

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CRISTIANE TONELLO**

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS VENDAS  
INTERNAS EM RELAÇÃO ÀS VENDAS EXTERNAS EM UMA  
COOPERATIVA VINÍCOLA**

**CAXIAS DO SUL**

**2014**

**CRISTIANE TONELLO**

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS VENDAS  
INTERNAS EM RELAÇÃO ÀS VENDAS EXTERNAS EM UMA  
COOPERATIVA VINÍCOLA**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Elias Milton Denicol

**CAXIAS DO SUL**

**2014**

**CRISTIANE TONELLO**

**ANÁLISE COMPARATIVA DOS ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS VENDAS  
INTERNAS EM RELAÇÃO ÀS VENDAS EXTERNAS EM UMA  
COOPERATIVA VINÍCOLA**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Elias Milton Denicol

Aprovado (a) em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Ms. Elias Milton Denicol  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof. Ms. Sinara Jaroseski  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof. Ms. Maria Salete Goulart Martins Denicol  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos que me apoiaram e acreditaram na minha pesquisa, dando suporte para que os reais objetivos deste trabalho fossem atingidos.

## **AGRADECIMENTOS**

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Ms. Elias Milton Denicol, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

Agradeço primeiramente a Deus por ter me concedido força e saúde ao longo desta caminhada. De forma toda especial, aos meus pais, Amarildo e Elisete, pela vida que me gerou, pelo amor carinho e confiança depositado em mim, para poder conquistar mais esta etapa em minha vida. O meu irmão Leandro que de uma forma ou de outra sempre esteve me apoiando nas horas de maior dificuldade.

Ao meu noivo Alencar, pela compreensão e ajuda nos momentos mais difíceis e complexos deste trabalho, não podendo deixar de agradecer ao amor e carinho que sempre me deste.

E a todos os familiares e amigos que me apoiaram e me proporcionaram perseverança nesses anos de estudos rumo a caminhada do sucesso.

*“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”*

*Arthur Schopenhauer*

## RESUMO

A contabilidade tributária é uma ferramenta importante para o planejamento de uma organização, o conhecimento da legislação tributária auxilia os gestores na tomada de decisões frente aos concorrentes, clientes e fornecedores aumentando assim as oportunidades de atuação nos demais segmentos de mercados. Portanto, esta monografia enfoca uma análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas e externas do vinho tinto comum seco e do suco de uva tinto integral de uma Cooperativa Vinícola localizada na cidade de Flores da Cunha no Estado do Rio Grande do Sul. Foi realizado um estudo bibliográfico sobre a tributação das sociedades cooperativas vinícolas, bem como as suas peculiaridades nas vendas no mercado interno versus os produtos que são exportados. Após foi realizado análises das vendas de cada produto no determinado mercado, verificando as vantagens e desvantagem da atuação em cada um deles. Ao final deste trabalho chegou-se a conclusão que, se a empresa exportar seus produtos tributariamente falando ela vai recolher menos impostos, devido ao governo liberar alguns incentivos fiscais para os produtos destinados a exportação, ocasionando assim uma maior alavancagem nas vendas e reconhecimento da marca como um todo, além de resultar em um maior resultado econômico.

**Palavras-chave:** Lucro real. Tributação. Mercado interno. Exportação. Vinho. Suco de uva.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Ramos das Sociedades Cooperativas. ....	28
Figura 2. Imunidade (isenção) de pagamento de IPI e do ICMS na exportação. ....	46
Figura 3. Suspensão de pagamento do IPI e do ICMS na exportação.....	47
Figura 4. Isenção e Suspensão de pagamento da COFINS na exportação.....	48
Figura 5. Isenção e Suspensão de pagamento do PIS na exportação.....	48
Figura 6. Formas de Exportação.....	50
Figura 7. Faturamento Primeiro Trimestre 2014.....	60
Figura 8. Tributação mercado interno e mercado externo.....	89
Figura 9. Tributação mercado interno e mercado externo.....	92



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Comparativo de Crescimento Cooperativista. ....	30
Tabela 2. Diferenciação Fatorial das Sociedades. ....	31
Tabela 3 Balanço Patrimonial – Patrimônio Líquido das Cooperativas .....	33
Tabela 4. Alíquotas do Regime Cumulativo /Não Cumulativo. ....	40
Tabela 5. Desempenho comercial do vinho no mercado interno, período de janeiro a outubro, em litros.....	51
Tabela 6. Desempenho comercial do suco no mercado interno, período de janeiro a outubro, em litros.....	53
Tabela 7. Vendas de Vinho tinto Comum Seco – Janeiro á Março de 2014 .....	59
Tabela 8. Vendas de Suco de Uva Tinto Integral – Janeiro á Março de 2014 .....	59
Tabela 9. Apuração de ICMS, vinho – Rio Grande do Sul. ....	62
Tabela 10. Apuração de ICMS, suco de uva – Rio Grande do Sul.....	63
Tabela 11. Apuração de ICMS, vinho – Mercado externo.....	63
Tabela 12. Apuração ICMS, Suco de Uva – Mercado Externo.....	64
Tabela 13. Apuração ICMS-ST, Vinho – Rio Grande do Sul.....	66
Tabela 14. Apuração ICMS-ST, Suco de Uva – Rio Grande do Sul.....	68
Tabela 15. Apuração ICMS-ST, Vinho – Mercado Externo. ....	70
Tabela 16. Apuração ICMS-ST, Suco de Uva – Mercado Externo.....	71
Tabela 17. Apuração IPI, Vinho - Rio Grande do Sul. ....	72
Tabela 18. Apuração IPI, Suco de Uva - Rio Grande do Sul.....	73
Tabela 19. Apuração IPI, Vinho - Mercado Externo .....	74
Tabela 20. Apuração IPI, Suco de Uva - Mercado Externo.....	75
Tabela 21. Custos Agregados, Vinho – 0,75 L.....	76
Tabela 22. Custos Agregados, Suco de Uva Integral - 1,5 L .....	77
Tabela 23. Apuração COFINS, Vinho - Rio Grande do Sul.....	78
Tabela 24. Apuração PIS, Vinho – Rio Grande do Sul.....	79
Tabela 25. Apuração COFINS, Suco de Uva - Rio Grande do Sul.....	80
Tabela 26. Apuração PIS, Suco de Uva - Rio Grande do Sul .....	80
Tabela 27. Apuração COFINS, Vinho - Mercado Externo. ....	81
Tabela 28. Apuração PIS, Vinho - Mercado Externo.....	82
Tabela 29. Apuração COFINS, Suco de Uva - Mercado Externo.....	83
Tabela 30. Apuração PIS, Suco de Uva - Mercado Externo .....	83
Tabela 31. Apuração IRPJ e CSLL, Vinho - Rio Grande do Sul.....	84

Tabela 32. Apuração IRPJ e CSLL, Suco de Uva - Rio Grande do Sul. ....	85
Tabela 33. Apuração IRPJ e CSLL, Vinho - Mercado Externo .....	86
Tabela 34. Apuração IRPJ e CSLL, Suco de Uva - Mercado Externo.....	86
Tabela 35. Tributos totais sobre as vendas de vinho tinto comum seco mercado interno - RS .....	87
Tabela 36. Totalização dos tributos sobre as vendas de vinho tinto comum seco mercado externo. ....	88
Tabela 37. Totalização dos tributos sobre as vendas de suco de uva tinto integral mercado interno - RS .....	90
Tabela 38. Totalização dos tributos sobre as vendas de suco de uva integral no mercado externo. ....	90

## LISTA DE SIGLAS

ACC	Adiantamentos sobre o Contrato de Cambio
ACE	Adiantamentos sobre Cambiais Entregues
APEX-BRASIL	Agência Brasileira de Promoção das Exportações e Investimentos
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisas Agropecuárias
FATES	Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IBRAF	Instituto Brasileiro de Frutas
IBRAVIN	Instituto Brasileiro do Vinho
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
Kg	Quilograma
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM	Nomenclatura do MERCOSUL
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior na Exportação
ST	Imposto Substituição Tributária
TIPI	Tabela do Imposto Sobre Produtos Industrializados
UVIBRA	União Brasileira de Vitivinicultura

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	15
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	17
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	19
1.4	OBJETIVOS .....	19
<b>1.4.1</b>	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>19</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>19</b>
1.5	METODOLOGIA.....	20
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	21
<b>2</b>	<b>SOCIEDADES COOPERATIVAS .....</b>	<b>23</b>
2.1	CONSIDERAÇÕES .....	23
2.2	CONCEITO.....	23
2.3	OBJETO .....	24
2.4	CARACTERÍSTICAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	24
2.5	ATOS COOPERADOS E ATOS NÃO COOPERADOS.....	25
<b>2.5.1</b>	<b>Atos Cooperativos .....</b>	<b>25</b>
<b>2.5.2</b>	<b>Atos Não Cooperativos.....</b>	<b>26</b>
2.6	CLASSIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	26
<b>2.6.1</b>	<b>Quanto à Forma Legal de Constituição.....</b>	<b>26</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Quanto ao Objeto Social.....</b>	<b>26</b>
<b>2.6.3</b>	<b>Forma Jurídica – Responsabilidades .....</b>	<b>27</b>
2.7	RAMOS DE ATIVIDADES DAS COOPERATIVAS.....	27
2.8	ÍNDICE DE CRESCIMENTO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	29
2.9	DIFERENÇAS DAS COOPERATIVAS FRENTE AS DEMAIS SOCIEDADES.....	30
2.10	FUSÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	31
2.11	CONTABILIDADE PARA AS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	31
<b>2.11.1</b>	<b>ITG 2002 - Normas Brasileiras de Contabilidade para entidades sem fins lucrativos.....</b>	<b>32</b>
2.11.1.1	Balanço Patrimonial.....	32
2.11.1.2	Demonstração do Resultado do Exercício.....	33

2.11.1.3	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa.....	33
2.11.1.4	Notas Explicativas .....	34
<b>3</b>	<b>CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>35</b>
3.1	CONCEITO.....	35
3.2	OBJETO .....	35
3.3	LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	35
3.4	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS .....	36
3.5	MODALIDADES DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	36
<b>3.5.1</b>	<b>Isenção.....</b>	<b>36</b>
<b>3.5.2</b>	<b>Imunidade .....</b>	<b>36</b>
<b>3.5.3</b>	<b>Incidência.....</b>	<b>37</b>
<b>3.5.4</b>	<b>Não Incidência.....</b>	<b>37</b>
<b>3.5.5</b>	<b>Manutenção dos Créditos fiscais .....</b>	<b>37</b>
3.6	TRIBUTAÇÃO NO MERCADO INTERNO – VINHO E SUCO.....	37
<b>3.6.1</b>	<b>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS .....</b>	<b>38</b>
<b>3.6.2</b>	<b>Substituição Tributária – ICMS/ST.....</b>	<b>39</b>
<b>3.6.3</b>	<b>Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.....</b>	<b>39</b>
<b>3.6.4</b>	<b>Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS .....</b>	<b>40</b>
<b>3.6.5</b>	<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.....</b>	<b>41</b>
3.6.5.1	Incidência do Imposto.....	41
3.6.5.2	Não Incidência.....	42
<b>3.6.6</b>	<b>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL .....</b>	<b>42</b>
<b>3.6.7</b>	<b>Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.....</b>	<b>42</b>
<b>3.6.8</b>	<b>Contribuição do PIS/PASEP Incidente Sobre a Folha de Salário .....</b>	<b>43</b>
<b>3.6.9</b>	<b>Selo de Controle Fiscal do Vinho .....</b>	<b>43</b>
3.7	TRIBUTAÇÃO NO MERCADO EXTERNO – VINHO E SUCO.....	44
<b>3.7.1</b>	<b>Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS.....</b>	<b>44</b>
<b>3.7.2</b>	<b>Substituição Tributária ICMS –ST.....</b>	<b>44</b>
<b>3.7.3</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.....</b>	<b>45</b>
<b>3.7.4</b>	<b>Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....</b>	<b>45</b>

<b>3.7.5</b>	<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ</b> .....	<b>45</b>
<b>3.7.6</b>	<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL</b> .....	<b>45</b>
<b>3.8</b>	<b>INCENTIVOS FISCAIS</b> .....	<b>46</b>
<b>3.8.1</b>	<b>Imunidade de Pagamento do IPI e do ICMS</b> .....	<b>46</b>
<b>3.8.2</b>	<b>Suspensão de Pagamento do IPI e do ICMS</b> .....	<b>46</b>
<b>3.8.3</b>	<b>Manutenção dos créditos fiscais do IPI e do ICMS</b> .....	<b>47</b>
<b>3.8.4</b>	<b>Isenção e Suspensão de Pagamento da COFINS</b> .....	<b>47</b>
<b>3.8.5</b>	<b>Isenção e Suspensão de Pagamento do PIS</b> .....	<b>48</b>
<b>3.8.6</b>	<b>Manutenção dos Créditos sociais do PIS e da COFINS</b> .....	<b>49</b>
<b>3.9</b>	<b>TRIBUTOS FISCAIS NA EXPORTAÇÃO</b> .....	<b>49</b>
<b>3.10</b>	<b>MODALIDADES DE EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA</b> .....	<b>49</b>
<b>3.11</b>	<b>VINHO: ASPECTOS GERAIS</b> .....	<b>50</b>
<b>3.11.1</b>	<b>Vinho no Mercado Nacional</b> .....	<b>50</b>
<b>3.11.2</b>	<b>Vinho no Mercado Internacional</b> .....	<b>51</b>
<b>3.12</b>	<b>SUCO DE UVA: ASPECTOS GERAIS</b> .....	<b>52</b>
<b>3.12.1</b>	<b>Suco de Uva no Mercado Nacional</b> .....	<b>53</b>
<b>3.12.2</b>	<b>Suco de Uva no Mercado Internacional</b> .....	<b>54</b>
<b>3.13</b>	<b>SUCO DE UVA E VINHO COMO PRODUTO</b> .....	<b>54</b>
<b>3.13.1</b>	<b>Mercado Interno</b> .....	<b>54</b>
<b>3.13.2</b>	<b>Mercado externo</b> .....	<b>55</b>
<b>4</b>	<b>ESTUDO DE CASO – COOPERATIVA VINÍCOLA NOVA ALIANÇA</b> .....	<b>58</b>
<b>4.1</b>	<b>CONSIDERAÇÕES</b> .....	<b>58</b>
<b>4.2</b>	<b>APRESENTAÇÃO DOS DADOS ATUAIS</b> .....	<b>59</b>
<b>4.3</b>	<b>TRIBUTAÇÃO – VINHO E SUCO</b> .....	<b>60</b>
<b>4.3.1</b>	<b>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço - ICMS</b> .....	<b>61</b>
<b>4.3.1.1</b>	<b>Vinho Mercado Interno – RS</b> .....	<b>61</b>
<b>4.3.1.2</b>	<b>Suco Mercado Interno - RS</b> .....	<b>62</b>
<b>4.3.1.3</b>	<b>Vinho no Mercado Externo</b> .....	<b>63</b>
<b>4.3.1.4</b>	<b>Suco no Mercado Externo</b> .....	<b>64</b>
<b>4.3.2</b>	<b>Substituição Tributária - ICMS-ST</b> .....	<b>65</b>
<b>4.3.2.1</b>	<b>Vinho Mercado Interno - RS</b> .....	<b>65</b>
<b>4.3.2.2</b>	<b>Suco Mercado Interno - RS</b> .....	<b>67</b>
<b>4.3.2.3</b>	<b>Vinho Mercado Externo</b> .....	<b>69</b>

4.3.2.4	Suco Mercado Externo .....	70
<b>4.3.3</b>	<b>Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI .....</b>	<b>71</b>
4.3.3.1	Vinho Mercado Interno -RS .....	72
4.3.3.2	Suco Mercado Interno - RS .....	73
4.3.3.3	Vinho Mercado Externo .....	73
4.3.3.4	Suco de Uva Mercado Externo .....	74
<b>4.3.4</b>	<b>Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS .....</b>	<b>75</b>
4.3.4.1	Vinho Mercado Interno - RS .....	78
4.3.4.2	Suco Mercado Interno - RS .....	79
4.3.4.3	Vinho Mercado Externo .....	81
4.3.4.4	Suco Mercado Externo .....	82
<b>4.3.5</b>	<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.....</b>	<b>84</b>
4.3.5.1	Vinho Mercado Interno - RS .....	84
4.3.5.2	Suco Mercado Interno - RS .....	85
4.3.5.3	Vinho Mercado Externo .....	85
4.3.5.4	Suco Mercado Externo .....	86
4.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	87
<b>4.4.1</b>	<b>Tributação sobre as Vendas de Vinho Tinto Comum Seco no Mercado Interno – RS.....</b>	<b>87</b>
<b>4.4.2</b>	<b>Tributação sobre as Vendas de Vinho Tinto Comum Seco no Mercado Externo.....</b>	<b>88</b>
<b>4.4.3</b>	<b>Vendas do Suco de Uva Tinto Integral no Mercado Interno – RS.....</b>	<b>90</b>
<b>4.4.4</b>	<b>Tributação sobre as Vendas de Suco de Uva Tinto Integral no Mercado Externo.....</b>	<b>90</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>93</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>95</b>

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Devido à velocidade com que as mudanças vêm acontecendo no setor vitivinícola, a forte concorrência no mercado e a falta de demanda interna, os gestores se sentem obrigados a inovarem seus produtos e estarem em constante aperfeiçoamento, frente às novas tecnologias e mercados. Como estratégia de crescimento, a internacionalização de seus negócios pode ajudar a empresa se manter neste ramo, obtendo assim um maior retorno financeiro e reconhecimento da marca.

Com abertura da empresa ao mercado estrangeiro, melhoras significativas são notadas tanto externas como internamente. Novas técnicas gerenciais buscam qualificar a mão de obra, novas tecnologias e melhoramento do produto, trazendo assim maior credibilidade frente à sociedade, concorrentes, clientes e fornecedores. No Rio Grande do Sul existe um exemplo bem claro disso, pois a Vinícola Salton localizada em Bento Gonçalves vem ganhando espaço por se sobressair bem no mercado estrangeiro, devido ao comprometimento de qualidade desde o plantio até o produto final (UVIBRA, 2014).

O aumento da produtividade juntamente com as vendas para o exterior acarreta num menor risco para a sociedade cooperativa, melhor imagem do produto e maior segurança perante as oscilações no mercado interno. Isso ocorre devido à necessidade de inovação e aperfeiçoamento do produto, que estas empresas enfrentam para a possível aceitação no mercado estrangeiro. Resultado disso é o maior reconhecimento do produto vitivinícola nacional.

As Cooperativas Vinícolas, segundo o artigo 32 do Regulamento do ICMS (Imposto sobre operações relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) em termos de tributação estadual estão previstas nos mesmos benefícios do que uma empresa industrial normal, sendo estas beneficiadas pelo crédito fiscal presumido de 5% para as vendas internas. Porém, na esfera Federal, as cooperativas possuem alguns benefícios se comparadas com as demais indústrias deste ramo, tributando assim proporcionalmente com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).



Já no que diz respeito ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), estas entidades possuem alguns benefícios da exclusão da base de cálculo, podendo ser eliminados alguns custos agregados, ficando assim com um débito menor. Isso acaba eliminando algumas barreiras existentes para as demais empresas do mesmo ramo, podendo assim melhor explorar os mais diversos nichos de classes consumidoras. Para vendas no exterior tributam também como as demais empresas somente sobre o faturamento, o IRPJ E CSLL.

Devido ao grande processo de globalização, a concorrência é ainda a grande preocupação destas sociedades, pois exige cada vez mais a diferenciação e inovação de seus produtos, pois o que garante a vida no mercado tanto externo quanto interno é a qualidade do produto, aliado ao custo benefício do mesmo. Estas cooperativas são sociedades que visam ajudar o cooperado na compra e venda de seus produtos, bem como o crescimento do mesmo junto a ela, tornando-se assim um vínculo de serviço.

Sabe-se que a vitivinicultura no Brasil vem crescendo a curtos passos, devido à dificuldade socioeconômica em que o setor se depara. Nesta pesquisa pode-se identificar fatores importantes e determinantes para a sobrevivência da mesma no mercado atual. Portanto é de grande valor para a sociedade em geral com ênfase nos acadêmicos e para os profissionais da área.

A relevância deste trabalho se prende em levantar números comparativos entre a tributação sobre a comercialização dos produtos no mercado interno em relação ao mercado exterior, podendo alavancar novas pesquisas na área tributária em relação ao comércio exterior. Buscando assim facilitar o entendimento para os acadêmicos que buscam continuar com este assunto.

Vários fatores afetam a comercialização dos derivados vinícola no mercado interno, tais como a elevada carga tributária e a falta de demanda, pois o consumidor acaba optando muitas vezes por uma bebida mais acessível. Portanto é importante que o profissional esteja capacitado para estudar outros mercados, que possuem uma necessidade maior do produto, para então expandirem seus negócios.

Sendo assim uma das mais recentes alternativas encontradas pelos diversos gestores é exportar sua produção. Com isso outra realidade não deixa de ser notória, pois quando uma empresa exporta, melhora o reconhecimento do seu

produto e conseqüentemente a melhor credibilidade no mercado interno perante as demais classes da sociedade. Isso ocorre devido à necessidade de inovação das tecnologias e aperfeiçoamento da marca, pois para entrar no mercado estrangeiro é necessário ter um selo de qualidade e ter rastreabilidades sobre a elaboração do seu produto.

