

Impactos tributários das alterações do PIS e da COFINS – Um estudo comparativo entre uma Sociedade Cooperativa e uma Sociedade Empresária do ramo agropecuário¹

WOTTRICH, Vagner Eduardo²; TRETER, Jaciara³

Resumo

O presente estudo propôs uma análise das alterações na legislação tributária do PIS e da COFINS, nos anos de 2004 e 2013 para os produtos leite em pó e soja indústria, com o intuito de analisar se estas alterações afetaram a competitividade das Sociedades Cooperativas em relação às Sociedades Empresárias. Foi realizada uma pesquisa descritiva, bibliográfica e documental, utilizando conceitos de autores da área e embasamento em leis e normas tributárias. Trata-se ainda de um estudo de caso, pois foram utilizados relatórios de faturamentos de duas sociedades cooperativas como base para apurar o cálculo da tributação dos impostos objeto deste estudo em comparação com os cálculos simulados em uma empresa fictícia. Após levantamento dos dados e analisadas as alterações tributárias foi possível mensurar que as sociedades cooperativas foram prejudicadas com as alterações tributárias ocorridas do PIS e da COFINS, pelo fato que os produtos analisados passaram a ter suas tributações com alíquota zero para o leite e suspensão para o soja, fazendo com que o benefício da exclusão da base de cálculo das operações com seus associados não tenha nenhum diferencial em relação às sociedades empresárias.

Palavras- Chaves: Cooperativismo. Tributos. Soja Indústria. Leite em Pó.

Abstract

The present study proposed an analysis of the changes in the PIS and COFINS tax laws in the years 2004 and 2013 for the milk powder and soybean industry, in order to analyze if these changes affected the competitiveness of Cooperative Societies in relation to Business Partnerships. A descriptive, bibliographical and documentary research was carried out, using concepts of authors of the area and bases on laws and tax rules. It is also a case study, since billing reports of two cooperative societies were used as a basis to calculate the taxation of the taxes object of this study in comparison with the simulated calculations in a fictitious company. After collecting the data and analyzing the tax changes, it was possible to measure that the cooperative societies were affected by the tax changes occurring in PIS and COFINS, due to the fact that the analyzed products started to have their taxes with zero rate for milk and suspension for the so that the benefit of the exclusion of the calculation basis of the operations with its associates has no differential in relation to the companies.

Key words: Cooperativism. Taxes. Soybean Industry. Powder milk.

¹Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis

²Acadêmico(a) do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – email:

Vagner.wottrich@cotriba.com.br

³Professora do curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas e em Ciências Contábeis – UFSM e mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania – UNIJUÍ. Email: jtretter@unicruz.edu.br

1 INTRODUÇÃO

Diante da grande competitividade e dos desafios constantes do atual mercado, a busca por trabalhos coletivos para o alcance dos objetivos comuns é um grande aliado para vencer os obstáculos impostos por crises econômicas e políticas. Dentro deste contexto, encontra-se o sistema cooperativista, que se destaca na economia nacional, gerando benefícios diretos aos seus associados, promovendo emprego e renda.

Em vista do objeto social das cooperativas, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 174, § 2º, determinou que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”, podendo este apoio se dar de inúmeras formas. Dentre os benefícios recebidos pelas sociedades cooperativas estão a não existência de vínculo empregatício entre a cooperativa e seus associados, as linhas de crédito dos bancos públicos específicas para as cooperativas, além dos incentivos fiscais.

O incentivo fiscal visa eliminar ou reduzir a carga tributária de uma sociedade, aumentando sua competitividade. Como exemplo de incentivo às cooperativas tem-se o não recolhimento de PIS e COFINS incidente sobre a venda de mercadorias, nas operações com origem nos seus cooperados, desde que com mercadorias da atividade fim da cooperativa. O PIS - Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio Público, é administrado pelo Ministério da Fazenda, foi instituído pela Lei complementar nº 7/1970. O COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social é um tributo federal, instituído pela Lei complementar nº 70/1991.

Ocorreram muitas alterações na tributação do PIS e da COFINS, desde a sua instituição. Este trabalho buscou analisar as alterações ocorridas na tributação do PIS e da COFINS, com ênfase na alteração no ano de 2004 do leite em pó e a alteração em 2013 da soja indústria, por se tratarem de produtos com expressão na cadeia produtiva gaúcha e brasileira, com a finalidade de verificar se houveram impactos tributários que possam ter prejudicado a competitividade das sociedades cooperativas. Foi no ano de 2004 que ocorreu a alteração mais significativa para o leite em pó e no ano de 2013 para o soja indústria.

Desta forma o objetivo geral deste trabalho foi de analisar os impactos das alterações na legislação do PIS e da COFINS dos produtos leite em pó e soja indústria e efetuar um comparativo da apuração destes tributos em uma sociedade cooperativa e uma sociedade empresária fictícia e avaliar quais os reflexos na competitividade entre as duas formas de organização.

Para alcançar este propósito foi necessário realizar o mapeamento das alterações nos tributos PIS e COFINS em relação às atividades de soja indústria e leite em pó no período de 2004 e 2013, elaborar a apuração de PIS e COFINS incidente sobre as operações de soja a granel e leite em pó de uma sociedade cooperativa e uma sociedade empresária fictícia no ano de 2004 e 2015, de maneira a abranger as alterações ocorridas. O cálculo no ano de 2015 se justifica por ser um período mais recente após a alteração do ano de 2013.

A estrutura deste artigo apresenta-se da seguinte forma: no primeiro momento é apresentada a introdução, na sequência a fundamentação teórica, a metodologia da pesquisa, a apresentação e análise dos resultados e, por fim, as referências bibliográficas utilizadas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados os assuntos pertinentes à atividade de produção de leite em pó e soja indústria, seguindo acerca do cooperativismo e finalizando com aspectos tributários com ênfase sobre os tributos PIS e COFINS.

2.1 Atividade de Produção de Soja e Leite no RS

A atividade de produção de soja hoje é cultivada mundo afora e o Brasil é considerado um dos maiores produtores do mundo, sendo autossustentável e é uma das atividades que mais cresceram nos últimos anos.

A soja é a cultura agrícola brasileira que mais cresceu nas últimas três décadas e corresponde 49% da área plantada de grãos do país. O aumento produtivo está associado aos avanços tecnológicos, ao manejo e eficiência dos produtores. O grão é componente essencial na fabricação de rações animais e com o uso crescente na alimentação humana encontra-se em franco crescimento (MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO, 2016, não paginado).

