir das atividades definidas como atos cooperativos.

Quando analisado a tributação do PIS e da COFINS frente a comercialização da carne suína, entende-se a partir da Lei 10.637 de 2002 e da Lei 10.833 de 2003 a incidência, respectivamente de 1,65 % para o PIS e de 7,6% para a COFINS, incidindo sobre o faturamento. Portanto, cada lote de carne faturada pela Cooperativa Z, ocorre a incidência da alíquota acumulada de 9,25% para o PIS/COFINS.

Ao analisar o parágrafo o artigo 11 da Instrução Normativa 635 da Receita Federal brasileira, define-se em seu parágrafo quinto “dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização” (BRASIL, 2006). Dessa forma, para a carne que a Cooperativa Z comercializa com origem de seu produtor associado possui como base de cálculo do PIS e da COFINS o faturamento deduzido do valor que foi agregado ao produto de seu cooperado, aplicando-se então a alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.

Ao analisar a legislação do PIS e da COFINS com o enfoque nas atividades da Cooperativa Z, foi possível identificar a existência de incentivos fiscais para a atividade cooperativa agropecuária. Tal constatação vai a descontro com os estudos de Andrade e Neves (2008), onde os autores concluem que a legislação tem a tendência de gerar benefícios para o ramo agropecuário como um todo, sem desenvolver particularidades para as sociedades cooperativas.

4.4 APLICAÇÃO DO IRPJ E CSLL

Esta seção contempla o estudo da incidência de tributos diretos sobre as atividades da Cooperativa Z. Para isso, foi necessária uma análise da legislação tributária vigente para o IRPJ (Imposto de renda da Pessoa Jurídica) e do CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), além do entendimento dos processos e do funcionamento da Cooperativa Z.

Para a Cooperativa Z, a tributação do IRPJ é realizada de acordo com o decreto Nº 9.580 de 2018, que regula o Imposto de Renda e sua incidência. Onde demonstra que, segundo o artigo 192, as receitas provenientes das operações de proveito comum entre as cooperativas e seus associados, quando não objetivam o lucro, não formam a base de cálculo do IRPJ (BRASIL, 2018).

Além disso, o decreto demonstra em seu artigo 192 que a comercialização ou beneficiamento, pela cooperativa agropecuária ou de pesca, que os produtos provenientes de atos não cooperados são objetos de imposto (BRASIL, 2018). Portanto, entende-se que as receitas originadas de um ato não cooperativo, quando resultam em lucro, devem formar a base de cálculo do IRPJ.

Referente a apuração do CSLL para as sociedades cooperativas é realizada de acordo com a Lei Nº 10.865 de 2004, a qual institui as mesmas premissas para formação da base de cálculo do IRPJ. Assim, para os resultados apurados das atividades oriundas de atos não cooperativos, calcula-se a partir alíquota de 9% o montante de CSLL devido pela cooperativa.

Ao analisar os processos de produção agropecuária da Cooperativa Z, observa-se a ocorrência tanto de atos cooperativos como atividades realizadas com produtores não associados, conforme descritos na Lei 5.764/71. A instituição tem como finalidade a operações com os seus produtores associados, sendo os atos realizados com terceiros tratados como exceções para evitar ociosidade em sua produção ou até mesmo a obsolescência de seus estoques de insumos para a produção.

A cooperativa realiza em seu planejamento de safra a projeção de produtividade necessária para cumprir com seus objetivos sociais, assim como a estimativa dos insumos necessários para atender a demanda produtiva de seus produtores associados. Este processo é importante para a busca de uma gestão tributária eficiente, pois a compra em excesso de insumos faz com que a cooperativa tenha que realizar a venda para terceiros.