Logo, o presente trabalho visa aprofundar o conhecimento acadêmico perante as principais perspectivas da exportação em relação às vendas internas do suco de uva e do vinho em uma Cooperativa Vinícola localizada na região sul, para auxiliar os administradores na tomada de decisões em relação à área tributária. Ponderando que esta é uma das principais ferramentas de auxílio na busca pela maior lucratividade, e expansão das vendas.

Portanto o estudo se traduz em não somente comparar as vantagens e desvantagens dos mercados acima mencionados, mas sim impulsionar análises futuras no setor vitivinícola. Fazendo com que os futuros acadêmicos e os profissionais envolvidos percebam a grande importância da qualidade do seu produto resultando assim na melhoria da imagem perante o mercado externo e ao mesmo tempo nacional.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Frente a todas as mudanças existentes no mercado, é necessário que a empresa preze pelo maior controle perante seu patrimônio. Nos dias atuais, a contabilidade está sendo vista como uma ferramenta de auxílio para a tomada de decisões, proporcionando estratégias para as organizações. Um dos seus objetivos é demonstrar a realidade que a empresa está vivenciando naquele determinado período e até mesmo nos períodos anteriores, facilitando assim o entendimento para possíveis melhorias.

Existem vários ramos da contabilidade, porém neste trabalho será direcionado à apenas a uma delas que é a área tributária, visto que esta é uma das mais importantes ferramentas para o planejamento e controle das transações realizadas e esperadas pela empresa. Deste modo, exige dos gestores e departamento administrativo, um amplo conhecimento sobre a legislação, pois além de ser complexa é abstrusa, ressaltando ainda que cada empresa possui as suas

peculiaridades. No entanto ela torna-se muitas vezes um passo decisório para a gestão da empresa.

O Estado do Rio Grande do Sul é o maior produtor de vinhos do Brasil, pois segundo dados do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA), ele contribui com 90% da produção do vinho nacional. Isso ocorre devido à região ser propícia para o cultivo, pois o fruto se sobressai em termos de qualidade pelo fato de possuir um elevado teor de acidez, quando comparado com as demais regiões produtoras do País.

Portanto, nota-se da grande importância que as indústrias vinícolas apresentam para o nosso setor em geral, pois são elas que fazem grande parte da economia girar. Este trabalho é realizado em uma cooperativa vinícola, localizada na região sul, buscando compreender quais são suas maiores limitações perante a sociedade e com os de mais concorrentes.

Devido à falta de demanda interna, e necessidade de expansão dos negócios, o setor vinícola acaba optando pela exportação, atraindo assim novos consumidores e mercados. Isso faz com que estas empresas procurem cada vez mais a qualificação e inovação de seus produtos, com isso fatores extra-indústria passam a ser diferenciais na hora de conquistar novos clientes e até mesmo fornecedores.

Para fins de análise, neste trabalho foi utilizado dois produtos: o suco de uva, que vem se destacando nos últimos anos pela grande demanda interna e externa e por ser muito benéfico para a saúde, conforme citado por (Suco de Uva do Brasil, 2014). E o vinho, que não está tendo muita procura no mercado interno, devido à restrição de renda das classes consumidoras juntamente com a entrada de novos produtos estrangeiros. Entretanto este último evolui de forma gradativa no mercado externo, devido às exigências de qualidade meramente requisitada.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais são as vantagens e desvantagens tributárias da exportação em relação as vendas no mercado interno, de dois produtos ( o vinho e o suco) de uma cooperativa vinícola localizada no Rio Grande do Sul?

### 1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

H<sub>1</sub>: Empresas que exportam apresentam um índice de lucratividade maior, devido à baixa carga tributária para com o mercado exterior;

H<sub>2</sub>: Os processos internos podem interferir positivamente na produtividade da empresa, bem como a sua imagem perante o mercado consumidor e até mesmo do fornecedor;

H<sub>3</sub>: Empresas exportadoras tendem a melhorar as suas tecnologias e conseqüentemente sua produção;

H<sub>4</sub>: As empresas exportam seus produtos buscando o mercado exterior, para diminuir as altas e baixas do mercado nacional, garantindo assim a venda de seus produtos.

### 1.4 OBJETIVOS

#### 1.4.1 Objetivo geral

Conhecer e citar quais são as vantagens e desvantagens tributárias da exportação em relação às vendas no mercado interno de dois produtos (o vinho e o suco) de uma Cooperativa Vinícola localizada no Rio Grande do Sul.

#### 1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico e estudo de caso relacionado com a exportação do setor vitivinícola;
- Identificar quais são os motivos que fazem com que as empresas exportem cada vez mais seus produtos;
- Constatar as vantagens tributárias adquiridas através da exportação;
- Avaliar as mudanças internas da empresa devido a alta procura no mercado exterior;

- Verificar o impacto no mercado interno derivado das vendas no exterior;
- Analisar as diferenças tributárias sobre as vendas internas bem como no mercado exterior.

## 1.5 METODOLOGIA

Este trabalho, em relação aos procedimentos técnicos, tem como o método de pesquisa o estudo de caso, onde descreve Gil (1999, p. 54) que “O estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Ainda elenca que este deve procurar elementos reais que ocorrem dentro da empresa, verificando e explicando os resultados encontrados.

Ainda em relação ao estudo de caso, Yin (2002, p. 21) cita:

[...] a clara necessidade pelos estudos de caso surge do desejo de se compreender fenômenos sociais complexos. Em resumo, o estudo de caso permite uma investigação para se preservar características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos da vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

Já no que se refere aos objetivos, o trabalho será descritivo e explicativo. Segundo Gil (1999, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objeto primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis”. Já Andrade (2002), afirma que a pesquisa descritiva tem como principal objetivo analisar, classificar, registrar e interpretar os fatos ocorridos, sem ter alguma interferência do pesquisador sobre o resultado final.

Por outro lado, as pesquisas explicativas conforme Gil (1999, p. 42) destaca que: “essas pesquisas tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade”.

Ainda na concepção de Andrade (2002, p.20),

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porque das coisas e por esse motivo esta mais sujeito a erros.

No que se menciona à abordagem do problema, será utilizado o método qualitativo, pois o objetivo deste trabalho não é gerar dados estatísticos, mas sim levantar números, vantagens e desvantagens dos resultados encontrados.

Oliveira (1999, p. 117) afirma que:

As pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Beuren (2006, p. 92) complementa: “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”, visando com isso destacar os pontos primordiais do trabalho a questão e o problema.

## 1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

O primeiro capítulo apresenta o tema os objetivos do presente trabalho, além de elencar as hipóteses esperadas por este estudo, a metodologia a ser aplicada para chegar aos resultados, bem como a estrutura do estudo.

O segundo capítulo apresenta as referências bibliográficas sobre as cooperativas, suas características, bem como suas classificações. Também trata da legislação inerente as Demonstrações Contábeis que as Cooperativas devem apresentar conforme a ITG 2002.

No terceiro capítulo é apresentado a fundamentação teórica sobre a Contabilidade Tributária, legislação e regimes de tributação das sociedades cooperativas. Bem como, a tributação interna e externa do vinho e do suco de uva, produtos do estudo de caso desta monografia.

No capítulo quatro apresenta-se o estudo de caso. A estrutura da empresa bem como a sua posição referente a tributação, fazendo com isso um aprofundamento dos cálculos demonstrando as vantagens e ao mesmo tempo desvantagens tributária em relação a participação de um mercado ou outro frente a classe consumidora, aonde o estudo de caso estará englobando a venda do vinho e do suco de uva para fazer um comparativo entre as vendas no exterior com as vendas internas

No quinto capítulo na conclusão são apresentados os resultados da pesquisa, a fim de orientar os gestores na tomada de decisões verificando é claro a necessidade de cada mercado frente à demanda dos dois produtos, responsáveis pela lucratividade da empresa.

## 2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

### 2.1 CONSIDERAÇÕES

Os primeiros movimentos cooperativistas tiveram início na Inglaterra no século XIX, mais preciso no ano de 1844, seus pioneiros foram 28 tecelões que fundaram a sociedade dos Rochdale. Tendo como principal característica o Associativismo, fundada para suprir as necessidades das pessoas com menor poder aquisitivo, através da junção associativa de Capital (POLONIO, 2001).

No Brasil, conforme Lewis (2005), o cooperativismo ocorreu em 1902, em uma colônia alemã em Nova Petrópolis no Estado do Rio Grande do Sul, dessa forma a comunidade imigrante fundou um pequeno Banco (Reiffeisenkasse), seguindo as tradicionais Sociedades de Ajuda Mútua. Onde os cooperados poderiam se associar, contribuindo com seus recursos, para então obterem empréstimos que subsidiariam as suas plantações e bem estar social.

Diante disso Piccoli (2004) afirma que:

As sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, dedicadas á ajuda mútua e que adotaram, desde sua criação, o principio de que o homem deve ser amigo do homem, seguindo, sociologicamente, a lei da colaboração e não a lei da competitividade. Os princípios cooperativos, pois, não se baseiam na caridade, mas sim na ajuda mútua econômica, através da criação de empresas prestadoras de serviços pelos próprios necessitados, podendo fazê-lo através da união com outros.

### 2.2 CONCEITO

Buttenbender (2011) afirma que uma cooperativa é uma sociedade econômica, originada do resultado da união de várias pessoas com a mesma finalidade, procurando assim maneiras diversificadas para sanar as necessidades culturais e econômicas encontradas. Tendo em vista que está sociedade não poderá ter a finalidade de lucro, pois somente presta serviço ao seu colaborador e não tem sentido tirar estes lucros dos próprios sócios que deram a origem para a entidade. Portanto ela é resultado do trabalho individual de cada associado e atua na satisfação do mesmo.



Logo Domingues (2003, p. 27) relata que:

Os associados não criam uma cooperativa para que se constitua num capital lucrativo, distribuindo dividendos, por exemplo. Constituem uma pessoa jurídica de vida própria, distinta da dos associados, que se relaciona com terceiros, basicamente com o propósito de resguardar os interesses de quem a criou.

### 2.3 OBJETO

A Lei nº 5.764/71 define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas trazendo a seguinte definição em seu Art. 5º:

As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Para Young (2007) objeto é uma maneira que a cooperativa desenvolve juntamente com os seus associados visando à obtenção de melhores resultados para os sócios, ou seja, gerar um maior lucro com menos despesas.

### 2.4 CARACTERÍSTICAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

No que se respalda ao cooperativismo segundo o artigo 4º da LEI Nº 5.764 – de 16 de Dezembro de 1971, que define a Política Nacional do Cooperativismo e regulamenta juridicamente as Cooperativas da seguinte forma:

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

- I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - insensibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
- V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

- VI – “quórum” para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;
- VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;
- VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;
- IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;
- X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;
- XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Segundo Young( 2007), esta Lei 5.764/71 foi alterada parcialmente pelas Leis 6.981/82, 7.231/84 e 11.076/04 e mais 34 Resoluções do Conselho Nacional de Cooperativismo, esta presente também nos Arts. 1.093 a 1.096 da Lei 10.406/02.

## 2.5 ATOS COOPERADOS E ATOS NÃO COOPERADOS

Polonio (2001) diferencia atos cooperados de atos não cooperados da seguinte forma: o primeiro diz respeito à prestação de serviços pela cooperativa aos seus colaboradores. Já os atos não cooperados se referem às vendas efetuadas pela sociedade, em seu próprio nome e sem a participação dos sócios.

### 2.5.1 Atos Cooperativos

A Lei nº 5.764/71, em seu Art. 79, define ato cooperativo: “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 de mercadoria”.

Contudo para Polonio (2001) “as operações realizadas pela sociedade cooperativa com seus associados não se tratam de operações mercantis, mas tão somente de transferências de mercadorias e recursos entre eles – cooperativa e associados”, ou seja, nos atos cooperados se referem a prestação de serviços pela cooperativa aos seus colaboradores.

### 2.5.2 Atos Não Cooperativos

“Ao contrário do que formalmente prescreve o Art. 79, da Lei 5.764/71, ao conceituar o ato cooperativo, não há nenhuma descrição ao longo do seu texto legal, do que seja o ato não cooperativo” (Domingues, 2003, p.34).

Desta Forma, Polonio (2001) elenca que: “os atos não cooperativos são as operações mercantis efetuadas pela sociedade cooperativa, em seu próprio nome, por óbvio, sem a participação dos cooperados”, ou seja, se referem às vendas efetuadas pela sociedade, em seu próprio nome e sem a participação dos sócios.

“Sendo que os rendimentos oriundos dos atos não cooperativos, além de tributáveis, não podem ser distribuídos, pois passam a integrar obrigatoriamente a conta Funda de Assistência Técnica, Educacional e Social” ( Young 2003).

## 2.6 CLASSIFICAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

### 2.6.1 Quanto à Forma Legal de Constituição

No que diz respeito à forma legal de constituição das sociedades a Lei nº 5.764/71 Art. 6ª, define como:

- *Cooperativas Singulares*: tem como principal objetivo a prestação de serviços ao associado, são constituídas pelo mínimo de 20 pessoas físicas, e somente será permitida a entrada de novas pessoas físicas ou jurídicas desde que estas pratiquem a mesma atividade econômica e não tenham como objetivo o lucro.

- *Cooperativas centrais ou federações de cooperativas*: É constituída de, pelo mínimo três cooperativas singulares, podendo admitir associados individuais.

- *Confederações de cooperativas*: São constituídas pelo menos, de 3 federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

### 2.6.2 Quanto ao Objeto Social

Polonio (2001) descreve 4 (quatro) elementos que fazem parte do objeto social das cooperativas sendo elas:

-*Cooperativas de produtores*: tem como associados pequenos produtores, objetivando maximizar os lucros destes;

-*Cooperativas de consumo*: o principal objetivo é a compra de produtos para depois vendê-los aos associados no atacado ou no varejo, visando o menor custo para os seus sócios;

-*Cooperativas mistas*: conhecida como cooperativas de produção e consumo, por combinarem as duas atividades citadas anteriormente;

-*Cooperativas de crédito*: proporciona ao seu associado um crédito com uma taxa de juros menor, auxiliando o mesmo para a tomada da melhor decisão.

### **2.6.3 Forma Jurídica – Responsabilidades**

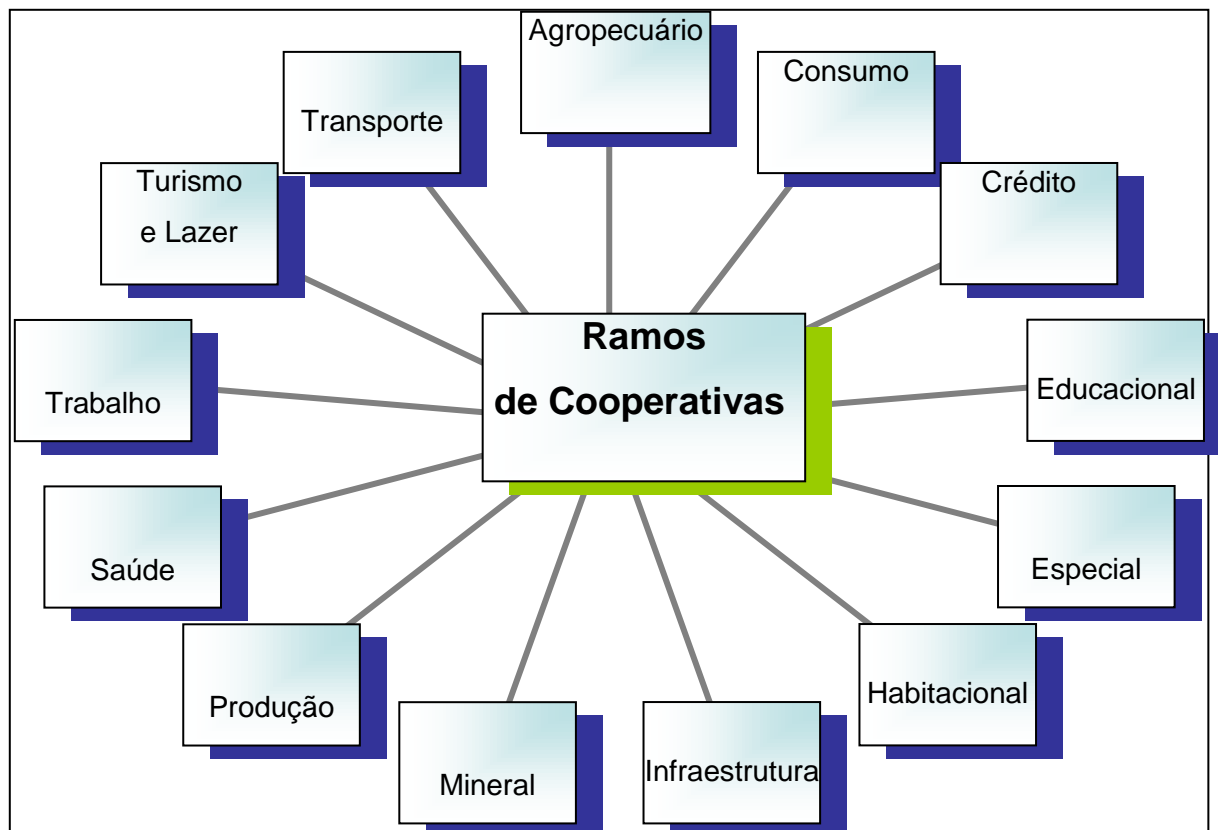
Nas sociedades cooperativas os sócios podem ter responsabilidade limitada ou ilimitada, a autora Young (2003) diferencia da seguinte forma:

É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.  
É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidaria e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

## **2.7 RAMOS DE ATIVIDADES DAS COOPERATIVAS**

Desta forma, a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), que é responsável pela representação das sociedades cooperativas Brasileiras reconhece treze (13) ramos de sociedades cooperativas, apresentados na Figura 1.

Figura 1. Ramos das Sociedades Cooperativas.



Fonte: Adaptado de OCB (2011).

Santos *et al.* (2008) diferenciam estes ramos da seguinte forma:

- *Ramo Agropecuário*: é formado por produtores rurais ou agropastoris e de pesca, sendo que os produtos oferecidos devem ser de produção oriunda dos próprios associados. E estas cooperativas na grande maioria cuidam de todo o ciclo produtivo, representando assim grande parte do PIB;
- *Ramo Consumo*: são cooperativas voltadas á compra de artigos de consumo para seus associados;
- *Ramo Crédito*: tem como objetivo atender ao associado de maneira a encontrar a melhor forma de investir ou financiar o dinheiro;
- *Ramo Educacional*: é formada por conjunto de professores, alunos de escolas agrícolas e de atividades ligadas a educação, como ensino a distância;
- *Ramo Especial*: é constituída por pessoas que necessitam de alguma ajuda por apresentarem algumas deficiências, como por exemplo distúrbios mentais;
- *Ramo Habitacional*: destina-se na construção e manutenção de conjuntos habitacionais;

- *Ramo Infraestrutura*: atender o próprio quadro social, com serviços de infraestrutura;
- *Ramo Mineral*: formada por grupos que possuem como objetivo a pesquisa, extração, comercialização, industrialização de produtos minerais;
- *Ramo Produção*: os associados exploram a produção pertencente a cooperativa;
- *Ramo Saúde*: cooperativa formada por médicos, psicólogos entre outros, que se dedicam a preservação e melhoramento da saúde;
- *Ramo Trabalho*: formada para prestar serviços, por meio de trabalhadores de qualquer profissão;
- *Ramo Transporte*: transportar cargas e passageiros;
- *Ramo Turismo e Lazer*: atendem serviços de turístico e lazer.

## 2.8 ÍNDICE DE CRESCIMENTO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A Tabela 1 demonstra o crescimento das cooperativas, por ramos, bem como o número de pessoas cooperadas por elas, entre os anos de 2010/2011:

Tabela 1. Comparativo de Crescimento Cooperativista.

Ramos	Nº de		Variação	Nº de Cooperados		Variação
	Cooperativas					
	2011	2010		2011	2010	
<b>Crédito</b>	1.047	1.064	-2%	4.673.174	4.019.528	16%
<b>Consumo</b>	120	123	-2%	2.710.423	2.297.2018	18%
<b>Agropecuário</b>	1.523	1.548	-2%	969.541	943.054	3%
<b>Infraestrutura</b>	128	141	-9%	829.331	778.813	6%
<b>Saúde</b>	846	852	-1%	271.004	246.265	10%
<b>Trabalho</b>	966	1.024	-6%	188.644	217.127	-13%
<b>Transporte</b>	1.088	1.015	7%	143.458	321.893	-55%
<b>Habitacional</b>	226	242	-7%	99.474	101.071	-2%
<b>Mineral</b>	69	63	10%	58.891	20.792	183%
<b>Educacional</b>	294	302	-3%	51.534	57.547	-10%
<b>Produção</b>	243	235	3%	11.500	11.454	0%
<b>Turismo e Lazer</b>	27	31	-13%	1.468	1.368	7%
<b>Especial</b>	9	12	-25%	393	397	-1%
<b>TOTAL</b>	<b>6.586</b>	<b>6.652</b>	<b>-1%</b>	<b>10.008.835</b>	<b>9.016.527</b>	<b>11%</b>

Fonte: Adaptado de OCB (2011).

Com a análise da Tabela 1 é possível verificar o acréscimo e o decréscimo que alguns ramos das sociedades cooperativas apresentam no ano de 2010 em relação ao ano de 2011, bem como a variação dos números de associados.

## 2.9 DIFERENÇAS DAS COOPERATIVAS FRENTE AS DEMAIS SOCIEDADES

Conforme Domingues (2003) pode-se perceber facilmente as diferenças existentes entre uma sociedade cooperativa se comparada com uma empresa normal. Isso porque a primeira apresenta características distintas das demais e está enquadrada por Lei especial devido a não ter nenhum outro tipo societário similar ao dela.