Não sendo muito diferente no Rio Grande do Sul, a produção de soja foi a que mais avançou no Estado nos últimos 15 anos, incentivada pelo crescimento da demanda externa e pela alta nos preços recebidos pelos agricultores.

No Rio Grande do Sul, a produção de soja é voltada, sobretudo, à exportação. Em 2000, a quantidade exportada pelo complexo soja do RS equivalia a 58% da safra, e o principal destino era a União Europeia (42% do total). Em 2014, o RS exportou o equivalente a 80% da sua produção de Soja, e a China foi responsável por 68% do total das compras externas de grão, farelo e óleo (FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA SIEGFRIED EMANUEL HEUSER, 2016, não paginado)

A atividade de Soja nos últimos anos tem demonstrado ser uma grande fonte de renda ao produtor rural. O preço do produto agrícola está muito valorizado pelo aumento da demanda pela utilização do produto para o consumo alimentar humano.

A produção leiteira tem um significativo potencial de crescimento no Rio Grande do Sul, pelo seu clima temperado, fertilidade do solo, boa disponibilidade de água, produção predominantemente à base de pasto, em pequenas propriedades com a mão de obra familiar e baixo custo de produção.

O Rio Grande do Sul é o segundo maior produtor de leite do país, com mais de 3,634 bilhões de litros anuais significando 12% da produção nacional. São produzidos diariamente em torno de 9,956 milhões de litros de leite. A capacidade do parque industrial do estado, atualmente, é de 16 milhões de litros/dia (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E PESQUISA, 2016, não paginado).

A atividade de produção leiteira também é uma forte fonte de renda ao produtor rural, principalmente ao pequeno produtor, que possuem pequenas áreas, sendo uma atividade que remunera mensalmente, diferente das muitas produções agrícolas que são sazonais e não mantêm um fluxo de caixa contínuo.

2.2 Cooperativismo

Cooperativismo é um movimento, filosofia de vida e modelo socioeconômico capaz de unir desenvolvimento econômico e bem estar social. Seus referenciais fundamentais são: participação democrática, solidariedade, independência e autonomia.

Para o órgão maior que representa as cooperativas no Brasil, a OCB –Organização das Cooperativas Brasileiras (2016, não paginado), cooperativismo é:

É o sistema fundamentado na reunião de pessoas e não no capital. Visa as necessidades do grupo e não do lucro. Busca a prosperidade conjunta e não individual. Estas diferenças fazem do cooperativismo a alternativa socioeconômica que leva ao sucesso com equilíbrio e justiça entre os participantes.

Associado a valores universais, o cooperativismo se desenvolve independente de território, língua, credo ou nacionalidade, é constituído basicamente pela união de pessoas na busca de um objetivo comum.

A lei nº 5.764, de 16 de Dezembro de 1971, definiu a Política Nacional de cooperativismo, instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, e deu outras providências.

Em seu art. 1º “Compreende se como Política Nacional de Cooperativismo a atividade decorrente das iniciativas ligadas ao sistema cooperativo, originárias do setor público ou privado, isoladas ou coordenadas entre si, desde que reconhecido seu interesse publico”.

No que se refere ao objeto e classificação das sociedades cooperativas, o artigo 5º da lei nº 5.764/71 cita que as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.

Conforme art. 105 da Lei nº 5.764/1971, fica definido que:

A representação do sistema cooperativista nacional cabe a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB, sociedade civil, com sede na capital federal, órgão técnico-consultivo do governo, estruturada nos termos da lei, sem finalidade lucrativa, competindo-lhe precipuamente:

- a) Manter neutralidade política e indistiminação racial, religiosa e social;
- b) Integrar todos os ramos das atividades cooperativas;
- c) Manter registro de todas as sociedades cooperativas que, para todos os efeitos, integram a Organização das Cooperativas Brasileiras –OCB;
- d) Manter serviços de assistência geral ao sistema cooperativista, seja quando a estrutura social, seja quanto aos métodos operacionais e orientação jurídica, mediante pareceres e recomendações, sujeitas, quando for o caso, a aprovação do conselho nacional do cooperativismo – CNC;
- e) Denunciar ao Conselho Nacional de Cooperativismo práticas nocivas ao desenvolvimento cooperativista;
- f) Opinar nos processos que lhe sejam encaminhados pelo Conselho Nacional do Cooperativismo;
- g) Dispor de setores consultivos especializados, de acordo com os ramos do cooperativismo;
- h) Fixa a política da organização com base nas proposições emanadas de seus órgãos técnicos;
- i) Exercer outras atividades inerentes a sua condição de órgão de representação e defesa do sistema cooperativista;
- j) Manter relações de integração com as entidades congêneres do exterior e suas cooperativas.

O sistema cooperativista é imprescindível para a organização, harmonização e controle das várias formas de associativismo. Através dele que possuem as diretrizes que devem ser seguidas para que as cooperativas possam manter-se padronizadas e assim, competitivas no mercado atual.

No Brasil existem cooperativas em 13 setores da economia. Todas representadas nacionalmente pela Organização das Cooperativas Brasileiras–OCB. Nos estados, são representadas pelas Organizações Cooperativas Estaduais–OCES.

A gestão das cooperativas de cada ramo diferencia-se em função de diversos fatores: a área de atuação, educação cooperativista, estrutura administrativa e organizacional, conhecimento, experiência, habilidades e atitude de seus administradores.

O conceito de cooperativas agropecuárias dado pela OCB (2016, não paginado) é o seguinte “Cooperativas de produtores rurais ou agropastoris e de pesca, cujos meios de produção pertencem ao cooperado”.

O cooperativismo agropecuário já se estendeu a todo território nacional. É o mais conhecido pela sociedade brasileira, participando significativamente nas exportações e, ao mesmo tempo, abastecendo o mercado interno de produtos alimentícios. Ele presta um enorme leque de serviços, desde assistência técnica, armazenamento, industrialização e comercialização dos produtos, até a assistência social e educacional aos cooperados.

Segundo a OCB (2016) as cooperativas agropecuárias formam hoje, o segmento, economicamente mais forte do cooperativismo brasileiro. É um dos ramos com maior número de cooperativas e cooperados no Brasil.