Para a composição da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a Cooperativa Z realiza a diferenciação das receitas oriundas de atos cooperativos e operações com terceiros, assim como realizar a diferenciação dos custos operacionais diretos de atos com associados e não associados (SCHMIDKE; WICKERT, 2011), conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3: Segregação da receita e custos diretos por atos cooperativos

Ingressos	R\$ (Mil)
Oriunda de ato cooperativo	323.568,21
Oriunda de ato não cooperativo	67.845,98
Total ingressos	391.414,19
Custos Diretos	R\$ (Mil)
Oriunda de ato cooperativo	263.440,36
Oriunda de ato não cooperativo	55.238,33
Custos totais	318.678,69

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

Além das aberturas entre receitas e custos de atos cooperados, a cooperativa deve realizar o rateio dos custos indiretos para compor a base de cálculo, os quais são comuns às duas origens de ingressos. Para isso, a Cooperativa Z, os principais custos indiretos são relacionados ao armazenamento dos produtos. Dessa forma, a cooperativa adota o rateio de forma proporcional o valor de cada receita, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4: Rateio dos custos indiretos

Custos indiretos	R\$ (Mil)
Armazenamento e estocagem	3.323,56
Distribuição	1.334,53
Total	4.658,09
(%) Rateio de Atos Cooperativos	82,67%
(=) Parcela Atos Cooperativos	3.850,67
(%) Rateio de Atos não Cooperativos	17,33%
(=) Parcela Atos não Cooperativos	807,41

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

A partir do rateio dos custos indiretos, conforme demonstrado na Tabela 4, utiliza-se para a composição da base de cálculo de apuração do resultado operacional, a receita oriunda de ingressos de atos não cooperativos, deduzida dos custos diretos de atos não cooperativos e de seu respectivo rateio. A Tabela 5 apresenta o cálculo efetuado para o ano fiscal de 2018.

Tabela 5: Lucro Operacional dos atos não cooperativos e cooperativos

Descrição	R\$ (Mil)
(=) Ingressos Oriundos de atos não cooperados	67.845,98
(-) Custos diretos Oriundos de atos não cooperados	55.238,33
(-) Parcela de rateio de custos indiretos	807,41
(=) Lucro Operacional dos atos Não cooperativos	11.800,23
(=) Ingressos Oriundos de atos cooperados	323.568,21
(-) Custos diretos Oriundos de atos cooperados	263.440,36
(-) Parcela de rateio de custos indiretos	3.850,67
(=) Lucro Operacional dos atos cooperativos	56.277,18

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

Sobre a base de lucro operacional dos atos não cooperativos, adicionam-se os resultados financeiros da cooperativa, adquiridos a partir de aplicações financeiras ou investimentos realizados para o cálculo do IRPJ, conforme disposto no artigo número 65 da Lei 9.981 (BRASIL, 1995). A Cooperativa Z teve em seu exercício de 2018 um resultado financeiro de R\$232 mil. Dessa forma, a base de apuração do IRPJ fica definida conforme Tabela 6.

Tabela 6: Base de apuração IRPJ

Descrição	R\$ (Mil)
(=) Lucro Operacional dos atos Não cooperativos	11.800,23
(+) Resultados Financeiros	232,00
(=) Base de apuração IRPJ	12.032,23

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

Ao analisar as Tabela 5 e 6, percebe-se que a parcela do lucro operacional adjunto de atos não cooperativos é consideravelmente menor quando comparado com o lucro dos atos cooperativos. Isso é consequência do maior volume de atividades da Cooperativa Z com o seu associado oriundo de seu planejamento da produção para cada safra produtiva da companhia. Com o aproveitamento em maior escala da força produtiva de seus associados, a Cooperativa Z não só alcança a eficiência de seus meios de produção, como também alcança um benefício fiscal, visto a não incidência do IRPJ e do CSLL sobre as receitas originadas de atividades junto aos seus cooperados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse estudo foi identificar de que forma uma cooperativa do ramo de produção agropecuária pode aplicar um modelo de planejamento tributário de sucesso, com o objetivo de buscar a elisão fiscal. Para alcançá-lo, foram realizados entendimentos a respeito dos processos produtivos de planejamento fiscal adotados pela Cooperativa Z. O objetivo do estudo foi cumprido, visto que foi identificado há possibilidade de benefícios fiscais para sociedades cooperativas do ramo agropecuário.

