

Aplicação do ato cooperativo na apuração do IRPJ e CSLL em cooperativa agropecuária de cereais

Applying the cooperative act for IRPJ and CSLL calculation in a cereal cooperative

Wandersson Schmidke

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (SC)

Julio Alberto Wickert

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC (SC)

Resumo

Considerando a importância do desenvolvimento cooperativista no Brasil, a complexidade da legislação acerca dos atos cooperativos e sua aplicação, e a necessidade das sociedades cooperativas de atuarem com não associados, este estudo procura aplicar na prática a separação dos atos com cooperados e terceiros e posteriormente calcular os tributos (IRPJ e CSLL) sobre o lucro de não associados. Esta pesquisa foi desenvolvida, analisando-se a teoria e desenvolvendo-a na prática, quando foi possível alcançar os resultados propostos, mesmo com alguns pontos mais complexos e polêmicos. Os resultados alcançados submetem à conclusão de que o adequado tratamento ao ato cooperativo merece maior atenção por parte do legislativo, tornando menos obscuras as aplicações das normas legais.

PALAVRAS-CHAVE: Ato cooperativo. Resultado de terceiros. Tratamento tributário. Imposto de renda. Contribuição social.

Abstract

Considering the importance of cooperative development in Brazil, the law complexity within the cooperative acts and their application, and the necessity of the cooperative societies to act not as member, this study tries to put into practice the separation of the acts with cooperative members and third parties, and subsequently calculate the tax (IRPJ and CSLL) on the profit of no members.

Artigo recebido em: 12 de setembro de 2011.

Artigo aprovado para publicação em: 09 de novembro de 2011.

* Artigo apresentado para obtenção do título de especialista em gestão de planejamento tributário, realizado pela Unoesc (Campus Joaçaba), protocolado em dezembro de 2010

This research was developed by analyzing the theory and putting it into practice, whenever it was possible to achieve the proposed results, even with some more complex and controversial points. With the achieved results, it was concluded that the appropriate treatment to the cooperative act deserves greater attention from our legislative, making it less indistinct the applications of legal standards.

KEYWORDS: Cooperative acts. The result of third parties. Tax treatment. Income tax. Social contribution.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, determina que será estabelecido em Lei Complementar o adequado tratamento tributário aos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas. A partir disto, o Código Tributário Nacional (CTN), a Lei 5764/71 (Lei do Cooperativismo) e outras leis hierarquicamente inferiores trazem a forma de aplicabilidade da tributação em relação aos atos cooperativos (envolvendo o associado) e aos atos não cooperativos (praticados com terceiros alheios à sociedade). O ato não cooperativo é comum nas atividades cooperativistas, sendo seu resultado objeto de tributação. O tema proposto tem relevância não somente no âmbito econômico e tributário, como também é parte de um compromisso social, incentivando as políticas do cooperativismo, as quais contribuem para o desenvolvimento do País.

Tem-se o objetivo de analisar a legislação vigente e as doutrinas acerca do tema em estudo e posteriormente aplicar um caso prático com números hipotéticos, com o intuito de demonstrar de forma clara e prática a separação do ato cooperativo e o cálculo do IRPJ e da CSLL em sociedade cooperativa agropecuária, nas atividades específicas de cereais.

Como forma de incentivar o desenvolvimento do cooperativismo, o Legislador seguindo os preceitos estabelecidos na Carta Magna, determina o que considera ato cooperativo e ato não cooperativo, perante a Legislação Tributária. À parte dos objetivos da cooperativa, os atos com terceiros recebem tratamento tri-

butário idêntico ao de outras empresas, sendo tão somente os atos cooperados detentores de diferente tratamento tributário. Desta forma, em termos práticos, como aplicar corretamente o disposto na Legislação Tributária com relação à separação do ato cooperativo e a conseqüente aplicação do cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social (CSLL) em uma Sociedade Cooperativa Agropecuária de comercialização de cereais?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Visando melhor encaminhar este estudo e apresentar o que serviu de orientação para a aplicação dos cálculos e apurações, faz-se necessário algumas reflexões acerca do tema em pauta, em especial ao ato cooperativo e suas complexas interpretações, que servem de base para toda a explanação do assunto.

2.1 DEFINIÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA AGROPECUÁRIA

As sociedades cooperativas podem ser classificadas em diversos ramos de atividades, sejam elas agropecuárias, de trabalho, produção, crédito, consumo, ensino, entre outras. Sendo o presente estudo voltado às cooperativas agropecuárias, cita-se Wisniewski (2004, p. 45):

As cooperativas agropecuárias são aquelas que recebem, armazenam e organizam a produção de seus associados, podendo beneficiá-las, industrializá-las ou apenas comercializá-las em comum. Essas cooperativas também podem fornecer insumos,

assistência técnica e creditícia e bens de consumo para seus associados [...]

Na mesma linha de pensamento, o fisco reconhece este mesmo conceito, conforme se pode observar na IN 660/2006 art. 3º § 1º inciso III, que diz: “[...] Para efeitos deste artigo, entende-se por: [...] cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção”.

2.2 DEFINIÇÃO DO ATO COOPERATIVO E NÃO COOPERATIVO

Uma das definições do ato cooperativo está contemplada na Lei 5.764/71, que regula o Sistema Cooperativista no país, sendo assim disposto em seu Art. 79 e parágrafo único:

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Renato Lopes Brechó (2005, p. 190 *apud* CORBELLA, 1987 p.122) apresenta um conceito de ato cooperativo no âmbito da teoria geral dos atos jurídicos, dizendo que “Atos cooperativos são aqueles atos jurídicos dirigidos a criar, manter ou extinguir relações cooperativas, celebrados conforme o objeto social e em cumprimento de seus fins institucionais”.