2.3 Legislação Tributária

A legislação tributária brasileira possui um vasto campo de abrangência, que para muitos pode ser de difícil entendimento, pelo seu vocabulário jurídico utilizado. O conceito dado pelo CTN (Lei nº 5.172/66) em seu artigo 96 trata o seguinte: “A Expressão legislativa tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

Desta forma entende-se que a Legislação Tributária é compreendida por todo emaranhado de leis, normas, tratados, emendas, decretos, enfim, toda gama legislativa que rege a maneira que as empresas devem se organizar para atender as obrigações impostas pelo fisco.

O sistema tributário nacional foi criado buscando harmonizar as relações da sociedade de forma a se entender os seus princípios fundamentais, como também de forma a se respeitar o pacto federativo o qual foi imposto à sociedade.

Sistema Tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos a matéria tributária. Os conceitos e institutos que compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo que eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça (OLIVEIRA, 2005, p. 50).

O sistema tributário nacional é composto dos seguintes tributos: impostos, taxas, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria. Também pode se dizer que foi instituído para organizar, controlar, ordenar e principalmente normatizar toda matéria tributária brasileira.

2.3.1 Tributos Federais

Os tributos são receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, usando do seu poder de tributar, mas controlado por normas de direito público.

Conforme o Código Tributário Federal. Art. 3º “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entre estes tributos constam os federais que constituem-se numa gama extensa de tributos arrecadados pela União, previstos pela Constituição Federal, entre os quais:

- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Programa de Integração Social (PIS);
- Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR – pessoa física e jurídica);
- Imposto sobre produto industrializado (IPI);
- Imposto sobre a Exportação (IE);
- Imposto sobre operações de crédito (IOF);
- Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR).

A maioria destes impostos é proveniente do faturamento ou da renda das sociedades empresárias. Neste estudo, destacam-se o PIS e a COFINS.

2.3.2 PIS

Um dos tributos federais que compreendem a pesada carga tributária imposta pelo Governo federal é o Programa de Integração Social (PIS), que tem como objetivo financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos das entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas.

Conforme a Lei Complementar nº 7 de 07 de setembro de 1970. Art. 1º “É instituído, na forma prevista nesta lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”.

As contribuições ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), é de competência da União e encontra-se fundamentado na Constituição Federal, no artigo 195.

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 é que regulamenta a contribuição para o PIS /Pasep e a COFINS devidas pelas pessoas físicas em geral. Conforme seu art.2º:

As contribuições de que trata este decreto tem com fatos geradores:

I – Na hipótese de PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º.

Para efeito do disposto na alínea “a” do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada na escrituração.

O PIS foi criado com a função de integrar a vida do empregado, como o desenvolvimento da empresa, além de possibilitar uma melhor distribuição de renda em todo o país.

2.3.3 COFINS

O COFINS também é um tributo federal, que tem como objetivo financiar a Seguridade Social, ou seja, áreas fundamentais como a Previdência Social, Assistência Social e Saúde Pública.

Conforme a Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991, em seu artigo 1º:

Sem prejuízo da Cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamentos da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as equiparadas do imposto de renda, destinadas exclusivamente as despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é de competência da União e encontra-se fundamentado na Constituição Federal, artigo 195.

O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, cita o fato gerador para a contribuição do COFINS. Este decreto regulamenta a contribuição para o PIS /Pasep e a COFINS devidas pelas pessoas físicas em geral. Conforme art. 2º:

As contribuições de que trata este decreto tem com fatos geradores:

II – na hipótese da COFINS, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Para efeito do disposto na alínea “a” do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada na escrituração.

Os contribuintes do COFINS são pessoas jurídicas de direito privado na sua generalidade, incluindo pessoas equiparadas com elas de acordo com a lei do imposto de renda.

2.3.4 Sistema Não Cumulativo e Sistema Cumulativo

A pessoa jurídica poderá estar sujeita ao Sistema Cumulativo ou Não Cumulativo do PIS/Pasep e COFINS. O sistema de tributação é estabelecido em função das seguintes variáveis: do regime de tributação adotada, da atividade exercida ou das espécies de receitas auferidas.

O conceito dado ao imposto na forma da cumulatividade pode ser o seguinte:

Quando um imposto ou tributo incide em todas as etapas intermediárias dos processos produtivos e ou comercialização de determinado bem, inclusive sobre o próprio imposto ou tributo anteriormente pago, da origem até o consumidor final, influenciando na composição de seu custo e, em consequência, na fixação de seu próprio preço de venda, este imposto ou tributo é chamado de cumulativo (PORTAL TRIBUTARIO, 2016, não paginado).

O imposto é cumulativo, quando o tributo é cobrado em todas as etapas, desde a sua produção até o consumidor final, não podendo ser realizado crédito de imposto na aquisição de mercadoria para revenda. Já o conceito que pode ser dado ao imposto na forma da não cumulatividade é:

Quando o imposto ou tributo que, na etapa subsequente dos processos produtivos ou de comercialização, não incide o mesmo imposto ou tributo pago ou recolhido na etapa anterior é chamado de imposto ou tributo não cumulativo (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016, não paginado)

A contribuição para o PIS e a COFINS, além de duas regras gerais de apuração (incidência não cumulativa e incidência cumulativa), possuem ainda alguns regimes especiais de apuração.

2.3.5 PIS e COFINS no Sistema Não cumulativo

Basicamente, estão sujeitas às contribuições do PIS e da COFINS, na modalidade não cumulativa, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as intuições financeiras e, também, os contribuintes em relação a algumas receitas expressas em lei.

Conforme a Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002 em seu artigo 1º “A Contribuição para o PIS/Pasep, com incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil”. Já a redação que rege a COFINS é dada pela Lei nº 10.833 de Dezembro de 2003.

Neste sistema, as alíquotas da Contribuição para o PIS e COFINS são respectivamente de 1,65% e 7,6%, as quais incidem com base nas receitas auferidas no mês.

2.3.6 PIS e COFINS no Sistema Cumulativo

As leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2004 (instituidoras do sistema não cumulativo) se encarregaram de estabelecer duas situações básicas que impõem ao contribuinte o sistema da cumulatividade das contribuições. A primeira refere-se a certas características (forma de

tributação adotada para o imposto de renda, ramo da atividade) a segunda, as receitas específicas auferidas.