Dentre os resultados dessa pesquisa, podem-se destacar o planejamento das safras produtivas como forma de utilizar ao máximo os recursos de seus associados nos processos produtivos e a utilização dos benefícios fiscais gerados pela legislação tributária como forma de alcançar a elisão fiscal. O planejamento realizado pela Cooperativa Z durante suas safras produtivas, possibilita que a mesma aproveite benefícios fiscais oriundos dos atos cooperativos e dos incentivos ao agronegócio.

A partir desses resultados, pode-se observar a importância do planejamento tributário para conseguir obter os benefícios fiscais reservados pelas cooperativas. Tal conclusão está alinhada com o exposto por Schmidke e Wickert (2011), sobre a importância de um planejamento tributário. Na Cooperativa Z, verificou-se que a entidade conseguiu se beneficiar dos incentivos fiscais da legislação e consequentemente aperfeiçoou o seu resultado financeiro.

Além disso, pôde-se identificar que a legislação do ICMS não trouxe benefícios exclusivos para a atividade cooperativa no setor agropecuário. Durante as análises, notou-se que a legislação distribui incentivos para o agronegócio como um todo, sem distinguir a forma societária da empresa que receberá o benefício. O que condiz com o demonstrado no estudo de Andrade e Neves (2008), onde os autores entendem que por mais que a legislação do IRPJ e do CSLL dispõem de benefícios para as sociedades cooperativas, no nível de tributos estaduais as mesmas não encontram os mesmos incentivos.

As limitações da pesquisa foram o fato do estudo de caso abordar apenas uma entidade cooperativa de um setor específico da economia, o que não produz conclusões sobre a tributação das cooperativas como um todo. Dessa forma, recomenda-se a realização de novas pesquisas na área de tributação de cooperativas, principalmente no que tange ao estudo de entidades de outros setores além do agropecuário.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Hugo de Castro; NEVES, Mateus de Carvalho Reis. **Cooperativismo e tributação**: Um estudo de caso do ramo agropecuário brasileiro. Revista de Contabilidade e Organizações, v. 2, n. 4, p. 90-106 set./dez., 2008.

BEZERRA, Marcelo Quirino; ALBUQUERQUE FILHO, Antônio Rodrigues; FREIRE, Maria Maciléya Azevedo. **Sociedade cooperativa**: Uma análise do diferencial tributário entre cooperativa e sociedade de capital agropecuário cearense. Revista Conbrand.v. 3, n. 03, p. 120-137, Nov, 2018.

BIALOSKORSKI NETO, S. **Agribusiness cooperativo: economia, doutrina e estratégias de gestão**. Dissertação (Mestrado em Economia Aplicada). Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Piracicaba. 1994.

BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. **Um ensaio sobre desempenho econômico e participação em cooperativas agropecuárias**. Rev. Econ. Sociol. Rural. Brasília, v. 45, n. 1, p. 119-138, Mar. 2007.

BRASIL, **Cooperativismo no Brasil**. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/assuntos/cooperativismoassociativismo/cooperativismo-brasil>> Acesso em: 27. Nov. 2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 12. Jun. 2019.

BRASIL, **Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm >Acesso em: 2. Maio. 2019.

BRASIL, **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 13. Junho. 2019.

BRASIL, **Lei Nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm>Acesso em: 26. Novembro. 2017.

BRASIL, **Lei Nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm> Acesso em: 13. Junho. 19.

BRASIL, **Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm> Acesso em: 12. Junho. 2019.

BRASIL, **Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm> Acesso em: 12. Junho. 2019.

BRASIL, **Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm> Acesso em: 2. Maio. 2019.

BRASIL, **Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm> Acessos em: 13. Junho. 19.

BRASIL, **Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível <http://www.planalto.gov.br/civil_03/leis/LCP/Lcp70.htm> Acesso em: 12. Junho. 2019.

BRASIL, **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 12. Junho. 2019.

BRASIL, **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 12. Junho. 19.

