

DIONISYO VIEIRA DIAS

ECONOMIA SOCIAL SOB A ÓTICA DO COOPERATIVISMO DO TRABALHO

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: Jaime Bettoni.

CURITIBA

2008

AGRADECIMENTOS

Diante da minha satisfação, quero expressar a todos, meus sinceros agradecimentos pelas suas contribuições à conclusão deste trabalho, especialmente: ao meu orientador que me auxiliou em todas as etapas desta pesquisa, aos professores, pelas contribuições e paciência, aos meus colegas de sala, que colaboram com este estudo e aos meus familiares pelo o apoio e carinho. Era apenas um sonho, hoje é realidade que projeta outros sonhos, outros caminhos a serem percorridos.

DEDICATÓRIA

A gratidão é um dos sentimentos mais nobres do homem, desta forma, não poderia deixar de registrar a minha dedicação deste, Aos Meus pais José Vieira Dias e Idalina Rabêlo de Araújo Dias e a minha esposa, Renata Ramos Soares pelo eterno incentivo.

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Fluxograma de execução da pesquisa.....	14
Quadro 2 – Etapas da pesquisa.....	15
Quadro 3 – Métodos de coleta de dados por objetivos.....	15
Quadro 4 – Quadro de metodologia do questionamento 1.	16
Quadro 5 – Quadro de metodologia do questionamento 2.	18
Quadro 6 – Quadro de metodologia do questionamento 3.	20
Quadro 7 – Quadro de características dos procedimentos tributários.....	98
Quadro 8 – Quadro comparativo entre empresa de capital e cooperativa.....	105
Quadro 9 – Quadro comparativo de encargos entre empresa e cooperativa.....	107

LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Números do cooperativismo de trabalho.....	63
Tabela 2 – Números do cooperativismo por ramos de atividades.....	64
Tabela 3 – Crescimento do cooperativismo brasileiro em 2007.....	65

LISTAS DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução dos números do cooperativismo de trabalho..... 63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABCOOP – Associação Brasileira de Cooperativas
ACI – Aliança Cooperativa Internacional
CCM – Cadastro de Contribuintes Mobiliários
CF – Constituição Federal
CIDE - Contribuição de intervenção no domínio econômico
CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FAP – Fator Acidentário de Prevenção
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social
GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
GIIL-RAT – Grau de Incidência de Incapacidade Laboral decorrente do Risco Ambientais do Trabalho
INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IR – Imposto de Renda
IRFPJ – Imposto de Renda na Fonte de Pessoa Jurídica
IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS - Imposto sobre a prestação de serviços
NBC T – Normas Brasileiras de Contábil
OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PPP – Perfil Profissiográfico Previdenciário
RPA – Recibo de Pagamento Autônomo
SAT - Seguro de Acidentes do Trabalho

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem dos Industriários
SENAR - Serviço de Aprendizagem Rural
SENAT - Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC - Serviço Social do Comércio
SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI - Serviço Social da Indústria
SEST - Serviço Social do Transporte
UNASCO – União Nacional de Cooperativas

RESUMO

DIAS, D, V. ECONOMIA SOCIAL SOB A ÓTICA DO COOPERATIVISMO DO TRABALHO. Neste estudo realizou-se uma pesquisa relativa à incidência fiscal sobre as atividades econômicas das sociedades cooperativas de trabalho, sob a perspectiva de verificar os aspectos inerentes aos encargos sociais e trabalhistas destas e de empresas convencionais e avaliar o impacto dos custos sobre os contratos com as empresas tomadoras dos serviços intermediados pelo cooperativismo de trabalho, bem como, a possibilidade de redução dos respectivos custos através da utilização das formas de terceirização por meio das cooperativas, visto que, dessa forma, não só é possível visualizar a importância de uma estratégia de custos para alavancar o desempenho e os resultados alcançados pelas empresas tomadoras dos serviços, como também, promover alternativas para gerar trabalho e renda através do desenvolvimento do cooperativismo que é uma das formas de organização do trabalho e da produção. A cooperativa de trabalho além de dar resposta ao desemprego e ao próprio sistema capitalista estaria lutando por uma melhor qualidade de vida de seus cooperados, constituindo uma estrutura sócio-econômica com base em outros valores, relações sociais e em outra forma de organização da produção denominada hodiernamente de "Economia Social". A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi a da pesquisa bibliográfica, considerada a mais apropriada para o delineamento do objeto deste estudo, cuja tipologia é do tipo exploratória com abordagem qualitativa do tipo documental. Os resultados provenientes atenderam as expectativas geradas inicialmente entorno do objeto central, com isso, espera-se que contribua de certa forma, com informações para os que pretendem desenvolver ou inserir-se no sistema do cooperativismo. A conclusão converge-se em uma análise sobre os aspectos investigados e considerados mais importantes, dentre os quais, destaca-se, a redução dos encargos trabalhistas por intermédio das cooperativas.

Palavras-chave: cooperativas de trabalho, cooperativismo, encargos sociais e trabalhistas, economia social.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	I
DEDICATÓRIA.....	II
LISTAS DE QUADROS.....	III
LISTAS DE TABELAS.....	IV
LISTAS DE GRÁFICOS.....	V
LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	VI
RESUMO.....	VIII
1 INTRODUÇÃO.....	1
1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	5
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	6
1.3 PERGUNTAS NORTEADORAS.....	7
1.4 DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS DA PESQUISA.....	7
1.4.1 OBJETIVO GERAL.....	8
1.4.1.1 Objetivos específicos.....	8
1.5 JUSTIFICATIVA.....	9
2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	11
2.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	11
2.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS APLICADOS NA PESQUISA.....	12
2.2.1 Técnicas de coletas de dados.....	13
2.2.2 ETAPAS DA PESQUISA.....	14
2.2.2.1 Cooperativismo.....	16
2.2.2.2 Composição da carga tributária.....	17
2.2.2.3 Obrigações fiscais.....	20
3 DESENVOLVIMENTO.....	22
3.1 REFERENCIAIS TEÓRICOS.....	22
3.1.1 SURGIMENTO DO COOPERATIVISMO: BREVE HISTÓRICO.....	23
3.1.1.1 Cooperativismo no Brasil.....	25
3.1.1.1.1. Economia social.....	27
3.1.2 ESTRUTURA DO COOPERATIVISMO.....	29

3.1.2.1 VALORES CARACTERÍSTICOS DO COOPERATIVISMO E TIPOLOGIA..	30
3.1.2.1.1 Princípios cooperativistas.....	32
3.1.2.1.2 Definição de cooperativismo.....	34
3.1.2.1.3 Definição de cooperativa.....	35
3.1.2.1.4 Atos cooperativos.....	37
3.1.2.1.5 Atos não-cooperativos.....	39
3.1.2.1.6 Classificação das sociedades cooperativas.....	41
3.2.3 COOPERATIVA DE TRABALHO.....	43
3.2.1 Conceitos.....	47
3.2.2 Classificação dos tipos de sociedades cooperativas por atividade.....	49
3.2.3 Constituição das sociedades cooperativas de serviços e trabalho.....	51
3.2.3.1 Capital Social da Sociedade Cooperativa.....	52
3.2.3.2 Registro das sociedades cooperativas.....	53
3.2.4 NATUREZA JURÍDICA E SUAS CARACTERÍSTICAS.....	55
3.2.4.1 Relações de trabalho.....	58
3.2.5 FINALIDADES E OBJETIVOS DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO.....	59
3.2.6 EVOLUÇÃO DO COOPERATIVISMO APARTIR DA DÉCADA DE 90.....	61
3.2.6.1 EVOLUÇÃO DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO.....	63
3.2.6.1.1 Gráfico representativo da evolução das cooperativas de trabalho.....	63
3.2.6.2 NÚMEROS DO COOPERATIVISMO POR RAMO DE ATIVIDADE.....	64
3.2.6.2.1 Crescimento do cooperativismo brasileiro em geral (2006 – 2007)....	65
3.3 ANÁLISE DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE AS COOPERATIVAS.....	66
3.3.1 Conceito de direito tributário e de tributos.....	67
3.3.2 Análise da legislação regulatória dos tributos.....	68
3.3.2.1 COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	70
3.3.2.2 Do PIS - Programa de Integração Social.....	70
3.3.2.2.1 Do fato gerador.....	71
3.3.2.2.2 Da base de cálculo.....	72
3.3.2.2.3 Da apuração.....	73
3.3.2.3 ISS/ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	73
3.3.2.3.1 Do fato gerador.....	74
3.3.2.3.2 Da base de cálculo.....	75

3.3.2.3.3 Do contribuinte.....	76
3.3.2.4 Do INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social.....	77
3.3.2.4.1 Do fato gerador.....	79
3.3.2.4.2 Da Base de Cálculo da Contribuição dos Segurados.....	79
3.3.2.4.3 Das Alíquotas.....	80
3.3.2.4.4 Cooperativa e contratante dos serviços.....	81
3.3.2.5 Do FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.....	83
3.3.2.6 Do GIIIL-RAT – Grau de Incidência.....	83
3.3.2.6.1 Riscos ocupacionais.....	85
3.3.2.7 Do Salário Educação.....	86
3.3.2.8 Do SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo....	87
3.3.2.9 Do SEBRAE.....	88
3.3.2.10 Do CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido.....	88
3.3.2.11 Do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	90
3.3.2.12 IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte - Fonte pagadora.....	91
3.3.2.13 IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física.....	92
3.3.3.3.3 Da imunidade e isenção tributária.....	93
3.3.5 FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS....	93
3.3.5.1 SEGREGAÇÃO CONTÁBIL DAS RECEITAS E DESPESAS.....	94
3.3.5.1.1 Separação das receitas e custos dos atos cooperativos dos não-cooperativos.....	96
3.3.5.2 Apuração dos resultados.....	98
3.3.5.2.1 Do resultado líquido.....	98
3.3.5.2.2 Apuração do resultado operacional – Ato não-cooperativo.....	99
3.3.5.2.3 IRPJ – Lucro real – Opção – Sociedade cooperativa.....	100
3.3.5.2.4 IRPJ – Base de cálculo pelo lucro real estimada mensal.....	100
3.3.5.2.5 IRPJ – Cálculo pelo lucro real estimativa mensal.....	100
3.3.5.2.6 Apuração pelo lucro real trimestral.....	101
3.3.5.2.7 IRPJ – Lucro presumido trimestral – Opção – Sociedade cooperativa....	102
3.3.5.2.8 IRPJ – base de cálculo pelo lucro presumido.....	102
3.3.5.2.9 IRPJ – Cálculo pelo lucro presumido.....	103
3.4 ANÁLISE COMPARATIVO: EMPRESA VERSUS COOPERATIVA.....	104

3.4.1 ANÁLISE DOS CUSTOS: EMPRESA VERSUS COOPERATIVA.....	107
3.4.1.1 Encargos de responsabilidade das cooperativas.....	108
3.4.1.2 Incidência tributária sobre os custos dos contratos com cooperativas.....	109
3.4.1.3 A redução dos Encargos Trabalhistas por intermédio da Cooperativas.....	109
3.2.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	111
3.2.5.1 RESPOSTAS AO QUESTIONAMENTO PROPOSTO.....	112
3.2.5.1.1 Resposta a questão 1.	112
3.2.5.1.2 Resposta a questão 2.	113
3.2.5.1.3 Resposta a questão 3.	114
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	116
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	119

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo investigar, de forma analítica, a carga tributária (tributos incidentes) e suas respectivas alíquotas sobre sociedades cooperativas de trabalho sob o enfoque do que lhe confere a Legislação Brasileira vigente e pertinente ao tema, bem como, sob a doutrina do Direito Tributário Brasileiro e comparar com os encargos trabalhistas de empresa convencional. O conteúdo da abordagem teve a preocupação de não fugir dos aspectos relacionados às sociedades cooperativas, tomando-se por base inclusive a Lei Cooperativista nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e demais referências bibliográficas que pudessem dar a devida sustentação a este trabalho. Centrado no estudo pautado na incidência tributária e nas particularidades e a importância do Sistema Cooperativista para o contexto global da nossa sociedade.

O estudo foi organizado em duas partes inter-relacionadas: a primeira que compreende os capítulos iniciais, buscou realizar-se uma fundamentação contextual acerca do núcleo do objeto central, ressaltando aspectos que justificam as razões que motivaram a realizar este estudo; a segunda parte centra-se na descrição relativa ao referencial teórico pertinente ao desenvolvimento do tema, coleta e análise dos dados e apresentação dos resultados, com intuito de conhecer mais e melhor o problema.

Neste contexto de fundamentação introdutória, encontram-se constituídos o problema de pesquisa, as questões norteadoras, o objetivo geral, os objetivos específicos e os argumentos que justificam a escolha do tema, estruturados em quatro capítulos organizados da seguinte forma:

No primeiro capítulo, antes, contudo, fez-se uma breve abordagem dos antecedentes históricos que deram origem ao nascimento das cooperativas, apresentou-se a introdução com destaque à importância do tema, a relevância da pesquisa e suas limitações, o problema de pesquisa, perguntas norteadoras, os objetivos e a justificativa.

No segundo capítulo, são apresentados a metodologia e os procedimentos utilizados na pesquisa, onde foram descritas de modo detalhado, todas as etapas adotadas e ferramentas utilizadas. A tipologia da pesquisa configura-se como exploratória, uma vez que visa conhecer mais e melhor o problema, cuja forma de abordagem é qualitativa e tendo como fontes pesquisadas a bibliográfica e a documental. Foram também definidos os termos e a aplicação dos instrumentos de pesquisa para a coleta e tratamentos dos dados.

O terceiro capítulo trata do desenvolvimento, no qual, apresenta-se o referencial teórico identificado na literatura de vários autores que tratam do tema, dele constante, dentre outros fatores, fundamentação situada no surgimento do cooperativismo e o papel que vem representando para a sociedade, isto é, de contribuir na organização econômica dos países. Embasado em conceitos históricos e na Legislação que rege as sociedades cooperativas no Brasil, discorreu-se sobre o surgimento e os seguimentos do cooperativismo brasileiro, a economia solidária, a natureza jurídica da sociedade cooperativa do ramo do trabalho e sobre as suas características que as tornam diferentes das sociedades empresariais. Em seguida, realizou-se uma abordagem relativa aos tributos que incidem sobre a atividade cooperativista laboral e aos conceitos que lhe são específicos.