A legislação que rege este assunto (leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004) estabelece que fiquem fora do regime não cumulativo, sujeitando-se ao regime cumulativo, entre outras:

- a) As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) As sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo);
- c) As pessoas jurídicas (entendidas financeiras e assemelhadas) referidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da lei nº 9.718/1998)
- d) Empresas particulares que exploram serviço de vigilância e de transporte de valores, referidas na lei nº 7.102/1983. (SANTOS, 2007, p.22)

A base de cálculo é o total das receitas das pessoas jurídicas, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse sistema, as alíquotas da Contribuição para o PIS e COFINS são respectivamente de 0,65% e 3%.

Um dos principais fatores da alíquota do PIS e do COFINS no Sistema Cumulativo ser menor que a do Sistema não Cumulativo é que neste sistema não é permitido realizar créditos oriundos principalmente da aquisição de mercadorias, que no Sistema não Cumulativo é permitido.

2.3.7 Tributação nas Cooperativas

A tributação nas cooperativas já foi tratada pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 146 e principalmente pela Lei nº 5.764/71 (lei do cooperativismo) e outras leis hierarquicamente inferiores, que trazem a forma de aplicabilidade da tributação em relação aos atos cooperados e atos não cooperados.

Inicialmente deve ser analisado se a constituição do associado dentro da cooperativa foi realizada corretamente, onde devem ser cumpridos alguns quesitos básicos, bem como, possuir livro de matrícula contendo nome, idade, estado civil, profissão, residência, data de admissão, e conta corrente com as respectivas cotas. Todos estes aspectos estão tratados na lei nº 5.764/71, artigo 23.

O artigo 79 da Lei nº 5.764/71 define o Ato cooperativo como: “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 objetos sociais”.

Deve se observar três aspectos básicos para definir a realização do ato cooperado: a cooperativa, o associado e o objeto social, se um destes elementos não compuser a operação, descaracteriza-se o ato cooperado.

Em consequência, pode-se entender como ato não cooperativo aquele praticado pela cooperativa sem a participação direta do associado, ou aqueles atos alheios aos objetos sociais da cooperativa.

2.3.8 Benefícios Tributários nas Cooperativas

As cooperativas possuem benefícios, e entre os principais destacam-se os tributários. A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 174 trata o seguinte: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma de lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. Em seu parágrafo 2º determina que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

A cooperativa existe com o intuito de prestar serviço a seus associados, de tal forma que possibilite o exercício de uma atividade comum econômica, sem objetivo de lucro.

As cooperativas de produção agropecuária possuem o benefício da exclusão da base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS, nas operações com os seus cooperados, com o seguinte conceito:

A base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada pela:

- a) Exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produto por ele entregue a cooperativa;
- b) Exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;
- c) Exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhados;
- d) Exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos do associado (SANTOS, 2007. p.121).

Nas operações com cooperados, de produtos tributados, desde que sejam da atividade rural e da atividade fim da cooperativa, a legislação do PIS e da COFINS permite que sejam excluídos da base de cálculo da apuração dos tributos, sendo este um grande benefício tributário para as cooperativas.

2.3.9 PIS e COFINS no Sistema Cooperativista

As sociedades cooperativas também são tributadas pelo PIS e pela COFINS, podendo ser tributadas de diferentes formas:

São contribuintes do PIS e da COFINS as sociedades cooperativas em geral no que tange:

- a) À Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre o faturamento;
- b) À Contribuição para o PIS/Pasep- importação e da COFINS-importação; e
- c) À Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários. (SANTOS, 2007. p.113).

Possuem várias formas de sociedades cooperativas e desta maneira possui-se diferentes tratamentos tributários, conforme Santos (2007, p.112) “As sociedades cooperativas (exceto de produção agropecuária e as de consumo) apuram a Contribuição para PIS e a COFINS no regime de incidência cumulativa”.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária possuem tratamento tributário diferenciado das demais, sendo:

As sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo apuram a Contribuição para o PIS e a COFINS no regime de incidência:

- a) Cumulativa, para os fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2004; e
- b) Não cumulativo, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de Agosto de 2004 (SANTOS, 2007.p.113).

Desta forma as cooperativas agropecuárias e de consumo, que são tributadas pelo lucro real, devem seguir orientação dada pelo fisco, e tributar na forma da não cumulatividade, podendo desta forma, creditar-se do imposto na aquisição de mercadoria para revenda.

As principais alterações tributárias do PIS e COFINS vieram com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, trazendo o regime da não cumulatividade e dando as providências que afetaram diretamente as cooperativas.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada quanto aos objetivos, os procedimentos técnicos, a abordagem do problema, o instrumento de coleta e a análise de dados.

Com relação aos objetivos a pesquisa foi realizada com embasamento em relatórios de faturamento das Sociedades Cooperativas, Cooperativa Agrícola Mista General Osório LTDA-Cotribá e Cooperativa Central Gaúcha de Leite-CCGL. Para que os resultados obtidos possam ser avaliados de forma homogênea e para uma melhor comparabilidade definiu-se que a base para o cálculo do PIS e da COFINS foi o faturamento do ano de 2015 das duas cooperativas, nos produtos leite em pó e soja indústria. O faturamento foi utilizado para o cálculo do PIS e da COFINS com base na legislação vigente nos anos de 2004 e de 2013, para sociedades cooperativas e sociedades empresárias.

As sociedades empresárias, uma para o cálculo do leite em pó e outra para a soja indústria são fictícias, onde foram utilizados os mesmos faturamentos obtidos das sociedades cooperativas, buscando desta forma manter os critérios de avaliação iguais para ambas as sociedades.

Quanto aos objetivos, a classificação é descritiva, onde segundo Gil (1999, p. 44) "As pesquisas deste tipo tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento das relações entre as variáveis". Foram observadas as alterações do PIS e da COFINS, calculado e analisado os impactos causados entre as sociedades ocorridos pelas alterações tributárias.

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa foi bibliográfica, documental e estudo de caso.

A pesquisa foi bibliográfica porque foram utilizados livros e principalmente leis, instruções normativas e decretos que regulamentam a tributação referente às cooperativas e demais sociedades. Para Gil (1999, p. 65) "A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material elaborado, constituída principalmente de livros e artigos científicos".

Pesquisa documental, pelo fato que foram utilizados relatórios de faturamentos das sociedades cooperativas. Segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 157) "A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias".

Devido ser objeto do estudo exclusivamente duas cooperativas agropecuárias do Rio Grande do Sul, houve uma abordagem de estudo de caso. Para Gil (1999, p. 72) "é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado".