BRASIL, **Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 4. Junho. 2019.

CASTRO, Guilherme Frederico de. **Tributação das sociedades Cooperativas**. 1 ed. São Paulo:Noeses, 2017.

EMBRAPA. **Desempenho da produção**. Disponível em: <<https://www.embrapa.br/suinos-e-aves/cias/estatisticas>> Acesso em 1. Julho. 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2017

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOZER, I. C.; CAMPOS, G. R.; MENEZES, E. A. **O adequado tratamento dos atos cooperativos e dos atos não cooperativos na elaboração da demonstração de resultado do exercício das cooperativas agropecuárias**, Rev. Ciên. Empresariais da UNIPAR, Umarama, v. 8, n. 1 e 2, p. 141-154, jan./dez. 2007.

KARNOPP, Erica; FERNANDES, Denise Medianeira Mariotti. **Cooperativismo: evolução histórica e contribuições para os processos organizativos de cooperativas de agricultores familiares praticantes da agroecologia**. Revista Coloquio. v. 14, n. 1. 2017. Disponível em: <<http://seer.faccat.br/index.php/coloquio/article/view/571>>.

LAGO, A. **Fatores condicionantes do desenvolvimento de relacionamentos intercooperativos no cooperativismo agropecuário**. Tese (Doutorado em Agronegócios) – Centro de Estudos e Pesquisa em Agronegócios, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2009.

LIMA, R. F. **Resumo sobre os aspectos do tratamento tributário da atuação das sociedades cooperativas**. Material de palestra, Rio de Janeiro, 1999.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MICHELS, V. **Contabilidade e gestão em cooperativas de produção agrícola**. 1995. 122 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995

REBELLO, C. **A influência de um sistema orçamentário integrado à contabilidade geral no processo de gestão de uma cooperativa de produção: O caso da cooperativa tritícola regional sãoluizense LTDA**. Dissertação (Mestrado em administração) – Centro sócio econômico, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2001.

REVISTA EXAME. **Um terço dos negócios no Brasil fecha em dois anos**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/pme/um-terco-dos-negocios-no-brasil-fecha-em-dois-anos/>> Acesso em: 20. Maio. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa Nº 635, de 24 de março de 2006**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, cumulativas e não-cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas em geral. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15573&visao=anotado>> Acesso em 13. Junho. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, **Constituição do estado do Rio Grande do Sul, de 3 de outubro de 1989**. Disponível em <http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=9p-X_3esaNg%3d&tabid=3683&mid=5358>. Acesso em: 12. Junho. 2019.

RIO GRANDE DO SUL, **Decreto Nº 37.669, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>> Acesso em: 04. Junho. 2019.

SABOURIN, Eric; SAMPER, Mario; SOTOMAYOR, Octavio. Políticas públicas y agriculturas familiares en América Latina y el Caribe. In: **La agricultura familiar entre dos proyectos contrapuestos**. 1. ed. San José: Cepal, 2015, cap. 11, p. 315-339.

SALVADOR, E. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** In: SISCÚ, J. (Org.). Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?). São Paulo: Boitempo, 2007.

SALES, João Eder. **Cooperativismo: Origens e Evolução**. Revista Brasileira de Gestão e Engenharia. n. 1. 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia/article/view/30>>.

SANTOS, A; GOUVEIA, F.H.C; VIEIRA, P.S. **Contabilidade das Sociedades Cooperativas**: Aspectos gerais e prestação de contas. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDKE, Wandersson; WICKERT, Julio Alberto. Aplicação do ato cooperativo na apuração do IRPJ e CSLL em cooperativa agropecuária de cereais. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC** – Florianópolis, v. 10, n. 30, p. 61-76, ago./nov. 2011.

SILVA, T. N. et al. **O impacto do planejamento tributário na gestão de agroindústrias leiteiras**: Avipal / Elegê e COSUEL. In: Congresso da Sober, 43. 2005, Ribeirão Preto, **Anais...** Ribeirão Preto: Sober, 2005.