O quarto capítulo trata da análise, interpretação e apresentação dos resultados obtidos pela investigação, de onde foram extraídas as respostas ao questionamento proposto, sendo apresentado numa síntese conclusiva a cerca do objeto investigado, bem como, sobre a percepção concernente a margem que separa as duas formas de trabalho em termos de encargos tributários e a redação conclusiva dos resultados sobre o estudo.

A sociedade sempre baseou o trabalho no emprego, tendo como moeda de compra o salário e com a lógica de que toda perda no salário é lucro do capital. Hoje, porém, o modelo de produção baseada no emprego, dada as circunstâncias de sua complexidade e as exigências decorrentes de uma economia globalizada, tornam esse modelo como sendo uma atividade cuja tendência é a de se convergir cada vez mais aos que possuem capacitação técnica adequada com as necessidades de que requer o atual modelo, podendo, dessa forma, em um futuro não tão distante, até mesmo tornar-se uma atividade em extinção. Sendo assim, a

economia social através do cooperativismo se apresenta como um caminho alternativo que a sociedade deve trilhar para amenizar os problemas sócio-econômicos.

A revolução tecnológica é em geral, de acordo com Furquim (2001, p. 56), “vista como a substituição do homem pela máquina e conseqüentemente geradora de desemprego. Embora essa tecnologia não elimine o mercado de trabalho, requer substituição por parte de postos de trabalho mais especializados”.

Ainda segundo Furquim (2001, p. 57), a incontestável redução dos postos de trabalho e o conseqüente desemprego “forçam o trabalhador não só a manter o emprego, abrindo mão de alguns direitos há anos assegurados, bem como criar alternativas de trabalho, inclusive formas de trabalho não abrangidas e reguladas pelo Direito do Trabalho”.

O fato é que novas ciências vêm-se desenvolvendo por conta dessa revolução tecnológica, e o computador adquiriu a mesma importância da máquina a vapor na primeira Revolução Industrial. Se observarmos o processo de globalização delineado ao longo de sua história no Brasil, verifica-se que, vários são os aspectos positivos e negativos dele decorrente.

Ao considerarmos os aspectos negativos, entre tanto, ao invés de levar a integração de todos os países, no entanto, observa-se que, está produzindo efeito oposto devido à atual competição acirrada entre as organizações empresariais. Isto é, o que se verifica na realidade é a padronização das marcas e das grandes linhas de produção, isto vale dizer que, as grandes empresas ao dominar o mercado estão exigindo mão-de-obra especializada, ou até mesmo substituindo-a por prestadoras de serviço especializado. O que dessa forma, contribui com o aumento do desemprego estrutural.

Considerando-se os aspectos positivo provocados pelo processo de globalização econômica, dentre eles, além de promover grandes avanços tecnológicos, destacam-se também, elevados índices das exportações atribuídos as sociedades cooperativas brasileiras, proporcionando uma resposta positiva à organização da economia social, isto significa dizer que, uma economia globalizada

possui elementos para gerar empregos, através das cooperativas de trabalho, que organizadas socialmente buscam atingir seu principal objetivo, a valorização do homem através do processo produtivo.

Diante da atual circunstância de competitividade entre as organizações empresariais, torna-se necessário que essas empresas utilizem de artifícios para reduzir custos de seus produtos, o que certamente, implica utilizar-se de uma estrutura enxuta, ou seja, com mão-de-obra qualificada e/ou terceirizada. Como consequência disso, tem-se a extinção de algumas funções, que sem a possibilidade de reciclagem, automaticamente provoca a exclusão de muitos trabalhadores da economia de mercado, isto é, ficam fora do mercado de trabalho e por via de regra, da sociedade economicamente falando. É nesse aspecto que o cooperativismo, principalmente o de trabalho, deve surgir com o encargo de amenizar a situação, ou seja, pode ser visto como alternativa para obtenção de trabalho e renda, devolvendo o indivíduo a sociedade.

A história de como se deu origem à organização social e da economia, do passado remoto e o entendimento subconsciente de que ser dono do trabalho é ser dono do próprio destino fazem com que cresça na sociedade o desejo de cada um ser proprietário de seu negócio. O desafio de gerar oportunidades de trabalho para todos e distribuir eqüitativamente os resultados são dois fatores que fazem parte da equação cujo resultado é a justiça social.

O ambiente social se caracteriza atualmente dentro de um processo de transformação contínuo da base econômica da sociedade, por mudanças cada vez mais rápidas e profundas causadas pelo desenvolvimento de tecnologias. Esse desenvolvimento vem gerando grandes mudanças da concepção do cotidiano das pessoas. Tais mudanças podem ser observadas na transformação do conceito tempo, na turbulência do ambiente, no aumento do valor da informação, na superação do conhecimento, no surgimento do pensamento complexo, nas mudanças de paradigmas, no ciclo de vida cada vez mais curto dos produtos, no surgimento de novos produtos e serviços, entre muitos outros exemplos.

Nesse contexto, para anteciparem-se as mudanças e atender aos desafios impostos pelo cenário em constante mutação, influenciados pela globalização e pelo

desenvolvimento de novas tecnologias, gerando competição inovadora, qualidade e estratégias gerenciais, em função disso, para se ajustar a esta realidade circundante, torna-se necessário, para o ingresso de novos profissionais com a qualificação de que demanda o mercado de trabalho, uma nova configuração na composição do perfil da formação dos futuros profissionais, bem como, a reciclagem dos que nele já estão inseridos. Com isso, certamente estariam melhores preparados para enfrentar o mundo do trabalho que exige do profissional nele inserido competências cada vez mais complexas que os tornem capazes de articular conhecimentos, habilidades e atitudes para a resolução de problemas, em determinado campo de atuação.

Face ao aumento da concorrência e o uso intensivo das tecnologias, o aparecimento de novas formas de organizações e de emprego passou-se a exigir dos profissionais, de forma geral, novos e diferentes conhecimentos e habilidades necessárias para superar desafios de condições demandadas para o exercício profissional. É óbvio que, a qualificação de profissionais de que demanda esse novo cenário, não acompanha a mesma velocidade do mercado, o que implica maior número de pessoas sem ocupação formal rentável, ou seja, desempregados e, conseqüentemente, sem geração de renda.

Diante dos aspectos inerentes a este contexto, torna-se necessário aos trabalhadores buscarem novas formas de inclusão no mercado de trabalho. Uma das alternativas denomina-se economia social; cooperativismo tem por finalidade a solidariedade, a cooperação, autogestão democrática em favor de quem as utiliza e ainda, a eliminação do intermediário e acrescentar ao capital, uma finalidade social.

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

Dada a complexidade dos desafios impostos pela economia globalizada, as empresas têm cada vez mais priorizadas a excelência de candidatos a funcionário. O que tornou o ambiente de trabalho extremamente competitivo e seletivo, fazendo com que o candidato que não tem competência técnica condizente com o perfil da

vaga oferecida, fique fora do mercado formal de trabalho. Por isso, vários são os fatores que, conjuntamente e em interação, contribuíram para a construção da idéia em torno dessa realidade.

Para concretização do propósito deste trabalho, tornou-se necessário investigar variáveis específicas de que compõe o objeto central, objetivando *verificar os encargos sobre atividades econômicas de cooperativa de trabalho e eventual redução dos custos trabalhistas sobre os contratos com empresas tomadoras dos serviços intermediados pelo cooperativismo de trabalho.*

A partir de então, analisar qual é a margem percebida, ou seja, a diferença resultante dos encargos que integram a base de cálculo de uma cooperativa de trabalho e os custos dos encargos trabalhistas de uma empresa em regime de CLT, observando a possibilidade de apropriar-se dela como instrumento motivador para promover o cooperativismo como forma alternativa que proporciona oportunidades para gerar trabalho e renda. Para isso, então, realizou-se uma análise em bibliografias inerentes ao cooperativismo brasileiro e, de maneira mais específica, as sociedades cooperativas de trabalho, buscando identificar elementos que possuem alguma referência ao objeto de estudo deste trabalho. Baseado no enfoque da descrição e enquadramento, a partir das considerações teóricas e metodológicas do estudo, apresenta-se no parágrafo que se segue, o problema de pesquisa.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

É óbvio que, apesar da forma com a qual as empresas estão organizadas para enfrentar os desafios impostos pela competitividade acirrada dentro de um contexto de economia globalizada, demandou, dentre outros fatores, uma reorganização na configuração da forma com a qual o trabalho até então se encontrava organizado, no entanto, percebe-se que, embora as instituições de ensino tenham propiciado qualificação profissional adequada e ajustada às necessidades das organizações, nota-se, entretanto, que nem todos os profissionais que estão em condição ativa de trabalho, por razões que não cabe aqui ressaltar,

foram contemplados com a qualificação de que requer essas organizações. E que, por essa razão, encontram-se desempregados e com poucas chances, caso não adquira uma qualificação profissional condizente com essa realidade, de um possível retorno ao mercado formal de trabalho.

Na perspectiva de verificar nas sociedades cooperativas de trabalho, face ao aumento da concorrência, novas tecnologias e novos conhecimentos, como os trabalhadores podem ser inseridos no mercado de trabalho, questiona-se: *como analisar os aspectos característicos de que constituem a composição da carga tributária de uma sociedade cooperativa de trabalho?*

1.3 PERGUNTAS NORTEADORAS

Partindo das idéias colocadas na formulação do problema e para melhor compreensão do mesmo, visando facilitar o seu desdobramento, foram elaboradas três questões norteadoras, que têm o objetivo de recortar o problema de pesquisa para orientar o desenvolvimento desse trabalho, como segue:

- 1) *No que consiste uma organização cooperativista e quais suas finalidades?*
- 2) *Como se constitui a composição da carga tributária nas sociedades cooperativas de trabalho?*
- 3) *Existe diferença em relação às obrigações fiscais atribuídas as atividades do cooperativismo de trabalho e de uma empresa convencional?*

1.4 DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS DA PEQUISA

Buscando responder aos questionamentos acerca do problema de pesquisa, utilizou-se como exemplo para fins específico de investigação das variáveis de que compõe o objeto central do estudo, tendo em vista a impossibilidade de se estender

o estudo sobre todos os ramos de atividades que a cooperativa de trabalho abrange e por se tratar simplesmente de uma análise qualitativa para reflexão, e, não de um estudo de caso, por exemplo, foi denominado simplesmente de “cooperativa de trabalho”. Sendo que a pesquisa tem como objetivos: *analisar os encargos tributários sobre atividades econômicas das sociedades cooperativas de trabalho, observar os custos dos encargos trabalhistas de uma empresa em regime de CLT e avaliar a possibilidade de redução dos respectivos custos através da utilização das formas de terceirização por meio do cooperativismo de trabalho.*

1.4.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar de modo qualitativo e explicativo os *custos dos encargos sociais e trabalhistas* relativos às atividades econômicas de cooperativa de trabalho e de empresa convencional (regime CLT).

1.4.1.1 Objetivos específicos

Os objetivos específicos apresentam-se como o desdobramento em torno do objetivo geral, sendo separadas de acordo com as perguntas norteadoras do estudo, constituindo-se em alíneas para facilitar a investigação, cujo objetivo é o de produzirem respostas às respectivas questões, conforme relacionadas a seguir:

Questão 1 - *No que consiste uma organização cooperativista e quais suas finalidades?*

Objetivos Específicos:

- a) Desenvolver fundamentação teórica relativo ao desenvolvimento do cooperativismo;

- b) Efetuar pesquisa a cerca da Economia Social;
- c) Realizar pesquisa sobre aspectos constitutivos.

Questão 2 – *Como se constitui a composição da carga tributária nas sociedades cooperativas de trabalho?*

Objetivos Específicos:

- a) Fundamentar uma base teórica em torno da legislação tributária vigente;
- b) Realizar análise sobre as obrigações fiscais na legislação específica;
- c) Desenvolver análise sobre a incidência tributária em conformidade com o objeto social.

Questão 3 – *Existe diferença em relação às obrigações fiscais atribuídas as atividades do cooperativismo de trabalho e de uma empresa convencional?*

Objetivos Específicos:

- a) Fundamentar análise do fato gerador na legislação regulatória dos tributos;
- b) Realizar procedimentos comparativos para verificar a incidência e/ou isenção dos tributos;
- c) Proceder à apuração e análise dos resultados que represente tratamento tributário diferenciado atribuído à atividade econômica das cooperativas de trabalho.

1.5 JUSTIFICATIVA

Em termos teóricos, esta análise sob perspectivas de encontrar no sistema cooperativista, alternativas que oportunize gerar trabalho e renda, se justifica na medida em que oportuniza o ingresso de pessoas no sistema de sociedades cooperativas, visto que, este estudo pode contribuir de forma específica para o enriquecimento da cultura cooperativista e promover o desenvolvimento da economia social através do cooperativismo.

Assim, com a finalidade de obter informações para o delineamento desta pesquisa realizou-se um estudo exploratório, utilizando a técnica de coleta de dados em fontes estatísticas e bibliográficas, cuja interpretação traduziu informações significativas a respeito do assunto podendo subsidiar àqueles que desejam adquirir maiores informações para desenvolver o cooperativismo. A pesquisa objetivou contribuir ainda, para a identificação de alternativas opcionais que venham ao encontro das necessidades de pessoas que deseje aprofundar-se mais nas discussões relativas à conscientização acerca da problemática aqui questionada.

Justifica-se também, pelo fato do seu objeto de estudo ser pertinente a realidade a que se refere e por entender que o sistema de sociedades cooperativas possa contribuir não só como opção de trabalho aos que se encontram fora do mercado por razões quaisquer, mas, também, com a melhoria da qualidade de vida dos cooperados. Neste sentido, este trabalho irá subsidiar aos que desejam inseri-se no sistema do cooperativismo.

Dessa forma, os resultados poderão servir de parâmetros não só para sociedades cooperativas que se encontram em atividade, como também, para os tomadores dos seus serviços, uma vez que poderão comparar os resultados obtidos ou tomá-los como ponto de partida, se assim for o caso. Sob os aspectos teóricos, pode ampliar o conhecimento sobre o tema; no que se refere à parte prática e as exigências observadas pela respectiva legislação.