Em relação à abordagem do problema o trabalho foi classificado como qualitativo. Foram realizadas análises nas alterações tributárias do PIS e da COFINS, com embasamento em faturamento de duas sociedades cooperativas, comparando através de uma simulação com uma sociedade empresária fictícia. Através da observação nos documentos obtidos, nas alterações tributárias e procedimentos de análise foi possível realizar conclusões acerca do objeto desta pesquisa.

Para Martins e Theóphilo (2009, p.85) a pesquisa qualitativa se desenvolve porque "neste caso buscará descrever, compreender e explicar comportamentos, discursos e situações".

Quanto aos instrumentos de coleta de dados a pesquisa foi documental, onde foram necessários relatórios de faturamentos da Cooperativa Agrícola Mista General Osorio LTDA-Cotribá, do município de Ibirubá, RS e Cooperativa Central Gaúcha de Leite-CCGL, do município de Cruz Alta, RS.

A escolha destas duas sociedades cooperativas justifica-se pelo estudo ter como objeto dois produtos agropecuários em específico, soja e o leite, e estas sociedades são referência de comercialização destes produtos no Rio Grande do Sul. Para realização dos cálculos comparativos foram aplicados a uma sociedade empresária fictícia.

Foi analisado o ano de 2004 e o ano de 2013 pela razão de que a alteração mais significativa da tributação do leite em pó foi no ano de 2004 e o ano de 2013 houve uma significativa alteração do produto soja indústria. Os cálculos foram realizados no ano de 2004 por que houve a primeira alteração do leite e o ano 2015 por que foi após a última alteração ocorrida no ano de 2013 para a soja, utilizando assim dados mais recentes.

A análise dos dados foi descritiva, pois foram realizados levantamentos das alterações tributárias do PIS e da COFINS, onde foram realizados cálculos tributários, a fim-, de testar se houveram alterações que possam estar prejudicando as sociedades cooperativas em comparação às sociedades empresárias do ramo agropecuário.

Para fins de comparação de dados foram efetuadas as apurações dos valores a recolher de PIS e de COFINS com base no faturamento das cooperativas no ano de 2015 e foram simulados os mesmos faturamentos em uma apuração de PIS e COFINS de uma sociedade empresária fictícia.

O objetivo de utilizar os mesmos faturamentos é para que se tenha a mesma base de cálculo para as duas sociedades, não havendo assim critérios diferentes que possam interferir ou afetar os resultados dos cálculos.

Para Gil (1999, p.168) a análise de dados “tem como objetivo de organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para a investigação”. Os dados deste estudo foram analisados após levantamento das alterações do PIS e da COFINS e realizado o cálculo das tributações com base nos faturamentos das sociedades cooperativas do ano de 2015, sendo após comparados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

4.1 Mapeamento da alteração do PIS e da COFINS

Com base nas alterações ocorridas na legislação tributária do PIS e da COFINS, neste capítulo serão apresentadas as principais alterações ocorridas na forma de tributação dos produtos Soja Indústria e Leite em pó.

4.1.1 Soja Indústria

Deve-se analisar inicialmente que a primeira e grande alteração tributária do PIS e da COFINS ocorreu com a substituição da incidência cumulativa para a incidência não cumulativa atingindo as sociedades cooperativas do ramo agropecuário e grande parte das empresas optantes do lucro real. Ou seja, até a substituição da sistemática cumulativa para não cumulativa a Soja Indústria era tributada em 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS.

A substituição do PIS para sistemática não cumulativa ocorreu a partir da Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002, passando a vigorar já a partir de 1º de dezembro de 2002. Já a COFINS foi alterada para a sistemática não cumulativa pela Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, passando a vigorar a partir de 1º de Fevereiro de 2004.

Logo após a alteração da Incidência Cumulativa para incidência Não Cumulativa, também houve alterações na legislação que incidiram sobre a soja indústria, conforme artigo 9º da lei nº 10.925/2004 a Incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda de produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01(soja, mesmo triturada) e 18.01, todos da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente a atividade de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidos pela secretaria da Receita Federal. Esta lei passou a vigorar a partir de agosto de 2004.

A partir da publicação da lei nº 12.865/2013, em 10 de Outubro de 2013, as receitas decorrentes da comercialização de soja classificada na posição 12.01, estão sujeitas a suspensão das contribuições para o PIS e da COFINS.

Com base na proposta deste trabalho que foi realizar o cálculo da tributação do PIS e da COFINS do produto soja indústria no ano de 2004 e 2015, pode-se considerar que o cálculo da tributação deverá ser feito da seguinte forma, seguindo as alterações ocorridas que foram citadas acima:

- Para calcular o PIS do ano de 2004 até o mês de agosto foi utilizada a alíquota de 1,65% sistemática não cumulativa e os demais meses a tributação é suspensa;
- Para calcular o COFINS do ano de 2004 o mês de janeiro utiliza-se a sistemática cumulativa com a alíquota de 3%, de fevereiro até agosto pela sistemática não cumulativa, utilizando alíquota de 7,6% e os demais meses a tributação é suspensa;

- Para simular o cálculo do ano de 2015 a tributação é suspensa.

4.1.2 Leite em pó

Da mesma forma que a soja indústria, com o leite em pó deve-se observar inicialmente que a grande alteração ocorrida na tributação do PIS e da COFINS foi a mudança da sistemática cumulativa para não cumulativa. Ou seja, até a substituição da sistemática cumulativa para não cumulativa o leite em pó era tributado em 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS.

A substituição do PIS para sistemática não cumulativa ocorreu a partir da Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002, passando a vigorar já a partir de 1º de dezembro de 2002. Já a COFINS foi alterada para a sistemática não cumulativa pela Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, passando a vigorar a partir de 1º de Fevereiro de 2004.

Com a introdução da lei nº 10.925/2004, foram reduzidas a alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, incidentes na importação e sobre a receita bruta no mercado interno de: a) leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizada, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; b) queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo de reino; c) soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano; d) manteiga classificada no código 0405.10.00 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). Quando a legislação não determina a NCM dos produtos sujeitos a alíquota zero, deverão ser analisadas composições e características.

Com base na proposta deste trabalho que foi realizar o cálculo da tributação do PIS e da COFINS do produto leite em pó no ano de 2004 e 2015, pode-se considerar que o cálculo da tributação deverá ser feito da seguinte forma, seguindo as alterações ocorridas que foram citadas acima:

- Para calcular o PIS do ano de 2004 até o mês de agosto foi utilizada a alíquota de 1,65% sistemática não cumulativa, e os demais meses a tributação é alíquota zero;
- Para calcular o COFINS do ano de 2004 o mês de janeiro utiliza-se a sistemática cumulativa com a alíquota de 3%, de fevereiro até agosto pela sistemática não cumulativa, utilizando alíquota de 7,6% e os demais meses a tributação é alíquota zero;
- Para simular o cálculo do ano de 2015 a tributação é alíquota zero.