Para determinar a totalidade do ato cooperativo, observando o que o legislador propõe no art. 79 da Lei 5764/71 citado acima, observa-se três elementos: a cooperativa, o associado e os objetivos sociais. A falta de um destes elementos torna incompleta a formalização do ato cooperativo. Neste sentido, destaca-se as palavras de Stoberl (2004, p.132):

Estes elementos [1.cooperativa, 2. Associado e 3. Objetivo Social] são imprescindíveis para a concretização e classificação do ato cooperativo e precisam necessariamente estar presentes na sua totalidade para a configuração que se pretende, pois, caso falhe algum elemento ou não se concretize inteiramente sua natureza jurídica, não haverá ato cooperativo perfeito.

Avançando ainda dentro desta formatação, considerando o ato cooperativo perfeito, pode-se imaginar um triângulo. Em cada ponta ou ângulo, coloca-se três situações práticas: 1 O associado; 2 A cooperativa e 3 O mercado. Sempre que o associado estiver em uma das pontas do triângulo e a cooperativa atender aos objetivos sociais previstos em seu estatuto, afirma-se que se completa o ato cooperativo.

Neste mesmo sentido, pode-se considerar nas atividades da cooperativa: 1 A compra no mercado para fornecimento aos cooperados como **negócio-meio**. Repasse destes produtos aos cooperados como **negócio-fim**. 2 Entrega da produção do associado à cooperativa como **negócio-fim**. Venda pela cooperativa do produto do associado como **negócio-meio**.

Neste mesmo enfoque, cita Polonio (2004, p. 105):

A presença do associado em um dos pólos desses ciclos operacionais, caracterizando o negócio-fim, é de importância capital para a conceituação de determinada atividade como ato cooperativo. *Contrario sensu*, a ausência do associado de forma direta [...] caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo. Seria, nas palavras de Walmor Franke, a realização do negócio-fim com terceiros.

Para deixar explícita a intenção do legislador com a citação do parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71, objetivando não adentrar em

opinião controversa ao sentido do exposto, cita-se Wisniewski (2004, p. 99 *apud* Decreto 60.597/67 Art. 105): “As relações econômicas entre a cooperativa e seus associados não poderão ser entendidas como operações de compra e venda, considerando-se as instalações da cooperativa como extensão do estabelecimento do cooperado”.

Por consequência do citado acima, pode-se entender como ato não cooperativo aquele praticado pela cooperativa sem a participação direta do associado, ou aqueles atos alheios aos objetivos sociais da cooperativa. Neste sentido, configura-se a falta da totalidade dos três elementos necessários ao ato cooperativo, citados acima. Em termos figurados, a falta do associado não completa as pontas de triângulo comercial, mesmo que exista o chamado **negócio-fim**, conforme explica Brechó (2005, p. 191):

Para nós, o ato não cooperativo é aquele ato normal da cooperativa, também chamado de *negócio-fim*, [...] realizado dentro do objetivo social da cooperativa, porém não realizado com associado, mas com terceira pessoa [...]. O terceiro não associado é uma pessoa que realiza exatamente o mesmo que um cooperativado, porém sem fazer parte da cooperativa [...]

Conceituado o ato cooperativo e não cooperativo, trata-se em seguida diretamente das questões tributárias aplicadas ao ato cooperativo.

2.3 ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO

A Constituição Federal de 1988 cita no art. 146, inciso III, alínea c, que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “[...] o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

A partir deste artigo constitucional, surgem diversas teorias, sendo as Leis hierarquicamente inferiores as que determinam a forma de aplicação deste dispositivo constitucional.

Em análise ao artigo acima, cita-se Krueger (2004, p. 81):

Em síntese, dar adequado tratamento tributário ao Ato Cooperativo realizado por sociedades cooperativas significa que, pelo fato de alguém se reunir em cooperativa, não deve haver tributação maior do que resultaria da ação isolada dos cooperados no mercado [...] O dispositivo não concede nenhuma imunidade nem benefício. Apenas impede que a reunião em cooperativa gere novas incidências. Agindo isoladamente ou reunido em cooperativa, as incidências tributárias [...] devem ter a mesma dimensão. Isto é adequar a tributação à realidade do cooperativismo.

Desta forma, trata-se no geral a relação tributária ao ato cooperativo. Este tratamento tributário às cooperativas é tema de diversos estudos mais aprofundados, o que tem gerado demasiadas críticas à legislação. A seguir, se apresenta alguns pontos mais específicos em relação ao tratamento tributário ao ato cooperativo.

2.4 O ATO COOPERATIVO NO RESULTADO FINANCEIRO

Em se tratando de receitas e despesas financeiras, relativas à manutenção das atividades operacionais da cooperativa, tais como: juros recebidos sobre duplicatas, descontos obtidos em operações comerciais, descontos concedidos sobre haveres, juros pagos relativos a fornecimentos, entre outros, entende-se que na maioria dos casos pode-se segregar estes valores entre associados e terceiros, constituindo assim parte em ato cooperativo e parte em ato não cooperativo.

Um dos assuntos mais complexos e controversos em matéria tributária das sociedades cooperativas é a tributação do resultado das aplicações financeiras. Pode-se observar adiante que autores defendem a separação dos atos na proporcionalidade das receitas, defendendo a ideia de que os recursos aplicados fazem parte dos resultados das atividades, parte com associados e parte com terceiros. Já na visão do fisco, este resultado é lucro e lucro deve ser tributado e considerado como ato de não cooperados.