Justifica-se ainda, pelos benefícios que seu resultado pode trazer para o assunto em si, já que os estudos até então publicados são ainda pouco freqüentes e por abordar um tema que interessa a todos que se encontra em tal situação. Serve de base como um estudo inicial para novas pesquisas sobre o mesmo tema ou temas correlatos, oportunizando estudos comparativos que possam contribuir para auferir resultados conseqüentes da análise e constituir-se em parâmetros para tomada de decisão.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo apresenta-se a tipologia de pesquisa, a metodologia do estudo e seu embasamento teórico, com a descrição das técnicas de coleta dos dados e os procedimentos utilizados para a obtenção das informações relacionadas a cada objetivo específico da pesquisa. O desenvolvimento deste trabalho iniciou-se com uma introdução relativa à fundamentação do problema de pesquisa, de onde foram extraídos o tema e as questões norteadoras do objeto central de investigação, cujas variáveis que permeiam o problema, foram investigadas e analisadas separadamente em forma de questionamentos, para, a partir de então, estabelecer relações destas com os resultados percebidos.

Seguido de uma fundamentação teórica pertinente ao tema, dele constando, dentre outros fatores, fundamentação e conceitos históricos, capazes de dar suporte ao pensamento e a possibilidade de identificar os fatores que contribuíram para a verificação de resultados.

Em seguida, apresentam-se os métodos e os procedimentos utilizados, seguindo os parâmetros de coleta de dados. Na seqüência, relacionam-se as bases de dados utilizados na pesquisa. Depois, apresenta-se o resultado da análise realizada sobre os dados obtidos no processo de levantamento de dados e as respostas aos questionamentos a que foi submetido o objeto de estudo deste trabalho. Por último, descreve-se a conclusão da pesquisa e as considerações finais.

2.1 CLASSIFICAÇÃO E DELINEAMENTO DA PESQUISA

A tipologia da pesquisa caracteriza-se como *exploratória com abordagem qualitativa do tipo documental*, uma vez que visa conhecer mais e melhor o problema e identificar variáveis que determinaram a ocorrência do fenômeno, cujo método utilizado na pesquisa é do tipo bibliográfico e documental em fontes

secundárias, realizada em fontes bibliográficas e em fontes de documentos. Quanto à forma de abordagem, utilizou-se o método qualitativo, por envolver examinar e refletir as percepções sobre a análise dos dados coletados no sentido de obter informações relevantes que envolvem propiciar um entendimento relativo às atividades humanas. Como forma de coleta de dados foi utilizada análise em documentos no período de Outubro de 2007 a Junho de 2008.

A Pesquisa Exploratória, segundo Marconi (1999, p. 124), é vista como sendo o primeiro passo de todo o trabalho científico, diz ainda que, "a pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito. Possibilita a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado".

Este tipo de pesquisa tem por finalidade, especialmente quando se trata de pesquisa bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de uma temática de estudo; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou, ainda, descobrir um novo enfoque para o estudo que se pretende realizar.

Dentre os diversos métodos de pesquisa existentes, o que mais se adequou para este trabalho, mais especificamente em Tributação nas Sociedades Cooperativas, foi a Pesquisa Bibliográfica. Razão pela qual, o trabalho se caracteriza em um estudo abrangente levando à reflexão a respeito do tema.

O propósito da utilização deste foi pela sua praticidade, uma vez que o pesquisador não depende de efetuar levantamentos de dados em empresas e outras instituições que não sejam as bibliotecas e outras fontes de conhecimento do pesquisador.

O processo relativo à estruturação deste trabalho teve seu início com o projeto da monografia, que após a sua aprovação, para o seu desenvolvimento, contou com a orientação do Professor Jaime Bettoni.

2.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS APLICADOS NA PEQUISA

Para a obtenção de dados que possibilitem conhecer a situação e que permitam a construção de uma linha de base para o processo de investigação e análise de resultados, a partir dos dados coletados de modo a contemplar respostas a todas as questões formuladas, apresenta-se a seguir os conceitos e procedimentos aplicados à *coleta, análise e interpretação dos resultados*.

2.2.1 Técnicas de Coleta de dados

Os procedimentos para a realização da coleta de dados apoiaram-se nas técnicas de Coleta documental e Análise de conteúdo, realizadas em fontes secundárias de dados. O estudo compreende, portanto, dois distintos tipos de técnicas de coleta de dados, composta por dados secundários, sendo elas: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental.

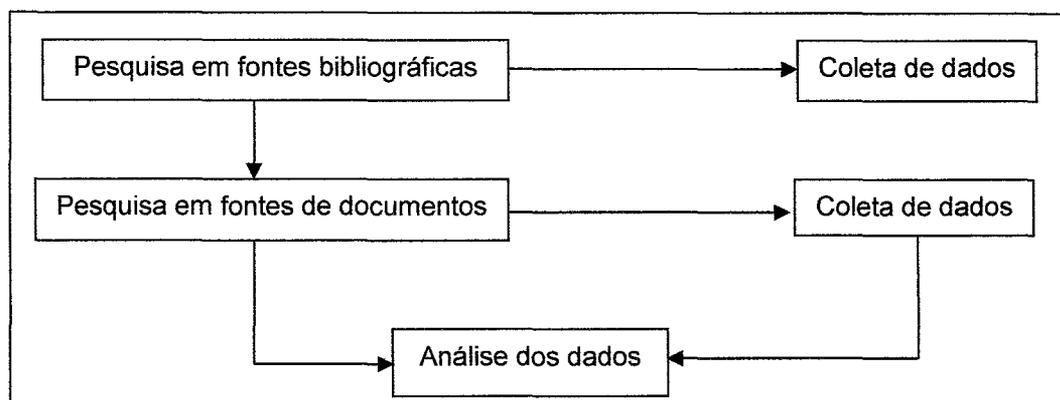
Neste contexto são abordadas as pesquisas bibliográficas e documentais, que de acordo com Gil (2002, p. 44; 46) possuem os seguintes conceitos:

- 1) *Pesquisa bibliográfica*: a pesquisa bibliográfica tem origem em dados secundários, decorrentes da pesquisa em livros, artigos, revistas científica, dissertações, teses, etc. A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou, também, como parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando é feita com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar.
- 2) *Pesquisa documental*: a pesquisa documental segue os mesmos passos da pesquisa bibliográfica. Nesta, porém, as fontes de coleta de dados são muito mais diversificadas e dispersas e, está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias, visto que se vale de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico. Caracterizam-se como fontes de documentos, arquivos vinculados aos órgãos públicos e arquivos vinculados a instituições de ordem privada, tais como: leis, documentos jurídicos, etc.

Os dados coletados foram digitalizados em um aplicativo do Microsoft Office Word 2007, onde se prosseguiu com a redação dos resultados, usando-se a estatística descritiva para responder ao questionamento proposto pelo problema de pesquisa.

2.2.2 ETAPAS DA PESQUISA

Compreendida como sendo a parte em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos. Embasada em procedimentos técnicos, o seu desenvolvimento procedeu em conformidade com a representação do fluxograma abaixo:



Quadro 1 – Fluxograma das etapas de execução da pesquisa.

Fonte: O executor da pesquisa.

Iniciou-se o trabalho com pesquisas bibliográficas realizadas em datas compreendidas entre Outubro de 2007 a Maio de 2008, onde foi realizada análise em documentos relativos ao tema. Para proceder à contextualização teórica, que da qual, originou o tema e conseqüentemente, as variáveis que compõem o objeto de investigação, na seqüência, prosseguiu-se com uma revisão bibliográfica a cerca do problema para melhor configuração e compreensão do mesmo e revestir teoricamente o objeto de investigação.

Num segundo momento, em datas compreendidas entre Março e Maio de 2008, realizou-se uma pesquisa documental, em fontes de documentos específicos, direcionada para o levantamento e a coleta de dados, relativos aos tributos incidentes sobre as empresas e as sociedades cooperativas, em especial, sobre as sociedades cooperativas de trabalho.

O estudo apresenta-se estruturado em um problema central de caráter fenomenológico, cujas variáveis de investigação foram separadas em três etapas, que correspondem aos seguintes temas: (1) Cooperativismo; (2) Composição da carga tributária e (3) Obrigações fiscais:

Etapa	Tema	Questão	Objetivo
1	Cooperativismo	1	Realizar fundamentação teórica a cerca do cooperativismo.
2	Composição da carga tributária	2	Verificar na legislação tributária, os tributos relativos às atividades das cooperativas.
3	Obrigações fiscais	3	Analisar as obrigações fiscais das sociedades cooperativas.

Quadro 2 – Etapas da pesquisa.
Fonte: O executor da pesquisa.

O esquema analítico do estudo apresenta-se estruturado pelas três questões norteadoras e seus respectivos objetivos específicos. Para investigação efetiva de cada objetivo específico foi utilizado um quadro que contém as questões com suas respectivas alíneas e a tipologia de técnicas utilizadas na coleta de dados, em cada alínea está marcada com a letra (X) na coluna correspondente ao tipo de técnica de coleta utilizada, conforme ilustrado no quadro abaixo:

Questão	Objetivo Específico	Pesquisa Bibliográfica	Pesquisa Documental	Pesquisa Estatística	Pesquisa eletrônica
1	A	X	-	-	-
	B	X	-	-	-
	C	X	-	-	-
2	A	X	-	-	-
	B	X	-	-	X
	C	X	-	-	X
3	A	X	-	-	X
	B	X	-	-	X
	C	X	X	-	-

Quadro 3 – Métodos de coleta de dados por objetivo específico.
Fonte: O executor da pesquisa.

Na perspectiva de obter embasamento teórico capaz de dar suporte a este estudo, realizou-se uma pesquisa em fontes bibliográficas do tipo publicações: Livros, Artigos, Dissertações, entre outros, inerentes ao tema, de onde foram extraídos dados passíveis de manipulação e análise diferenciada o que tornou possível a compreensão e a formatação do desenvolvimento deste trabalho,

destacando-se a análise no sistema cooperativista. Pesquisa em fontes de documentos oficiais: Leis que regem as obrigações fiscais das empresas convencionais e as sociedades cooperativas, das quais, foram extraídos dados relativos aos procedimentos de que competem as obrigações fiscais, que depois de analisados e manipulados foram transformados em variáveis para interpretação em seu conjunto. A análise possibilitou a manipulação de uma série de informações importantes para a observância dos objetivos específicos. A descrição operacional dos métodos apresenta-se separadamente por seus temas, questões e objetivos específicos, conforme expostos abaixo.

2.2.2.1 Cooperativismo

QUESTÃO 1 – *No que consiste uma organização cooperativista e quais suas finalidades?*

Para constituir respostas ao questionamento proposto, foram observados três objetivos específicos, e para atingir cada objetivo foi utilizada uma metodologia específica. O quadro a baixo apresenta um resumo das metodologias adotadas em cada um dos objetivos específicos da questão 1. Os parágrafos que se seguem apresentam detalhes adicionais sobre os objetivos específicos e suas respectivas metodologias, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Objetivos específicos	Tipo de pesquisa	Coleta de dados	Amostra	Análise de dados	Resultado final
a)	Pesquisa bibliográfica.	Livros, artigos, dissertações, entre outros.	-	Descritiva.	Referencial teórico.
b)	Pesquisa bibliográfica.	Livros, artigos, dissertações, entre outros.	-	Descritiva.	Referencial teórico.
c)	Pesquisa bibliográfica.	Livros, artigos, dissertações, entre outros.	-	Descritiva.	Referencial teórico.

Quadro 4 – Quadro de metodologia do questionamento 1.
Fonte: O executor da pesquisa.

- a) *Realizou-se uma estruturação teórica relativa às sociedades cooperativas:* em função de seu conteúdo, a tipologia adotada foi pesquisa bibliográfica, sendo utilizadas fontes como livros, dissertações, artigos, entre outros, oriundas de bibliotecas físicas e virtuais. A pesquisa abordou os seguintes conteúdos: dados inerentes aos conceitos históricos das sociedades cooperativas. Na base de conteúdo analisado, podem-se constatar os seguintes conteúdos: contexto geral sobre o surgimento e a evolução das sociedades cooperativas.
- b) *Estruturou-se uma fundamentação teórica sobre os aspectos que circundam a economia social no Brasil:* na estruturação deste referencial teórico sobre a economia solidária, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, sendo utilizadas fontes como livros, dissertações, artigos, entre outros, oriundas de bibliotecas físicas e virtuais. A base teórica abordou conteúdos como: contextos relativos à sua natureza associativa, os objetivos econômicos e sociais, bem como, a sua importância dentro da economia capitalista.
- c) *Foi fundamentado um embasamento teórico de estudo sobre os aspectos constitutivos de uma sociedade cooperativa:* na estrutura desta fundamentação teórica relativa aos procedimentos constitutivos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física. A base de dados abordou conteúdos relativos: procedimentos necessários para a sua respectiva constituição, os aspectos de natureza jurídica e suas características, constituição do capital social, registro nos órgãos competentes, relação de trabalho, as finalidades e os objetivos.

2.2.2.2 Composição da carga tributária

QUESTÃO 2 – *Como se constitui a composição da carga tributária nas sociedades cooperativas de trabalho?*

Para constituir respostas ao questionamento proposto, foram observados três objetivos específicos, e para atingir cada objetivo foi utilizada uma metodologia específica. O quadro abaixo apresenta um resumo das metodologias adotadas em cada um dos objetivos específicos da questão 2. Os parágrafos que se seguem apresentam detalhes adicionais sobre os objetivos específicos e suas respectivas metodologias:

Objetivos específicos	Tipo de pesquisa	Coleta de dados	Amostra	Análise de dados	Resultado final
a)	Pesquisa bibliográfica.	Livros, entre outros.	-	Descrição e análise de conteúdo.	Referencial teórico.
b)	Pesquisas: bibliográfica; eletrônica.	Livros, arquivos digitais, entre outros.	Documentos disponibilizados pela OCEPAR e pela Casa Civil.	Descrição e análise de conteúdo.	Observar particularidade das cooperativas.
c)	Pesquisas: bibliográfica; eletrônica.	Livros, arquivos digitais entre outros.	Documentos disponibilizados pelas OCB e pela Casa Civil.	Descrição e análise de conteúdo.	Observar particularidade das cooperativas.

Quadro 5 – Quadro de metodologias do questionamento 2.