Dados do Ministério do Trabalho (2001) elencam cinco (5) fatores que diferenciam as sociedades cooperativas das demais empresas, (Tabela 2).

Tabela 2. Diferenciação Fatorial das Sociedades.

<b>Aspectos</b>	<b>Empresa Cooperativa</b>	<b>Empresa não Cooperativa</b>
<b>Quadro Social</b>	Numero de Associados não delimitada	Numero determinado de sócios
<b>Capital Social</b>	Capital Social variável, devido entrada e saída de associados	Capital Social fixo e dividido entre os sócios
<b>Representatividade</b>	Tomada de decisões através de assembleias	Tomada de decisão dada pelo sócio majoritário
<b>Sobra Líquida resultante das operações</b>	Divididas entre os associados, de forma proporcional á participação	Definido como lucro liquido e destinação é realizada pelos sócios
<b>Objeto Social</b>	Prestação de serviço aos associados	Exploração de determinado ramo econômico

Fonte: Adaptado de Santos, et al. (2008).

Portanto, é notória a diferença entre as duas sociedades, pois nas cooperativas pode-se ter a quantidade de sócios possíveis relacionado com a capacidade funcional da mesma, é importante salientar, que está não possui por finalidade o lucro, ao contrário das sociedades privadas que possuem este fim.

## 2.10 FUSÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Fusão segundo Rastoin e Coelho (2005) é uma estratégia utilizada para enfrentar, as crises decorrentes do mercado tanto externas como interno, evitando os desequilíbrios entre a oferta e a procura, tornando-se assim uma empresa com maior força e mais competitiva nos mercados tanto internacionais como nacionais.

“A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações” (Art. 228 da Lei n° 6.404/76).

## 2.11 CONTABILIDADE PARA AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A contabilidade surge como um meio de demonstrar informações relevantes sobre a posição econômica e/ou financeira da entidade, visando informar os devidos



acontecimentos. Porém as sociedades cooperativas apresentam algumas particularidades quando comparadas com as demais, pois estas entidades apresentam natureza econômica e social, demonstrando assim a forma como os recursos se alocam em favor dos sócios (Santo *et al.* 2008).

### **2.11.1 ITG 2002 - Normas Brasileiras de Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**

A resolução CFC Nº 1.409(1) de 21 de setembro de 2012 aprova a ITG 2002 para as Entidades sem Finalidade de Lucros:

Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas de entidade sem finalidade de lucros. (BREDA, 2013).

Conforme Breda (2013) estas entidades sem fins lucrativos são obrigadas a realizarem o reconhecimento das despesas pelo regime de competência e estão obrigadas a prestarem as seguintes demonstrações contábeis.

#### **2.11.1.1 Balanço Patrimonial**

“O Balanço Patrimonial das entidades cooperativas deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira” (Santos *et al.* 2008).

A Tabela 3 demonstra a principal particularidade existente em um Balanço Patrimonial de uma sociedade cooperativa quando comparada com as demais sociedades, pois o que muda na verdade é o Patrimônio Líquido o restante permanece no mesmo sentido.

Tabela 3 Balanço Patrimonial – Patrimônio Líquido das Cooperativas

<b>Patrimônio Líquido</b>	
<b>Sociedade Cooperativa</b>	<b>Demais Empresa</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital Social</li> <li>• Reservas de Sobras               <ul style="list-style-type: none"> <li>-Reserva Legal</li> <li>-Rates</li> <li>Rates Constituída</li> <li>(-) Rates Aplicada                   <ul style="list-style-type: none"> <li>Assistência Técnica</li> <li>Assistência Educacional</li> <li>Assistência Social</li> </ul> </li> <li>-Reservas Estatutárias</li> </ul> </li> <li>• Sobras/ Perdas á disposição da AGO</li> <li>• Perdas Não Cobertas pelos cooperados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capital Social</li> <li>• Reservas de Capital</li> <li>• Ajustes de Avaliação Patrimonial</li> <li>• Reservas de Lucros</li> <li>• Ações em Tesouraria</li> <li>• Prejuízos Acumulados</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Santos. *et.al.* 2008.

#### 2.11.1.2 Demonstração do Resultado do Exercício

Esta demonstração passa a ser reconhecida nestas entidades como Demonstração de Sobras ou perdas, evidenciando quando tiver lucro como sobra e quando tiver prejuízo perdas, demonstrando a sua composição de tal forma que possibilite o seu entendimento, (Breda, 2013).

#### 2.11.1.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração do Fluxo de Caixa

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido visa estruturar as movimentações das contas do RATES e da conta de Imobilizado Social, por outro lado, a demonstração do Fluxo de Caixa demonstra as informações referente aos pagamentos e recebimentos da entidade, (Santos *et al.* 2008).

#### 2.11.1.4 Notas Explicativas

Estas não mudam quando comparadas com as demais empresas, permanecem o mesmo, mas existem algumas restrições conforme a Norma Brasileira de Contabilidade na sua Norma Técnica Geral 26. (NBC TG 26), onde são apresentadas as demonstrações contábeis exigíveis bem como os procedimentos a serem utilizados. (Breda, 2013)

Este capítulo apresentou a fundamentação teórica sobre as sociedades cooperativas, suas características, bem como, sobre os atos cooperados e os atos não cooperados. O principal objetivo desta fundamentação teórica é permitir e orientar o leitor para melhor entendimento deste trabalho de conclusão de curso. Para tanto, o próximo capítulo apresenta a fundamentação teórica sobre Contabilidade tributária dando sequência a esta monografia.

### 3 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 CONCEITO

Segundo Oliveira (2008) a contabilidade tributária é uma das principais ferramentas para os gestores na obtenção de melhores resultados financeiros, sendo que estes devem estar bem capacitados para realizar um planejamento fiscal adequado. Pois no Brasil existe uma carga bem elevada sobre as operações realizadas pelas empresas, e, além disso, a legislação possui muitos detalhes que se não observados e interpretados corretamente podem levar a falência da empresa. Lembrando que este é um dos principais motivos que levam o país Brasileiro a ser um países com maior número de mortalidade empresarial do planeta.

Para Luz (2011, p. 23):

Um dos objetivos mais nobres da contabilidade tributária é, sem dúvida, prestar orientações adequadas aos diversos setores da empresa a cerca da legislação tributária e sua alterações, bem como de possíveis planejamentos fiscais que possam ser feitos de forma positiva e que ofereçam, dentro da legalidade, ganhos para todos os envolvidos.

#### 3.2 OBJETO

Para Fabretti (2001, p.31):

Objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil as exigências da legislação do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido á disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

#### 3.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

“A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 Art. 96).

Para Santos *et al.* (2008, p. 107) “a legislação tributária prescreve uma série de normas que dizem como devem ser contabilizados os fatos contábeis que afetam a apuração dos tributos e facilitam a fiscalização por parte dos órgãos públicos”.

### 3.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Como mostra Domingues, (2003, p. 24):

Foi somente com o advento da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se definiu a atual Política Nacional do Cooperativismo, aperfeiçoando-se, de vez, a legislação brasileira na disciplina das sociedades cooperativas, tratando-as como sociedades de pessoas e de natureza civil. A interpretação desse diploma legal permite concluir serem as sociedades cooperativas pessoas jurídicas com características peculiares e de reflexos marcantes no desempenho de suas finalidades institucionais.

Para Santos *et al.* (2008) as sociedades cooperativas podem optar pela tributação em base no Lucro Presumido ou com base no Lucro Real, ao contrário das cooperativas de crédito que devem tributar somente em base no Lucro Real.

### 3.5 MODALIDADES DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

#### 3.5.1 Isenção

O Código Tributário Nacional (2004), em seus Art. 176 a 179 define isenção como sendo uma dispensa do tributo através da lei, sendo assim existe a obrigação tributária, mas o seu pagamento é dispensado por lei. Porém ela é limitada a determinadas regiões devido a cada local ter suas peculiaridades.

Para Fabretti (2001, p. 165) “a isenção fica a critério do legislador e constitui-se em uma ordem do legislador á administração publica para que esta não cobre o tributo de determinado grupo de pessoas”.

#### 3.5.2 Imunidade

Ichihara (2001 p. 176) descreve:

A imunidade, como o próprio nome está a indicar, por vedação prevista na própria Constituição, garante absoluta imunidade da tributação. O fato gerador não ocorre, visto que, mesmo que haja uma lei, sendo a Constituição a Lei Magma, a lei ordinária é inválida e lei inválida não pode obrigar ninguém inclusive a pagar tributo.

Para Fabretti (2001 p. 165) A imunidade foi criada pela Constituição Federal, com isso o legislador fica proibido de modificá-la podendo ser definida como “um mandamento constitucional que não atribui qualquer liberdade ao Poder Legislativo, da pessoa política competente para regular o tributo”.

### **3.5.3 Incidência**

“Ocorrendo um fato Jurídico, portanto, relevante para o direito, incide a regra geral sobre o fato e, assim, gera a obrigação de pagar determinado produto” (ICHIHARA, 2001 p.176).

### **3.5.4 Não Incidência**

Ainda segundo Ichihara (2001) a não incidência corresponde a um fato ou a uma situação que ficou fora do alcance da norma tributária, não origina assim na obrigatoriedade de pagamento do tributo.

### **3.5.5 Manutenção dos Créditos fiscais**

Para Castro (2011) as empresas podem registrar e manter como créditos fiscais os valores pelas compras de matéria prima ou insumos utilizados para a industrialização dos produtos. Desde que estes estejam de acordo com a legislação.

## **3.6 TRIBUTAÇÃO NO MERCADO INTERNO – VINHO E SUCO**

Conforme IBRAVIN (2013) “os impostos do vinho nacional dependendo do estado onde ele é comercializado podem chegar em até 67% do valor de venda do produto”, ou seja o valor pago pelo consumidor será muito alto se comparado com as demais bebidas. Pois os derivados da uva ainda estão com alta carga tributária, o

que acaba dificultando a comercialização interna, devido ao poder aquisitivo de algumas classes consumidoras.

### **3.6.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS**

No entanto para Grupenmacher (2001), as Cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, pois prestam somente serviços para seus sócios, tornando-se assim um ato cooperado. Ficando isentas de algumas obrigações tributárias como, por exemplo, o ICMS, pois esta não negocia com terceiros e sim com só e apenas seus cooperados.

Em referência ainda ao mesmo autor, estas sociedades quanto efetivarem as vendas tributam o ICMS como às demais empresas do mesmo ramo, pois para vendas internas ela terá também como as demais o direito ao aproveitamento de crédito. Portanto se houve a circulação de mercadorias a cooperativa ficará sujeita ao imposto de acordo com a legislação estadual que efetuar as operações.

Já para as cooperativas agropecuárias, segundo a Lei 10.989 de 13 de agosto de 1997 em seu Art.1º, impõe:

A produção, a circulação e a comercialização da uva, do vinho e de seus derivados, em todo o território do Estado do Rio Grande do Sul, obedecerão às normas fixadas por esta Lei e aos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelas legislações federal e estadual.

Esta redação foi modificada pela Lei nº 119/2005, ficando conhecida como: "Vinho é o alimento natural obtido exclusivamente por fermentação alcoólica, total ou parcial, dos açúcares do mosto de uva fresca, madura e sã, prensada ou não".

No Estado do Rio Grande do Sul, para as vendas de vinho ocorridas internamente a alíquota é 17% ( dezessete por cento), sobre o valor total dos produtos. Porém há um crédito que reduz esta carga tributária para 12% (doze por cento), este índice é aplicado para a grande parte dos alimentos que compõem a cesta básica. Pois, segundo o regulamento do ICMS Inciso LXXVIII, seja ela indústria normal ou sociedade cooperativa são beneficiadas pelo crédito fiscal presumido de 5% (cinco por cento) para as vendas de vinho ocorridas internamente.

Para as vendas de suco conforme o Inciso XCIV artigo: 32 do Regulamento do ICMS aplicam-se a ela também um percentual de 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo para vendas internas, desde que ambas sejam de produção própria.

Quanto à permissão de crédito presumido entende-se que:

[...] é uma forma de incentivar os contribuintes na continuação de suas atividades, servindo como auxílio do governo para favorecer algumas operações que estejam sendo ou passem a ser muito onerosas para determinadas empresas (BORGES; ECKERT; MECCA, 2010, p.66).

### **3.6.2 Substituição Tributária – ICMS/ST**

Galhardo (2014) evidencia que a Substituição Tributária (ST), é uma maneira que os governos Federais e Estaduais encontraram para a arrecadação de tributos, por meio de legislação. Esta substituição deixa ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento devido ao seu comprador, e depois este contribuinte deverá repassar para o governo. Neste imposto á uma Margem de Valor Agregado (MVA), que é uma estimativa de preço que será cobrado do consumidor final, sobre a qual é realizado o recolhimento do ICMS. A mercadoria sujeita a este regime tem o seu MVA estabelecido em Convênios ou protocolos.

Como indicado por Galhardo (2014) o Protocolo 96 de 23 de Julho de 2009, define a substituição tributária nas operações, ficando assim estabelecido que todas as vendas do vinho e do suco com ICMS – ST estarão regulamentadas por protocolos, lembrando que cada estado possui um MVA diferenciada.

### **3.6.3 Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**

Contudo Zanluca (2014) coloca que:

A cooperativa é considerada estabelecimento industrial quando executa qualquer das operações consideradas como industrialização. Neste caso, deverá recolher o IPI correspondente à alíquota aplicável a seus produtos, dentro dos moldes exigidos pelo Regulamento respectivo.

Portanto a Lei Nº 9.532/97 indica que as cooperativas ficam sujeitas a este imposto como as demais sociedades do mesmo ramo, tem como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial, aplica-se este imposto quando a matéria prima sofrer modificações para o produto ficar pronto para o consumo. As



alíquotas podem variar de empresa para empresa, podendo estas se creditar dos valores resultantes das compras de insumos para posterior industrialização, mas quando a finalidade da compra for consumo esta não terá direito a crédito. Entretanto o suco não terá a presença deste imposto por ele ser um produto tributado com alíquota zero.

Lei Nº 7.798 de 10 de Julho de 1989, Art.2º:

Para o vinho o enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministério da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, sobre o valor tributável.

### **3.6.4 Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS**

Segundo Santos *et al.* (2008), as cooperativas devem tributar sobre a receita bruta o PIS/ PASEP e a COFINS, independentemente se a empresa é do Lucro Real ou do Lucro Presumido. As sociedades dos ramos da agropecuária, de crédito e de consumo tributam pelo regime não cumulativo, as demais são contribuintes do regime cumulativo.

A Tabela 4 apresenta as alíquotas para cada modalidade de tributação, diferenciando as empresas que utilizam o regime cumulativo do não cumulativo.

Tabela 4. Alíquotas do Regime Cumulativo /Não Cumulativo.

<b>Alíquotas da Apuração pelo Regime Cumulativo</b>	<b>Alíquotas de Apuração pelo Regime Não Cumulativo</b>
PIS: 0,65%	PIS: 1,65%
COFINS: 3%	COFINS: 7,6%
COFINS: 4% (utilizado nas cooperativas de crédito, calculado sobre as receitas auferidas).	

Fonte: Adaptado de SANTOS *et al.* (2008).

Ainda segundo o autor as cooperativas de produção agropecuária, de crédito, de eletrificação rural, de transporte rodoviário de cargas e de médicos, permitem

algumas exclusões na base de cálculo para o PIS e COFINS, ou seja, são excluídos custos agregados, sobras da cooperativa entre outros.

Santos *et al.* (2008, p. 73) ainda afirma que: “as demais sociedades cooperativas poderão excluir da base cálculo o valor das sobras apuradas nas Demonstrações do Resultado do Exercício, destinadas á contribuição do FATES.”.

Por outro lado as cooperativas Vinícolas (Agropecuárias) possuem alguns benefícios quando comparadas com as demais empresas, pois como citado anteriormente podem ter exclusão na base de cálculo, excluído com isso custos agregados, sobras da cooperativa, repasse aos cooperados, entre outros, ficando assim com débito menor. (Santos *et al.* 2008).

### **3.6.5 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ**

#### 3.6.5.1 Incidência do Imposto

Conforme dados retirados da Receita Federal com base na Lei nº 5.764, as cooperativas devem pagar o imposto de renda quando tiverem resultados positivos das operações e das atividades estranhas a suas finalidades (ato não cooperativo) sendo que estas operações devem estar previstas nos artigos: 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71:

- Industrializar ou comercializar produtos adquiridos de não associados agricultores;
- Fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;
- Buscar atender objetivos complementares, com a participação em sociedade não cooperativas, sendo elas publica ou privadas;
- Operações financeiras;

Portanto as operações realizadas com não associados e caso tiver resultados estes devem ser levados para a conta de Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES), e serão contabilizado separadamente, de modo a permitir cálculo para a incidência de tributos. (SANTOS *et al.* 2008).

### 3.6.5.2 Não Incidência

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999), as Sociedades Cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas (ato cooperativo) respeitando no que diz respeito ao artigo 3º da Lei nº 5.764/71.

Portanto em seu artigo 24 da Lei citada anteriormente, deixa bem claro que é proibida a distribuição de qualquer tipo de benefício sobre as quotas-partes do capital ou até mesmo tirar vantagens financeiras a favor de seus associados. Reserva ainda que seja permitida em relação aos juros, até o máximo de 12% ao ano, atribuídos ao capital integralizado, sendo que a desobediência da distribuição de benefícios aos associados poderá impactar na tributação dos resultados.

### 3.6.6 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Lei 10.865/2004 afirma em seu artigo 39 que:

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Sendo que esta isenção não se aplica para as sociedades cooperativas de consumo.

Como mostram Santos *et al.* (2008) com exceção das sociedades de consumo, as demais sociedades que atenderem a legislação, ficarão isentas de pagar a Contribuição sobre o Lucro Líquido e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica se estas praticarem os atos cooperados, ou seja, se realizarem operações com associados. Caso contrário, quando operarem com não associados, são obrigadas a tributar na proporção do ato não cooperativo o imposto de renda e a contribuição social.

### 3.6.7 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS

Gruppenmacher (2001) salienta que as sociedades cooperativas não estão sujeitas a pagarem o ISS, por estas prestarem serviços somente para os seus sócios, e elas são constituídas de tal forma para ajudar o associado e não lhe cobrar

sobre os serviços prestados, afinal ela é uma empresa dos sócios. Porém se esta prestar serviços tributados por este imposto a terceiros ela passará a ser contribuinte.

### **3.6.8 Contribuição do PIS/PASEP Incidente Sobre a Folha de Salário**

O fato gerador para a contribuição do PIS/PASEP incidente sobre o total da folha de pagamento mensal é aplicada uma alíquota de 1% sobre essa remuneração que é paga mensalmente. Mas não se pode incluir na base de cálculo o salário família, o aviso prévio indenizado e o FGTS (YOUNG, 2007).

### **3.6.9 Selo de Controle Fiscal do Vinho**

A Instrução Normativa RFB Nº 1432/2013 em seu Art. 2º elenca:

Os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores dos produtos a que se refere esta Instrução Normativa estão obrigados a inscrição no registro especial instituído pelo art. 1º do Decreto Lei nº 1593, de 21 de dezembro de 1977, sendo vedado exercer estas atividades sem prévia satisfação da exigência legal.

Portanto a Instrução Normativa RFB nº 1.065/2010 que foi revogada pela INRFB 1432/2013 afirma que os produtos nacionais ou importados estão sujeitos ao selo de controle, como é o caso do vinho, porém o suco que não possui IPI, não precisa do selo de qualidade. Portanto, vale a pena lembrar que se deve olhar a tabela – TIPI para ver se o produto esta enquadrado ou não ao pagamento do imposto

Para Fernandes (2010), o Selo Fiscal é uma maneira que a Receita Federal encontrou para controlar as vendas de vinhos engarrafados tanto nacionais quanto os importados no Brasil, esse passou a ser obrigatório a partir do dia 1º de novembro de 2010. Antigamente não era necessário ter este controle por ser considerada uma bebida quente. Porém esta modificação veio justamente para as empresas terem um melhor controle de estoques.

Assim sendo a Lei nº 10.970, de 12 de Novembro de 2004, em seu artigo 8º no § 5º afirma que as empresas devem constar em seus rótulos previstos no

regulamento desta lei, descrevendo também as especialidades exclusivas do produto ou da sua elaboração.

### 3.7 TRIBUTAÇÃO NO MERCADO EXTERNO – VINHO E SUCO

Castro (2011) afirma que as empresas Brasileiras, possuem um conjunto de incentivos fiscais, quando realizam operações de exportação tendo como principal objetivo a redução da carga tributária, para que assim a empresa possa se tornar mais competitiva frente ao demais concorrentes.

#### 3.7.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS

Segundo Lei Nº 10.989 de 13 de Agosto de 1997 em seu Art. 10º:

Os vinhos e derivados do vinho e da uva, quando destinados à exportação, poderão ser elaborados de acordo com a legislação do país a que se destinam, não podendo, caso estejam em desacordo com esta Lei, serem comercializados no mercado interno.

Conforme o Regulamento do ICMS, Livro I, Título III, Art. 11 do Decreto 37.699/1997 as operações quando destinadas ao exterior, sendo eles produtos industrializados ou semi- elaborados terão o benefício da não incidência do ICMS. Sendo assim as cooperativas agropecuárias, quando efetuarem vendas para o exterior podem aproveitar os créditos caso tenha saldo acumulado do imposto a recuperar.