4.2 Cálculo da Tributação PIS e COFINS

Com base nas vendas efetuadas no ano de 2015, através de relatório fornecido pela Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda – Cotribá para o produto soja indústria e Cooperativa Central Gaúcha – CCGL para o produto leite em pó, neste capítulo será demonstrado o cálculo tributário dos produtos.

4.2.1 Cálculo da Soja Indústria

Para realizar o cálculo da tributação da soja indústria, foi utilizado como base o faturamento do ano de 2015 da cooperativa Cotribá, com operação de comercialização somente no mercado interno. No quadro 01 é demonstrada a apuração do ano de 2004 da sociedade cooperativa, onde constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o percentual de operações com terceiros, as alíquotas da tributação do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2004 - Sociedade Cooperativa - COTRIBÁ								
Mês	Qtde KG	Qtde SC	Valor	Oper. Terc	Aliq. PIS	Trib. PIS	Aliq. COFINS	Trib. COFINS
1	1.518.112,00	25.301,87	1.705.818,37	4,58%	1,65%	1.290,45	3%	2.346,27
2	1.128.586,00	18.809,77	1.367.531,09	5,91%	1,65%	1.332,58	7,6%	6.137,96
3	12.911.525,00	215.192,08	13.995.926,00	3,91%	1,65%	9.018,25	7,6%	41.538,59
4	5.782.803,00	96.380,05	6.211.622,60	3,84%	1,65%	3.933,53	7,6%	18.118,06
5	1.185.716,00	19.761,93	1.276.878,77	4,06%	1,65%	854,48	7,6%	3.935,77
6	574.620,00	9.577,00	607.273,83	4,63%	1,65%	464,02	7,6%	2.137,30
7	2.463.558,00	41.059,30	2.769.657,23	4,91%	1,65%	2.244,78	7,6%	10.339,61
8	6.593.343,00	109.889,05	8.149.076,28	4,53%	1,65%	6.092,19	7,6%	28.061,02
9	4.312.160,00	71.869,33	6.169.390,15	4,43%	0,00	0,00	0,00	0,00
10	12.204.708,00	203.411,80	17.718.950,00	4,14%	0,00	0,00	0,00	0,00
11	9.998.883,00	166.648,05	13.893.403,43	4,77%	0,00	0,00	0,00	0,00
12	8.324.430,00	138.740,50	11.473.601,78	10,01%	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	66.998.444,00	1.116.640,73	85.339.129,53			25.230,28		112.614,58

Quadro 01: Tributação da Sociedade Cooperativa no ano 2004, ramo soja.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Como se pode observar no quadro 01, o valor apurado a recolher no ano de 2004 para a sociedade cooperativa gerou o valor de R\$ 25.230,28 de PIS e R\$ 112.614,58 de COFINS.

No quadro 02 é demonstrada a apuração do ano de 2004 da sociedade empresária fictícia, onde foi utilizado como base o mesmo faturamento da sociedade cooperativa. Nele constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o percentual de

operações com terceiros, as alíquotas da tributação do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2004 - Sociedade Empresária								
Mês	Qtde KG	Qtde SC	Valor	Oper. Terc	Aliq. PIS	Trib. PIS	Aliq. COFINS	Trib. COFINS
1	1.518.112,00	25.301,87	1.705.818,37	100%	1,65%	28.146,00	3%	51.174,55
2	1.128.586,00	18.809,77	1.367.531,09	100%	1,65%	22.564,26	7,6%	103.932,36
3	12.911.525,00	215.192,08	13.995.926,00	100%	1,65%	230.932,78	7,6%	1.063.690,38
4	5.782.803,00	96.380,05	6.211.622,60	100%	1,65%	102.491,77	7,6%	472.083,32
5	1.185.716,00	19.761,93	1.276.878,77	100%	1,65%	21.068,50	7,6%	97.042,79
6	574.620,00	9.577,00	607.273,83	100%	1,65%	10.020,02	7,6%	46.152,81
7	2.463.558,00	41.059,30	2.769.657,23	100%	1,65%	45.699,34	7,6%	210.493,95
8	6.593.343,00	109.889,05	8.149.076,28	100%	1,65%	134.459,76	7,6%	619.329,80
9	4.312.160,00	71.869,33	6.169.390,15	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
10	12.204.708,00	203.411,80	17.718.950,00	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
11	9.998.883,00	166.648,05	13.893.403,43	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
12	8.324.430,00	138.740,50	11.473.601,78	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	66.998.444,00	1.116.640,73	85.339.129,53			595.382,44		2.663.899,95

Quadro 02: Tributação Sociedade Empresária Fictícia no ano de 2004, ramo soja.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Como se pode observar no quadro 02, o valor apurado a recolher no ano de 2004 para a sociedade empresária foi de R\$ 595.382,44 de PIS e R\$ 2.663.899,95 de COFINS .

Como no ano de 2015 a tributação é suspensa para as duas sociedades, a apuração da tributação foi demonstrada conjuntamente, conforme quadro 03, onde constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o Código da Situação Fiscal (CST) do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2015 - Sociedade Cooperativa e Sociedade Empresária							
Mês	Qtde KG	Qtde SC	Valor	CST 09	Trib. PIS	CST 09	Trib. COFINS
1	1.518.112,00	25.301,87	1.705.818,37	09	0,00	09	0,00
2	1.128.586,00	18.809,77	1.367.531,09	09	0,00	09	0,00
3	12.911.525,00	215.192,08	13.995.926,00	09	0,00	09	0,00
4	5.782.803,00	96.380,05	6.211.622,60	09	0,00	09	0,00
5	1.185.716,00	19.761,93	1.276.878,77	09	0,00	09	0,00
6	574.620,00	9.577,00	607.273,83	09	0,00	09	0,00
7	2.463.558,00	41.059,30	2.769.657,23	09	0,00	09	0,00
8	6.593.343,00	109.889,05	8.149.076,28	09	0,00	09	0,00
9	4.312.160,00	71.869,33	6.169.390,15	09	0,00	09	0,00
10	12.204.708,00	203.411,80	17.718.950,00	09	0,00	09	0,00
11	9.998.883,00	166.648,05	13.893.403,43	09	0,00	09	0,00
12	8.324.430,00	138.740,50	11.473.601,78	09	0,00	09	0,00
Total	66.998.444,00	1.116.640,73	85.339.129,53				

Quadro 03: Tributação Sociedade Cooperativa e Empresária no ano 2015, ramo do soja.