Fonte: O executor da pesquisa.

- a) *Realizou-se pesquisa para fundamentar uma base teórica em torno da legislação tributária brasileira, relativo aos aspectos característicos dos tributos vigentes:* nesta pesquisa realizada sobre os aspectos característicos dos tributos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física. A base de dados abordou conteúdos relativos: alguns conceitos de direito tributário, definição legal de tributo, os tipos de tributos e sua respectiva classificação, bem como as proposições jurídico-normativas que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.
- b) *Foi realizada pesquisa sobre os aspectos relativos à composição dos tributos que integram a base de cálculo das obrigações fiscais relacionadas às atividades econômicas das sociedades cooperativas:* nesta pesquisa sobre os tributos que compõem a base de cálculo das obrigações fiscais das cooperativas, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física e pesquisa

eletrônica na base de dados (documentos) disponibilizados pela OCEPAR e por Legislações complementares, sendo utilizados dados de documentos digitais como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca virtual. A base de dados abordou conteúdos relativos: classificação das sociedades cooperativas por atividade econômica, os tributos e/ou encargos que integram a base de cálculo das obrigações fiscais de sociedades cooperativas e de empresa convencional, procedimentos relacionados à escrituração contábil de cooperativa, IRPJ – Atos cooperativos, IRPJ – Atos não-cooperativos, IRPJ – Aplicações financeiras – Tratamento fiscal para as cooperativas, desconto na fonte do imposto de renda, desconto na fonte das contribuições (PIS/PASEP, COFINS e CSLL): na posição de fonte pagadora do rendimento (tomadora do serviço) e na situação de prestador de serviço (contratada), INSS e contribuições adicionais, ISS/ISSQN e contribuições de terceiros (SESCOOP, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação).

- c) *Fundamentou-se um desdobramento operacional para desenvolver análise sobre a incidência dos tributos em conformidade com a legislação tributária e com o objeto social da cooperativa:* nesta pesquisa realizada acerca da incidência dos tributos, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física e pesquisa eletrônica na base de dados (documentos) disponibilizados pela OCB e por Legislações complementares, sendo utilizados dados de documentos digitais como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca virtual. A base de dados abordou conteúdos relativos: aos fatores-elementos que são os componentes da norma jurídicos tributários dispostos de forma lógico-formais, previamente descritos, chamados de hipótese tributária, que são anteriores a ocorrência do fato gerador da obrigação de pagar o tributo, matriz de incidência tributária, esquema das proporções aritméticas, esquema lógico de representação formal, explicação dos símbolos e funções operacionais do esquema lógico de representação formal da regra matriz.

2.2.2.3 Obrigações fiscais

QUESTÃO 3 – Existe diferença em relação às obrigações fiscais atribuídas as atividades do cooperativismo de trabalho e de uma empresa convencional?

Para constituir a respostas ao questionamento proposto, foram observados três objetivos específicos, e para atingir cada objetivo foi utilizada uma metodologia específica. O quadro abaixo apresenta um resumo das metodologias adotadas em cada um dos objetivos específicos da questão 3. Os parágrafos que se seguem apresentam detalhes adicionais sobre os objetivos específicos e suas respectivas metodologias:

Objetivos específicos	Tipo de pesquisa	Coleta de dados	Amostra	Análise de dados	Resultado final
a)	Pesquisas: bibliográfica; eletrônica.	Livros, arquivos digitais, entre outros.	Documentos disponibilizados pelas OCB e pela Casa Civil.	Descritiva e análise de conteúdo simples.	Observar particularidade das cooperativas.
b)	Pesquisas: bibliográfica; eletrônica.	Livros, arquivos digitais, entre outros.	Documentos disponibilizados pelas OCB e pela Casa Civil.	Descrição e análise de conteúdo simples.	Observar particularidade das cooperativas.
c)	Pesquisas: bibliográfica; documental.	Livros, entre outros; (1) Documentos.	Documento gerado a partir da base de dado.	Descritiva e análise de conteúdo simples.	Referencial teórico e observação de resultados.

Quadro 6 – Quadro de metodologias do questionamento 3.

Fonte: O executor da pesquisa.

a) *Realizou-se pesquisa para fundamentar e analisar os aspectos relativos às obrigações fiscais e a legislação regulatória dos tributos:* na pesquisa sobre este conteúdo das obrigações fiscais e a legislação regulatória dos tributos, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física e pesquisa eletrônica na base de dados (documentos) disponibilizados pela OCB e por Legislações complementares, sendo utilizados dados de documentos digitais como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca virtual. A base de dados abordou

conteúdos relativos: conceito de tributos, dentre este conceito, encontram-se inseridos também, às taxas e contribuições estabelecidas por lei e devidas ao governo federal, estadual ou municipal, as operações que os originam o fato gerador, o montante do fato gerador (base de cálculo), taxa aplicável para dimensioná-los (alíquota) e os responsáveis por seu pagamento (contribuinte).

- b) *Realizou-se pesquisa na legislação tributária para fundamentar procedimentos comparativos acerca da incidência e/ou isenção dos tributos sobre atividades econômicas das sociedades cooperativas:* na pesquisa sobre este conteúdo de procedimentos comparativos acerca da incidência e/ou isenção dos tributos, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física e pesquisa eletrônica na base de dados (Leis) disponibilizados pela Casa Civil e por legislação específica do município da Cidade de Curitiba - PR, sendo utilizados dados de documentos digitais como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca virtual. A base de dados abordou conteúdos relativos: conceitos relativos ao regime de incidência tributária, regra de isenção que opera como um redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo e impossibilidade de incidência (imunidade).
- c) *Realizou-se pesquisa fundamentada em bases teóricas inerente aos procedimentos contábeis adotados pelas sociedades cooperativas e extraiu-se da pesquisa acerca do problema, dados relativos aos objetivos específicos da alínea c, da questão 3, cujo objetivo é o de encontrar resposta para o respectivo questionamento:* na pesquisa sobre procedimentos contábeis adotados pelas sociedades cooperativas, foi realizada pesquisa bibliográfica, sendo utilizados livros como fonte de pesquisa, oriundos de biblioteca física e pesquisa documental, sendo utilizados base de dados (documento) como fonte de pesquisa, oriundos do próprio documento. A base de dados abordou conteúdos relativos: forma de contabilização de receitas, custos e despesas, segregação contábil das receitas e despesas, separação das receitas e custos dos atos cooperativos e dos não-cooperativos e apuração dos resultados.

3 DESENVOLVIMENTO

Desenvolvimento é propriamente o corpo do trabalho, cuja estruturação está na dependência das necessidades de explicação das hipóteses levantadas entorno, da problematização do tema. Assim, as partes, os capítulos, os itens e subitens se colocam na ordem lógica para o delineamento da argumentação ou explicação do que a investigação se propôs a realizar. Esta ordenação dos diversos itens deve conduzir naturalmente à conclusão ou conclusões.

Este estudo sobre as sociedades cooperativas de trabalho foi realizado à luz do que determinam os Princípios Cooperativos – definidos como as linhas orientadoras através das quais as cooperativas levam seus valores à prática – e na legislação cooperativista brasileira vigente, a qual define a Política Nacional de Cooperativismo (e que é inspirada nestes Princípios) dentro das limitações inerentes a este estudo e à metodologia e técnicas de pesquisa definidas. Esta análise foi pautada no referencial teórico e nos procedimentos da legislação tributária brasileira relativa às sociedades cooperativas de trabalho.

3.1 REFERENCIAIS TEÓRICOS

Esse enfoque da literatura existente visa evidenciar não só o acervo relativo ao tema, como também, a trabalhos realizados que as tomam como referência. Assim, tanto o pesquisador quanto o leitor tomam conhecimento do que já existe sobre o assunto, ou seja, sobre o estado da arte, oferecendo contextualização e consistência a investigação.

Considerando-se que, a literatura constitui-se em uma fundamentação teórica, cuja finalidade é dar suporte para os estudos, análise e reflexões, sobre os dados e/ou informações coletadas. Que constitui em uma apresentação das idéias presentes nas obras estudadas, mostrando a relação que possuem com o tema

pesquisado. Por meio dela, formulam-se os conceitos envolvidos. Sendo assim, este subcapítulo limita-se à apresentação dos principais conceitos teóricos necessários ao desenvolvimento deste trabalho. Inicia-se com um breve resgate relativo à história das sociedades cooperativas, sua evolução e, em seguida, far-se-á uma abordagem sobre os aspectos característicos acerca da respectiva legislação, bem como, dos procedimentos e do tratamento tributário dado em função do seu objeto social.

O referencial abordou basicamente, a evolução histórica e a prática cooperativista, desde seu surgimento, tanto no mundo como no Brasil, a legislação que rege as cooperativas brasileiras, o conceito de cooperativismo, os Princípios Cooperativistas, a classificação, a tipologia geral, as peculiaridades das práticas cooperativistas das cooperativas de trabalho – que é o foco deste trabalho, bem como, aspectos relativos à economia social.

3.1.1 SURGIMENTO DO COOPERATIVISMO: BREVE HISTÓRICO

O cooperativismo, como assim o conhecemos, tem sua origem na cidade de Rochdale, Inglaterra, que assumiu o “status” de sistema em 1844. Sob a crescente ameaça de os trabalhadores da indústria têxtil ser substituídos pelas máquinas a vapor e com o agravamento do estado de miséria da classe operária, com o objetivo de enfrentar essa crise, 28 tecelões reuniram-se para buscar alternativa de trabalho e sobrevivência. Esta foi uma experiência concreta que sobrevive até os dias atuais em plena atividade, e é reconhecido como o ramo do cooperativismo mundial.

Como uma resposta ao desemprego gerado pela revolução industrial do século XIX, desde então, o cooperativismo foi considerado como a terceira via para o desenvolvimento sócio-econômico, pois essa forma de sociedades criadas pelos Pioneiros de Rochdale, como assim o é conhecido, com objetivos claros e eticamente discutido, tomaram forma dando origem à doutrina conhecida como cooperativismo que ao atuar no mercado visa o homem, e não o lucro, como principal finalidade.

Percebe-se, portanto, que o cooperativismo e as crises sócio-econômicos têm íntima relação, e que, a partir dela, surge a necessidade do homem de unir-se para solucionar alguns de seus problemas comuns. Essa necessidade já havia sido constatada na Antigüidade acompanhando o homem em sua evolução histórica. A pesar da idéia de ajuda mútua ser antiga, apenas no século dezoito é que começaram a ser descobertas fórmulas que permitam a criação de estruturas que viabilizassem o desenvolvimento do cooperativismo. Com isso, a idéia geral que era a de simples cooperação especificou-se num determinado de organização solidária, adquirindo conformação características, de tal forma que o cooperativismo se tornou um verdadeiro sistema sócio-econômico.

Dessa forma, segundo a afirmação de Irion (1997, p. 149) o “cooperativismo nasceu com dois objetivos fundamentais: a defesa dos interesses econômicos dos cooperados e uma missão social reforçada na fundação da primeira cooperativa formal que era a promoção social dos cooperados”.

Ao longo do tempo e da história demonstrou que o movimento cooperativista nasce se implanta e cresce para resolver situações adversas da população. Dentre esse contexto, o cooperativismo se caracterizou pela consolidação dessa idéia que vinha germinando há cerca de 100 anos, quando em Rochdale, Inglaterra, alguns artesãos se reuniram, formaram uma cooperativa e, mais do que isso, formularam os princípios que serviram de base à atual Doutrina Cooperativista.

A idéia cooperativista de acordo com Becho (1998, p. 72), “foi alimentada pelas dificuldades econômicas da sociedade do século XIX e motivou a criação da primeira cooperativa. O surgimento das primeiras cooperativas não foi sucedido, de pronto, de uma legislação que lhe regulasse a atividade”.

Até então, não havia sido firmado o diferencial das cooperativas em relação às demais sociedades comerciais. Esse diferencial foi confirmado através dos princípios cooperativos, que sofreram algumas alterações, mas, porém ainda com o espírito que marcou o movimento e permite sua diferenciação até os dias atuais.

Ainda no século XIX, com a promulgação da primeira lei inglesa que outorgou personalidade jurídica e responsabilidade limitada às sociedades cooperativas, em 1852, portanto, apenas oito anos após o aparecimento da primeira sociedade cooperativa na cidade de Rochdale, Inglaterra, berço da primeira cooperativa do mundo moderno. Sendo essa uma experiência concreta que sobrevive até os dias

de hoje, em plena atividade, sendo reconhecido como o marco histórico do cooperativismo no mundo.

Com a adesão da idéia de sociedades cooperativas, aderida por vários outros países, segundo Becho (1998, p. 71), “foram sendo organizadas uniões, federações e confederações de cooperativas que criaram as condições para articulação da constituição de uma entidade internacional de representante do cooperativismo”.

Criou-se então, em 1895 a primeira organização não governamental a quem as Nações Unidas concederam status de órgão consultivo. Tendo como objetivo principal, o de promover e fortalecer cooperativas autônomas em todo universo. Denominada de Aliança Cooperativa Internacional (ACI), tornou-se presente em todo mundo.

Esta associação independente e não governamental (órgão de representação mundial do cooperativismo) reúne, representa e apóia a autonomia, integração e desenvolvimento do cooperativismo. Mediante atividades de âmbito regional, nacional e internacional a ACI também procura promover e defender os valores e princípios do cooperativismo; estimular relações mutuamente vantajosas entre suas organizações, de caráter econômico ou de outra índole; favorecer o progresso econômico e social dos povos, contribuindo assim para a paz e a segurança internacional.

3.1.1.1 Cooperativismo no Brasil

No Brasil, a cultura cooperativista é observada desde os primórdios da colonização portuguesa. Ganhou força no final do século XIX, através do movimento que se iniciou na área urbana, na cidade de Ouro Preto (MG), no ano de 1889, estimulado pelos funcionários públicos, militares, profissionais liberais e operários, para atender as suas necessidades. Em 1902, na cidade de Nova Petrópolis, no Rio Grande do Sul, surgiu o cooperativismo como empreendimento sócio-econômico, quando foi reconhecida a fundação de uma caixa rural Raiffeisen (nome do modelo de cooperativismo adotado), sendo esta considerada como o marco do cooperativismo no Brasil.