Defendendo a separação dos atos, escreve Polonio (2004, p. 108):

[...] é que as aplicações financeiras podem ser efetuadas, e as são na maioria das vezes, com o mero objetivo de proteger o poder aquisitivo dos recursos dos cooperados, em poder da sociedade cooperativa, bem como obter o ganho adicional pago pelo mercado financeiro. [...] esse ganho adicional é o mesmo ganho que seria obtido pelo cooperado caso os recursos estivessem em seu caixa, em vez de estarem sob a administração temporária da sociedade cooperativa. Assim, a aplicação de tais recursos no mercado financeiro é efetuada em nome dos associados, não beneficiando a sociedade cooperativa [...]

[...] os recursos aplicados pela cooperativa no mercado financeiro devem pertencer ao associado para que a operação se revista da natureza de ato cooperativo [...] *Contrario sensu*, recursos de não associados, originados por atos não cooperativos, quando aplicados no mercado financeiro, revestem-se da mesma natureza.

A súmula 262 de 24/04/2002 do STJ diz: “Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”.

Dickel (2007), em relação à súmula citada acima, diz:

[...] Nota-se que a norma estabeleceu a tributação sobre o resultado das aplicações e não das receitas financeiras. A fiscalização da Receita Federal tem interpretado de forma equivocada a súmula do STJ, entendendo que as cooperativas devem submeter à tributação as receitas auferidas, sem considerar as despesas financeiras que corresponde ao custo de captação dos recursos [...]

[...] Além disso, importante salientar que o Código Tributário Nacional estabelece que o imposto incide sobre o acréscimo patrimonial do contribuinte e não sobre as receitas auferidas. Outrossim, a tributação do lucro pressupõe o confronto entre as receitas e despesas, regra esta aplicável às sociedades não cooperativas, logo, as cooperativas não podem merecer tratamento discriminatório, sendo a elas assegurado, no mínimo, o mesmo tratamento aplicáveis às demais sociedades em relação a esta matéria [...]

Neste mesmo sentido, reza o Acórdão 101-92768 de 17/08/1999, do Conselho de Contribuintes:

Ementa: IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Ainda que as aplicações financeiras não constituam atos cooperativos, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas só pode incidir sobre o resultado positivo (receita menos despesa financeira) vez que os recursos disponíveis aplicados no mercado financeiro pertencem, também, aos cooperados e as despesas financeiras foram suportados pelas atividades desenvolvidas pela sociedade, sem distinção dos atos cooperativos e não cooperativos [...]

Em função do exposto, percebe-se grandes divergências em relação ao assunto, sendo que neste artigo aplica-se o entendimento da

Receita Federal em relação à Súmula 262 do STJ, contabilizando a receita da aplicação financeira em resultado de terceiros, em face da iminência de fiscalização. Não quer dizer que seja este o posicionamento dos autores acerca do assunto. Por opção, prefere-se aguardar mais decisões a respeito. Deixa-se o assunto em aberto para posteriores pesquisas mais direcionadas, uma vez que o presente tema traz a sistemática a ser utilizada e não se propõe a dirimir ou esgotar dúvidas em relação aos pontos polêmicos da questão.

2.5 O ATO COOPERATIVO NA ALIENAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS

As alienações do ativo permanente também são alvo de discussões e teorias acerca de sua tributação nas sociedades cooperativas. A falta de leis claras a este respeito contribui para a complexidade do tratamento ao ato cooperativo.

Alguns autores defendem a tese de que estas alienações são atos não cooperativos. Na opinião de Polonio (2004, p. 107) observa-se que:

A operação de alienação de bens do ativo permanente, independente de sua natureza, caracteriza-se como ato não cooperativo por duas razões básicas. A primeira reside no fato que o cooperado não participa diretamente da operação, como um agente econômico da relação jurídica [...] Em segundo lugar, ainda que o associado participasse diretamente da operação, como adquirente, esta não se caracterizaria como ato cooperativo, por não se enquadrar como objeto social da sociedade cooperativa [...]

Não tem-se compartilhado da ideia supracitada, uma vez que se pode considerar que os bens do ativo imobilizado (utilizados na atividade da empresa), em sua plena capaci-

dade produtiva, contribuem para a geração de receitas da cooperativa, tanto de associados, quanto de terceiros. Sendo assim, entende-se injusta a desconsideração do ato cooperativo. Sustentando ainda mais essa opinião, observa-se os encargos de depreciação: ora, se a depreciação destes bens é rateada na proporção das receitas de associados e terceiros, fazendo com que se reduza a tributação sobre o resultado de terceiros, e reduza também os resultados distribuídos aos associados, não se vê como não aplicar a proporção do ato cooperativo na alienação destes ativos imobilizados.

Ademais, a Lei 5.764/71, em seu art. 111, e o Decreto 3.000/99, no art. 183, que tratam da tributação do Imposto de Renda das sociedades cooperativas, não deixam claro o caso específico. Porém, decisões de tribunais e conselhos de contribuintes são favoráveis à separação do ato cooperativo. Das quatro decisões aqui citadas, três favorecem a aplicação da proporcionalidade. Neste sentido, vide Apelação Cível 61465 (DJ de 19/12/84), Acórdão 107-05674/99 do Conselho de Contribuintes (DOU 20/09/99), Acórdão 101-92912/99 do Conselho de Contribuintes (DOU 02/06/2000) e Acórdão 01-05139/04 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (DOU 16/05/2006).

Não se busca aqui aconselhar outrem a praticar o rateio proporcional do ato cooperativo, mas se afirma que até o presente momento não há regulamentações específicas que tratam o assunto com maior clareza. Sendo assim, se a interpretação do fisco for contrária, existem bons argumentos para a defesa.