Fonte: Dados da pesquisa (2016). CST 09: Operação com Suspensão da Contribuição.

Como pode observar no quadro 03, quando a tributação é suspensa, as duas sociedades não possuem valor a recolher de imposto.

4.2.2 Cálculo do Leite em pó

Para realizar o cálculo da tributação do leite em pó, foi utilizado como base o faturamento do ano de 2015 da cooperativa CCGL, com operação de comercialização somente no mercado interno. No quadro 04 é demonstrada a apuração do ano de 2004 da sociedade cooperativa, onde constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o percentual de operações com terceiros, as alíquotas da tributação do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2004 - Sociedade Cooperativa							
Mês	Quantidade (kg)	Valor (R\$)	Oper. Terc	Aliq. PIS	Trib. PIS	Aliq. COFINS	Trib. COFINS
1	2.554.682,20	28.299.951,21	14,79%	1,65%	69.061,79	3%	125.566,88
2	1.835.350,00	20.970.011,33	15,09%	1,65%	52.212,18	7,6%	240.492,48
3	3.732.850,20	42.537.651,28	18,48%	1,65%	129.705,81	7,6%	597.432,80
4	2.465.581,00	27.912.561,77	9,96%	1,65%	45.871,50	7,6%	211.286,93
5	1.929.825,40	22.283.937,62	9,6%	1,65%	35.297,76	7,6%	162.583,61
6	2.990.467,60	34.528.874,27	8,3%	1,65%	47.287,29	7,6%	217.808,14
7	5.479.378,50	64.828.817,84	8,3%	1,65%	88.783,07	7,6%	408.940,18
8	4.935.819,00	59.278.433,93	6,57%	1,65%	64.260,79	7,6%	295.989,08
9	5.106.352,00	67.417.762,82	6,52%	0,00	0,00	0,00	0,00
10	3.572.847,66	44.543.320,99	6,21%	0,00	0,00	0,00	0,00
11	2.686.658,20	34.028.613,24	6,59%	0,00	0,00	0,00	0,00
12	3.159.136,60	39.822.888,81	4,76%	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	40.448.948,36	486.452.825,11			532.480,18		2.260.100,10

Quadro 04: Tributação Sociedade Cooperativa no ano 2004, ramo do leite.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Como se pode observar no quadro 04, o valor apurado a recolher no ano de 2004 para a sociedade cooperativa foi de R\$ 532.480,18 de PIS e R\$ 2.260.100,10 de COFINS.

No quadro 05 é demonstrada a apuração do ano de 2004 da sociedade empresária fictícia, onde foi utilizado como base o mesmo faturamento da sociedade cooperativa, nele constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o percentual de operações com terceiros, as alíquotas da tributação do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2004 - Sociedade Empresária							
Mês	Quantidade (kg)	Valor (R\$)	Oper. Terc	Aliq. PIS	Trib. PIS	Aliq. COFINS	Trib. COFINS
1	2.554.682,20	28.299.951,21	100%	1,65%	466.949,19	3%	848.998,54
2	1.835.350,00	20.970.011,33	100%	1,65%	346.005,19	7,6%	1.593.720,86
3	3.732.850,20	42.537.651,28	100%	1,65%	701.871,25	7,6%	3.232.861,50
4	2.465.581,00	27.912.561,77	100%	1,65%	460.557,27	7,6%	2.121.354,69
5	1.929.825,40	22.283.937,62	100%	1,65%	367.684,97	7,6%	1.693.579,26
6	2.990.467,60	34.528.874,27	100%	1,65%	569.726,43	7,6%	2.624.194,44
7	5.479.378,50	64.828.817,84	100%	1,65%	1.069.675,49	7,6%	4.926.990,16
8	4.935.819,00	59.278.433,93	100%	1,65%	978.094,16	7,6%	4.505.160,98
9	5.106.352,00	67.417.762,82	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
10	3.572.847,66	44.543.320,99	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
11	2.686.658,20	34.028.613,24	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
12	3.159.136,60	39.822.888,81	100%	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	40.448.948,36	486.452.825,11			4.960.563,95		21.546.860,43

Quadro 05: Tributação Sociedade Empresária no ano de 2004, ramo do leite.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Como se pode observar no quadro 05, o valor apurado a recolher no ano de 2004 para a sociedade cooperativa foi de R\$ 4.960.563,95 de PIS e R\$ 21.546.860,43 de COFINS.

Como em 2015 a operação é tributável com alíquota zero para ambas as sociedades, a apuração da tributação foi demonstrada conjuntamente, conforme quadro 06, constam mensalmente a quantidade e o valor do produto comercializado, o Código da Situação Fiscal (CST) do PIS e da COFINS e os valores dos impostos.

Tributação ano 2015 - Sociedade Cooperativa e Empresária						
Mês	Quantidade (kg)	Valor (R\$)	CST 09	Trib. PIS	CST 09	Trib. COFINS
1	2.554.682,20	28.299.951,21	06	0,00	06	0,00
2	1.835.350,00	20.970.011,33	06	0,00	06	0,00
3	3.732.850,20	42.537.651,28	06	0,00	06	0,00
4	2.465.581,00	27.912.561,77	06	0,00	06	0,00
5	1.929.825,40	22.283.937,62	06	0,00	06	0,00
6	2.990.467,60	34.528.874,27	06	0,00	06	0,00
7	5.479.378,50	64.828.817,84	06	0,00	06	0,00
8	4.935.819,00	59.278.433,93	06	0,00	06	0,00
9	5.106.352,00	67.417.762,82	06	0,00	06	0,00
10	3.572.847,66	44.543.320,99	06	0,00	06	0,00
11	2.686.658,20	34.028.613,24	06	0,00	06	0,00
12	3.159.136,60	39.822.888,81	06	0,00	06	0,00
Total	40.448.948,36	486.452.825,11				

Quadro 06: Tributação Sociedade Cooperativa e Empresária no ano de 2015, ramo do leite.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

CST: Código da Situação Fiscal. CST 06: Operação Tributável com alíquota zero.