A partir de 1906, nasce e se desenvolvem as cooperativas no meio rural, idealizadas por produtores agropecuários, cuja propagação deu-se em vários estados, principalmente juntos as comunidades de imigrantes alemães e italianos, dando forma ao cooperativismo hoje existente no país. Até então, não havia uma legislação que lhe disciplinasse a atuação. A primeira lei brasileira a regular as cooperativas foi a de nº 1.637, de 5 de janeiro de 1907. Revogada em 1932, sendo sucedidas por varias leis subseqüentes. Hoje se encontra em vigor a Lei nº 5.764, de 16 de Dezembro de 1971, que regula as sociedades cooperativas de todos os tipos e categorias.

Em 1969, durante o IV Congresso Brasileiro de Cooperativas, realizado na cidade de Belo Horizonte (MG), no qual se decidiu pela fusão das duas entidades então existentes, a ABCOOP – Associação Brasileira de Cooperativas e a UNASCO – União Nacional de Cooperativas e pela existência de apenas uma entidade de representação do cooperativismo no Brasil, a OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras. A partir de então, a OCB é o órgão máximo de representação do cooperativismo no país, a quem a lei 5.764/71, estabeleceu a representação e declarou a OCB órgão técnico-consultivo do governo, dando-lhe outras incumbências, entre elas, a de congregar as organizações estaduais de cooperativas. Entre suas atribuições a OCB é responsável pela promoção, fomento e defesa do sistema cooperativista em todas as instancias políticas e institucionais. É de sua responsabilidade também a preservação e o aprimoramento desse sistema, o incentivo e a orientação das sociedades cooperativas.

A Lei 5.764/71 disciplinou a criação de cooperativas, porém restringiu a autonomia dos associados, interferindo na criação, funcionamento e fiscalização do empreendimento cooperativo. Essa limitação foi superada pela Constituição de 1988, que proibiu à interferência do Estado nas associações, dando início a autogestão do Cooperativismo que favoreceu intenso crescimento. Em 1995 o Cooperativismo brasileiro, ganha destaque e reconhecimento internacional pela ACI – Aliança Cooperativista Internacional, sendo eleito um brasileiro (Roberto Rodrigues) para o exercício de sua presidência, fato que contribuiu também para o desenvolvimento das cooperativas brasileiras, fazendo-se presente em todos os Estados da federação e no Distrito Federal.

A evolução e a expansão do sistema cooperativo no século XXI, cuja ação passou a gerar oportunidades de trabalho, aumentar a produção e a regular preço, exercem influência na sociedade como um todo, de tal forma que as atividades dentro das sociedades cooperativas começaram a ter reflexos na sociedade. O trabalho das sociedades cooperativas pelo desenvolvimento sustentado de suas comunidades é comprovado pelas repercussões econômicas que produzem a melhoria constante da qualidade em seus produtos e serviços e com atuação política no sentido de propor, lutar ou ajudar o Estado com soluções que reflitam os anseios e necessidades da sociedade.

3.1.1.2 Economia social

Economia Social designa o conjunto de instituições resultantes da organização dos trabalhadores, que nela investem suas economias, para através da auto-ajuda promover o progresso social, e sua ampla participação na produção e nos frutos da atividade econômica. A economia social subentende, portanto, como uma organização do processo econômico que tem por centro as pessoas.

De acordo com Irion (1997, p. 25), “é uma forma de economia empresarial de natureza associativa, que cria atividades autônomas, cujos objetivos são baseados na solidariedade e democracia e que dá primazia às pessoas e ao trabalho sobre o capital na distribuição dos benefícios aos que nela estão inseridos”.

Com base no ideário humanista e solidário juntamente com a capacidade de somar os valores da participação, responsabilidade e eficácia empresarial, a Economia Social é formada por cidadãos, livres com espírito solidário, organizados através de empreendimentos de caráter econômico e social, os quais distribuem os resultados entre as pessoas individualmente, aos seus componentes considerados coletivamente e a sociedade onde se insere, para gerar novos projetos e para dar respostas às necessidades sociais que surge a cada momento.

As empresas compreendidas como de Economia Social diferem nos estatutos e nas estruturas, mas tem em comum a solidariedade, a cooperação, a auto-gestão democrática a cargo de seus usuários, a sujeição do capital à finalidade social, etc.,

enfim, são empresas que surgem por iniciativa coletiva para resolver problemas de ordem social.

A economia social se propõe a objetivos econômicos e sociais, buscando resultados para o seu quadro social individual, para o quadro social coletivo e para a sociedade onde as empresas se inserem. As entidades da economia social buscam resultados de natureza social, que é o bem-estar individual e coletivamente dos seus integrantes, isto vale dizer que, os resultados se revertem em benefício dos associados e da sociedade em geral, enquanto que nas empresas de capital o resultado reverte em benefício do capital, caracterizando o lucro.

A importância crescente das soluções empresariais da economia social se deve a certeza de que os antigos e novos problemas sociais não podem ser resolvidos unicamente pela ação das empresas capitalistas, do setor público ou das empresas públicas. A própria sociedade necessita se organizar no sentido de encontrar alternativas que ajude na solução do desemprego, distribuição da renda, qualidade dos serviços públicos, moradia, educação, aposentadoria, qualidade de vida, etc., a Economia Social constitui, portanto, em um poderoso instrumento de distribuição de renda e de justiça social.

Na história do capitalismo sempre existiu a tentativa de criação de uma economia aonde as formas comunitárias de produção e consumo viessem a ser estruturadas. Esta economia comunitária, dentro da economia capitalista, deveria garantir a todos os trabalhadores e desempregados a sua renda de modo igualitário e democrático. Tais idéias deram impulso ao surgimento na atualidade da chamada economia solidária e dentro dela a associação coletiva dos trabalhadores.

Na prática, no contexto atual do mercado de trabalho associado, a economia solidária é representada por organizações de produtores em forma de autogestão, com igualdade de direitos de todos os associados; a propriedade do capital deve ser comum, distribuída de forma igualitária, assim como sua gestão deve ser democrática.

A economia solidária pode ser representada como uma ferramenta contra a pobreza e a exclusão social, já que a maioria dos empreendimentos solidários tem

caráter de geração e distribuição de trabalho e renda proporcionando aumento da remuneração dos participantes de uma forma coletiva e melhor qualidade de vida estendendo estes benefícios às suas famílias. A forma com que estes empreendimentos econômicos solidários melhor se estruturam como atividades econômicas são as cooperativas, pelo fato destas combinarem de maneira simultânea a auto-gestão, o associativo e a cooperação.

Apesar de o cooperativismo ser a maior expressão desta nova forma de economia mundial, além das cooperativas, existe outras organizações que também são parte integrante da economia solidária como grupos de produção de alimentos, reciclagem, trabalhadores organizados em prestação de serviços, de trocas solidárias, de compras coletivas, de educação popular, de cooperativismo popular, de desenvolvimento local, iniciativas de produção rural alternativa (como agricultura familiar) e iniciativas de micro-finanças solidárias.

Estes são igualmente exemplos de práticas organizacionais que têm gerado trabalho e renda de forma sustentável a um grande número de pessoas alijadas (fora) do processo tradicional de geração e distribuição de renda.

3.1.2 ESTRUTURA DO COOPERATIVISMO

O cooperativismo é considerado, em si, um sistema de produção, comercialização e consumo que, mesmo estando presente no decorrer do capitalismo histórico, coloca-se como um sistema mais adequado, participativo, democrático e justo para atender as necessidades e os interesses específicos dos trabalhadores, além do que, proporciona o desenvolvimento integral do indivíduo por meio do coletivo.

E é dentro deste sistema que as cooperativas surgem como a unidade econômica adequada a tais ideais. Sendo assim, é através das atividades econômicas que seus membros buscam um equilíbrio social, procurando alcançar simultaneamente o crescimento econômico e o seu desenvolvimento social.

Na sua dimensão econômica visa acometer o importante objetivo de assegurar aos seus associados os meios adequados de subsistência e de trabalho, segundo os critérios da melhor eficiência e racionalidade possível, assegurando-lhes a autonomia e a segurança num aspecto essencial e sujeito a tantas distorções e explorações no mundo de hoje.

Na sua dimensão social, visa assegurar aos associados sua condição de sujeitos de todo o processo, exigindo sua plena participação decisória e controladora na empresa, como condição necessária para poderem ser os usuários dos bens e serviços de toda a ordem que a sociedade-empresa proporcionar.

3.1.2.1 VALORES CARACTERÍSTICOS DO COOPERATIVISMO E TIPOLOGIA

Os valores que permeiam o movimento cooperativista são a base que fundamenta seus princípios. São eles: a responsabilidade própria, a democracia e a auto-ajuda. Pode-se perceber que estes valores são bastante distintos e raros se comparados aos valores adotados nas atividades capitalistas, que pendem para o lado da competitividade exacerbada, a hierarquia e a individualidade.

As sociedades cooperativas, segundo Gonçalves Neto (2004, p. 123), “se caracterizam como um empreendimento que permite aos trabalhadores com pequena economia ter acesso ao mercado, através de conexão por ela proporcionada”.

O cooperativismo tem por base a posse privada dos meios de produção e planejamento descentralizado e individualizado na cooperativa e no cooperado, dispondo-se as regras do mercado.

Por outro lado, o cooperativismo procura a proteção da economia dos indivíduos e se caracteriza por garantir participação a mais ampla possível da população nos frutos da atividade econômica. A cooperativa é um empreendimento que possui duas faces, a econômica quando atua como empresa e trata do fomento da economia dos cooperados e a social quando atua como associação para promover socialmente os cooperados.

A palavra cooperativismo não é apropriada para designar o conjunto de cooperativas; o termo adequado é sistema cooperativista ou movimento

cooperativista destinado ao conjunto de cooperativas e as instituições a elas ligadas. A palavra cooperativa se refere ao empreendimento que atua no mercado em nome dos associados, chamados de cooperados. Enquanto que, a palavra cooperativista se refere genericamente às pessoas envolvidas no sistema de sociedades cooperativas.

Segundo a Lei 5.764/71, Art. 4º, “As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, não sujeita a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características”:

- I – adesão voluntaria, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviço;
- 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 - inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
- V – singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividades de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
- VI – quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseada 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 previstos nos estatutos, aos empregados da cooperativa;
- XI – área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Com base nestes aspectos característicos, conclui-se que, a finalidade de que constitui o objetivo de uma cooperativa, consiste na associação de pessoas, cujo interesse social está voltado a proporcionar aos associados vantagens diversas, em

especial a econômica, com o rateio das sobras resultado a atuação coletiva entre eles, sem perseguirem o lucro como aspecto determinante. Este é um dos aspectos a ser considerado, estando disposto no art. 3º da Lei nº 5.764/71, que possui a seguinte redação: Art. 3º. Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigarem a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

3.1.2.1.1 Princípios cooperativistas

Segundo a OCB, os princípios cooperativistas são as linhas orientadoras através das quais as cooperativas levam os seus valores à prática.

Princípio Cooperativista nº 1 – Adesão voluntária e livre – As cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e assumir as responsabilidades como membros, sem discriminações de sexo, sociais, raciais, políticas e religiosas.

Princípio Cooperativista nº 2 – Gestão democrática e livre – As cooperativas são organizações democráticas, controladas pelos seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões. Os homens e as mulheres, eleitos como representantes dos demais membros, são responsáveis perante estes. Nas cooperativas de primeiro grau os membros têm igual direito de voto (um membro, um voto); as cooperativas de grau superior são também organizadas de maneira democrática.

Princípio Cooperativista nº 3 – Participação econômica dos membros – Os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, se houver uma remuneração limitada ao capital integralizado, como condição de sua adesão. Os membros destinam os excedentes a uma ou mais das seguintes finalidades:

- 1- Desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, parte das quais, pelo menos será, indivisível.
- 2- Benefícios aos membros na proporção das suas transações com a cooperativa.
- 3- Apoio a outras atividades aprovadas pelos membros.

Princípio Cooperativista nº 4 – Autonomia e independência – As cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem à capital externo, devem fazê-

lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa.

Princípio Cooperativista nº 5 – Educação, formação e informação – As cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores, de forma que estes possam contribuir, eficazmente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes de opinião, sobre a natureza e as vantagens da cooperação.

Princípio Cooperativista nº 6 – Inter-cooperação – As cooperativas servem de forma mais eficaz os seus membros e dão mais-força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais.

Princípio Cooperativista nº 7 – Interesse pela comunidade – As cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros.

Os valores de ajuda mútua, responsabilidade, democracia, igualdade, equidade e solidariedade são levadas à prática com o cumprimento dos Princípios Cooperativistas os quais norteiam as práticas cooperativistas deste tipo de sociedades em seu funcionamento.

Os Princípios Cooperativistas são considerados como a principal referência da prática cooperativista no mundo, norteando a atuação dos cooperados e o funcionamento das cooperativas. Estes princípios tratam praticamente de todas as práticas cooperativistas definindo a adesão dos membros, a gestão, a participação (tanto econômica quanto na política de decisão), a formação, especialização dos seus associados, bem como a participação da cooperativa no seu ambiente (comunidade) e com outras cooperativas dentro do movimento do cooperativismo.

As cooperativas que não atuem em conformidade com essas regras e padrões de funcionamento podem fazer o uso deturpado do instituto do cooperativismo com vários fins, como obter vantagens competitivas no mercado de trabalho, diminuir os encargos empresariais, reduzir os vínculos trabalhistas, obter redução de carga tributária em suas atividades, além de uma série de outros benefícios obtidos por fazer parte do movimento do cooperativismo, caracterizado como uma iniciativa social em âmbito geral.

Entende-se por práticas cooperativistas, todas as práticas no exercício das atividades cotidianas de uma cooperativa em suas relações com todos os seus públicos, tais como os cooperados, o poder público (federal, estadual e municipal),

os parceiros, clientes, a própria cooperativa (presidência, diretoria etc.), a sua comunidade, outras cooperativas, as associações e entidades representativas, outros empreendimentos solidários; por exemplo.

Do conceito, nota-se que as cooperativas são sociedades de pessoas, não importando o capital para a configuração da sociedade, mas as pessoas envolvidas, que mediante iniciativa em comum, objetivam atingir determinado fim. Na sociedade de capital, como nas sociedades anônimas de capital aberto, pouco importa quem são as pessoas que adquirem as ações, mas efetivamente o capital. Enquanto que na sociedade cooperativa, envolve determinadas pessoas e não o capital subscrito.