2.6 SEPARAÇÃO DO ATO COOPERATIVO PELAS ENTRADAS E SAÍDAS

Para que se possa identificar a proporcionalidade dos atos nas cooperativas agropecuárias, aplicadas nas receitas, deduções

e custos, utiliza-se duas técnicas distintas, chamadas pelos autores da pesquisa de “separação pelas entradas” e “separação pelas saídas”. Como se observou anteriormente, o ato cooperativo se dá pela participação do sócio nos negócios da cooperativa, sendo este o fator utilizado para o cálculo.

A separação pelas entradas é aplicada nos recebimentos da produção. A cooperativa compra ou recebe em depósito produtos de associados e terceiros (negócio-fim) e os registra em contas distintas em seu estoque. Concomitantemente, durante o mês, a cooperativa vende estes produtos ao mercado (negócio-meio) e não conhece ainda qual será a proporção. Neste caso, contabilizam-se as receitas, as deduções e os custos em contas transitórias no grupo do resultado, quando, encerrado o mês, confronta-se as entradas de associados e terceiros, definindo o percentual a ser utilizado para transferir os saldos das contas transitórias para as respectivas contas de associados e terceiros.

A separação pelas saídas são as compras de produtos do mercado (negócio-meio) com destino a associados e terceiros (negócio-fim). É um procedimento mais simples, pois no momento da venda já se conhece a separação, sendo contabilizados as receitas e deduções diretamente em contas distintas de associados e terceiros, para que se apure a proporcionalidade. Ao final do mês de posse do percentual, contabiliza-se o custo das mercadorias.

Esta é uma das sistemáticas a ser utilizada, sendo que diversas outras podem existir. Fica a critério da cooperativa adotar a melhor maneira de separar os atos cooperativos e não cooperativos.

Note-se que a apuração do ato cooperativo é pressuposto básico para as questões tributárias. Neste sentido, é imprescindível a contabilização segregada das contas de as-

sociados e terceiros, como menciona Polonio (2004, p. 124):

[...] a apuração do resultado tributável, decorrente de atos não cooperativos, requer algumas providências contábeis no intuito de segregar as receitas e despesas decorrentes dessas atividades. Essa segregação [...] é bastante simples, sendo recomendável a criação, no plano de contas da sociedade, de contas contábeis exclusivas para hospedarem as receitas e despesas decorrentes dos atos não cooperativos. A não-segregação das receitas implica a tributação, pelo lucro real, da totalidade das receitas apuradas pela sociedade cooperativa [...]

Como sugestão, entende-se que é importante estender a segregação da contabilização às contas patrimoniais, como forma de controle e transparência, ou ter bons controles internos, que possam dar suporte e base legal para a segregação dessas contas.

2.7 APLICAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE ÀS DESPESAS GERAIS

Com relação às despesas gerais da cooperativa, comuns a associados e terceiros, estas devem ser rateadas na proporção da receita bruta, de acordo com o disposto no Parecer Normativo CST 73/75. Também neste sentido, o art. 80 da lei 5764/71 diz: “As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços”.

Para as cooperativas que possuem controles internos confiáveis e suficientes, pode-se adotar a proporção por área de negócios. Esta é uma modalidade mais complexa, porém mais moderna e justa de se apurar a proporção das despesas gerais. Por área de negócios pode-se entender a contabilidade escriturada por atividades e centro de custos.

2.8 O IRPJ E A CSLL NO RESULTADO DAS COOPERATIVAS

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda de 1999, em seu art. 183, observa-se que:

As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas a sua finalidade, tais como:

- I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para complementar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;
- II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender os objetivos sociais; [...]

Neste sentido, a Lei traz ao campo de incidência tributária do Imposto de Renda os resultados dos atos não cooperativos realizados pelas sociedades cooperativas.

Sobre a não tributação dos atos cooperativos, apresenta-se abaixo os escritos de Polonio (2004, p. 116):

É que a característica da não incidência tributária nos atos cooperativos decorre da própria atipicidade da sociedade cooperativa. [...] a sociedade cooperativa, como representante dos associados, não apura lucros, tampouco apresenta acréscimo patrimonial, relativamente às operações decorrentes dos atos cooperativos, não justificando, portanto, a incidência tributária sobre tais operações. Assim, esses resultados não estão subordinados ao instituto da isenção, pois somente se isenta aquilo que é tributável. Também não se situa no campo da imunidade,

pois, [...] a imunidade requer a expressa concessão constitucional. Os resultados de atos cooperativos situam-se, portanto fora do campo de incidência por não se conformarem com a tipificação legal do fato gerador do imposto de renda [...]

Sendo a Cooperativa a representante do cooperado em relação aos atos cooperativos que realizam, continua Polonio (2004, p. 117):

Se as receitas de vendas ou prestação de serviços não pertencem à cooperativa, mas ao cooperado, muito menos os custos correspondentes. Destarte, as receitas de vendas, relativas aos atos cooperativos, bem como os correspondentes custos e despesas, são registradas na conta corrente do cooperado [...] Desta sorte não se pode falar em lucro tributável na sociedade cooperativa, senão em relação aos atos não cooperativos [...]

Em uma rápida análise, poder-se-ia afirmar que a cooperativa possui vantagens em relação à outras empresas em geral, o que poderia sugerir uma concorrência injusta, em função da não tributação pelo Imposto de Renda aos atos cooperativos. Neste sentido, a análise é incauta. Assim, novamente cita-se Polonio (2004, p.118):

É que os resultados apurados pelas sociedades cooperativas (sobras) são tributados nas pessoas dos associados cooperados, como se eles próprios tivessem produzido tais resultados. E, na verdade, o foram, pois as sociedades cooperativas [...] não atuam em seu próprio nome, mas em nome dos associados.