#### 3.7.2 Substituição Tributária ICMS –ST

De acordo com o Art. 7º do RICMS/2000 toda a mercadoria destinada ao exterior tem isenção da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS por Substituição Tributária ( ICMS-ST). Portanto este somente é cobrado quando a mercadoria circula no mercado nacional.

### **3.7.3 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Segundo Lopez (2005 p. 197),

Na saída física de produtos industrializados para o exterior, as empresas (fabricante, a *trading company*, a empresa comercial exportadora, a cooperativa ou entidade semelhante) gozam de imunidade de pagamento do IPI que seria pago em operações no mercado interno.

### **3.7.4 Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS**

Com base em dados da Receita Federal (2014), as empresas que exportarem quaisquer produtos para o mercado exterior ficam isentas do recolhimento do PIS e da COFINS desde que obedeçam as normas constituídas em lei.

### **3.7.5 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ**

Segundo Young (2005) as sociedades cooperativas agropecuárias ou de pesca recolhem o imposto calculado sobre os resultados positivos do período, portanto não existe tratamento diferenciado para o recolhimento do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) para as receitas de exportação. Sendo que estas devem ser computadas integralmente na base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas.

### **3.7.6 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

Conforme Castro (2011) as empresas que exportam seus produtos não possuem benefício fiscal referente ao pagamento da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), portanto tributam exatamente como se a venda fosse realizada no mercado interno.

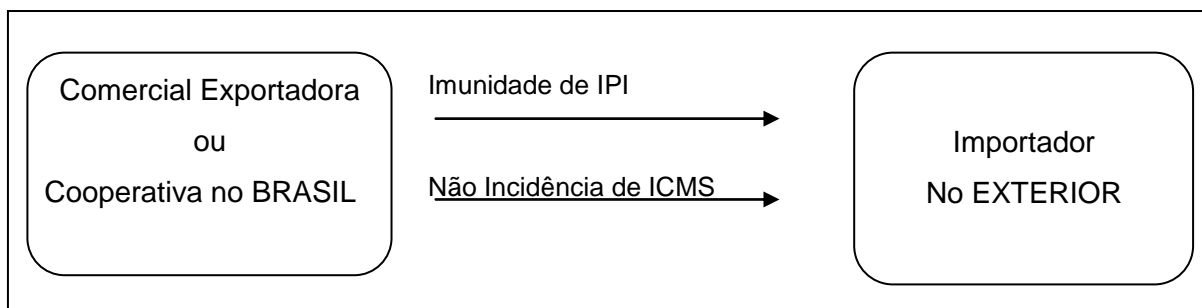
### 3.8 INCENTIVOS FISCAIS

Para Castro (2011 p.141) “os incentivos fiscais á exportação concedidos pelo Brasil são representados apenas pela desoneração ou dispensa do pagamento de determinados tributos devidos em operações do mercado interno”.

#### 3.8.1 Imunidade de Pagamento do IPI e do ICMS

A Figura 2 demonstra que na saída de produtos de origem primária, semimanufaturados ou industrializados para o exterior as empresas tem a imunidade do IPI, o qual seria tributado se a venda fosse realizada no mercado interno. O mesmo acontece com o ICMS que se fosse vendido no mercado interno também deveria ser tributado, porém na exportação existe a não incidência deste imposto (CASTRO, 2011).

Figura 2. Imunidade (isenção) de pagamento de IPI e do ICMS na exportação.

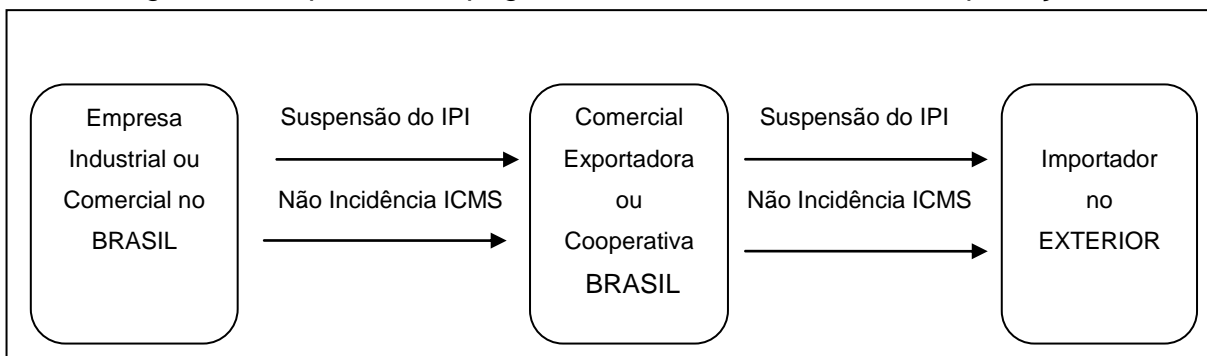


Fonte: Adaptado de Castro (2011).

#### 3.8.2 Suspensão de Pagamento do IPI e do ICMS

Castro (2011) relata que as empresas sejam elas industriais, comerciais ou até mesmo as comerciais exportadoras desde que cadastradas no Siscomex e realizarem exportações de forma indireta quando efetivarem as vendas para o exterior dos produtos primários, semi elaborados e industrializados ficam suspensas do pagamento do IPI e da não incidência do ICMS, Figura 3.

Figura 3. Suspensão de pagamento do IPI e do ICMS na exportação.



Fonte: Adaptado de Castro (2011).

### 3.8.3 Manutenção dos créditos fiscais do IPI e do ICMS

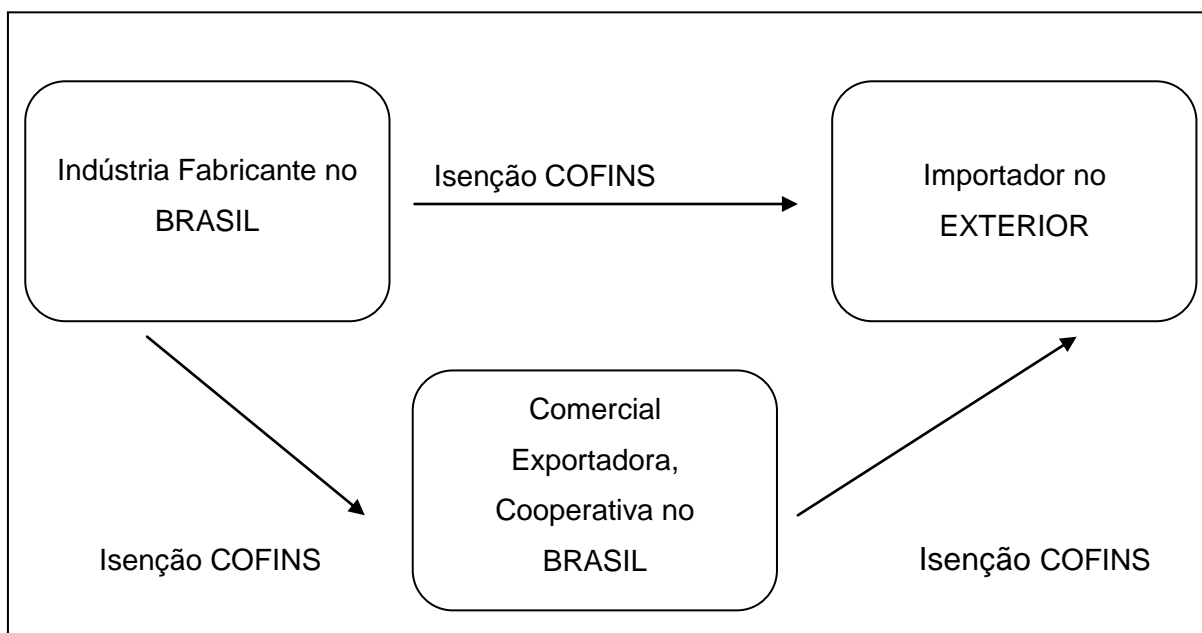
Para evitar à exportação indireta de tributos e volver cada vez mais os produtos nacionais no exterior as indústrias podem conservar os valores pagos do ICMS e IPI que foram referentes a compras de matéria prima para posterior industrialização. Mesmos estes produtos tendo a imunidade de pagamento IPI e da não incidência ICMS (CASTRO, 2011).

### 3.8.4 Isenção e Suspensão de Pagamento da COFINS

“As exportações de produtos manufaturados, semielaborados, primários e serviços estão isentas de pagamento da Cofins, a qual incide sobre faturamento bruto das empresas no mercado interno”. (CASTRO 2011, p.161), conforme Figura 4.



Figura 4. Isenção e Suspensão de pagamento da COFINS na exportação.

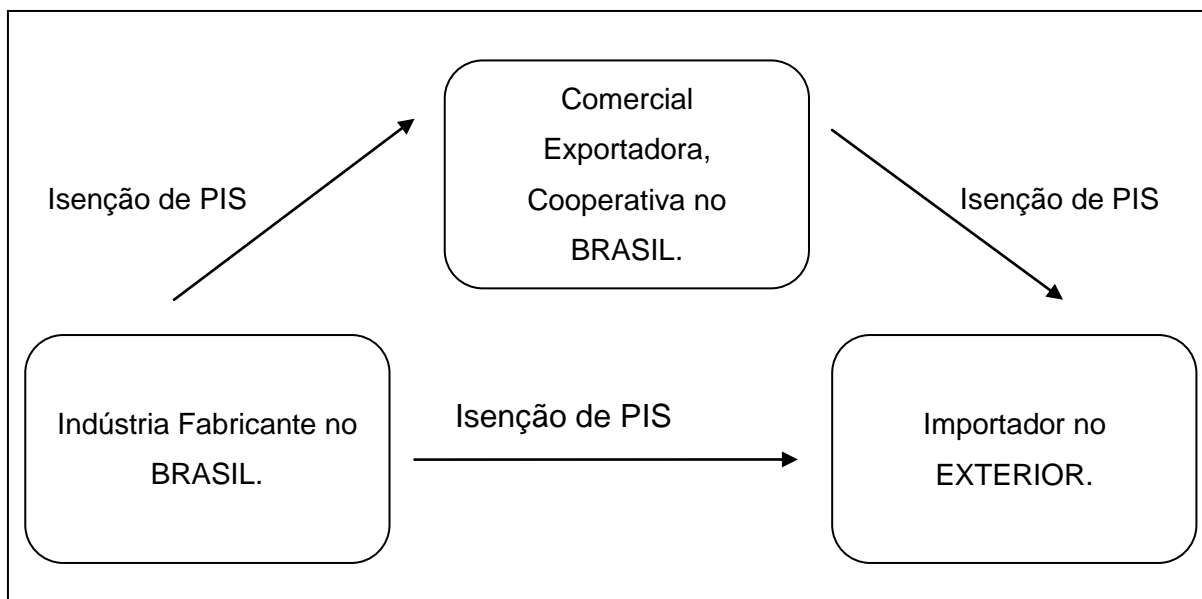


Fonte: Adaptado de Castro (2011).

### 3.8.5 Isenção e Suspensão de Pagamento do PIS

Ainda segundo Castro (2011), as empresas que realizarem operações para o exterior dos produtos manufaturados, semielaborados e primários também estarão isentas do pagamento do PIS ( Figura 5).

Figura 5. Isenção e Suspensão de pagamento do PIS na exportação.



Fonte: Adaptado de Castro (2011).

### 3.8.6 Manutenção dos Créditos sociais do PIS e da COFINS

Neste caso, Castro (2011), ressalta que o pagamento do PIS e da COFINS ficara isento nas operações para com o exterior, porém, no mercado interno haverá incidência dos mesmos, onde serão tributados sobre o total da receita bruta.

### 3.9 TRIBUTOS FISCAIS NA EXPORTAÇÃO

Castro (2011) define ainda os tributos fiscais da seguinte forma:

- *Imposto Sobre Serviço de qualquer Natureza – (ISS)*: este imposto não será tributado devido aos serviços serem prestados no exterior.

- *Imposto de Renda Pessoa Jurídica- (IRPJ)*: a empresa irá tributar integralmente como se fosse uma venda no mercado nacional.

- *INSS e FGTS*: São considerados encargos sociais e vão ser agregados como custo das vendas.

### 3.10 MODALIDADES DE EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA

Vieira (2010, p. 65) elenca que “a exportação direta consiste na venda de mercadorias ou serviços diretamente ao comprador no exterior, exigindo da empresa exportadora a identificação de seus potenciais clientes”.

Ainda segundo Vieira (2010, p. 68) “a exportação indireta é realizada utilizando-se a intermediação de empresas estabelecidas no Brasil, as quais adquirem produtos ou serviços no mercado doméstico a fim de exportá-los”.

Conforme Castro (2011) é importante diferenciarmos a exportação direta da exportação indireta, (figura 6), sendo que a primeira se refere às vendas da empresa Brasileira diretamente com a empresa do exterior que vai comprar a mercadoria, sem intermediário mercantil nacional. Já a segunda diz respeito exportação indireta onde há participação de uma empresa mercantil no Brasil, ou seja, ela compra as mercadorias para realizar a exportação, vide figura 6.

Figura 6. Formas de Exportação.



Fonte: Adaptado de Castro (2011).

### 3.11 VINHO: ASPECTOS GERAIS

Roese (2008) descreve que o vinho é uma das bebidas mais antigas e, ao longo da sua história, além da sua grande importância econômica, ele sempre esteve associado a aspectos culturais. Possibilitando assim o crescimento no comércio internacional transformando-se num produto global. Entretanto não teve muita demanda no comércio exterior devido o poder aquisitivo da classe consumidora juntamente como o fácil acesso de outras bebidas mais acessíveis e por se deparar com uma faixa etária de jovens que preferem as demais como, por exemplo, a cerveja.

O vinho é uma bebida alcoólica, resultante do processo de fermentação do mosto da uva, em conjunto com uma atividade biológica exercida por vários tipos de leveduras que operam sobre o açúcar do fruto transformando-o assim em álcool e gás carbônico. Depois disso é necessário o armazenamento do mesmo em garrafas ou pipas, após seis meses (vinhos comum) o produto está pronto para o consumo, lembrando que este tempo depende da variedade do vinho (Site do Vinho, 2014).

#### 3.11.1 Vinho no Mercado Nacional

Dados da IBRAVIN (2013) demonstram:

Favorecido por fatores como a aproximação com varejistas e distribuidores, ações de promoção, reconhecimento do consumidor e câmbio, setor registra crescimento de 10,7%. Enquanto que, em outubro de 2012, a participação no mercado interno dos vinhos finos brasileiros era de 20,85%, no mesmo mês deste ano ela ficou em 23,33%. Esta pequena elevação no índice representa 1,5 milhão a mais de garrafas de vinhos finos produzidos no Rio Grande Sul sendo comercializadas.

A comercialização do vinho e espumante vem crescendo de forma gradativa e continua, conforme a Tabela 5, sendo autoexplicativa sobre o desempenho individual de cada produto no mercado interno.

Tabela 5. Desempenho comercial do vinho no mercado interno, período de janeiro a outubro, em litros.

	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2013/2012</b>
<b>Vinhos de Mesa</b>	183.897.812	165.540.680	170.866.345	3,22%
<b>Vinhos Viníferas</b>	16.150.641	15.726.521	16.840.595	7,08%
<b>Espumantes</b>	8.602.301	9.664.929	10.302.717	6,60%
<b>Outros Vinhos</b>	1.799.481	1.771.072	1.809.010	2,10%
<b>Total Vinhos</b>	<b>210.450.236</b>	<b>192.703.202</b>	<b>199.818.666</b>	<b>3,69%</b>

Fonte: Adaptado de IBRAVIN (2013).

Após a análise da tabela 5, fica notória a queda no desempenho comercial do vinho no ano de 2012, quando comparado com o ano anterior, porém o mesmo demonstra aumento de seu comércio no ano 2013. Em contrapartida o espumante não apresentou decréscimo.

### **3.11.2 Vinho no Mercado Internacional**

Conforme números levantados pela IBRAVIM, juntamente com as vinícolas Brasileiras participantes do projeto Wines of Brasil, exportaram US\$ 1,2 milhões no primeiro semestre de 2011, resultando em 40,7 % a mais se comparado com o mesmo período de 2010 onde foi faturado US\$ 853,4 mil.

### 3.12 SUCO DE UVA: ASPECTOS GERAIS

Para firmar o suco no mercado tanto externo como interno foi criado um projeto 100% Suco de Uva do Brasil, visando à capacitação e a adequação dos processos da fruta e da produção. Com foco no fortalecimento da imagem do suco de uva, envolvendo com isso as empresas que produzem este suco 100% natural pronto para o consumo. Isto é o resultado de uma parceria entre o Instituto Brasileiro do Vinho (IBRAVIN) e o Instituto Brasileiro de Frutas (IBRAF), em conjunto com Agência Brasileira de Promoção das Exportações e Investimento (Apex-Brasil) (SUCO DE UVA BRASIL, 2014).

Ainda segundo dados analisados do site Suco de Uva Brasil (2014), existem vários tipos de sucos no mercado, porém cada um apresenta alguns aspectos diferentes. O suco de Uva 100% (cem por cento) Integral é fabricado anualmente no Brasil em torno de 47 milhões de litros, sendo este um produto sem adição de açúcar e água mantendo assim o sabor natural da fruta. Por outro lado o suco 100% (cem por cento) uva, é produzido sem adição de componentes químicos, mas podendo ter em seu processo de produção a adição de açúcar e água.

Existe também a bebida refresco que é em 30% (trinta por cento) da fruta dissolvido em água e são adicionados componentes químicos para finalizar o produto. O Néctar por sua vez é o resultado de 30% da fruta diluído em água e completado com açúcar. E o suco em pó pode ser feito sem a utilização do produto.

Entretanto o suco de uva orgânico esta sendo uma das estratégias encontrada pelas empresas, pois é o resultado de um produto sem a utilização de agrotóxicos e compostos químicos que prejudicam a saúde e o bem estar da sociedade, e ao mesmo tempo esta técnica preserva a natureza. Porém para a bebida ser considerada orgânica ela deve ter a certificação da Ecocert Brasil, que nada mais é um organismo de inspeção e certificação onde são rastreados os processos da produção do produto deste o plantio até a fase final permitindo assim garantia ao consumidor (BRAZIL ECOCER, 2014).

Melo (2010) assegura que estas empresas que produzem os sucos de uva apresentam uma tecnologia e estrutura avançada. Estes investimentos permitem uma maior concentração e processamento do fruto, o que acaba evidenciando a

capacidade de expansão para outros países e ao mesmo tempo a inclusão de novos produtos na cadeia vitivinícola.

### 3.12.1 Suco de Uva no Mercado Nacional

Segundo dados da IBRAVIM (2013), a comercialização de sucos de uva, tem mantido resultados positivos nos últimos anos, mas o maior destaque ainda é para os sucos naturais prontos para o consumo, que em 2013 ampliaram a comercialização em 42,97% se comparado com o primeiro semestre de 2012. Por outro lado a comercialização do suco concentrado também teve um crescimento de 17,22% nas vendas se comparado com os anos anteriores. Sendo que no Rio Grande do Sul 725 empresas são do ramo vinícola, mas somente 65 delas produzem o suco de uva, ou melhor, 8,97% delas são produtoras deste derivado.

Segundo IBRAVIN (2011):

O suco de uva, que vive uma participação crescente na produção vitivinícola, já corresponde a 30% do PIB gerado pelo setor (1% do RS). Em 2007, 36% do faturamento do setor estavam ligados à elaboração de suco de uva. Em 2010, este índice passou para 42%. Suco de uva 100% natural pronto para beber teve um aumento ainda maior – 36,8% – alcançando 18,6 milhões de litros comercializados.

Na Tabela 6, pode-se notar o desempenho comercial do suco no mercado nacional, onde as vendas são expressas em litros, nos períodos de 2011 a 2013.

Tabela 6. Desempenho comercial do suco no mercado interno, período de janeiro a outubro, em litros.

	2011	2012	2013	2013/2012
<b>Sucos prontos para consumo</b>	37.449.304	43.753.227	63.379.096	44,86%
<b>Suco 100% natural concentrado (kg)</b>	24.940.341	26.096.940	28.444.874	9,00%
<b>Total de Sucos</b>	62.389.645	69.850.167	91.823.970	53,86%

Fonte: Adaptado de IBRAVIN (2013).

Ao analisar a Tabela 6, sobre o desempenho comercial do suco de uva, é visto a escala progressiva de aumento e aceitação do mesmo ao mercado nacional, diferentemente do vinho conforme Tabela 5.

### **3.12.2 Suco de Uva no Mercado Internacional**

IBRAVIN (2013) aponta que a exportação do suco teve uma alta de 883% quando comparado com o período anterior. Sendo que no Brasil a venda do suco concentrado para o exterior já é uma tradição, mas procuram-se ainda novos nichos de mercado com maior demanda. Por outro lado à exportação do suco de uva pronto para o consumo, esta em fase de crescimento devido ao volume exportado ser pequeno, mas mesmo assim o resultado é crescente anualmente.

## **3.13 SUCO DE UVA E VINHO COMO PRODUTO**

### **3.13.1 Mercado Interno**

A uva é cultivada em vários Estados Brasileiros, gerando assim empregos e sustentabilidade para os pequenos agricultores. Entretanto o Rio Grande do Sul se destaca como sendo o maior produtor de uvas do Brasil, sendo responsável por 90% da produção de suco, vinhos e derivados. Isso porque a Região Sul apresenta um clima e solo propício para o plantio dos vinhedos, resultando assim em um produto de maior qualidade. (PROTAS, *et al*, 2014).