Como se pode observar no quadro 06, quando a tributação é alíquota zero, as duas sociedades não possuem valor a recolher de imposto.

4.3 Análise dos Resultados

O proposto neste trabalho foi analisar se as alterações ocorridas na tributação do PIS e da COFINS nos produtos Soja Indústria e Leite em Pó pudessem ter prejudicado a competitividade das cooperativas em relação às sociedades empresárias. Conforme levantamento apurado anteriormente houve significativas alterações que mudaram a tributação destes impostos.

Após mapear e analisar as alterações e realizar o cálculo da tributação com base nos faturamentos fornecidos pelas cooperativas, o que trouxe mais próximo da realidade existente nestas empresas, foi possível mensurar se as alterações ocorridas afetaram ou não as cooperativas. Com os cálculos realizados ficou evidente que as alterações afetaram diretamente as cooperativas.

Quando o produto é tributado, as cooperativas possuem o benefício da exclusão da base de cálculo nas operações com cooperados, isso torna-se um grande diferencial competitivo em relação às sociedades empresárias, como pode ser analisado com o cálculo da tributação do ano de 2004 apresentando no quadro 01 para o soja e 04 para o leite, quando os produtos eram tributados.

Quando a soja indústria passa a ter a tributação suspensa e o leite em pó tributado a alíquota zero, as cooperativas perdem um grande diferencial em relação às sociedades empresárias, visto que desta forma as duas sociedades ficam totalmente equiparadas uma da outra, o que também pode ser analisado com o cálculo do ano de 2015, conforme quadro 03 para a soja e o quadro 06 para o leite. Desta forma o benefício da exclusão da base de cálculo das operações com cooperados, quando os produtos não são tributados, não possui nenhum significado e relevância.

Sabendo que estes dois produtos são muito significativos na cadeia produtiva brasileira e que as cooperativas possuem uma grande participação nestas atividades, o impacto causado pelas alterações tributárias do PIS e da COFINS é muito grande, prejudicando muito a competitividade e afetando assim diretamente os associados das cooperativas, pois a cooperativa poderia pagar um preço melhor na aquisição destes produtos quando adquirido de seus associados ou apuraria melhores sobras ao final de cada exercício que seria distribuído entre seus associados.

5. Considerações Finais

A realização deste estudo se justifica em analisar os impactos tributários com as alterações ocorridas nos anos de 2004 e 2013 na legislação do PIS/Pasep e COFINS, demonstrando desta forma se houve alterações que possam prejudicar as sociedades cooperativas que comercializam leite em pó e soja indústria, em comparação às sociedades empresárias.

O estudo identificou que as alterações na legislação tributária do PIS e COFINS, equipararam as sociedades cooperativas com as sociedades empresárias, fazendo com que as cooperativas percam seus benefícios tributários, prejudicando sua competitividade e assim afetando seus associados.

Este trabalho tornar-se importante ao sistema cooperativista, concluindo-se que as cooperativas foram prejudicadas com as alterações tributárias do PIS e da COFINS, poderá servir como incentivo aos órgãos da classe que representam o cooperativismo, a discutirem com o fisco, com base nos direitos previstos na legislação.

Cabe ressaltar que o Brasil é considerado um dos maiores produtores de alimento do mundo. As cooperativas tem um papel de destaque neste cenário, atuando diretamente nas atividades de produção de alimentos. Desta forma cabe aos órgãos, como FECOAGRO (Federação das Cooperativas Agropecuárias), OCERGS (Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul) e principalmente a OCB (Organização das Cooperativas Brasileiras) e as OCES (Organizações das Cooperativas Estaduais) incentivarem e lutarem para que as cooperativas tornam se cada vez mais competitivas e fortalecidas.

O contador também possui um grande papel neste contexto, pois é através de seu trabalho que é possível desenvolver estudos contábeis e tributários, que podem demonstrar o quanto as cooperativas poderiam ser muito mais fortes e competitivas. A área contábil há muito tempo não possui mais somente a atribuição de guardar livros, calcular tributos ou realizar débitos e créditos. É através da contabilidade que a alta gestão das cooperativas possui embasamento para fazer uma boa gestão. E é também papel da contabilidade, através de seu contador, realizar planejamento tributário, buscando assim melhores resultados para suas organizações.

Cabe salientar que este estudo limitou-se quanto aos valores praticados dos produtos em análise, sendo que foram utilizados valores do ano de 2015 como base, sabendo que produtos, principalmente a soja, possuem variações de preços praticamente diários, ocorridos muito em função do dólar. Ou seja, é muito provável que havia uma grande diferença dos preços dos produtos deste estudo em relação ao ano de 2004 e 2015.

Por fim, como sugestão de trabalhos futuros, para dar maior argumentação ao que foi descrito até o momento, poderia ser realizado um levantamento do ano de 2004 até 2015, embasado em quantidades e valores de cada período, e até mesmo com mais produtos que as cooperativas trabalham, como por exemplo, milho e trigo, podendo assim realmente demonstrar que as cooperativas perderam uma grande competitividade com as alterações ocorridas no PIS e na COFINS.

REFERÊNCIAS

- 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 Dez. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm>. Acesso em: 20 mai. 2016.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 153**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 Out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 mai.2016.
- _____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Art. 174**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 Out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 mai.2016.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui normas gerais de direito tributário aplicáveis União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 Out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 29 mai. 2016.
- _____. Lei Complementar nº 7, de 07 de Setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 07 Set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 21 mai. 2016.
- _____. Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991. Institui o programa para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 Dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 21 mai. 2016.
- _____. 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), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 Dez.2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 28 mai. 2016.

_____. Lei nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 Dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 29 mai. 2016.

DE OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. 1.ed.São Paulo: Saraiva, 2005.

_____, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DOS SANTOS, Cleônimo. **Como Calcular e Recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4.ed. São Paulo: IOB, 2007. CORRIGIR ESSES TRES PQ NÃO É DE E DOS E SIM OLIVEIRA E SANTOS

EMATER/RS. Disponível em: <<http://www.emater.tche.br/site/>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/>>. Acesso em 20 mai. 2016.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E PESQUISA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/>>. Acesso em 05 jun.2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de Metodologia Científica. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THIÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da Investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas. 2 ed. São Paulo: Atlhas, 2009.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br/>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/site/ocb/>>. Acesso em: 20 mai. 2016.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/>>. Acesso em: 05 jun. 2016.