De acordo com a Legislação do Imposto de Renda, as cooperativas agropecuárias podem optar pelo lucro real ou presumido, sendo vedada a opção pelo simples nacional. Desconhe-

ce-se casos de cooperativas agropecuárias que optam pelo lucro presumido, inclusive não se vê forma de apurar os atos cooperativos nesta modalidade. Dentro das possibilidades, cabe ao planejamento tributário determinar, em cada caso específico, a melhor forma tributária, entre as possíveis.

O presente trabalho foi desenvolvido considerando a tributação pelo Lucro Real Anual, em balancetes de suspensão e redução. O mês-base foi dezembro, que compreende a apuração acumulada de janeiro a dezembro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder aos objetivos deste trabalho, foi desenvolvida uma pesquisa explicativa ou analítica de natureza quantitativa, em que, por meio de uma série de dados exemplificativos, confronta-se a teoria (legislação e doutrinas), para demonstrar, por meio de cálculos e demonstrativos, a sua forma de aplicação prática.

Os dados utilizados para desenvolvimento deste trabalho são hipotéticos, sendo que este fator não influencia o resultado final. A

partir destas informações, de acordo com a teoria estudada, demonstra-se a separação do ato cooperativo e a posterior montagem da Demonstração de Resultado de Terceiros. Este demonstrativo tem a finalidade de separar do resultado geral da cooperativa o resultado com associados e com terceiros.

Por fim, foi desenvolvido o Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), tendo sido calculados os valores devidos do IRPJ e da CSLL. Pela amplitude do tema proposto, delimitou-se a aplicação deste estudo às cooperativas agropecuárias, nas atividades de cereais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DO ESTUDO

A seguir, aplicou-se a teoria elencada anteriormente em quadros e cálculos, para compreender a aplicação do estudo no sentido prático.

4.1 QUADRO DE DADOS HIPOTÉTICOS

No quadro de dados hipotéticos apresenta-se os valores que irão compor os cálculos da separação do ato cooperativo, montagem dos demonstrativos, montagem do Lalur e cálculo do IRPJ e CSLL do período.

Quadro 1 - Dados Hipotéticos

Produto	Associados	Terceiros	Total
Compra de Mercadorias (em kqs):			
Milho Consumo safra 2009	850.000	145.000	995.000
Soja Consumo safra 2009	800.000	225.334	1.025.334
Trigo Consumo safra 2009	488.889	95.556	584.445
Semente de Soja safra 2009	200.000	28.000	228.000
Semente de Trigo safra 2009	346.667	71.111	417.778
Compra de Mercadorias (em Reais):			
Fertilizantes e Defensivos	0,00	320.000,00	320.000,00
Insumos Agropecuários	0,00	180.000,00	180.000,00
Milho Consumo safra 2009	340.000,00	58.000,00	398.000,00
Soja Consumo safra 2009	600.000,00	169.000,00	769.000,00
Trigo Consumo safra 2009	220.000,00	43.000,00	263.000,00
Semente de Soja safra 2009	150.000,00	21.000,00	171.000,00
Semente de Trigo safra 2009	156.000,00	32.000,00	188.000,00
Venda de Mercadorias:			
Fertilizantes e Defensivos	399.000,00	17.000,00	416.000,00
Insumos Agropecuários	214.000,00	11.000,00	225.000,00
Milho Consumo safra 2009			477.000,00
Soja Consumo safra 2009			984.000,00
Trigo Consumo safra 2009			342.000,00
Semente de Soja safra 2009			215.000,00
Semente de Trigo safra 2009			250.000,00

Produto	Associados	Terceiros	Total
Devoluções de Vendas:			
Fertilizantes e Defensivos	9.000,00	0,00	9.000,00
Milho Consumo safra 2009	0,00	22.000,00	22.000,00
Trião Consumo safra 2009	0,00	17.000,00	17.000,00
Impostos sobre as Vendas:			
Total das vendas (aeneralizado D/fins didáticos)	12%	Zero/suspensão	Zero/su soensão
Valores Gerais:			
Despesas Operacionais:			105.000,00
Despesas com Vendas			73.000,00
Despesas Administrativas			23.000,00
Despesas Tributárias			9.000,00
Despesas Financeiras:			4.300,00
Juros passivos e descontos concedidos títulos associados			3.100,00
Juros passivos e descontos concedidos títulos terceiros			1.200,00
Receitas Financeiras:			11.200,00
Juros ativos e descontos recebidos títulos associados			8.600,00
Juros ativos e descontos recebidos títulos terceiros			2.600,00
Rendimentos de Aplicações Financeiras:			1.600,00
Outras Receitas e Despesas:			18.000,00
Alienação de Ativos Imobilizados			45.000,00
Valor Residual de Ativos Imobilizados			27.000,00
Despesas Indedutíveis (Para montaaem do Lalur)			19.800,00
Multas de Trânsito			1.700,00
Despesas sem Comprovante Adequado			2.200,00
Multas Fiscais Indedutíveis			8.800,00
Brindes e Doações			7.100,00
Informações para Cálculo do IRPJ			2.880,00
IRPJ p/Estimativa provisionado e recolhido até mês anterior			1.800,00
CSLL p/Estimativa provisionada e recolhida até mês anterior			1.080,00

Fonte: Os autores

4.2 SEPARAÇÃO DO ATO COOPERATIVO PELAS ENTRADAS

Como visto, a separação consiste em encontrar a proporção de associados e terceiros pela entrada de produtos. Os cálculos estão dispostos no quadro 2 - Separação do Ato Cooperativo Pela Entrada de Mercadorias. Estes percentuais são aplicados posteriormente nas vendas, deduções e custos dos mesmos produtos, para

determinar o percentual do ato cooperativo, conforme quadro 3 - Aplicação da Separação do Ato Cooperativo pelas Entradas.