Segundo Teruchkin (2005), o vinho e seus derivados são de grande importância para a economia brasileira na medida em que estes possuem no agronegócio uma base para a manutenção da população no campo, pois se trata de uma atividade que gera renda para as famílias do ramo de maneira bem distribuída. Portanto o setor vitivinícola gera uma relevante fonte de ocupação da mão de obra tanto na própria indústria como na agricultura pelo seu encadeamento com o cultivo da uva, produzidas em pequenas propriedades mais especificamente se trata de uma processo considerado agricultura familiar

Portanto as empresas nacionais tiveram a necessidade de melhorar as suas tecnologias para a produção do vinho e seus derivados, o que possibilitou a obtenção de uma bebida de boa qualidade superando assim, as dificuldades específicas do local, entretanto, o solo e condições edafoclimáticas, que possibilitam um vinho superior. Em contrapartida, a precisão do investimento tecnológico origina

assim num maior custo de produção que só podem ser minimizados pela quantidade produzida e esta ligada a demanda (SATO; ANGELO, 2007).

Ainda evidenciando, os autores citados anteriormente, a demanda interna de determinados produtos como o vinho e o suco que possuem na sua base um maior valor agregado, dependem das necessidades e dos aspectos socioeconômicos dos consumidores. Em países como o Brasil apresentam dificuldades no consumo destas bebidas devido à baixa renda e aspectos culturais, portanto o mercado exterior é uma boa oportunidade para a expansão da sua oferta e demanda.

### **3.13.2 Mercado externo**

Sato e Angelo (2007) afirmam que o Brasil situa-se em uma fase inicial das exportações de vinho, com a busca de uma pauta diversificada de países compradores e com o foco no reconhecimento do vinho brasileiro a partir de uma estratégia de marca genérica que enfatiza o país de origem.

Para Hemais (2004), atuar no mercado exterior é muito mais difícil, do que vender sua produção no mercado interno, isso ocorre porque a empresa vai se deparar com culturas diferentes, e necessidades distintas entre um país e outro. Tendo assim como principal desafio o aumento da tecnologia e inovação do produto mantendo o foco sobre o mercado em que irá buscar como aliado na venda de sua produção.

Logo para Castro (2011), as exportações reduzem o risco da empresa, pois a dificuldade de sobrevivência é maior se optarmos em ficar somente em um mercado, pois a demanda pode cair e conseqüentemente a empresa ficar sem sentido. Por isso exportar é um passo muito decisório e importante para a empresa, pois assim ela será obrigada a ter produtos de alta qualidade e mais competitivos. É importante lembrar que exportando o nosso produto temos um aumento no capital de giro, reduzindo assim o custo financeiro e um melhor fluxo de caixa. Isso ocorre devido ao recebimento antecipado das vendas ocorridas ao mercado exterior através de financiamentos internos tais como: o ACC (Adiantamento sobre Contrato de Cambio) ou ACE (Adiantamentos sobre Cambiais Entregues).

Todavia, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (2014) destaca que estes financiamentos seriam um adiantamento feito ao exportador no



pré-embarque, ou pós-embarque podendo ser adiantado em até 100% do valor em rede bancárias. Isso ajuda a empresa financeiramente e contabilmente conforme comentado anteriormente, além disso, ela está sujeita a isenção do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Além disso, o Instituto Brasileiro do Vinho, (2013) descreve que o mercado nacional deixa muito a desejar devido as dificuldades encontradas e até mesmo pela falta de conhecimento dos gestores perante o mercado exterior, por isso o IBRAVIN em parceria com a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX-BRASIL), criaram um projeto chamado de *Wines of Brasil*, com objetivo de melhorar a imagem do produto e abrir as portas para o mercado exterior, buscando países diversificados para a expansão da marca.

Conforme Porter (1980) existe diferenças entre competir no mercado exterior e competir no mercado interno, portanto deve-se criar com isso uma estratégia competitiva internacional. Isso ocorre devido às diferenças encontradas entre os Governos de outros países, a posição e infraestrutura em que a empresa está situada frente ao mercado interno em termos de inovação, qualidade e conhecimento das necessidades do país em que irá receber esta mercadoria. Frisa ainda a importância da necessidade do *marketing* e suas estratégias internacionais para a sua sobrevivência e expansão no mercado foco.

Mugnol (2012) relata que a competitividade e a internacionalização devem andar juntas pelo fato da primeira exigir da empresa maior qualidade e inovação de seus produtos frente aos demais concorrentes, e ao, mesmo tempo demonstrar eficácia sobre seus produtos e serviços prestados, criando assim uma fortaleza que permita ser única no setor em que atua. Ainda segundo o autor as empresas que não são competitivas nacionalmente não devem iniciar o processo de internacionalização devido às exigências qualitativas do mercado exterior.

Neste capítulo foram apresentados os principais impostos e a necessidade de se ter um bom planejamento tributário e conhecimento dos mercados e até mesmo dos concorrentes. Demonstrando-se também a importância que os produtos (vinho e suco de uva) apresentam na economia e saúde da grande parte da população do Rio Grande do Sul. Esta pesquisa busca orientar as pessoas (leitores), fazendo com que fique mais clara a importância da contabilidade tributária presente no dia a dia. No capítulo quatro será realizado um estudo de caso baseado nestas

informações, bem como uma análise dos dados oriundos da Cooperativa Vinícola Nova Aliança.

## **4 ESTUDO DE CASO – COOPERATIVA VINÍCOLA NOVA ALIANÇA**

### **4.1 CONSIDERAÇÕES**

Cooperativa Vinícola Nova Aliança conta com uma história de mais de 80 anos. No ano de 2010, cinco cooperativas vitivinícolas se uniram para formar novos potenciais sendo estas: Aliança e São Victor (de Caxias do Sul), Linha Jacinto (de Farroupilha), Santo Antônio e São Pedro (de Flores da Cunha). O resultado desta fusão gerou a Cooperativa Vinícola Nova Aliança, que tem como missão semear um futuro de oportunidades e desenvolvimento com o firme propósito de ser referência em seus segmentos de atuação e reconhecida pela atitude cooperativa e resultados alcançados. Esta fusão une em torno de 800 famílias associadas, agregando maior conhecimento, experiência suprimindo as demandas da sociedade de mercado e ambientais.

Toda a produção desta nova Cooperativa está localizada em três regiões do Rio Grande do Sul, todas elas com características distintas. A Serra Gaúcha que nada mais é a maior produtora de vinhos e sucos naturais de uva, reconhecidos nacionalmente, estando situada na região Nordeste do Estado. Mais para o Sul na região da Campanha situa-se a outra unidade, responsável pela elaboração de vinhos finos e espumantes de alta qualidade. Já a terceira microrregião está localizada no Sudeste Gaúcho, mais precisamente na cidade de Encruzilhada do Sul onde são cultivadas variedades mais sensíveis aos fatores climáticos, produzindo uvas com alto potencial ecológico.

Hoje a sede da cooperativa encontra-se na cidade de Flores da Cunha, na região nordeste do estado do Rio Grande do Sul – RS, contando com amplas instalações, para melhor atendimento dos sócios, fornecedores, clientes e até mesmo para o processo de produção, pois o que era realizado antigamente por pequenas unidades agora formou um todo até mesmo para fazer frente a concorrência e fornecedores.

## 4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS ATUAIS

Esta seção apresenta os dados de quantidades de litros vendidos em um trimestre levando em consideração como ano base 2014 e o período de Janeiro á Março dos seguintes produtos: vinho tinto de comum seco – 750 ml e o Suco de Uva Tinto Integral – 1.500 ml ambos foram escolhidos devido a sua alta produção e as capacidades pelo fato de serem as mais procuradas pelos clientes.

A Tabela 7 apresenta os dados de vendas do vinho tinto comum seco 750 ml, da Cooperativa Vinícola Nova Aliança Ltda., bem como o valor unitário de cada garrafa levando em consideração o primeiro trimestre do ano de 2014.

Tabela 7. Vendas de Vinho tinto Comum Seco – Janeiro á Março de 2014

Período/2014	Quantidades	Valor Unitário	Faturamento
Janeiro	3.550	R\$ 4,00	R\$ 14.200,00
Fevereiro	2.325	R\$ 4,00	R\$ 9.300,00
Março	4.853	R\$ 4,00	R\$ 19.412,00
<b>Total</b>	<b>10.728 unidades</b>	<b>R\$ 4,00 por unidade</b>	<b>R\$ 42.912,00</b>

Fonte: o próprio autor.

A Tabela 8 possui as mesmas informações da Tabela 7, porém esta demonstra as vendas sobre o produto suco de uva integral 1.500 ml bem como o seu valor unitário.

Tabela 8. Vendas de Suco de Uva Tinto Integral – Janeiro á Março de 2014

Período/2014	Quantidades	Valor Unitário	Faturamento
Janeiro	8.280	R\$ 7,00	R\$ 57.960,00
Fevereiro	7.424	R\$ 7,00	R\$ 51.968,00
Março	6.250	R\$ 7,00	R\$ 43.750,00
<b>Total</b>	<b>21.954 unidades</b>	<b>R\$ 7,00 por unidade</b>	<b>R\$ 153.678,00</b>

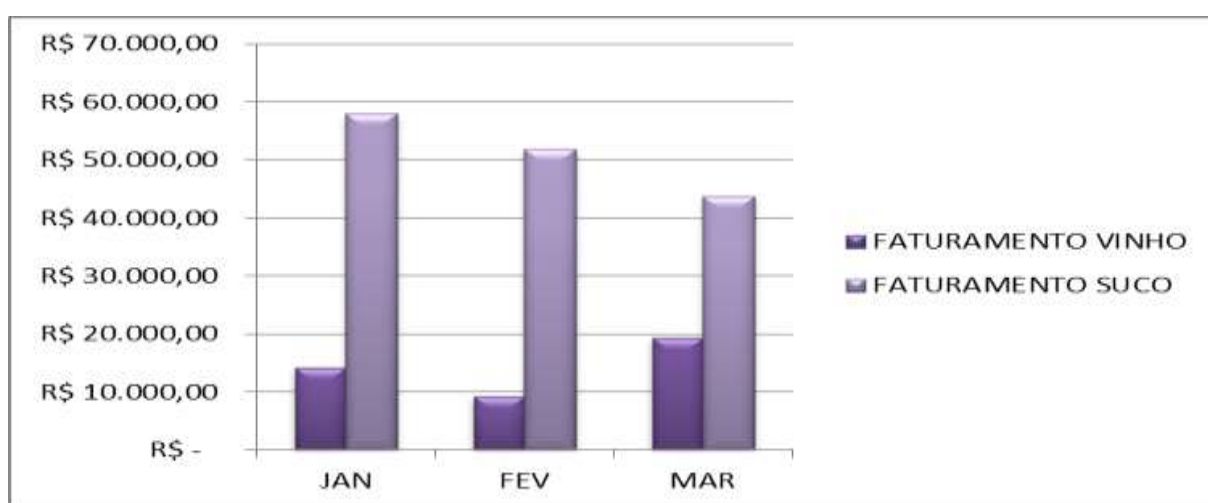
Fonte: o próprio autor.

Pela análise das Tabelas 7 e 8, há uma diferença em volume de vendas além do superior faturamento que o suco apresenta sobre o vinho, isso porque o

mesmo apresenta um maior investimento em estrutura e produção. Esta maior quantidade de vendas é pelo fato do mesmo não restringir certas classes sociais e até mesmo a faixa etária do consumidor.

Como comentado anteriormente a Figura 7, demonstra claramente a diferença de forma gráfica entre os dois produtos, o vinho e o suco de uva, sem levar em consideração o volume, sendo que o vinho foi comercializado em recipientes de 750 ml, já o suco de uva em capacidades de 1.500 ml.

Figura 7. Faturamento Primeiro Trimestre 2014.



Fonte: o próprio autor

Pela análise da Figura 7 é notória a disparidade do faturamento do suco de uva, provavelmente porque é comprovado que este traz benefícios para a saúde. O vinho por sua vez, cresce a curtos passos devido à alta concorrência interna e as limitações de algumas classes sociais ou até mesmo pelas diferentes culturas existentes em uma mesma região.

#### 4.3 TRIBUTAÇÃO – VINHO E SUCO

A empresa a ser analisada é tributada pelo Lucro Real, sendo assim, para esta análise será utilizada a quantidade de Garrafas Vendidas dos produtos Vinho tinto de comum seco e o suco de uva integral no mercado interno, sendo que serão considerados as mesmas quantidades e produtos para a operação internacionais.

### **4.3.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço - ICMS**

Segundo o RICMS RS/1997, Livro I, art. 27, VIII, descreve que a alíquota interna do estado do Rio Grande do Sul na comercialização do vinho interna é de 17%. Ainda neste mesmo regulamento, em seu art. 32, Inciso LXXVII, permite que as empresas fabricantes do produto tenham um crédito fiscal presumido de 5% sobre o valor da base de cálculo das vendas que foram efetuadas dentro do estado. Podendo também se creditar dos valores referentes à compra de insumos.

Da mesma forma como é o caso do vinho o suco de uva quando é produzido pela própria indústria gera direito a crédito fiscal presumido de 5% e conseqüentemente a alíquota interna também é de 17%.

Para as vendas destinadas ao exterior as empresas possuem alguns benefícios com intuito de diminuir a carga tributária e fazer com que as empresas alavanquem suas vendas, neste caso as vendas que antes foram tributadas por serem vendas internas agora terá imunidade, isenção e a manutenção do créditos fiscais nas compras.

#### **4.3.1.1 Vinho Mercado Interno – RS**

A Tabela 9 demonstra como fica as vendas dentro do Estado lembrando que a alíquota interna é 17% e com um aproveitamento de crédito de 5%, além disso, ela pode se creditar das compras de matéria prima.

Para encontrar o valor referente ao crédito pelas compras presume-se um percentual de 3% para as compras de insumos e 1% de matéria prima (açúcar), sobre o faturamento de cada período. Após encontrar este valor é aplicada a alíquota interna para saber o valor do crédito fiscal.

Tabela 9. Apuração de ICMS, vinho – Rio Grande do Sul.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				CRÉDITO 5%	SALDO
	Venda	Cálculo ICMS 17%	Compras Insumos 3%	Cálculo 17%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 12%		
JAN - R\$	14.200,00	2.414,00	426,00	72,42	142,00	17,04	710,00	(1.614,54)
FEV - R\$	9.300,00	1.581,00	279,00	47,43	93,00	11,16	465,00	(1.057,41)
MAR - R\$	19.412,00	3.300,04	582,36	99,00	194,12	23,29	970,60	(2.207,15)

Fonte: o próprio autor.

O aproveitamento do crédito pela compra de matéria prima e a venda do vinho no mercado interno, levando em consideração que os produtos devem ser de produção própria resultando assim, em um crédito fiscal presumido de 5% sobre as vendas realizadas no estado do Rio Grande do Sul. Deduzindo do imposto a pagar, conseqüentemente o resultado foi um o imposto final menor a recolher.

#### 4.3.1.2 Suco Mercado Interno - RS

A Tabela 10 demonstra como fica este tributo referente às vendas internas e também com o aproveitamento de crédito de 5%, lembrando que a produção deve ser totalmente da indústria que está vendendo este produto.

Neste caso também é realizado uma estimativa para saber a quantidade de insumos que foi utilizado para a finalização do produto neste caso é estimado um percentual de 6% sobre o faturamento, após é aplicada a alíquota interna para identificar o valor do crédito pelas compras.

Tabela 10. Apuração de ICMS, suco de uva – Rio Grande do Sul.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				CRÉDITO 5%	SALDO
	Venda	Cálculo ICMS 17%	Compras Insumos 6%	Cálculo 17%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 12%		
JAN - R\$	57.960,00	9.853,20	3.477,60	591,19	-	-	2.898,00	(6.364,01)
FEV - R\$	51.968,00	8.834,56	3.118,08	530,07	-	-	2.598,40	(5.706,09)
MAR - R\$	43.750,00	7.437,50	2.625,00	446,25	-	-	2.187,50	(4.803,75)

Fonte: o próprio autor.

Ao analisar a Tabela 10 pode-se perceber que com o aproveitamento do crédito presumido oriundo das vendas internas e o crédito pelas compras de matéria prima a empresa possui um saldo menor a recolher no final dos períodos analisados.

#### 4.3.1.3 Vinho no Mercado Externo

A Tabela 11 representa a tributação vigente nas empresas que exportam seus produtos para o exterior, bem como do aproveitamento dos créditos devido às compras de insumos. Para o cálculo do valor dos créditos pelas compras é aplicado um percentual de 3% para a compra dos insumos e 1% para compra da matéria prima (açúcar) também sobre o faturamento após é multiplicado pela alíquota interna.

Tabela 11. Apuração de ICMS, vinho – Mercado externo.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				CRÉDITO 5%	SALDO
	Venda	Cálculo ICMS	Compras Insumos 3%	Cálculo 17%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 12%		
JAN - R\$	14.200,00	-	426,00	72,42	142,00	17,04	-	89,46
FEV - R\$	9.300,00	-	279,00	47,43	93,00	11,16	-	58,59
MAR - R\$	19.412,00	-	582,36	99,00	194,12	23,29	-	122,29

Fonte: o próprio autor.



Com a análise da Tabela 11 pode-se notar a diferença entre esta tabela se comparada com Tabela 9, pois nas vendas internacionais a empresa possui benefícios fiscais o que reduz a carga tributária. E ainda há possibilidade da manutenção dos créditos referente às compras de insumos ou matéria prima, originando um saldo a recuperar no período.

#### 4.3.1.4 Suco no Mercado Externo

A Tabela 12 demonstra o ICMS nas vendas de suco de uva para o exterior, pois como citado anteriormente empresas exportadoras possuem benefícios fiscais frente à tributação do ICMS. Para encontrar o valor referente ao crédito pelas compras aplica-se um percentual estimado de 6 % sobre o faturamento do mês depois disso pode-se aplicar a alíquota interna para encontrarmos o referente valor do crédito.

Tabela 12. Apuração ICMS, Suco de Uva – Mercado Externo.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				CRÉDITO 5%	SALDO
	Venda	Cálculo ICMS 17%	Compras Insumos 6%	Cálculo 17%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 12%		
JAN - R\$	57.960,00	-	3.477,60	591,19	-	-	-	591,19
FEV - R\$	51.968,00	-	3.118,08	530,07	-	-	-	530,07
MAR - R\$	43.750,00	-	2.625,00	446,25	-	-	-	446,25

Fonte: o próprio autor.

No mesmo caso do vinho, o suco de uva na Tabela 12 também tem os mesmos benefícios, ou seja, possui a manutenção dos créditos e os incentivos fiscais, ou seja, toda compra tributada será feito um debito, ficando assim um saldo a recuperar.

### **4.3.2 Substituição Tributária - ICMS-ST**

Todas as vendas de vinho ou suco de uva a não ser que estas sejam destinadas ao consumidor final a empresa deve recolher o ICMS-ST. Pois segundo a Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, em seu art.8º descreve que a base de cálculo para a substituição tributária será o preço de venda, acrescido de IPI, seguro, frete e os demais encargos cobrados pelo adquirente da mercadoria vezes a Margem de Valor Agregado (MVA).

Lembrando que o MVA é determinado por protocolos do ICMS, os quais determinam as alíquotas internas e interestaduais, sendo assim cada estado possui o seu MVA e alíquotas. Portanto, é necessário identificar se os produtos possuem substituição tributária no determinado estado, pois o ICMS-ST é sempre recolhido para o Estado de destino das mercadorias.

Na sequência na seção 4.3.2.1 é apresentado o cálculo de como fica estas vendas no mercado interno e no mercado exterior.

#### **4.3.2.1 Vinho Mercado Interno - RS**

A Tabela 13 apresenta como fica a venda do vinho tinto comum seco no mercado interno, na apuração do ICMS por Substituição Tributária facilitando assim o entendimento do mesmo.

Tabela 13. Apuração ICMS-ST, Vinho – Rio Grande do Sul.

Alíquota interna do Produto	Alíquota Interestadual	% MVA do Produto	
17%	17%	43,03%	
Valor Unitário da Mercadoria		IPI Unitário	
R\$ 4,00		R\$ 0,23	
Quantidades vendidas	Janeiro	3.550	
	Fevereiro	2.325	
	Março	4.853	
Períodos	JAN	FEV	MAR
<b>VENDAS</b>	R\$ 14.200,00	R\$ 9.300,00	R\$ 19.412,00
<b>VALOR DO FRETE</b>	R\$ 142,00	R\$ 93,00	R\$ 194,12
<b>VALOR DO SEGURO</b>	-	-	-
<b>OUTRAS DESPESAS</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO DO ICMS</b>	R\$ 14.342,00	R\$ 9.393,00	R\$ 19.606,12
<b>VALOR DO ICMS</b>	R\$ 2.438,14	R\$ 1.596,81	R\$ 3.333,04
<b>TOTAL DO IPI</b>	R\$ 816,50	R\$ 534,75	R\$ 1.116,19
<b>BASE DE CÁLCULO ST</b>	R\$ 21.681,20	R\$ 14.199,66	R\$ 29.639,12
<b>VALOR ICMS ST</b>	R\$ 1.247,66	R\$ 817,23	R\$ 1.705,61
<b>Valor Total dos Produtos</b>	R\$ 14.200,00	R\$ 9.300,00	R\$ 19.412,00
<b>Valor Total da Nota</b>	R\$ 16.406,16	R\$ 10.744,88	R\$ 22.427,92

Fonte: o próprio autor.