As cooperativas têm por característica de acordo com Martins (2006, p. 51), “as pessoas envolvidas, a associação, a solidariedade e a comunhão de interesses entre os associados para a consecução de determinado fim”.

3.1.2.1.2 Definição de cooperativismo

O cooperativismo pode ser definido como um sistema econômico e social destinado a organização e distribuição das riquezas geradas a partir das sociedades cooperativas. O cooperativismo é um movimento internacionalmente organizado que se baseia em valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia e participação, buscando satisfazer tanto as necessidades de consumo de bens e serviços quanto às necessidades sociais e educativas. O cooperativismo se traduz, como sendo uma aplicação sistemática da cooperação, visando à solução de problemas econômicos, através da solidariedade humana. Assim entendido, o cooperativismo torna-se uma das formas mais elevada e eficaz, de conduzir entendimentos entre os indivíduos, entre grupos e/ou nações.

Cooperativismo é, portanto, um sistema econômico-financeiro que objetiva a transformação e consolidação social. A sociedade cooperativa é a reunião de pessoas para a realização de atividades econômicas em comum através de uma organização coletiva e democraticamente controlada, que busca, em conjunto e

mediante objetivos comuns, a obtenção de melhorias de condições de vida e de renda dos integrantes do grupo.

Em fim, para efeito de entendimento desta pesquisa, em forma de *análise tributária*, é bastante definir cooperativismo através do que estabelecem os Princípios Cooperativistas e a legislação cooperativista brasileira vigente com uma reunião do que estabelece a literatura utilizada no desenvolvimento deste estudo.

3.1.2.1.3 Definição de cooperativa

A exata compreensão da sociedade cooperativa está intimamente ligada à de cooperativismo, entendido como um sistema reformista da sociedade que quer o justo preço, abolindo o intermediário e o assalariado, através da solidariedade e da ajuda mútua.

Para Gonçalves Neto (2004, p. 143), “filosoficamente, o principal objetivo que aspira é o aperfeiçoamento moral do homem, pelo alto sentido ético da solidariedade, complementado na ação, pela melhoria econômica. Com uma diferença básica”:

Enquanto na sociedade anônima o interesse era criar um novo ente, com interesse e objetivos distintos de seus membros, a sociedade cooperativa deveria atuar como mero intermediário entre interesses individuais dos sócios e o mundo exterior. Em ambos os casos, porém, a conjugação de esforços deveria ter como efeito o esforço do poder de atuação frente às exigências históricas e econômicas de crescente concorrência.

Entende-se por cooperativa uma união de pessoas, cujas necessidades de trabalho, de comercialização ou de prestação de serviços em grupos, e respectivos interesses sociais, políticos e econômicos, fundem-se nos objetivos coletivos da associação em que expressam o conteúdo ideológico da cooperação.

A própria ACI - Aliança Cooperativa Internacional, segundo Irion (1997, p. 47), definiu cooperativa como “uma associação autônoma de pessoas que se uniram voluntariamente para fazer frente às necessidades e aspirações econômicas, sociais e culturais comuns por meio de uma empresa de propriedade conjunta”.

As cooperativas podem ser definidas como entidades democráticas porque a vontade nela manifestada é a das pessoas, ao contrário das empresas que não se enquadram como democráticas porque nelas o que se traduz é a vontade do capital. As cooperativas baseiam-se na ajuda mútua, responsabilidade, democracia, igualdade, equidade e solidariedade e seus membros crêem nos valores éticos de honestidade, transparência, responsabilidade social e preocupação com o próximo.

Assim, os valores e os princípios, juntos com as idéias gerais, constituem a base doutrinária do cooperativismo. Os valores dão origem e precedem os princípios, ocupam posição superior na hierarquia da doutrina cooperativista. Dessa forma, subentende que os valores básicos do cooperativismo são: democracia, liberdade, equidade, solidariedade e justiça social.

De acordo com Irion (1997, p. 49), “os princípios interpretam os valores e fazem a ponte entre a teoria e a prática cooperativista, ou seja, os princípios transformam idéias em ação”. Para melhor compreensão do significado dos respectivos valores, os apresentamos resumidamente, como segue:

- a) *Solidariedade*: consiste na aliança entre os sócios, dispostos a estabelecer vínculos entre si, baseados no apoio mútuo, no sentido recíproco de união e de responsabilidade social, para atuar com eficiência e eficácia para resolver problemas internos e vencer as pressões externas;
- b) *Liberdade*: constitui o direito de analisar os valores e os princípios e potencialidade do movimento para que os interessados possam transformar de sua liberdade que é absoluta, fora da cooperativa, em liberdade voluntariamente relativa dentro dela;
- c) *Democracia*: significa direito de participação nas reuniões, dar opiniões, da oportunidade do exercício das funções diretivas, do respeito ao direito das pessoas ainda que divergentes, do voto sem que para isso se leve em conta os investimentos e a adoção pelo quadro social de regras dentro dos preceitos estatutários e legais;
- d) *Justiça social*: no cooperativismo é compreendida como promoção econômica dos associados, entre outros benefícios, está à promoção pela educação, pela cultura, pela qualidade de vida, oportunidade de trabalho e de realização pessoal;

- e) *Eqüidade*: no cooperativismo se traduz com base em três vertentes: 1) associativa estabelece deveres e direitos gerais e iguais para todos os sócios especificados no estatuto; 2) econômica distribuição dos resultados econômicos proporcional à participação do associado nos negócios da cooperativa e; 3) social obrigação da cooperativa (dentro de sua capacidade), a assistir os associados de forma equânime, sem qualquer tipo de discriminação.

Em outras palavras, cooperativa é a união de trabalhadores ou profissionais diversos, que se associam por iniciativa própria, sendo livre o ingresso de pessoas, desde que os interesses individuais em produzir, comercializar ou prestar um serviço não sejam conflitantes com os objetivos gerais da cooperativa.

3.1.2.1.4 Atos cooperativos

Nas empresas capitalistas cada departamento é uma de suas partes. Se um departamento transferir mercadorias ou serviços para outros, ainda que se considerem seus valores (para avaliação de custos ou resultados), não houve entre eles negócios ou operação de mercado; aconteceu apenas uma operação interna da empresa. A empresa e seus departamentos são a mesma pessoa e têm a mesma identidade jurídica, e as transações entre departamentos são simples atos internos e não operação de mercado.

Nas sociedades cooperativas, o conjunto dos cooperados forma a cooperativa, assim como, o conjunto dos departamentos constitui a empresa. Por analogia cada cooperado é uma unidade da cooperativa, como cada departamento é uma unidade da empresa. Os cooperados e a cooperativa são a mesma pessoa, têm a mesma identidade jurídica.

As operações dos cooperados com a cooperativa, ou dessa com eles ainda que tenham expressão monetária não são transações comerciais e nem constituem operações de mercado; são, como nas empresas, atos internos da mesma

economia, chamados de atos cooperativos. Se uma cooperativa ingressar no quadro social de outra, as transações entre ambas também são atos cooperativos.

Quando as cooperativas constituírem uma federação ou confederação, o novo empreendimento é da mesma natureza das participantes, isto é, outra cooperativa de grau imediatamente superior. Cada cooperativa associada torna-se unidade interna da cooperativa do grau superior e as transações internas são também atos cooperativos.

O ato cooperativo, segundo Irion (1997, p. 97), “é a operação interna da economia cooperativada e realizável entre pessoas físicas (os cooperados) e as cooperativas, ou entre pessoas jurídicas e as cooperativas associadas”.

O conhecimento da identidade jurídica comum entre as cooperativas e seus associados e das operações das cooperativas com o quadro social, e para ele com o mercado, fundamentam a legislação sem conceder privilégios ao ato cooperativo e todas as demais operações das cooperativas; apenas faz justiça a ela.

Nas operações e negócios cooperativos identificam-se dois tipos de atos cooperativos, o primeiro chamado *ato cooperativo puro* que designa exclusivamente as transações entre sócios e as cooperativas e o *ato cooperativo complementar*, que engloba as transações externas.

Assim, com o intuito de atender aos objetivos, as sociedades cooperativas realizam diversas atividades, e, algumas vezes, desenvolvem atividades nas quais se relacionam com os cooperados e outras que se relacionam com terceiros. A operação em que a cooperativa se relaciona com o seu associado e com outra cooperativa, dentro de seu objeto social, recebe o nome de ato cooperativo. Por sua vez, a operação que a cooperativa realiza com terceiros recebe o nome de ato não-cooperativo.

Os atos cooperativos, portanto, podem ser definidos como os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, não implicando em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadoria (art. 79, § único da Lei 5.764/71).

Dessa forma subentende que, na cooperativa, o seu sócio (empresário) é, ao mesmo tempo, cliente, usuário ou freguês. Segundo Irion (1997, p. 170), “a

cooperativa recebe a produção de seus sócios para em nome deles, comercializá-la, comprar bens de produção ou consumo para distribuí-los aos sócios. Prestar serviços aos sócios, na qualidade de usuários”.

As sociedades cooperativas (em geral, inclusive agropecuária, eletrificação, crédito e mista) que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do Imposto de Renda sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764/1971, art. 3º, e Lei nº 9.532/1997, art. 69). As cooperativas não visam aos lucros, pois prestam serviços para os seus cooperados. Elas estão no campo da não-incidência do Imposto de Renda, conforme o art. 182 do RIR/1999.

A “não-incidência” é a ausência (falta) de projeção (incidência) de regra jurídica sobre determinado fato. Podem ocorrer em razão de quatro causas diferentes, as primeiras duas constitucionais e as duas restantes infraconstitucionais:

- a) por falta de previsão constitucional para incidência (instituição ou criação do tributo) em relação a determinado fato (não-incidência pura e simples);
- b) vedação (ou proibição) constitucional à instituição (ou criação) do tributo sobre certos fatos, normalmente tributáveis;
- c) falta de instituição (ou criação) do tributo, nos casos em que a incidência se acha constitucionalmente autorizada: trata-se, neste caso, de falta de atuação da regra jurídica para a instituição ou criação do tributo;
- d) exclusão, da incidência de certos fatos específicos desta: trata-se, neste caso, de retirada ou supressão por outra regra jurídica paralela, do mesmo ou de outro texto legal, de certos fatos específicos de tributação.

No caso específico da sociedade cooperativa, a não-incidência está contemplada na hipótese da letra “c”, ou seja, a lei não estabeleceu a incidência para o ato cooperativo.

3.1.2.1.5 Atos não-cooperativos

As sociedades cooperativas têm um regime peculiar, condizente com sua natureza jurídica. Na verdade, elas não obtêm lucros para si, pois agem na prestação de serviços para os cooperados seus associados. Para isso, elas estão no

campo da não-incidência do Imposto de Renda, conforme reconhece o art. 182 do RIR/1999 (sob as exigências lá estabelecidas), exceto quando às rendas referidas no art. 183, que dizem respeito a transações com não-cooperados, e que pertencem à própria cooperativa.

As sociedades cooperativas que obedecerem às regras dispostas na Lei nº 5.764/1971, art.'s 85, 86, 88 e 111, pagarão o Imposto de Renda calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade (atos não-cooperativos).

Atos não-cooperados são os atos previstos nos incisos I a III do art. 183 do RIR/1999, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas os sujeita, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos, a saber:

I – de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não-associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II – de fornecimento de bens ou serviços a não-associados, para atender aos sociais;

III – de participação em sociedades não-cooperativas, públicas ou privada, para atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar;

IV – aplicações financeiras (art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 333/2003);

V – a contratação de bens e serviços de terceiros não-associados (acrescido por meio do Pergunta/Resposta nº 774, editada pela SRF);

VI – cooperativa médica que exerce atos não-cooperativos, tais como a intermediação de prestação de serviços a não-associados (decisão 8ª RF nº 193/2000);

VII – encaminhamento de usuário a terceiros não-associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não-cooperado (Solução de Consulta 4ª RF nº 04/2002);

VIII – venda de combustíveis – a venda para terceiros de combustível e seus derivados, em posto varejista, caracteriza desvio de finalidade da entidade cooperativa, com as implicações tributárias daí decorrentes, pois não se enquadra como fornecimento de bens e serviços a não-associados, para atender aos objetivos sociais, como prevê a Lei nº 5.764/1971. Cabe o ônus da prova à sociedade cooperativa, de que a venda de combustível e

seus derivados a associados é diretamente vinculada à atividade econômica desenvolvida pelo cooperado e que é objeto da cooperativa, sob pena da caracterização da prática de atividades estranhas às finalidades legais próprias da sociedade cooperativa, submetendo a entidade à tributação normal das pessoas jurídicas (Solução de Consulta 6ª RF nº 125/2003);

IX – ato cooperado é o ato que decorre da atuação do cooperado no exercício e atendimento dos objetivos da atividade cooperada a que aderiu e que, assim, não se sujeita à incidência tributária por não qualificar ato de mercancia. A negociação direta entre a cooperativa e terceiros, sem interferência direta do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo para assim configurar ato sujeito a uma incidência tributária normal (AC 1º CC 1003-21.115/2002, DO 10.02.2003);

X – rendas de aluguéis, venda de sucata, receitas financeiras e outras receitas não abrangidas pelo ato cooperado, não se inclui entre aqueles amparados pela não-incidência (AC 1º CC 1003-9.028/89, DO 31.08.1989);

XI – bonificações e comissões recebidas – as receitas oriundas de bonificações e comissões recebidas de bancos pela arrecadação de tributos e contratação de seguros, como resultantes de atos não-cooperativos, integram o lucro real da cooperativa (AC 1º CC 103-11.444/91, DO 29.07.1991) (AZEVEDO, 2007, p. 237).

Vale enfatizar que os rendimentos acima citados classificam como “transações de atos não-cooperativos”, muito embora pertencendo à própria cooperativa, ficarão sujeitos (esses rendimentos) à incidência do Imposto de Renda no regime tributário do lucro real ou lucro presumido, conforme o caso (art. 183 do RIR/1999).

Os resultados positivos nas operações e atividades estranhas à finalidade da cooperativa *poderão ser tributados com base no lucro presumido*, desde que a sociedade cooperativa não esteja enquadrada nas condições de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real (Solução de Consulta da 7ª RF nº 380/2004).