Para aplicar esta modalidade de proporção, sugere-se que se faça pelas quantidades (kgs) dos produtos comprados ou depositados, com o intuito de evitar distorções na proporcionalidade, caso a cooperativa adote preços diferentes para aquisição de associados e terceiros.

Quadro 2 - Separação do Ato Cooperativo pela Entrada de Mercadorias

Produto	Associados	Terceiros	% Terc.	Total
Milho Consumo safra 2009	850.000	145.000	14,57	995.000
Soja Consumo safra 2009	800.000	225.334	21,98	1.025.334
Trigo Consumo safra 2009	488.889	95.556	16,35	584.445
Semente de Soja safra 2009	200.000	28.000	12,28	228.000
Semente de Trigo safra 2009	346.667	71.111	17,02	417.778

Fonte: Os autores

Quadro 3 - Aplicação da Separação do Ato Cooperativo pelas Entradas

Produto	Totais	% Terc.	Sócios	Terceiros
Receitas de Vendas:	2.268.000,00		1.857.348,90	410.651,10
Milho Consumo safra 2009	477.000,00	14,57	407.501,10	69.498,90
Soja Consumo safra 2009	984.000,00	21,98	767.716,80	216.283,20
Trigo Consumo safra 2009	342.000,00	16,35	286.083,00	55.917,00
Semente de Soja safra 2009	215.000,00	12,28	188.598,00	26.402,00
Semente de Trigo safra 2009	250.000,00	17,02	207.450,00	42.550,00
Vendas Canceladas:	39.000,00		33.015,10	5.984,90
Milho Consumo safra 2009	22.000,00	14,57	18.794,60	3.205,40
Trigo Consumo safra 2009	17.000,00	16,35	14.220,50	2.779,50
Impostos sobre Vendas:	267.480,00		218.920,06	48.559,94
Milho Consumo safra 2009	54.600,00	14,57	46.644,78	7.955,22
Soja Consumo safra 2009	118.080,00	21,98	92.126,02	25.953,98
Trigo Consumo safra 2009	39.000,00	16,35	32.623,50	6.376,50
Semente de Soja safra 2009	25.800,00	12,28	22.631,76	3.168,24
Semente de Trigo safra 2009	30.000,00	17,02	24.894,00	5.106,00
Custo das Vendas:	1.789.000,00		1.466.000,00	323.000,00
Milho Consumo safra 2009	398.000,00	14,57	340.000,00	58.000,00
Soja Consumo safra 2009	769.000,00	21,98	600.000,00	169.000,00
Trigo Consumo safra 2009	263.000,00	16,35	220.000,00	43.000,00
Semente de Soja safra 2009	171.000,00	12,28	150.000,00	21.000,00
Semente de Trigo safra 2009	188.000,00	17,02	156.000,00	32.000,00

Fonte: Os autores

4.3 SEPARAÇÃO DO ATO COOPERATIVO PELAS SAÍDAS

Para esse caso, aplica-se a proporção de associados e terceiros diretamente às saídas destes

produtos, por já se conhecer no momento da venda o que é do associado e dos terceiros. O cálculo é apresentado a seguir no quadro 4 - Aplicação da Separação do Ato Cooperativo pelas Saídas.

Quadro 4 - Aplicação da Separação do Ato Cooperativo pelas Saídas

Produto	Associados	Terceiros	% Terc.	Total
Receitas de Vendas	613.000,00	28.000,00		641.000,00
Fertilizantes e Defensivos	399.000,00	17.000,00	4,09	416.000,00
In sumos Agropecuários	214.000,00	11.000,00	4,89	225.000,00
Vendas Canceladas:	9.000,00	0,00		9.000,00
Fertilizantes e Defensivos	9.000,00	0,00	0,00	9.000,00
Impostos sobre Vendas:	72.480,00	3.360,00		75.840,00
Fertilizantes e Defensivos	46.800,00	2.040,00	4,18	48.840,00
Insumos Agropecuários	25.680,00	1.320,00	4,89	27.000,00
Custos das Vendas:	478.110,00	21.890,00		500.000,00
Fertilizantes e Defensivos	306.912,00	13.088,00	4,09	320.000,00
Insumos Agropecuários	171.198,00	8.802,00	4,89	180.000,00

Fonte: Os autores

4.4 APURAÇÃO DO RESULTADO DE TERCEIROS

Após encontrar os percentuais de terceiros e por consequência os respectivos valores, aplica-

-se estes ao grupo de resultados da cooperativa, para determinar que valor será oferecido à tributação. Os cálculos foram aplicados no quadro 5: Demonstrativo do Resultado de Terceiros:

Quadro 5 - Demonstrativo do Resultado de Terceiros

Contas	Sócios	Terceiros	%	Total
Receita Operacional Bruta	2.470.348,90	438.651,10	15,08	2.909.000,00
Receitas com Vendas - Cereais	1.461.300,90	341.699,10	18,95	1.803.000,00
Receitas com Vendas - Insumos	613.000,00	28.000,00	4,37	641.000,00
Receitas com Vendas - Sementes	396.048,00	68.952,00	14,83	465.000,00
Devoluções de Vendas	42.015,10	5.984,90	12,47	48.000,00
Devoluções de Vendas - Cereais	33.015,10	5.984,90	15,35	39.000,00
Devoluções de Vendas - Insumos	9.000,00	0,00	0,00	9.000,00
Devoluções de Vendas - Sementes	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Líquida	2.428.333,80	432.666,20	15,12	2.861.000,00
Receita Líquida - Cereais	1.428.285,80	335.714,20	19,03	1.764.000,00
Receita Líquida - Insumos	604.000,00	28.000,00	4,43	632.000,00
Receita Líquida - Sementes	396.048,00	68.952,00	14,83	465.000,00
Impostos sobre Vendas	291.400,06	51.919,94	15,12	343.320,00
Impostos s/Vendas - Cereais	171.394,30	40.285,70	19,03	211.680,00
Impostos s/Vendas - Insumos	72.480,00	3.360,00	4,43	75.840,00
Impostos s/Vendas - Sementes	47.525,76	8.274,24	14,83	55.800,00
Receita Operacional Líquida	2.136.933,74	380.746,26	15,12	2.517.680,00
Rec. Oper. Líquida - Cereais	1.256.891,50	295.428,50	19,03	1.552.320,00
Rec. Oper. Líquida - Insumos	531.520,00	24.640,00	4,43	556.160,00
Rec. Oper. Líquida - Sementes	348.522,24	60.677,76	14,83	409.200,00
Custos das Vendas	1.944.110,00	344.890,00	15,07	2.289.000,00
Custos das Vendas - Cereais	1.160.000,00	270.000,00	18,88	1.430.000,00
Custos das Vendas - Insumos	478.110,00	21.890,00	4,38	500.000,00
Custos das Vendas - Sementes	306.000,00	53.000,00	14,76	359.000,00
Resultado Operacional Bruto	192.823,74	35.856,26	15,68	228.680,00
Result. Operac. Bruto - Cereais	96.891,50	25.428,50	20,79	122.320,00
Result. Operac. Bruto - Insumos	53.410,00	2.750,00	4,90	56.160,00
Result. Operac. Bruto - Sementes	42.522,24	7.677,76	15,29	50.200,00
Despesas Operacionais	89.166,00	15.834,00	15,08	105.000,00
Despesas com Vendas	61.991,60	11.008,40	15,08	73.000,00
Despesas Administrativas	19.531,60	3.468,40	15,08	23.000,00
Despesas Tributárias	7.642,80	1.357,20	15,08	9.000,00
Resultado (-) Efeito Financeiro	103.657,74	20.022,26	16,19	123.680,00
Resultado Financeiro Líquido	5.500,00	3.000,00	35,29	8.500,00
Receitas Financeiras	8.600,00	2.600,00	23,21	11.200,00
Despesas Financeiras	3.100,00	1.200,00	27,91	4.300,00
Receitas de Aplicações Financeiras	0,00	1.600,00	100,00	1.600,00
Resultado Operacional Líquido	109.157,74	23.022,26	17,42	132.180,00
Outras Receitas e Despesas	15.285,60	2.714,40	15,08	18.000,00
Outras Receitas	38.214,00	6.786,00	15,08	45.000,00
Outras Despesas	22.928,40	4.071,60	15,08	27.000,00
Resultado Antes da CSLL e IRPJ	124.443,34	25.736,66	17,14	150.180,00

Fonte: Os autores

4.5 MONTAGEM DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR

Agora, encontrados os valores de terceiros no resultado, deve-se fazer a escrituração do

Lalur, de acordo com o que reza a Legislação do Imposto de Renda. Segue no quadro 6: Livro de Apuração do Lucro Real, um modelo de cálculo sugerido:

Quadro 6 - Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur

LALUR PARTE A - AJUSTES DO LUCRO LIQUIDO DO EXERCÍCIO				
Data	Histórico	Totais	Adições	Exclusões
31/12/2010	<u>Proporcional idade com Terceiros</u>			
	Vendas do Período (Totais)	2.909.000,00		
	Vendas do Período (Sócios)	2.470.348,90		
	Vendas do Período (Terceiros)	438.651,10		
	% Operações com Terceiros	15,08%		
	<u>Despesas Indedutíveis:</u>			
	Multas de Transito	1.700,00	256,36	
	Despesas sem Comprovante Adequado	2.200,00	331,76	
	Multas Fiscais Indedutíveis	8.800,00	1.327,04	
	Brindes e Doações	7.100,00	1.070,68	
	<u>Exclusões:</u>			
	Resultado Positivo Operação com Sócios			124.443,34
31/12/2010	TOTAIS	19.800,00	2.985,84	124.443,34
Data	Histórico			Totais
31/12/2010	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL			
	<u>CÁLCULO DA CSLL:</u>			
	(=) Resultado Líquido antes da CSLL			150.180,00
	(+) Total das Adições no Período			2.985,84
	(-) Total das Exclusões no Período			124.443,34
	Lucro Real antes da Compensação Prejuízos			28.722,50
31/12/2010	Compensação de Prejuízos Fiscais			0,00
	Lucro Real Tributável			28.722,50
	<u>CÁLCULO DO IRPJ:</u>			
	(=) Resultado Líquido antes do IRPJ			147.594,97
	(+) Total das Adições no Período			2.985,84
	(+) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido			2.585,03
	(-) Total das Exclusões no Período			124.443,34
	Lucro Real antes da Compensação Prejuízos			28.722,50
	Compensação de Prejuízos Fiscais			0,00
31/12/2010	Lucro Real Tributável			28.722,50

Fonte: Os autores

4.6 MONTAGEM DO CÁLCULO DO IRPJ E CSLL

Por fim, procede-se ao cálculo dos impostos sobre o resultado positivo das operações com terceiros, relativos aos atos não cooperativos

praticados pela sociedade cooperativa. Os cálculos constam do quadro 7 - Aplicação do Cálculo do IRPJ e CSLL. Os itens apresentados nesta tabela, referentes a valores até o mês

anterior, compreendem as provisões apuradas acumuladas e os valores recolhidos até o mês anterior são os pagamentos efetuados por es-

timativa no período. Não houve adicional de IRPJ, pois o valor tributável não ultrapassou o montante de R\$ 240.000,00.