A Tabela 13 foi elaborada com os valores das vendas dos produtos e mais o frete, sendo que esta foi utilizada um critério de rateio por quilômetro rodado e pelas quantidades vendidas conforme apresentado na tabela 21 (custos agregados do vinho). Os cálculos para Base de Cálculo da ST foram feitos pela seguinte fórmula, e para exemplificar utilizou-se o período de Janeiro/2014.

Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x Margem de Valor Agregado (MVA), portanto:

$$BC = (14.200,00 + 142,00 + 816,50) + 43,03\%$$

$$BC = 21.681,20$$

Para o cálculo do ICMS-ST, deve-se, multiplicar a BC pela alíquota interna e diminuir do imposto referente ao ICMS já destacado:

$$21.681,20 \times 17\% = 3.685,80$$

$$3.685,80 - 2.438,14 = 1.247,66$$

Com isso o total que a empresa vai pagar de ICMS-ST no período conforme apresentado na Tabela 13 é de R\$ 1.247,66 em Janeiro, R\$ 817,23 em Fevereiro e R\$ 1.705,61 em Março.

#### 4.3.2.2 Suco Mercado Interno - RS

A Tabela 14 confirma a apuração do ICMS-ST para as vendas de suco de uva oriundas do mercado interno (RS), lembrando que para a Base de Cálculo do tributo não será somado o IPI, por este produto ser tributado com alíquota zero.

Tabela 14. Apuração ICMS-ST, Suco de Uva – Rio Grande do Sul.

Alíquota interna do Produto	Alíquota Interestadual	% MVA do Produto	
17%	17%	42,33%	
Valor Unitário da Mercadoria		IPI Unitário	
R\$ 7,00		-	
Quantidades vendidas	Janeiro	8.280	
	Fevereiro	7.424	
	Março	6.250	
Períodos	JAN	FEV	MAR
<b>VENDAS</b>	R\$ 57.960,00	R\$ 51.968,00	R\$ 43.750,00
<b>VALOR DO FRETE</b>	R\$ 662,40	R\$ 617,92	R\$ 500,00
<b>VALOR DO SEGURO</b>	-	-	-
<b>OUTRAS DESPESAS</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO DO ICMS</b>	R\$ 58.622,40	R\$ 52.585,92	R\$ 44.250,00
<b>VALOR DO ICMS</b>	R\$ 9.965,81	R\$ 8.939,61	R\$ 7.522,50
<b>TOTAL DO IPI</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO ST</b>	R\$ 83.437,26	R\$ 74.845,54	R\$ 62.981,03
<b>VALOR ICMS ST</b>	R\$ 4.218,53	R\$ 3.784,14	R\$ 3.184,27
<b>Valor Total dos Produtos</b>	R\$ 57.960,00	R\$ 51.968,00	R\$ 43.750,00
<b>Valor Total da Nota</b>	R\$ 62.840,93	R\$ 56.370,06	R\$ 47.434,27

Fonte: o próprio autor.

Da mesma forma como foi ilustrado na Tabela 13 para as vendas de suco de uva o cálculo não vai ser diferente, portanto, foi utilizado como exemplo o período de Janeiro/2014. Frisando que para cálculo do frete foi feito rateio do quilometro rodado sobre a quantidade de garrafas vendidas conforme apresentado na tabela 22 (custos agregados do suco de uva).

Base de Cálculo = (Valor mercadoria + frete + IPI + outras despesas) x Margem de Valor Agregado (MVA), portanto:

$$BC = (57.960,00 + 662,40) + 42,33\%$$

$$BC = 83.437,26$$

Para o cálculo do ICMS-ST, deve-se, multiplicar a BC pela alíquota interna e diminuir do imposto referente ao ICMS já destacado:

$$83.437,26 \times 17\% = 14.184,33$$

$$14.184,33 - 9.965,81 = 4.218,53$$

Com isso o total que a empresa vai pagar de ICMS-ST no período conforme apresentado na Tabela 14 é de 4.218,53 em Janeiro, 3.784,14 em Fevereiro e 3.184,27 em Março.

#### 4.3.2.3 Vinho Mercado Externo

Pela Tabela 15 pode-se perceber a apuração do ICMS-ST para as vendas ocorridas no exterior, bem como os incentivos fiscais concedidos a estas empresas, sendo que o valor do frete vai ser utilizado na mesma proporção das vendas realizada no mercado interno.

Tabela 15. Apuração ICMS-ST, Vinho – Mercado Externo.

Alíquota interna do Produto	Alíquota Interestadual	% MVA do Produto	
17%	-	-	
Valor Unitário da Mercadoria		IPI Unitário	
R\$ 4,00		R\$ 0,23	
Quantidades vendidas	Janeiro	3.550	
	Fevereiro	2.325	
	Março	4.853	
Períodos	JAN	FEV	MAR
<b>VENDAS</b>	R\$ 14.200,00	R\$ 9.300,00	R\$ 19.412,00
<b>VALOR DO FRETE</b>	R\$ 142,00	R\$ 93,00	R\$ 194,12
<b>VALOR DO SEGURO</b>	-	-	-
<b>OUTRAS DESPESAS</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO DO ICMS</b>	-	-	-
<b>VALOR DO ICMS</b>	-	-	-
<b>TOTAL DO IPI</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO ST</b>	-	-	-
<b>VALOR ICMS ST</b>	-	-	-
<b>Valor Total dos Produtos</b>	R\$ 14.200,00	R\$ 9.300,00	R\$ 19.412,00
<b>Valor Total da Nota</b>	R\$ 14.342,00	R\$ 9.393,00	R\$ 19.606,12

Fonte: o próprio autor.

Pela apuração da Tabela 15 fica notório que quando a empresa exporta tem alguns benefícios fiscais.

#### 4.3.2.4 Suco Mercado Externo

A Tabela 16 relata apuração do ICMS-ST referente às vendas de suco de uva no mercado externo, bem como os benefícios a ele concedidos, sendo que será utilizado o mesmo procedimento de rateio para o cálculo do frete conforme a Tabela 14 referente às vendas internas.

Tabela 16. Apuração ICMS-ST, Suco de Uva – Mercado Externo

Alíquota interna do Produto	Alíquota Interestadual	% MVA do Produto	
17%	-	-	
Valor Unitário da Mercadoria		IPI Unitário	
R\$ 7,00		-	
Quantidades vendidas	Janeiro	8.280	
	Fevereiro	7.424	
	Março	6.250	
Períodos	JAN	FEV	MAR
<b>VENDAS</b>	R\$ 57.960,00	R\$ 51.968,00	R\$ 43.750,00
<b>VALOR DO FRETE</b>	R\$ 662,40	R\$ 617,92	R\$ 500,00
<b>VALOR DO SEGURO</b>	-	-	-
<b>OUTRAS DESPESAS</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO DO ICMS</b>	-	-	-
<b>VALOR DO ICMS</b>	-	-	-
<b>TOTAL DO IPI</b>	-	-	-
<b>BASE DE CÁLCULO ST</b>	-	-	-
<b>VALOR ICMS ST</b>	-	-	-
<b>Valor Total dos Produtos</b>	R\$ 57.960,00	R\$ 51.968,00	R\$ 43.750,00
<b>Valor Total da Nota</b>	R\$ 58.622,40	R\$ 52.585,92	R\$ 44.250,00

Fonte: o próprio autor.

Com análise na Tabela 16 é notório que a empresa não vai recolher o ICMS sobre as vendas no exterior, e nem mesmo o ICMS-ST, por possuir alguns incentivos fiscais.

#### 4.3.3 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI é um tributo da esfera federal, este deve ser calculado conforme as alíquotas constantes na Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Os vinhos na



Nomenclatura do MERCOSUL – NCM estão classificados na posição 22.04, assim estes produtos possuem uma alíquota que pode variar entre 10% a 40% de acordo com fatores tais como: capacidade do recipiente e com a espécie do produto se for seco ou suave fino ou comum.

Todo o mês de junho as empresas produtoras de vinho devem realizar o reenquadramento do produto para ajustar a alíquota do IPI, fazendo um pedido na Receita Federal, pois ela é quem nos informa ou libera as alíquotas do período.

O suco por sua vez por estar enquadrado no NCM. 22.09 que possui a alíquota zero, esta alíquota é concedida muitas vezes para incentivar a venda de determinados produtos e até mesmo para movimentar a economia.

As empresas que vendem seus produtos no mercado internacional vão ter benefício se comparados ao mercado interno, pois no caso do IPI este tributo vai ter: Imunidade, suspensão e manutenção dos créditos fiscais nas compras.

#### 4.3.3.1 Vinho Mercado Interno -RS

Na Cooperativa Nova Aliança este enquadramento do vinho tinto comum seco com capacidade de 750 ml fica em R\$ 0,23 por unidade do produto para o período a ser analisado, portanto a Tabela 17 demonstra a quantidade de garrafas vendidas no período, bem como a quantidade de insumos utilizados para a produção do produto.

Para este cálculo dos créditos referente às compras de insumos será aplicada uma estimativa de 10% para realizar a produção necessária, após será aplicada a alíquota interna para saber qual é o valor que a empresa pode se creditar.

Tabela 17. Apuração IPI, Vinho - Rio Grande do Sul.

Período	Débito sobre vendas			Crédito sobre compras		SALDO
	Vendas	Venda em unidades	IPI R\$ 0,23 P/UNI	Compras Insumos 10%	Cálculo 15%	
JAN - R\$	14.200,00	3.550	816,50	1.420,00	213,00	(603,50)
FEV - R\$	9.300,00	2.325	534,75	930,00	139,50	(395,25)
MAR - R\$	19.412,00	4.853	1.116,19	1.941,20	291,18	(825,01)

Fonte: o próprio autor.

Pela análise da Tabela 17, pode-se perceber que o aproveitamento do crédito referente à compra da matéria prima, faz com que a empresa tenha um saldo menor a recolher no final de cada período.

#### 4.3.3.2 Suco Mercado Interno - RS

Como citado anteriormente o suco de uva é tributado com alíquota zero, portanto para as vendas de suco de uva não terá tributação de IPI. Desta forma se ela não pode se creditar dos valores referente as compras da matéria prima e insumos utilizados para a produção do produto.

Tabela 18. Apuração IPI, Suco de Uva - Rio Grande do Sul

Período	Débito sobre vendas			Crédito sobre compras		SALDO
	Vendas	Venda em unidades	IPI P/UNI	Compras Insumos 10%	Cálculo 15%	
JAN - R\$	57.960,00	8.280	-	-	-	-
FEV - R\$	51.968,00	7.424	-	-	-	-
MAR - R\$	43.750,00	6.250	-	-	-	-

Fonte: o próprio autor.

Analisando a Tabela 18, é notório que a empresa não recolheu o imposto, portanto é importante lembrar que ela também não pode se aproveitar dos créditos referente as compras de insumos ou de matéria prima, pois como ela não recolhe ela também não tem direito de se creditar sobre as compras, destinadas a este produto.

#### 4.3.3.3 Vinho Mercado Externo

A Tabela 19 demonstra como ficaria a tributação do IPI, para as vendas ocorridas no exterior, bem como o possível aproveitamento de crédito sobre as compras do mesmo. Para encontrarmos o valor dos insumos foi estimado que a empresa gasta 10% sobre o faturamento líquido para ter esta produção, depois disso aplica-se a alíquota correspondente ao crédito fiscal das compras.

Tabela 19. Apuração IPI, Vinho - Mercado Externo

Período	Débito sobre vendas			Crédito sobre compras		SALDO
	Vendas	Venda em unidades	IPI R\$ 0,23 P/UNI	Compras Insumos 10%	Cálculo 15%	
JAN - R\$	14.200,00	3.550		1.420,00	213,00	213,00
FEV - R\$	9.300,00	2.325	-	930,00	139,50	139,50
MAR - R\$	19.412,00	4.853	-	1.941,20	291,18	291,18

Fonte: o próprio autor.

Para as vendas destinadas ao exterior neste caso o vinho também possui benefícios se comparados com as vendas no mercado interno. Após análise da Tabela 19, pode-se perceber que estas vendas não serão tributadas por terem benefícios fiscais e, além disso, a empresa pode aproveitar os créditos pelas compras, originando assim um saldo a recolher menor em cada um dos períodos analisados.

#### 4.3.3.4 Suco de Uva Mercado Externo

Como citado anteriormente o suco de uva não possui IPI, pois este é tributado com alíquota zero. Portanto a empresa não pode se creditar dos valores referente as compras dos insumos necessários para a produção. A Tabela 20 demonstra como fica o calculo deste imposto para as vendas destinadas ao mercado exterior.

Tabela 20. Apuração IPI, Suco de Uva - Mercado Externo

Período	Débito sobre vendas			Crédito sobre compras		SALDO
	Vendas	Venda em unidades	IPI P/UNI	R\$ 0,23	Compras Insumos 10%	
JAN - R\$	57.960,00	3.550	-	-	-	-
FEV - R\$	51.968,00	2.325	-	-	-	-
MAR - R\$	43.750,00	4.853	-	-	-	-

Fonte: o próprio autor.

Pela análise da Tabela 20, pode-se perceber que para este tributo ela não vai recolher nada e nem mesmo se aproveitar das compras de insumos ou de matéria prima, pois como citado anteriormente ela não pode se creditar se não vai recolher o devido tributo.

#### **4.3.4 Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS**

Este trabalho estuda uma cooperativa vinícola tributada pelo Lucro Real é importante frisar que as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), também são tributos originados das vendas.

A cooperativa vinícola Nova Aliança pratica somente atos cooperativos, ou seja, ela compra toda a matéria prima de seus próprios associados, para posterior revenda. Segundo a medida provisória nº 2158-35/2001 estas empresas para a obtenção da base de cálculo para tributação podem excluir alguns custos agregados, sendo eles, a compra da matéria prima de associados, mão de obra, comissões, fretes entre outros.

Assim as alíquotas previstas são as seguintes: 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, lembrando que estas empresas devem também apurar a contribuição do PIS com base no valor bruto da folha de salários com alíquota de 1%. Dessa forma empresas do Lucro Real podem se creditar das compras de insumos, com as mesmas alíquotas que tributam na saída de 7,60% para o COFINS e 1,65% para o PIS.

No caso da exportação as vinícolas também são beneficiadas por estes tributos. Portanto, têm direitos aos créditos referentes às compras de insumos ou matérias primas. Bem como, aos demais tributos citados anteriormente, além disso, ela possui a isenção e a suspensão do pagamento da PIS e da COFINS.

A Tabela 21 apresenta os custos agregados do produto vinho tinto comum seco (750 ml) onde são excluídos da base de cálculo para a posterior tributação, estes custos são calculados por unidade e multiplicados pela quantidade vendida, lembrando que será utilizada a mesma proporção para as vendas no exterior.

Tabela 21. Custos Agregados, Vinho – 0,75 L

Itens	Valor por Proporção 0,75L = 1 garrafa	Período	Quantidade Vendida no Período	Total por itens
Matéria Prima	1 L – 1,3 kg 0,75L – 0,98 kg	JAN	3.550	3.479 kg x 0,60: 2.087,40
		FEV	2.325	2.278,50 kg x 0,60: 1.367,10
		MAR	4.853	4.755,94 kg x 0,60: 2.853,56
Mão de Obra	1 L – 0,59 0,75 L – 0,44	JAN	3.550	1.562,00
		FEV	2.325	1.023,00
		MAR	4.853	2.135,32
Comissões sobre Venda	1 L – 0,16 0,75 L – 0,12	JAN	3.550	426,00
		FEV	2.325	279,00
		MAR	4.853	582,36
Frete sobre Venda	1 L – 0,05 0,75 – 0,04	JAN	3.550	142,00
		FEV	2.325	93,00
		MAR	4.853	194,12
<b>TOTAL DOS ITENS POR PERÍODO</b>			<b>JAN - R\$</b>	4.217,40
			<b>FEV - R\$</b>	2.762,10
			<b>MAR - R\$</b>	5.765,36

Fonte: o próprio autor.

Para o calculo da Tabela 21, foi realizado um rateio para a obtenção dos custos da seguinte forma:

Matéria Prima: Quantidade necessária x valor pago por quilo do produto,

A mão de obra representa 11% sobre o valor de venda, e a comissão 3% também sobre o valor da venda.

Para o cálculo do frete foi considerado um caminhão que transporta 14.000 kg, onde acomodaria 16.400 garrafas de 750 ml, sendo o cálculo  $(14.000\text{kg} / (0,75\text{kg} + 0,100\text{kg de embalagem}))$ , custando R\$ 2,00 ao km, contando ida e volta, sendo referência a cidade de Porto Alegre 160 km da Cooperativa.

Portanto, ao analisar Tabela 21, pode-se perceber o valor dos custos agregados calculados separadamente e mensalmente para facilitar o entendimento e posterior aplicação para tributação.

Da mesma forma o suco de uva integral – 1.500 ml como são demonstrados na Tabela 22, os custos agregados são calculados da mesma forma, levando em consideração que vai ser utilizados as mesmas bases dos custos para os produtos exportados.

Tabela 22. Custos Agregados, Suco de Uva Integral - 1,5 L

Itens	Valor por Proporção 1,5 L = 1 garrafa	Período	Quantidade Vendida no Período	Total por itens
Matéria Prima	1 L – X 1,5 kg 1,5 L – 2,25 kg	JAN	8.280	18.630 kg x 0,60: 11.178,00
		FEV	7.724	17.379 kg x 0,60: 10.427,40
		MAR	6.250	14.062,50 kg x 0,60: 8.475,50
Mão de Obra	1 L – 0,75 1,5 L – 1,12	JAN	8.280	9.273,60
		FEV	7.724	8.650,88
		MAR	6.250	7.000,00
Comissões sobre Venda	1 L – 0,14 1,5 L – 0,21	JAN	8.280	1.738,80
		FEV	7.724	1.622,04
		MAR	6.250	1.312,50
Frete sobre Venda	1 L – 0,05 1,5 l – 0,08	JAN	8.280	662,40
		FEV	7.724	617,92
		MAR	6.250	500,00
<b>TOTAL DOS ITENS POR PERÍODO</b>			<b>JAN - R\$</b>	22.852,80
			<b>FEV - R\$</b>	21.318,24
			<b>MAR - R\$</b>	17.288,00

Fonte: o próprio autor.

Para facilitar o entendimento da tabela 22 foi realizado o seguinte rateio para a obtenção dos custos agregados:

Matéria Prima: Quantidade necessária x valor pago por quilo do produto

A mão de obra representa 16% do valor de venda, e a comissão 3% também sobre o valor da venda.

Já para a frete é considerado um caminhão que transporta 14000 kg, (8.200 garrafas de 1500 ml) sendo o calculo (14.000kg / (1,5kg + 0, 180 kg de embalagem)), custando R\$ 2,00 ao km, contando ida e volta, sendo referencia a cidade de Porto Alegre 160 km da Cooperativa.

Com isso na análise da Tabela 18 pode-se perceber o custo agregado sobre as vendas ocorridas no mês, bem como o procedimento dos cálculos utilizados.

#### 4.3.4.1 Vinho Mercado Interno - RS

A Tabela 23 apresenta O COFINS sobre as vendas de vinho no mercado interno para a empresa tributada pelo Lucro Real, bem como o aproveitamento dos créditos referentes às compras. Levando em consideração já nesta Tabela à exclusão dos custos agregados calculados anteriormente, sendo assim eliminados os valores referentes às compras da matéria prima (uva), mão de obra, comissões e fretes referente às vendas.

E para os créditos sobre as compras é considerando uma estimativa que a empresa necessita para deixar o produto pronto, de 2% para as compras de insumos e 1% para a compra da matéria prima ( açúcar).

Tabela 23. Apuração COFINS, Vinho - Rio Grande do Sul

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo COFINS 7,60%	Compras Insumos 2%	Cálculo 7,6 %	Compras Açúcar 1%	Cálculo 7,6 %		
JAN - R\$	14.200,00	1.079,20	284,00	21,58	142,00	10,79	4.217,40	3.170,57
FEV - R\$	9.300,00	706,80	186,00	14,14	93,00	7,07	2.762,10	2.076,51
MAR - R\$	19.412,00	1.475,31	388,24	29,51	194,12	14,75	5.765,36	4.334,31

Fonte: o próprio autor.

Após analisar a Tabela 23, fica claro que a exclusão dos custos como a compra da matéria prima e dos insumos, e pela manutenção dos créditos fiscais dos

mesmos a empresa fica no final de cada período com saldo credor, ou seja, valor a recuperar.

O mesmo ocorre com a tributação do PIS, conforme a Tabela 24 onde a base aplica-se a alíquota de 1,65% sobre as vendas e deduz dos créditos referentes as compras e dos custos agregados oriundos da produção e venda do produto.

Também é estimado um percentual de 2% referente a compra de insumos e 1% para a compra da matéria prima (açúcar) assim pode-se aplicar a alíquota interna para saber qual o valor a se creditar referente as compras realizadas no período.

Tabela 24. Apuração PIS, Vinho – Rio Grande do Sul

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo PIS 1,65 %	Compras Insumos 2%	Cálculo 1,65%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 1,65%		
JAN - R\$	14.200,00	234,30	284,00	4,69	142,00	2,34	4.217,40	3.990,13
FEV - R\$	9.300,00	153,45	186,00	3,07	93,00	1,53	2.762,10	2.613,25
MAR - R\$	19.412,00	320,30	388,24	6,41	194,12	3,20	5.765,36	5.454,67

Fonte: o próprio autor.