Os resultados das operações com não-associados serão levados à conta do *Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social* e serão contabilizados em separado, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos.

3.1.2.1.6 Classificação das sociedades cooperativas

As cooperativas se classificam de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por ela ou por seus associados. Essa classificação ocorre, portanto, de muitas maneiras, segundo o critério pelos quais são observados. Quanto ao objetivo, as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, porém, são obrigadas ao uso da expressão “cooperativa” em sua denominação. É vedado, no entanto, as cooperativas o uso da expressão “Banco”.

Quanto à natureza estrutural, segundo o Art. 6º da Lei 5.764/71, as sociedades cooperativas são classificadas em:

I – cooperativas singulares (ou de 1º grau): São as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos. As cooperativas de natureza singulares caracterizam-se por se dedicarem a prestação direta de serviços aos seus associados (art. 6º, inciso I, e 7º);

II – cooperativas centrais ou federações de cooperativas (ou de 2º grau): São as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais. Apresentam como objetivo organizar, em comum, em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços (art. 6º, inciso II, e 8º);

III – confederação de cooperativas (ou de 3º grau): São as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades. As confederações têm por objetivo a orientação e coordenação das atividades das filiadas, nos casos em que o vulto dos empreendimentos transcenderem o âmbito de capacidade ou conveniências de atuação das centrais e federações (art. 6º, inciso III, e 9º).

As sociedades cooperativas se classificam também, pelas atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados. Segundo Irion (1997, p. 225), “a classificação resultante do objeto social é a mais conhecida, em geral, constitui a classe *tipologia cooperativista* exhaustivamente abordada nos tratados”.

Considerando-se então, o objetivo social, as cooperativas podem ser classificadas como: *Simples*, quando tem um único objeto social. Encontram-se nesse grupo, as cooperativas de consumo, crédito, educação, habitação, trabalho, serviços, etc. e *Mistas*, quando existe mais de um objeto social. Encontram-se nesse grupo, as que compreendem cooperativas com mais de um objetivo social.

Já no que concerne aos aspectos do ramo de atividade, segundo Gonçalves Neto (2004, p. 150), “a doutrina divide as cooperativas em: a) de consumo; b) de crédito; c) de compra e venda e venda comum; d) de prestação de serviços e; e) mistas”.

Quanto à propriedade dos meios de produção as cooperativas se enquadram em três grupos, a saber:

- 1) O primeiro grupo compreende as cooperativas de produção. Nelas os meios de produção são de propriedade das cooperativas e a produção se faz de forma coletiva. É o caso de cooperativa que atua na agricultura cuja terra e maquinário faz parte do patrimônio da entidade; ou da cooperativa industrial proprietária da fábrica;
- 2) O segundo grupo é formado pelas cooperativas auxiliares (ou de serviços). Nesse grupo, os meios de produção pertencem ao associado; a entidade detém apenas estrutura para prestar-lhes serviços. A produção nessas cooperativas se faz de forma individual;
- 3) O terceiro reúne as cooperativas mistas, aquelas que apresentarem mais de um objeto de atividades. Aliás, somente as cooperativas agrícolas mistas poderão criar e manter seção de crédito aos cooperados.

Por último, quanto à *responsabilidade dos cooperados*, as cooperativas podem ser classificadas em: a) *limitadas*, quando prevêm que a responsabilidade de cada sócio pelas dívidas sociais limita-se ao respectivo capital subscrito (art. 11); ou b) *ilimitadas*, quando atribuem aos sócios, em caráter subsidiário, responsabilidade pessoal e solidária pelas dívidas sociais (art. 12).

O critério distintivo dessa última classificação já existia, mas o novo Código Civil esclarece consistir a responsabilidade limitada do sócio no pagamento do valor de suas quotas e na obrigação de suportar o prejuízo verificado nas operações sociais, guardada, a proporção de sua participação nessas mesmas operações.

3.1.3 COOPERATIVA DE TRABALHO NO BRASIL

A palavra “trabalho”, segundo a definição dada pelo Dicionário Aurélio (2007), é o conjunto de atividades, produtivas ou criativas, que o homem exerce para atingir determinado fim, ou seja, é a aplicação das forças e faculdades humanas – sejam físicas ou intelectuais – para alcançar determinado objetivo.

A atividade laboral se confunde com a história do homem desde quando se tem notícia de sua existência. Das primeiras organizações de trabalho dos primórdios da raça humana, passando pela divisão racional do trabalho advinda da Revolução Industrial, até a reestruturação produtiva pela qual passa à sociedade contemporânea, com o advento da economia solidária, a atividade trabalhista norteia a vida do homem no decorrer da sua evolução.

De acordo com a OCEPAR, o cooperativismo do ramo de trabalho é composto por cooperativas que se dedicam à organização e administração dos interesses inerentes à atividade profissional dos trabalhadores associados para prestação de serviços não identificados com outros ramos já reconhecidos.

Certamente este será o ramo que em breve terá o maior número de cooperativas e de cooperados. Mas simultaneamente também é o ramo mais complexo e problemático, pois abrange todas as categorias profissionais, menos as de professores, de saúde e de Turismo e Lazer, organizadas em ramos específicos.

Diante do surto de desemprego, os trabalhadores não têm outra alternativa senão partir para o trabalho clandestino ou então se organizar em empreendimentos cooperativos.

Além das enormes dificuldades para conquistar um mercado cada vez mais competitivo, as cooperativas ainda arcam com uma tributação descabida e uma legislação inadequada. Mesmo assim, esse ramo se desenvolve em todos os Estados, pois se trata de um novo estágio no desenvolvimento histórico do trabalho: primeiro o trabalho era desorganizado, depois escravizado, atualmente subordinado (ou ao Capital, ou ao Estado) e já está caminhando para a plena autonomia, mas de forma organizada e solidária, que são as cooperativas de trabalho.

Cooperativa de Trabalho, de acordo com Furquim (2001, p. 50; 51), “consiste naquela em que trabalhadores se agrupam, organizam seu trabalho em comum, independentemente da atividade, cuja finalidade é afastar a figura do empregador, bem como obter melhoria das condições econômicas e sociais”.

A cooperativa de trabalho (qualquer que seja a modalidade), uma alternativa cada dia mais freqüente no contexto econômico social, embora tenha uma legislação especial, sua existência e organização são asseguradas pela própria Constituição Federal.

A globalização da economia, a flexibilização das normas trabalhistas, nos levam a mudanças rápidas e significativas, alterando, inclusive, a estrutura empresarial, levando os trabalhadores e empregadores a pensarem em diferentes formas de trabalho, que a decorrente da relação de emprego.

O perfil de natureza vertical, que é típico da atividade empresarial, pode dar lugar à horizontalidade que permite a cada empresa se preocupar em investir em

uma única atividade (sua atividade-fim), o que propicia a contratação de terceiros para executarem bens e serviços que, diante desse contexto, passam a ser sua atividade-meio.

Sendo assim, possibilita a cooperativa de trabalho, a sua contratação para a realização de uma atividade que, em geral, não constitui o objeto principal da empresa contratante. Dessa forma, torna a cooperativa de trabalho, uma *fonte alternativa que proporciona a geração de trabalho e renda* a seus respectivos associados.

Nesse aspecto, observa-se vinculação da atividade-fim de uma empresa contratada (cooperativa de trabalho), através de seus associados, a atividade-meio da outra (empresa contratante), afirma Furquim (2001, p. 52).

A empresa contratante do serviço passa a não se preocupar com atividades secundárias, embora estas façam parte do todo operacional da empresa. Como consequência, poderá concentrar todos seus esforços em sua atividade-fim e, ao final, atingir melhor qualidade dos produtos e serviços que oferece. Enfim, a Cooperativa de Trabalho se propõe a realizar atividades para terceiros.

A Cooperativa de Trabalho exerce uma atividade econômica, através de seus sócios, que são trabalhadores autônomos, sendo que o objeto da sociedade cooperativa é determinado pela atividade dos associados. Os sócios assumem a obrigação pelo exercício da atividade econômica. O risco do resultado do trabalho, nesse caso, é dos sócios cooperados. As sociedades cooperativas são instrumentais, pois apenas proporcionam aos sócios o exercício de uma atividade econômica.

A Cooperativa de Trabalho elimina o intermediário entre o capital e o trabalho e, conseqüentemente, atinge objetivos que correspondem à melhoria de vida para seus associados.

Os principais objetivos alcançados pelas Cooperativas de Trabalho, ao eliminar o intermediário entre o capital e o trabalho, segundo afirma Furquim (2001, p. 53), são:

- melhoria de renda de seus associados: uma vez que se conseguem vantagens para o grupo, o que, numa relação de trabalho subordinado, será do empregador;
- melhoria de condições de trabalho: na medida em que o cooperado assume posição de empresário, determinando toda forma e procedimento da atuação. Os direitos sociais, ao invés de garantidos pela legislação trabalhista, passam a ser estatutários;

- melhoria da promoção dos trabalhadores: pelo fato de adquirirem o status de empresários, passam a gerir sua própria atividade. É o princípio da auto-gestão, essencial na atividade cooperativa.

As sociedades cooperativas de serviços e trabalho podem dar uma resposta eficiente e eficaz à situação econômica do Brasil, no que diz respeito à disponibilidade de mão-de-obra, gerada pelo desemprego. Elas são os meios, com grande potencial e possibilidades, para gerar mudanças sociais importantes e extremamente úteis. Na medida em que atuar como intermediadora de negócios, pode encontrar trabalho para os excluídos, valorizando as atividades profissionais e emancipando os trabalhadores inserindo-os na sociedade de consumo.

Face às dificuldades, os trabalhadores sentem a necessidade de se unirem para enfrentar os reveses da situação provocada pelo desemprego. Organizar-se em forma de sociedades cooperativas com o intuito de valorizar a sua força produtiva e fazer frente à instabilidade econômica e às condições adversas para encontrar trabalho, representa uma alternativa para a geração de trabalho e renda.

O cooperativismo de serviços e trabalho é uma resposta na geração de oportunidades de trabalho, na distribuição de renda e para as aspirações de sociedade brasileira menos favorecida. Mas para a sua definitiva consolidação como alternativa importante e fundamental para o trabalhador encontrar trabalho, as sociedades cooperativas precisam fortalecer-se.

Devem integrar-se, regularmente, no sistema cooperativista, aliando-se a outras sociedades cooperativas ou Federação. Isto lhe proporciona força política e econômica, de vital importância para a sua sobrevivência e no atendimento das necessidades da sociedade como um todo.

Além disso, afirma Queiroz (2003, p. 27), a sociedade cooperativa deverá ter como preocupação constante o aperfeiçoamento técnico dos seus dirigentes e sócios.

Por ser a sociedade cooperativa, a gerenciadora, das atividades desenvolvidas pelos seus sócios, é ela quem coordena e distribui as tarefas aos seus sócios cooperados executantes. Não há discriminação entre os sócios cooperados e as oportunidades são iguais para todos, entretanto os mais

qualificados é que podem ter as melhores condições de obterem trabalho, em face de sua especialização e competência.

É por isso que é muito importante, que a sociedade ofereça aos seus sócios cooperados oportunidades de reciclagem técnica-profissional e desenvolva um plano de capacitação e de avaliação profissional, interno, para saber quais são os sócios cooperados mais indicados para assumirem responsabilidades pelo fornecimento de serviços aos tomadores.

Para a sua consolidação as sociedades cooperativas necessitam, de acordo com Queiroz (2003, p. 31; 32), antes de tudo, de se fortalecerem internamente fazendo a integração do grupo dentro do sistema cooperativista.

Cooperar é fazer desenvolver um determinado empreendimento, em conjunto, trabalhar em colaboração, dirigir os esforços de modo coordenado para a realização de metas comuns. Cooperação é resultado dos esforços somados.

A cooperativa de trabalho busca alternativa e organiza o trabalho dos sócios cooperados de tal forma que todos possam exercer, equitativamente, as suas atividades e orientar como o sócio cooperado deverá atender a demanda de serviços em perfeita harmonia de cooperação.

3.2.1 Conceitos

Cooperativa de trabalho é segundo Azevedo (2007, p. 650), “uma espécie de sociedade que pode ser formada por operários, artífices, ou pessoas de mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio”.

A cooperativa de trabalho intermediar a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios.

Sociedades cooperativas de trabalho são de acordo com a conceituação dada por Furquim (2001, p. 35) e a respectiva legislação vigente, “aquelas cujo quadro social é constituído de trabalhadores de qualquer ramo de profissão, inclusive profissionais liberais, que se reúne com a finalidade de colocar suas habilidades profissionais à disposição do mercado mediante a prestação de serviço”.

Propõe-se a contratar e executar obras, tarefas e trabalho ou serviços públicos ou particulares, coletivamente pôr todos os cooperados ou pôr grupos de alguns.

Esta definição foi dada pelo art. 24 do Decreto n.º 22.239/32, ora revogado, porém, trazendo esse conceito para o âmbito do gênero cooperativa disciplinado na Lei Federal n.º 5.764/71, temos que a cooperativa de trabalho também será uma organização de pessoas que visam ajudar-se mutuamente, pois, o traço diferenciador desta forma de sociedade dos demais é justamente a finalidade de prestação de serviços aos associados, para o exercício de uma atividade comum, econômico, sem finalidade lucrativa.

As cooperativas de trabalho têm como objetivos gerais, conquistar determinados segmentos do mercado e obter melhores condições de trabalho e remuneração de seus cooperados. Na ótica econômica, é vista como uma organização empresarial cujo objetivo é a defesa em comum das economias individuais de seus associados e, como empresa cooperativa, enquanto pessoas jurídicas têm por objetivo a defesa da economia individual dos seus associados.

A figura do sócio nessa cooperativa, para Silva (2005, p. 14), será ao mesmo tempo de usuário e de proprietário, com igualdade de condições entre si, isto é, não há subordinação entre seus membros, independente do número de quotas sociais de cada um.

De forma geral, cooperativa se constitui em pessoa jurídica, com forma legal própria, criada por pessoas físicas ou, excepcionalmente, por pessoas jurídicas, que desenvolvem atividade ou profissão em comum ou ligada mediante interesses comuns, que se unem em igualdade de condições para realizarem certa atividade econômica ou para praticarem negócios jurídicos, sempre através da instituição, a qual tem como finalidade exclusiva servir aos associados, viabilizando a materialização dos interesses dos mesmos, sendo os resultados econômicos distribuídos de acordo com o esforço de cada cooperado.