Quadro 7 - Cálculo do IRPJ e CSLL

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	
Descrição	Valores
Resultado Antes da CSLL	150.180,00
Total das Adições	2.985,84
Total das Exclusões	124.443,34
Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Tributável no Período	28.722,50
Alíquota aplicável a CSLL	9%
Contribuição Social do Período	2.585,03
Contribuição Social Acumulada até o mês anterior	1.080,00
Contribuição Social do mês corrente	1.505,03
Controle dos Recolhimentos da CSLL	
Contribuição Acumulada Total (exercício)	2.585,03
Contribuição Recolhida até mês anterior	1.080,00
TOTAL CSLL A RECOLHER	1.505,03
CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	
Descrição	Valores
Resultado Antes Do IRPJ	147.594,97
Total das Adições	5.570,87
Total das Exclusões	124.443,34
Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Tributável no Período	28.722,50
Alíquota aplicável ao IRPJ	15%
Imposto de Renda do Período	4.308,38
Base de Cálculo do Adicional de IRPJ	0,00
Alíquota do Adicional de IRPJ	10%
Adicional de IRPJ	0,00
IRPJ do Período (Total Geral)	4.308,38
Imposto de Renda Acumulado até o mês anterior	1.800,00
Imposto de Renda do mês corrente	2.508,38
Controle dos Recolhimentos do IRPJ	
Imposto de Renda Acumulado Total (exercício)	4.308,38
Imposto de Renda Recolhido até mês anterior	1.800,00
TOTAL IRPJ A RECOLHER	2.508,38

Fonte: Os autores

Percebe-se então que os valores de IRPJ e CSLL, devidos no período anual, foram de R\$ 4.308,38 e R\$ 2.585,03, respectivamente.

Referentes ao mês de dezembro, os recolhimentos ficaram em R\$ 2.508,38 para o IRPJ e R\$ 1.505,03 para a CSLL.

Estes valores representam o ônus tributário de IRPJ e CSLL suportados no período pela sociedade cooperativa, relativos aos atos praticados com não associados.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa contribuiu para verificar uma das formas de aplicação da tributação do IRPJ e da CSLL ao resultado dos atos com terceiros nas cooperativas agropecuárias. Observou-se claramente as dificuldades encontradas pelo caminho, no que tange a conceitos, interpretações e aplicação dos preceitos legais em relação ao ato cooperativo.

O adequado tratamento ao ato cooperativo ainda carece de regulamentações mais claras e interpretações mais contundentes, as quais darão maior segurança à correta aplicação dos tributos nestas sociedades.

Existem certamente diferentes formas de apuração dos resultados com terceiros e cálculo dos tributos, porém a presente proposta é demonstrar, por meio de dados exemplificativos, uma alternativa para desenvolver na prática os conceitos e determinações legais.

Deixa-se a pesquisa em aberto, para estudos mais aprofundados ou para outros modelos de aplicação prática do assunto proposto, inclusive sobre os pontos mais complexos, que se referem à tributação do resultado financeiro, às alienações do ativo imobilizado e à aplicação da proporção das despesas gerais por área de negócios.

Concluindo, pode-se afirmar que o modelo proposto pode ser aplicado na prática, porém cabe a cada um julgar da maneira que entender mais pertinente os casos que a legislação não deixa explícitos.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei 5764/71. **Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências**. Brasília, DF, 16 dez.1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5764.htm>. Acesso em: out. 2010. BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: out. 2010.
- BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - Decreto 3000/99**. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: out. 2010.
- BRASIL. **Instrução Normativa IN SRF 660/2006**. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2006/in6602006.htm>>. Acesso em: out. 2010.
- BRECHÓ, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Dialética, 2005.
- DICKEL, Dorly. Aplicações financeiras - contabilização e tributação. **Boletim informativo Ocergs Sescop/RS**, Porto Alegre: Dikel & Maffi, ano 4, n. 11/07, p. 1-3, 9 abr. 2007. Disponível em: <<http://site.ocergs.com.br/boletins/arqs/200711.pdf>>. Acesso em: 11 out. 2010.
- DICKEL, Dorly. **Tributação do ganho na alienação de bens do ativo imobilizado**. Porto Alegre: Dikel & Maffi, 6 set. 2009. Disponível em: <<http://www.dickelemaffi.com.br/Artigos.aspx>> Acesso em: out. 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (Org). **Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

STOBERL, Paulo Roberto. O ato cooperativo nos ramos do cooperativismo: ramo agropecuário. In: KRUEGER, Guilherme (Org). **Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das sociedades cooperativas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WISNIEVSKI, Gilmar. **Manual de contabilidade das sociedades cooperativas**. Belo Horizonte: Melhoramentos, 2004.

ENDEREÇOS DOS AUTORES

Wandersson Schmidke

Rua Duque de Caxias, 2939

Centro

89670-000 Catanduvas/SC

E-mail: wandersson_schmidke@hotmail.com

Julio Alberto Wickert

Rua Getulio Vargas, 676

Centro

89600-000 Joaçaba/SC

E-mail: julio@maxicontroll.com.br