Com a análise da Tabela 24 pode notar que a empresa não pagou impostos neste período, isso porque os créditos foram maiores das compras, originando assim saldo a recuperar no final do período, ou melhor, saldo credor.

#### 4.3.4.2 Suco Mercado Interno - RS

A Tabela 25 demonstra como fica o COFINS referente às vendas de suco de uva integral 1.500 ml, bem como o aproveitamento do crédito referente às compras de insumos e a exclusão dos custos agregados calculados anteriormente.

Para este cálculo também vai ser utilizado um percentual de 4% sobre o faturamento para saber o quando foi preciso de insumos para finalizar o produto, aplicando assim a alíquota interna para identificar o valor a recuperar



Tabela 25. Apuração COFINS, Suco de Uva - Rio Grande do Sul

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo COFINS 7,60%	Compras Insumos 4%	Cálculo 7,6 %	Compras Açúcar 1%	Cálculo 7,6 %		
JAN - R\$	57.960,00	4.404,96	2.318,40	176,20	-	-	22.852,80	18.624,00
FEV - R\$	51.968,00	3.949,57	2.078,72	157,98	-	-	21.318,24	17.526,65
MAR - R\$	43.750,00	3.325,00	1.750,00	133,00	-	-	17.288,00	14.096,00

Fonte: o próprio autor.

Da mesma forma que comentado anteriormente, com o entendimento da Tabela 25 a empresa também não recolheu o tributo, isso porque o valor dos custos agregados é bem maior do valor do imposto sobre as vendas, gerando assim um valor a recuperar e não mais a recolher.

Portanto, a Tabela 26 apura o PIS sobre as vendas do suco de uva integral, bem como o aproveitamento do crédito sobre as compras e da exclusão dos custos agregados, também levando em consideração os cálculos de rateios anteriores.

Além disso, é aplicado um percentual de 4% sobre o faturamento para saber quanto à empresa gastou em insumos para finalizar o produto, após multiplicas-se pela alíquota interna para ter o saldo a recuperar sobre as compras.

Tabela 26. Apuração PIS, Suco de Uva - Rio Grande do Sul

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo PIS 1,65%	Compras Insumos 4%	Cálculo 1,65%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 1,65%		
JAN - R\$	57.960,00	956,34	2.318,40	38,25	-	-	22.852,80	21.934,71
FEV - R\$	51.968,00	857,47	2.078,72	34,30	-	-	21.318,24	20.495,07
MAR - R\$	43.750,00	721,88	1.750,00	28,88	-	-	17.288,00	16.595,00

Fonte: o próprio autor.

Após a percepção da Tabela 26, a empresa não tem saldo a recolher de PIS. Porque os custos agregados e os créditos referentes às compras de insumos

são maiores do valor em que ela pagaria sobre as vendas, por isso o saldo dela vai ser a recuperar no final de cada período.

#### 4.3.4.3 Vinho Mercado Externo

A Tabela 27 traz a apuração das vendas de vinho tinto comum seco no mercado exterior, bem como o aproveitamento de crédito sobre as compras de insumos e da exclusão dos valores agregados, lembrando que empresas que exportam possuem benefícios em relação a estes impostos.

Neste caso para poder identificar o valor do crédito pelas compras aplica-se uma alíquota de 2 % para os insumos e 1 % para as compras da matéria prima (açúcar). Estes percentuais são uma estimativa de quanto à empresa precisou para finalizar os produtos sendo ambas calculadas sobre o faturamento. E para saber qual é o saldo a recuperar basta multiplicar pela alíquota interna do produto adquirido.

Tabela 27. Apuração COFINS, Vinho - Mercado Externo.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo COFINS 7,60%	Compras Insumos 2%	Cálculo 7,60%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 7,60%		
JAN - R\$	14.200,00	-	284,00	21,58	142,00	10,79	4.217,40	4.249,77
FEV - R\$	9.300,00	-	186,00	14,14	93,00	7,07	2.762,10	2.783,31
MAR - R\$	19.412,00	-	388,24	29,51	194,12	14,75	5.765,36	5.809,62

Fonte: o próprio autor.

Com o entendimento da Tabela 27 é possível identificar que as empresas que exportam seus produtos, não recolhem o COFINS, isso porque elas possuem isenção e suspensão do tributo, resultando assim no final dos períodos saldo a recuperar e não a recolher.

Da mesma forma a Tabela 28 mostra a apuração do PIS em relação às vendas do vinho no mercado externo, bem como o aproveitamento dos créditos sobre as compras e o acréscimo dos custos agregados no período.

Para poder identificar o valor do crédito pelas compras sobre o faturamento é estimado uma alíquota de 2 % de compras de insumos e 1% para as compras da matéria prima ( açúcar) que é o material necessário para finalizar o produto e após aplica-se a alíquota interna do produto comprado.

Tabela 28. Apuração PIS, Vinho - Mercado Externo

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo PIS 1,65 %	Compras Insumos 2%	Cálculo 1,65%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 1,65%		
JAN - R\$	14.200,00	-	284,00	4,69	142,00	2,34	4.217,40	4.224,43
FEV - R\$	9.300,00	-	186,00	3,07	930,00	15,35	2.762,10	2.780,52
MAR - R\$	19.412,00	-	388,24	6,41	194,12	3,20	5.765,36	5.774,97

Fonte: o próprio autor.

A Tabela 28 deixa claro o entendimento sobre a tributação do PIS nas vendas ocorridas no mercado externo, pois este também possui isenção e suspensão sobre as vendas além da manutenção dos créditos fiscais referente as compras de insumos, originando assim saldo a recuperar.

#### 4.3.4.4 Suco Mercado Externo

Da mesma forma que ocorre com o vinho o suco de uva não vai ser diferente nas vendas oriundas da exportação, pois para a tributação da COFINS as empresas possuem isenção e manutenção para quaisquer produtos, além disso, elas podem se creditar das compras do período. A Tabela 29 apresenta como fica a tributação da COFINS para as vendas destinadas ao mercado exterior.

Para o valor dos créditos pelas compras é feita uma estimativa necessária para produzir os produtos, portanto alíquota aplicada é de 2 % paras as compras de insumos calculadas sobre o faturamento, depois disso calcula-se o valor a recuperar do tributo.

Tabela 29. Apuração COFINS, Suco de Uva - Mercado Externo.

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo COFINS 7,60%	Compras Insumos 4%	Cálculo 7,60%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 7,60%		
JAN - R\$	57.960,00	-	2.318,40	176,20	-	-	22.852,80	23.029,00
FEV - R\$	51.968,00	-	2.078,72	157,98	-	-	21.318,24	21.476,22
MAR - R\$	43.750,00	-	1.750,00	133,00	-	-	17.288,00	17.421,00

Fonte: o próprio autor.

A Tabela 29 demonstra que a empresa além de ter aumentado as vendas se comparado com o outro produto ela continua não pagando o imposto, consequência disso é os benefícios oriundos das vendas no mercado internacional, e da possibilidade da manutenção dos créditos fiscais e da exclusão dos custos agregados.

Já a Tabela 30, traz a apuração da PIS referente às vendas de suco de uva no mercado externo, onde também vai estar isento e suspenso da tributação, como comentado anteriormente.

Para identificar o valor do crédito pelas compras é calculado sobre uma estimativa necessária para produzir os produtos, alíquota aplicada é de 2 % de compras de insumos calculadas sobre o faturamento.

Tabela 30. Apuração PIS, Suco de Uva - Mercado Externo

Período	Débito sobre vendas		Créditos sobre Compras				Custos Agregados	SALDO
	Venda	Cálculo PIS 1,65 %	Compras Insumos 4%	Cálculo 1,65%	Compras Açúcar 1%	Cálculo 1,65%		
JAN - R\$	57.960,00	-	2.318,40	38,25	-	-	22.852,80	22.891,05
FEV - R\$	51.968,00	-	2.078,72	34,30	-	-	21.318,24	21.352,54
MAR - R\$	43.750,00	-	1.750,00	28,88	-	-	17.288,00	17.316,88

Fonte: o próprio autor.

Portanto a apuração PIS não vai ser diferente do COFINS, pois esta também vai deixar de tributar, pois além da manutenção dos créditos ele também vai ser

suspenso e isento da tributação sobre estas vendas, resultando assim saldo final a recuperar e não a recolher.

#### 4.3.5 Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

No caso do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), vão ser tratados no mesmo grupo por possuírem a mesma base de cálculo e por serem recolhidos trimestralmente. Como a empresa é optante pelo lucro real ela esta obrigada a tributar sobre os seus lucros.

E quando as vendas são destinadas ao exterior neste caso as empresas não possuem benefícios se comparado com os demais tributos, portanto ela irá recolher os impostos da mesma forma como se tivesse vendido dentro do estado (RS) tributando também sobre o lucro do período.

Na próxima seção é tratada a apuração do IRPJ e da CSSL, sendo estes apresentados trimestralmente, para seguir a tributação da empresa estudada.

##### 4.3.5.1 Vinho Mercado Interno - RS

A Tabela 31 presta a informação de como é realizado a apuração do IRPJ e da CSLL na venda do vinho no Estado do Rio Grande do Sul, levando em consideração que a empresa recolhe ambos os tributos trimestralmente. Para facilitar este cálculo será utilizado um lucro estimado de 5% sobre as vendas.

Tabela 31. Apuração IRPJ e CSLL, Vinho - Rio Grande do Sul.

Período	Faturamento	Lucro Estimado 5%	Cálculo IRPJ 15%	Cálculo IRPJ Adicional 10%	Cálculo CSLL 9%	Total do IRPJ no Trimestre	Total do CSLL no Trimestre
JAN - R\$	14.200,00	710,00	106,50	-	63,90	(321,84)	(193,10)
FEV - R\$	9.300,00	465,00	69,75	-	41,85		
MAR - R\$	19.412,00	970,60	145,59	-	87,35		

Fonte: o próprio autor.

Após a análise da Tabela 31, pode-se perceber que a empresa tem a recolher um IRPJ de R\$ 321,84 e uma CSLL de R\$ 193,10, ambos são recolhidos no último dia útil do mês seguinte. Sendo que neste caso ela não tem direito de aproveitamento dos créditos referente às compras como os demais tributos vistos anteriormente, e, além disso, a tributação é feita sobre o lucro líquido do período.

#### 4.3.5.2 Suco Mercado Interno - RS

Pela Tabela 32 pode-se observar a apuração do IRPJ e da CSLL para o suco de uva, sendo que esta vai ter as mesmas características da apuração do vinho da tabela 31, mudando somente a alíquota do lucro estimado que neste caso, é de 7% sobre as vendas.

Tabela 32. Apuração IRPJ e CSLL, Suco de Uva - Rio Grande do Sul.

Período	Faturamento	Lucro Estimado 7%	Cálculo IRPJ 15%	Cálculo IRPJ Adicional 10%	Cálculo CSLL 9%	Total do IRPJ no Trimestre	Total do CSLL no Trimestre
JAN - R\$	57.960,00	4.057,20	608,58	-	365,15	(1.613,62)	(968,18)
FEV - R\$	51.968,00	3.637,76	545,66	-	327,40		
MAR - R\$	43.750,00	3.062,50	459,38	-	275,63		

Fonte: o próprio autor.

Concluindo a apuração do suco de uva Tabela 32, ao final do trimestre tendo em vista o faturamento a cooperativa vai recolher um IRPJ de R\$ 1.613,92 e uma CSLL de R\$ 968,18. É importante frisar que neste caso ela também não tem direito aos créditos oriundos das compras, tributando assim sobre o lucro líquido no final de cada período.

#### 4.3.5.3 Vinho Mercado Externo

A Tabela 33 proporciona o entendimento de como é realizada a apuração do IRPJ e da CSLL para as vendas efetuadas no mercado externo, bem como as alíquotas para a tributação do trimestre. Lembrando que para estes tributados não

será concedido nem um benefício fiscal se comparado com os demais impostos sobre a venda externa.

Tabela 33. Apuração IRPJ e CSLL, Vinho - Mercado Externo

Período	Faturamento	Lucro Estimado 5%	Cálculo IRPJ 15%	Cálculo IRPJ Adicional 10%	Cálculo CSLL 9%	Total do IRPJ no Trimestre	Total do CSLL no Trimestre
JAN - R\$	14.200,00	710,00	106,50	-	63,90	(321,84)	(193,10)
FEV - R\$	9.300,00	465,00	69,75	-	41,85		
MAR - R\$	19.412,00	970,60	145,59	-	87,35		

Fonte: o próprio autor

Após a visualização da Tabela 33, fica expresso que não há mudança tributária em relação às vendas realizadas no mercado interno, ficando então com um saldo a recolher no final do trimestre.

#### 4.3.5.4 Suco Mercado Externo

Seguindo a Tabela 34, onde esta apresenta a tributação trimestral do IRPJ e da CSLL sobre as vendas de suco de uva no mercado externo, neste caso a empresa não tem direito aos benefícios fiscais, quando comparado com os demais tributos.

Tabela 34. Apuração IRPJ e CSLL, Suco de Uva - Mercado Externo

Período	Faturamento	Lucro Estimado 7%	Cálculo IRPJ 15%	Cálculo IRPJ Adicional 10%	Cálculo CSLL 9%	Total do IRPJ no Trimestre	Total do CSLL no Trimestre
JAN - R\$	57.960,00	4.057,20	608,58	-	365,15	(1.613,62)	(968,18)
FEV - R\$	51.968,00	3.637,76	545,66	-	327,40		
MAR - R\$	43.750,00	3.062,50	459,38	-	275,63		

Fonte: o próprio autor.

Após finalizar a apuração da Tabela 34, entende-se que a empresa mesmo destinando as vendas para o comércio exterior, vai tributar o IRPJ e a CSLL na mesma proporção das vendas destinadas ao mercado interno (RS). Portanto o

saldo do imposto final a recolher vai permanecer o mesmo da tabela 32, Portanto, o mesmo valor de IRPJ e CSLL.

#### 4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção vai tratar da análise dos tributos encontrados sobre as vendas do vinho tinto comum seco 750 ml e do suco de uva tinto integral com capacidade de 1.500 ml nos dois mercados (interno e externo), demonstrando as vantagens e desvantagens em estar focado em um determinado segmento de mercado.

##### 4.4.1 Tributação sobre as Vendas de Vinho Tinto Comum Seco no Mercado Interno – RS.

A Tabela 35 traz a apuração de todos os tributos incidentes sobre as vendas do vinho tinto comum seco com capacidade de 750 ml, no mercado interno. Os valores entre os parênteses são as obrigações a pagar ou a recolher. Enquanto os outros sem os parênteses são impostos e contribuições a compensar. Calculados mensalmente e trimestralmente.

Tabela 35. Tributos totais sobre as vendas de vinho tinto comum seco mercado interno - RS

Período	Total de Vendas	ICMS	ICMS-ST	IPI	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
JAN - R\$	14.200,00	(1.614,54)	(1.247,66)	(603,50)	3.990,13	3.170,57	(106,50)	(63,90)
FEV - R\$	9.300,00	(1.057,41)	(817,23)	(395,25)	2.613,25	2.076,51	(69,75)	(41,85)
MAR - R\$	19.412,00	(2.207,15)	(1.705,61)	(825,01)	5.454,67	4.334,31	(145,59)	(87,35)
<b>TOTAL do Trimestre</b>							(321,84)	(193,10)

Fonte: o próprio autor.

Com a análise da Tabela 35, nota-se que a empresa apresentou um saldo a recolher no final de cada período em todos os impostos e contribuições, com exceção dos PIS e do COFINS., que apresentaram saldo a compensar, mesmo com o aproveitamento dos créditos das compras de matéria prima, insumos e pelas



vendas realizadas dentro do estado (RS). É importante salientar que o IRPJ e a CSLL são apurados mensalmente, mas recolhidos trimestralmente.

#### 4.4.2 Tributação sobre as Vendas de Vinho Tinto Comum Seco no Mercado Externo.

A Tabela 36, explica como fica a tributação sobre as vendas de vinho tinto comum seco 750 ml no mercado externo (exterior), calculados mensalmente e trimestralmente.

Tabela 36. Totalização dos tributos sobre as vendas de vinho tinto comum seco mercado externo.

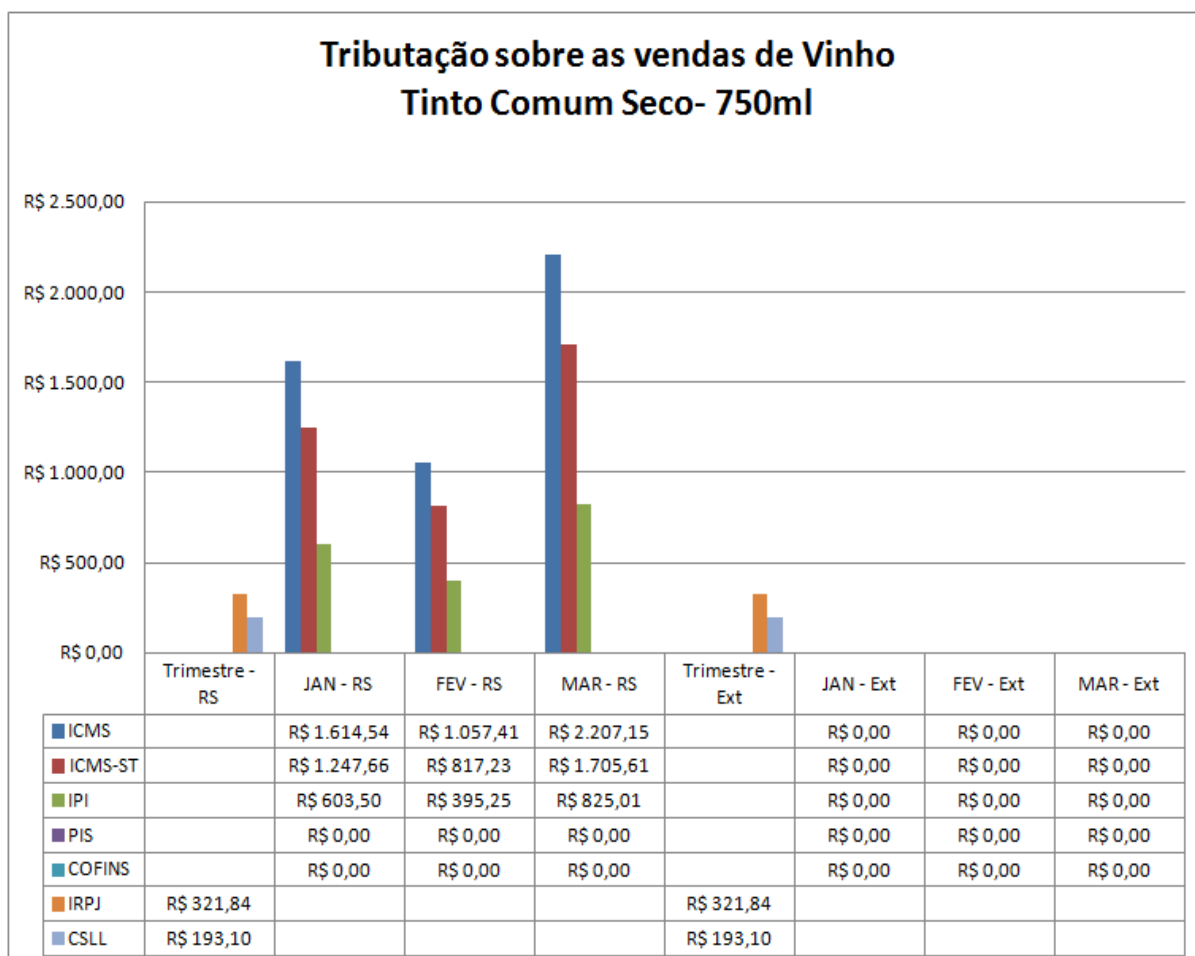
Período	Total de Vendas	ICMS	ICMS-ST	IPi	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
JAN - R\$	14.200,00	89,46	-	213,00	4.224,43	4.249,77	(106,50)	(63,90)
FEV - R\$	9.300,00	58,59	-	139,50	2.780,52	2.783,31	(69,75)	(41,85)
MAR - R\$	19.412,00	122,29	-	291,18	5.774,97	5.809,62	(145,59)	(87,35)
<b>TOTAL do Trimestre</b>							<b>(321,84)</b>	<b>(193,10)</b>

Fonte: o próprio autor.

Ao analisar a Tabela 36, é notória a diferença da tributação se comparada com a Tabela 35 (Tabela anterior), pois neste caso as empresas possuem incentivos fiscais concedidos pelo governo, justamente com a intenção de reduzir a carga tributária e alavancar as vendas para outros mercados. Portanto, ela vai recolher somente o IRPJ e a CSLL que são apurados mensalmente, mas recolhidos no trimestre.

A Figura 8 apresenta uma comparação das vendas dos dois mercados (interno e externo) em relação ao vinho tinto, e pode-se perceber pelo gráfico a diferença de tributação entre eles.

Figura 8. Tributação mercado interno e mercado externo



Fonte: o próprio autor.

Após observar-se a Figura 8, percebe-se que o PIS e a COFINS não são tributados, pois as cooperativas aproveitarem os créditos das compras e, além disso, podem excluir os custos agregados da base de cálculo (Matéria prima, Mão de obra, Comissões e as fretes sobre as vendas). Os demais tributos nas vendas destinadas ao mercado interno são apurados mês a mês, porém o IRPJ e a CSLL são apurados mensalmente e recolhidos no trimestre.

Já para as vendas destinadas ao mercado externo é recolhido o IRPJ e a CSLL como comentado anteriormente, os demais impostos não são cobrados devido aos incentivos concedidos pelo governo.

#### 4.4.3 Vendas do Suco de Uva Tinto Integral no Mercado Interno – RS.

A Tabela 37 demonstra os saldos da apuração dos tributos oriundas das vendas do suco de uva integral com capacidade de 1.500 ml calculados mensalmente e trimestralmente.

Tabela 37. Totalização dos tributos sobre as vendas de suco de uva tinto integral mercado interno - RS

Período	Total de Vendas	ICMS	ICMS-ST	IPI	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
JAN - R\$	57.960,00	(6.364,01)	(4.218,53)	-	21.934,71	18.625,00	(608,58)	(365,15)
FEV - R\$	51.968,00	(5.706,09)	(3.784,14)	-	20.495,07	17.526,65	(545,66)	(327,40)
MAR - R\$	43.750,00	(4.083,75)	(3.184,27)	-	16.595,00	14.096,00	(459,38)	(275,63)
<b>TOTAL do trimestre</b>							(1.613,62)	(968,18)

Fonte: o próprio autor.

Com a análise da Tabela 37, nota-se que a empresa no final de cada período fica com saldo a recolher. É importante notar que ela não recolhe o IPI devido ao suco de uva ser tributado com alíquota zero, e que o IRPJ e a CSLL apesar de serem apurados mensalmente são recolhidos trimestralmente.

#### 4.4.4 Tributação sobre as Vendas de Suco de Uva Tinto Integral no Mercado Externo.

A Tabela 38 trata da tributação sobre as vendas destinadas ao mercado exterior, bem como o saldo final a recolher nos períodos analisados.

Tabela 38. Totalização dos tributos sobre as vendas de suco de uva integral no mercado externo.

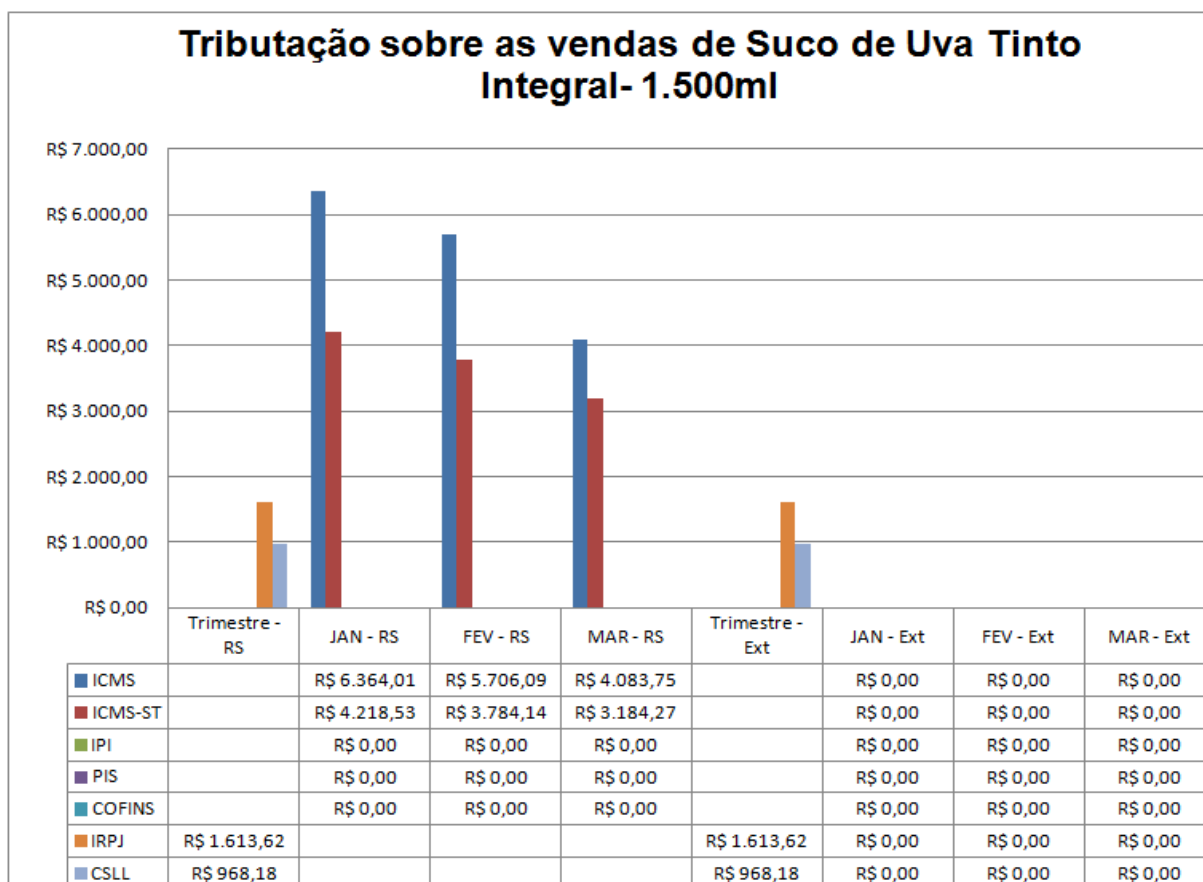
Período	Total de Vendas	ICMS	ICMS-ST	IPI	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
JAN - R\$	57.960,00	591,19	-	-	22.891,05	23.029,00	(608,58)	(365,15)
FEV - R\$	51.968,00	530,07	-	-	21.352,54	21.476,22	(545,66)	(327,40)
MAR - R\$	43.750,00	446,25	-	-	17.316,88	17.421,00	(459,38)	(275,63)
<b>TOTAL no trimestre</b>							(1.613,62)	(968,18)

Fonte: o próprio autor.

Pela análise da Tabela 38 percebe-se que a empresa fica com saldo menor a recolher se comparada com a tabela 37. Principalmente do ICMS que na tabela 38 o saldo é a compensar, enquanto na tabela 37 o ICMS é a pagar. Já no ICMS-ST na tabela 38 não possui saldo a pagar. Isto porque para as vendas destinadas ao exterior a empresa vai recolher no trimestre somente o IRPJ e a CSLL e os demais impostos são beneficiados por incentivos fiscais.

A Figura 9 apresenta a tributação sobre as vendas internas em relação as vendas externas do suco de uva integral.

Figura 9. Tributação mercado interno e mercado externo



Fonte: o próprio autor.

Pela visualização da Figura 9 nota-se que a empresa vai recolher sobre as vendas de suco de uva somente o ICMS e o ICMS-ST. Ela não recolhe o PIS e a COFINS por estas cooperativas fazem exclusões da base de cálculo, ou seja, são eliminados alguns custos oriundos do processo de produção como citado anteriormente. É importante perceber que neste caso ela não vai recolher IPI por este ser tributado pela alíquota zero. Porém, ela vai recolher o IRPJ e a CSLL sobre o seu lucro líquido sendo este recolhido trimestralmente.

Por outro lado para as vendas direcionadas ao exterior é recolhido somente o IRPJ e a CSLL na mesma proporção das vendas sobre o mercado interno e também são recolhidos trimestralmente. Sobre os demais impostos ela não vai estar sujeita a tributação devido a possuir alguns benefícios se comprado com os demais mercados.

Este capítulo apresentou o estudo de caso proposto nesta monografia. As considerações finais são apresentadas na conclusão, capítulo 5.

## 5 CONCLUSÃO

Esta monografia enfocou uma análise comparativa dos aspectos tributários nas vendas internas em relação às vendas externas em uma Cooperativa Vinícola da cidade de Flores da Cunha no Estado do Rio Grande do Sul - RS. Portanto, este trabalho de conclusão de curso realizou um estudo da legislação tributária sobre as vendas internas e as oriundas da exportação do vinho tinto comum seco e do suco de uva tinto integral.

Na fundamentação teórica foram descritas as características e os tributos que incidem nas cooperativas vinícolas optantes pelo Lucro Real, tanto para as vendas dentro do Estado (RS), quanto para as vendas destinadas ao mercado externo. Para tanto, foram apresentadas as vantagens e desvantagens da empresa em focar suas vendas para determinado mercado.

Com isto, pode-se destacar que as isenções e imunidades apresentadas nesta monografia comprovam a vantagem da exportação, porém este trabalho não levou em conta as taxas e custos logísticos. Ou seja, a vantagem só será comprovada pela soma destes outros custos diminuídos pelas vantagens tributárias. Foram enfatizados os aspectos que fazem parte da administração tributária, onde é de grande importância a análise pelos gestores para a tomada de decisão.

No estudo de caso pode-se observar que, as empresas que exportam seus produtos além de terem o aproveitamento dos créditos pelas compras estão dispensadas de recolherem tributos devido aos incentivos fiscais. Os quais são concedidos pelo governo para favorecer as empresas a alavancarem a sua produção e serem reconhecidas por outros países. Já para as vendas dentro do estado no caso o Rio Grande do Sul, ela tem aproveitamento dos créditos sobre as compras, e o crédito presumido pelas vendas, mas mesmo assim ela vai pagar mais tributos.

Quando as vendas são destinadas ao mercado exterior a empresa vai tributar somente o IRPJ e a CSLL que são recolhidos trimestralmente. Os demais impostos não são cobrados pelo fato, destas empresas serem incentivadas pelo governo através de isenções, imunidades e aproveitamento de créditos pelas compras de insumos. Por se tratar de uma cooperativa, ela também pode excluir alguns custos agregados sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, fazendo com que o saldo

fique a recuperar e não mais a recolher. Resultando deste total planejamento é um maior crescimento e reconhecimento frente ao mercado, clientes e até mesmo aos fornecedores.

Analisando os resultados encontrados é importante que antes de tudo a empresa tenha um bom planejamento tributário e saiba para onde está focando as suas vendas, conhecendo desta forma as necessidades do público consumidor. Auxiliando com isso um melhor desempenho do planejamento da empresa, verificando também qual é a real situação em que a empresa se encontra.

As hipóteses deste trabalho foram alcançadas, pois as empresas que exportam seus produtos pagam menos tributos, melhoram a sua imagem no mercado interno e aumentam a sua credibilidade frente ao público alvo. Isto porque a empresa vai precisar investir mais em pessoas qualificadas, tecnologia e investimentos que atendam as necessidades de ambos os mercados.

Com isso foi possível identificar quais as principais legislações que giram em torno do setor vitivinícola. Este estudo de caso eliminou uma série de dúvidas gerando com isso um maior aprendizado, em relação à área tributária. Importante para possível elaboração de futuros trabalhos nesta área, além de outros trabalhos relacionados à área tributária. É importante a continuidade deste por ser de grande importância na nossa economia.

## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

BORGES, P. de Q.; ECKERT, A.; MECCA, M. S. **O impacto da guerra fiscal entre os estados na cadeia produtiva da uva e do vinho**. *Estudo & Debate*, Lajeado, v. 17, n. 2, p. 59-84, 2010. Disponível em <[http://www.univates.br/files/files/univates/editora\\_pdf/estudos\\_debates/v17\\_n2\\_2010/04\\_IMPACTO.pdf](http://www.univates.br/files/files/univates/editora_pdf/estudos_debates/v17_n2_2010/04_IMPACTO.pdf)>. Acesso em: 27 de Ago. de 2014.

BRASIL; PINTO, Antonio Luiz de Toledo; CÉSPEDES, Livia; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos EDITORA SARAIVA. **Código Tributário Nacional**. 33.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. xlii, 1376 p.

BREDA, Zulmir. **Princípios de contabilidade e Normas Brasileiras de contabilidade**. Disponível em <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_principios\\_normas\\_v3.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_principios_normas_v3.pdf)>. Acesso em: 16 de Ago. 2014

BÜTTENBENDER, Pedro Luís. **Gestão de cooperativas: fundamentos, estudos e prática**. Porto Alegre: UNIJUÍ, 2011. 224 p.

CASTRO, José Augusto de. **Exportação: aspectos práticos e operacionais**. 8.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2011. 412 p.

DOMINGUES, Josmar Borges. **Uma contribuição à contabilidade das sociedades cooperativas: estudo de caso sobre a contabilização dos atos cooperativos e não cooperativos em uma cooperativa de produção vinícola do sul do Brasil, de acordo com a norma brasileira de contabilidade – NBC T 10.8**. Dissertação (Mestrado Executivo) Rio de Janeiro. 2003. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3860/Josmar-Borges.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 05 de Jun. 2014.

ECOCERT, **institucional**. Disponível em <<http://brazil.ecocert.com>>. Acesso em: 16 de Mai. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7.ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2001. 312 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8.ed., atual. São Paulo: Atlas, 2003. 314 p.

FERNANDES, Adriana. **Vinho terá selo fiscal obrigatório a partir de julho de 2011**. Disponível em <<http://www.abril.com.br/.../vinho-tera-selo-fiscal-obrigatorio-partir-1o-7-2011-1009183.shtm>>. Acesso em: 27 de Mai. 2014.



HEMAIS, Carlos Alberto (Org.). **O desafio dos mercados externos: teoria e prática na internacionalização da firma**. Rio de Janeiro: MAUAD, 2004-2005. 2 v. (Coleção estudos COPPEAD)

GALHARDO, Alexandre. **Eesclarecimentos gerais sobre o regime da substituição tributária do ICMS**. Disponível em <[http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao\\_tributaria.htm](http://www.portaltributario.com.br/noticias/substituicao_tributaria.htm)>. Acesso em: 31 de Mai. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. 343 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais nºs. 3, de 17/03/93, 10, de 4-03-96, 12, de 15-08-96 e 17, de 22-11-97, e 21, de 18-3-99, 29, de 13-09-00, e 31, de 18-12-00**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 315 p

INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO (BRAVIN), **Avaliação setorial**. Disponível em <<http://www.ibravin.org.br/public/upload/statistics/1380742265.pdf>>. 2013. Acesso em: 01 de Mai. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO (IBRAVIN), **Carga e complexidade do sistema tributário brasileiro afeta competitividade da cadeia produtiva vitivinícola brasileira**. Disponível em <[http://www.ibravin.com.br/int\\_noticias.php?id=1082&tipo=N](http://www.ibravin.com.br/int_noticias.php?id=1082&tipo=N)>. 2013. Acesso em: 18 de Mai. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO (IBRAVIN), **Informativo saca rolhas**. Disponível em <<http://www.ibravin.org.br/public/upload/bulletin/1377114362.pdf>>. 2011. Acesso em: 24 de Mai. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DO VINHO (IBRAVIN), **Vinhos Brasileiros ampliam participação no mercado interno**. Disponível em <<http://www.ibravin.org.br/noticias/77-vinhos-brasileiros-ampliam-participacao-no-mercado-interno>>2013. Acesso em: 29 de Mai.2014.

LEI Nº 5.764/1971. **Define a Política de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm)>. Acesso em: 03 de Jun. de 2014.

LEGISLAÇÃO. Lei Nº 10.989/1997. **Dispõe sobre a produção, circulação e comercialização da uva, do vinho e derivados da uva e do vinho, cria o Fundo de Desenvolvimento da Vitivinicultura do Estado - FUNDOVITIS, e dá outras providências.** Disponível em <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153694>>. Acesso em: 26 de Mai. 2014.

LEWIS, Sandra Barbon. **Tributação no Sistema Cooperativista.** Revista FAE Business, Curitiba, n.12, Set. 2005. Disponível em <[http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista\\_fae\\_business/n12/institucional.pdf](http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/revista_fae_business/n12/institucional.pdf)>. Acesso em: 05 de Jun. 2014.

LUIZ, ÉRICO Eleuterio da. **Contabilidade tributária.** Curitiba: Ibplex, 2011. Disponível em: <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em Ago. 2014.

MELO, Loiva Maria Ribeiro de **Árvore do conhecimento: uva para processamento.** Disponível em <[http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/gestor/uva\\_para\\_processamento/arvore/CO NT000g56mkakt02wx5ok0dkla0saajvx4x.html](http://www.agencia.cnptia.embrapa.br/gestor/uva_para_processamento/arvore/CO NT000g56mkakt02wx5ok0dkla0saajvx4x.html)>. 2010. Acesso em: 01 de Mai. 2014.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA PECUARIA E ABASTECIMENTO (MAPA), **Uva.** Disponível em <<http://www.agricultura.gov.br/vegetal/culturas/uva>>. Acesso em: 18 de Abr. 2014.

MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMERCIO EXTERIOR. **Modalidades de financiamentos.** Disponível em <[http://www.mdic.gov.br/sistemas\\_web/aprendex/default/index/conteudo/id/190](http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/190)>. Acesso em: 01 de Mai. 2014.

MUGNOL, Renato Pedro; COELHO, Arnaldo Fernandes Matos (Org.). **Os desafios da internacionalização:** as empresas num contexto global. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2012. 404 p.

Nova, Aliança. **Institucional.** Disponível em <<http://www.vinhos-alianca.com.br/web/default.asp?Engine=vinicola>>. Acesso em: 17 de Ago. 2014.

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS (OCB). **Relatório da Gerência de Monitoramento.** Disponível em <[http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/panorama\\_do\\_cooperativismo\\_brasil\\_eiro\\_\\_\\_2011.pdf](http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/panorama_do_cooperativismo_brasil_eiro___2011.pdf)>. Acesso em 31 de Mai. 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999. 320 p.

PICCOLI, Ricardo de Mattos. **Licitações & sociedades cooperativas**. Curitiba: Juruá, 2004. 147 p

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das sociedades cooperativas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 218 p.

PORTER, Michael. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors**. New York: Free Press, 1980. Disponível em <[http://www.iseg.utl.pt/aula/cad1505/Textos\\_Apoio/Techniques\\_Analyzing\\_Industries\\_a.pdf](http://www.iseg.utl.pt/aula/cad1505/Textos_Apoio/Techniques_Analyzing_Industries_a.pdf)>. Acesso em: 05 de Jun. 2014

Processo de Produção e Fermentação, **Análise**. Disponível em <<http://www.vinho.org/tudo-sobre-vinho/processo-de-producao-e-fermentacao/>>. Acesso em: 26. Mai. 2014.

PROTAS, José Fernando da Silva; CAMARGO, Umberto Almeida; Melo Loiva Maria Ribeiro de Melo, **A vitivinicultura brasileira: realidade e perspectivas**. Disponível em <<http://www.cnpuv.embrapa.br/publica/artigos/vitivinicultura>>. Acesso em: 01 de Mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Lei nº 7.798/1989. **Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei779889.htm>>. Acesso em: 26 de Mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Lei Nº 9.532/97. **Não Incidências, Imunidades e Isenções**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 31 de Mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Lei nº 10.970/2004. **Altera dispositivos da Lei nº 7.678, de 8 de novembro de 1988, que dispõe sobre a produção, circulação e comercialização do vinho e derivados da uva e do vinho, e dá outras providências**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2004/lei10970.htm>>. Acesso em: 30 de Mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Lei Nº10.865/2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2004/lei10865.htm>>. Acesso em: 26 de Mai. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB 1432/2013. **Dispõe sobre o registro especial a que estão sujeitos os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores de bebidas alcoólicas, e sobre o selo de controle a que estão sujeitos esses produtos, e dá outras providências.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2013/in14322013.htm>. Acesso em 24 de Nov. 2014.

ROESE, Mauro. **O mondovino de cabeça para baixo:** as transformações no mercado internacional do vinho e o novo empresariado vinícola. Revista de Sociologia e Política, vol.16, p.31, 2008. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/v16n31/v16n31a07.pdf>>. Acesso em: 01 de Jun. 2014.

SANTOS, Ariovaldo dos; GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara; VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das sociedades cooperativas:** aspectos gerais e prestação de contas. São Paulo: Atlas, 2008. x, 292 p.

SATO, Geni. Satiko; ÂNGELO, José. Alberto. **As exportações brasileiras de vinhos e derivados e o processo de internacionalização das vinícolas brasileiras.** Revista Informações Econômicas, v.37, n.11, 2007. Disponível em <<ftp://ftp.sp.gov.br/ftpiea/publicacoes/tec2-1107.pdf>>. Acesso em: 01 de Jun. 2014.

SEFAZ RS. **Decreto N° 37.699 de 26 de agosto de 1997** – Regulamento do ICMS. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=3478363>>. Acesso em: 27 de Mai. 2014.

SUCO DE UVA DO BRASIL, **Suco de uva.** Disponível em <<http://www.sucodeuvadobrasil.com.br/suco-de-uva-100>>. Acesso em: 16 de Mai. 2014.

TERUCHKIN, Sônia. Rejane. Unikowsky. **As estratégias empresariais para os vinhos finos no Brasil e no Uruguai: uma análise comparada.**2005. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Porto Alegre. Disponível em <[http://cdn.fee.tche.br/teses/teses\\_fee\\_07.pdf](http://cdn.fee.tche.br/teses/teses_fee_07.pdf)>. Acesso em: 05 de Jun. 2014.

UVIBRA, **Notícias.** Disponível em <[http://www.uvibra.com.br/noticias\\_190405\\_salton.htm](http://www.uvibra.com.br/noticias_190405_salton.htm)>. Acesso em: 18 de Abr. 2014.

VIEIRA, Aquiles. **Teoria e prática cambial:** exportação e importação. 4.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2010. 280 p.

WINES OF BRASIL, **Notícias.** Disponível em <<http://www.winesofbrasil.com/Noticia.aspx?id=242>>. Acesso em: 01 de Mai. 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento em métodos**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Sociedades cooperativas: resumo prático**. Curitiba: Juruá, 2003. 153 p

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Sociedades cooperativas**. 7 ed.rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2007. 300 p.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Tributação das sociedades cooperativas**. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/guia/cooperativas.html>>. Acesso em: 27 de Mai. 2014.