A cooperativa de trabalho em si é uma sociedade em transição e em evolução. Transição porque cria nas pessoas o senso da liberdade responsável onde, o indivíduo vale pelo que é pelo que produz e não pelo que tem. Em evolução pelo o fato de obrigar o indivíduo a profissionalização de seus atos através da

educação constante, e poderão proporcionar a sociedade, cidadãos mais conscientes, mais responsáveis e participativos.

Dessa forma, se caracteriza a missão das sociedades cooperativas de trabalho, a de transformar o homem pelo próprio homem e nesta transformação do homem no direito de ser livre, de trabalhar e de administrar a sua própria cidadania, passa a valer pelo volume de produção, pelo esforço e pela sua capacidade de desenvolver-se.

3.2.2 Classificação dos tipos de sociedades cooperativas por atividade

As sociedades cooperativas em geral, de acordo com o exposto pelo Art. 5º da Lei 5.764/71, poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, devendo seus associados trabalhar com autonomia, não sendo permitida a caracterização de qualquer tipo de subordinação entre os associados.

As cooperativas de trabalho atuam do mesmo modo que uma empresa particular diz Martins (2006, p. 64), mas, porém, diferentemente delas, são entidades que não visam lucro, além da de oferecer serviços com valores mais baixos que os praticados no mercado.

As sociedades cooperativas podem ter finalidades diversas e ser classificadas conforme seu objeto social, isto é, conforme a atividade prevista no seu Estatuto Social que pretende desenvolver. Adotando por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade.

Dessa forma, concluiu Silva (2005, p. 30) dizendo que, há a possibilidade de criação de cooperativas para praticamente todos os tipos de atividades que uma empresa tradicional poderia atuar.

A sociedade cooperativa de serviços e trabalho atuantes em diversos segmentos, segundo Queiroz (2003, p. 35), reúne categorias, tais como:

Trabalhadores rurais, médicos, engenheiros, dentistas, fonoaudiólogos, fisioterapeutas, inspetores, jornalistas, tradutores, administradores, transportadores, motoristas, técnicos em geral, analistas, trabalhadores braçais, trabalhadores nas indústrias, no comércio, no meio artístico, na área da saúde, educadores, professores e administradores escolares, navegadores, etc.

O quanto à classificação, as sociedades cooperativas podem ter múltiplas finalidades, ser de ordem econômica e ter intuito meramente de assistência ou de cooperação. O Cooperativismo pode ter dois aspectos: O cooperativismo, como política social e as cooperativas de trabalho.

As cooperativas de trabalho, segundo Martins (2006, p. 99) "só poderão ser formadas por pessoas físicas, pois elas visam à melhoria das condições dos trabalhadores e tem por pressuposto a relação de trabalho das pessoas, sem subordinação e os demais requisitos do contrato de trabalho". As cooperativas de trabalho podem ser classificadas em:

- 1) De serviços: em que os associados prestam serviços a quem os requer, nas diversas especialidades. São produzidos bens imateriais: serviços. O cooperado detém o *know how* do serviço. Na maioria dos casos, o serviço é prestado individualmente em relação a cada associado. Geralmente, os equipamentos de trabalho pertencem aos próprios trabalhadores, como no caso dos médicos e dentistas:
 - a) Cooperativas de serviços profissionais: seriam as integradas por profissionais liberais, como médicos, advogados, engenheiros, administradores, auditores, consultores, etc. Eles são a própria mão de obra, não há empregados na atividade fim, é uma autêntica cooperativa autogestionária: todos participam, ao mesmo tempo, na gestão e prestação de serviços. Possuem uma relevância social e, consistem na promoção sócio-econômica de seus associados;
 - b) Cooperativas de serviços: Seriam as integradas por outros profissionais que, por exemplo, não têm formação universitária.
- 2) De mão-de-obra: nestas, o objetivo é fornecer mão-de-obra para as empresas. Não possuem os fatores de produção dos serviços;
- 3) Mista: são mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades (§ 2º do art. 10 da Lei 5.764/1971). Envolvem o fornecimento de serviços e de mão-de-obra;
- 4) de consumo: cuja finalidade é fornecer aos associados artigos de consumo e preço baixo;
- 5) de produção: que têm pôr objetivo colocar a produção em outros locais, sem intermediários, que encareceriam o preço do produto;
- 6) de crédito: tendo a finalidade de proporcionar crédito aos associados;
- 7) de serviço: proporcionam a prestação de serviços aos associados, como transporte abastecimento, distribuição, etc.

As categorias acima podem ser legalmente denominadas:

- a) cooperativas de produção, como pôr exemplo as cooperativas de produção agropecuárias, criadas no Brasil;

- b) Cooperativas de trabalho, que podem ser de produção agrícola, industrial e artesanal, cujo objetivo é a venda de bens e serviços para o mercado;
- c) Cooperativas de profissionais liberais, como as Unimed (de médicos ou de medicina), Uniodontos (de dentistas) etc.;
- d) Cooperativas de mão-de-obra, que operam nas instalações de outras empresas, fornecendo a mão-de-obra.

As cooperativas de trabalho urbano, são várias as denominações encontradas para estas modalidades de cooperativa, destacamos, dentre elas, as mais comuns:

- a) Cooperativas de serviços e trabalho;
- b) Cooperativas de prestação de serviços;
- c) Cooperativas de profissionais autônomos;
- d) Cooperativas de mão-de-obra.

Diferenciam-se a cooperativa de trabalho da cooperativa de mão-de-obra. Na primeira, há a prestação de serviços pelos associados da cooperativa que são autônomos. Na segunda, há a exploração da mão-de-obra por terceiros.

3.2.3 Constituição das sociedades cooperativas de serviços e trabalho

A organização de uma sociedade cooperativa, segmentada, com ênfase, nas de serviços e trabalho, de acordo com Queiroz (2003, p. 67), se concretiza na primeira assembléia, chamada de “Assembléia de Constituição, na qual participam todas as pessoas envolvidas e interessadas na sua constituição, com no mínimo 20 participantes, os quais se tornarão os sócio-fundadores da cooperativa”.

A sociedade cooperativa, segundo Azevedo (2007, p.217), reger-se-á pelo disposto nos art.'s 1.093 a 1.096 do novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), ressalvado a legislação especial, a qual corresponde a Lei nº 5.764/1971.

As formalidades de constituição da Sociedade Cooperativa não diferem quanto aos procedimentos daqueles que se adotam para outros tipos de pessoas jurídicas. A constituição será deliberada por assembléia-geral dos fundadores, que

se instrumentalizará por intermédio de uma ata (instrumento particular) ou por escritura pública, neste caso lavrada em Cartório de Notas ou Documentos.

Na prática, as sociedades cooperativas são constituídas por Ata da Assembléia Geral própria de constituição, a qual deverá ser registrada no Cartório do Registro de Títulos e Documentos, deve ainda ser transcrito no “livro de atas” que, depois da ata de fundação, servirá como livro de ata das demais assembleias gerais convocadas pela sociedade, conforme art.’s 14 e 15 da Lei 5.764.

Na ocasião dessa mesma Assembléia se definirão o local da sede, o objeto, (qual é o segmento econômico) *a finalidade e as formas de operação e o patrimônio da Sociedade Cooperativa*, conforme definido no art. 15 da mesma Lei.

3.2.3.1 Capital Social da Sociedade Cooperativa

O capital social será subdividido em quotas-partes, e a subscrição pode ser proporcional ao movimento de cada sócio.

De acordo com Azevedo (2007, p. 218), “para a formação do capital social, poder-se-á estipular que o pagamento das quotas-partes seja realizado mediante prestações periódicas, independentemente de chamada, em moeda corrente nacional ou bens”.

A legislação cooperativa prevê que a integralização das quotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos com bens avaliados previamente e após homologação em assembleia geral ou mediante retenção de determinado percentagem do valor do movimento financeiro de cada sócio.

Por outro lado, o art. 1.094 do novo Código Civil estabelece que capital social, será variável conforme o ingresso e a retirada dos sócios, independentemente de qualquer formalidade homologatória, ou seja, basta que o interessado em associar-se se apresente, comprove sua afinidade ao escopo da sociedade cooperativa e

comprometa-se a pagar o valor das quotas-partes que subscrever, nas condições que lhe forem oferecidas.

Na saída, é suficiente que se apresente como retirante e receba o valor de suas quotas e o que mais tiver direito, consoante as regras vigentes na entidade.

O novo Código Civil traz como novidade a dispensa da sociedade cooperativa de formar o capital social inicial com quotas-partes dos sócios, ou seja, o início da atividade econômica da sociedade poderá ocorrer sem que lhe seja oferecido qualquer recurso inicial (Lei nº 5.764/1971, art. 24 e Código Civil – Lei nº 10.406/2002, art. 1.094).

As quotas-partes subscritas e integralizadas da sociedade cooperativa são intransferíveis. O Código Civil determina, inovando, que as quotas são intransferíveis a terceiros estranhos à sociedade cooperativa, ainda que por herança. A transferência somente é possível ao herdeiro se este for também associado, visto que a operação de transferência entre associados é permitida (Código Civil – Lei nº 10.406/2002, art. 1.094, IV).

É vedada a distribuição de qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros. Exceção é admitida em relação a juros, até o máximo de doze por cento ao ano, atribuído ao capital integralizado. A inobservância da vedação à distribuição de benefícios, vantagens ou privilégios a associados ou não, importará na tributação dos resultados (Lei nº 5.764/1971, art.'s. 3º e 24, § 3º, e Código Civil – Lei nº 10.406/2002, art.'s. 1.093 a 1.096).

3.2.3.2 Registro das sociedades cooperativas

As Sociedades Cooperativas de Serviços e Trabalho, apesar da não obrigatoriedade de autorização para iniciarem suas atividades conforme previsto no art. 170 da CF/1988, e, embora sociedade simples encontra-se sujeita à inscrição na

Junta Comercial e nos demais Órgãos Públicos, por força de previsão em lei especial (Lei nº 5.764/1971, art. 180), após essa inscrição ela adquire personalidade jurídica (art.'s 45, 982, 985, 1.093 e 1.150 do novo Código Civil). A cooperativa adota denominação e deve estar sempre acompanhada do vocábulo “cooperativa”.

De acordo com Azevedo (2007, p. 230), “as sociedades cooperativas devem se constituir conforme as disposições da Lei nº 5.764/1971, especialmente em seu art. 3º, observado ainda o disposto nos art.'s 1.093 a 1.096 do novo Código Civil e Instrução Normativa DNRC nº 101/2006”. Os registros são efetivados nos seguintes locais:

- Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Este registro é importante para dar publicidade à fundação da sociedade, através do Diário Oficial e registrar o Estatuto e Regulamento ou Regimento Interno oficialmente.
- Ministério da Fazenda para obter o CNPJ. Este registro é fundamental para que a cooperativa possa emitir nota fiscal ou fatura de cobrança.
- Junta Comercial. O registro na junta comercial é que dá à sociedade cooperativa a personalidade jurídica necessária. Sem este registro a sociedade cooperativa não poderá atuar, pois não existirá legalmente.
- Cadastro dos Contribuintes Mobiliários (CCM) da Prefeitura local da sede. A sociedade cooperativa precisa estar cadastrada no município da sua sede, como contribuinte do Imposto Sobre Serviços (ISS).
- Cadastro dos Cooperados na Previdência Social (INSS). A Cooperativa deverá cadastrar seus associados como Contribuintes Individuais no Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS.

As cooperativas de trabalho e de produção e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição, no INSS, dos seus cooperados ou contribuintes individuais contratados, respectivamente, caso esses não comprovem sua inscrição na data da admissão na cooperativa ou da contratação pela empresa.

Essa obrigação passou a constar na legislação a partir de 1º de abril de 2004, data da vigência da MP 83/2003, transformada na Lei 10.666/2004. Devem contribuir para a Previdência Social obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual, entre outros:

- o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, em associação ou em entidade de qualquer natureza, desde que recebam remuneração pelo exercício do cargo, ainda que de forma indireta;
- o trabalhador associado à cooperativa de trabalho, que, nesta condição, presta serviços a empresas ou a pessoas físicas, mediante remuneração ajustada ao trabalho executado;
- o trabalhador associado à cooperativa de produção, que, nesta condição, presta serviços à cooperativa, mediante remuneração ajustada ao trabalho executado.

Após o trâmite de constituição, a Cooperativa deverá efetuar seu registro na Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), ou na entidade estadual, por força da Lei 5.764/1971, art. 107, que regula o sistema jurídico da sociedade cooperativa, e entre outras exigências legais, o de constituição e funcionamento.

Após essas providências, a Cooperativa adquire sua personalidade jurídica, e condições regulares operacionais, estando apta a negociar os serviços que possam vir a ser executados pelos seus sócios cooperados.

Qualquer desvio de conduta, relativamente ao cumprimento dos ditames legais, ensejará a descaracterização da sociedade cooperativa, enquadrando-se a mesma no rol de sociedade irregular, com perda das prerrogativas legais pertinentes às cooperativas.

3.2.4 NATUREZA JURÍDICA E SUAS CARACTERÍSTICAS

Silva (2005, p. 17) diz que, “estabelecer a natureza jurídica de um instituto de direito vem a ser descobrir suas tonalidades ou características preponderantes, que permitam enquadrá-lo organicamente no ordenamento jurídico nacional”.

As pessoas jurídicas podem ser de direito público ou de direito privado. Sendo privadas podem ser estatais ou não estatais. As não estatais podem se apresentar sob três tipos de vestes jurídicas: fundação, associação ou sociedade.

Em que pese tenha origem na idéia de associativismo, as cooperativas são tidas, pela lei e pela doutrina, como sociedades eis que decorrem do resultado do encontro de interesses comuns de seus membros, que somam forças (bens e serviços) para a realização de fins comuns de natureza econômica, conforme art. 981 da Lei 10.406/2002 (Código Civil/2002), que enuncia: “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”. As sociedades são caracterizadas pelo fato de que não têm finalidade econômica, enquanto as fundações são constituídas a partir da afetação de determinado patrimônio para o alcance de um fim específico estabelecido por seu instituidor.

A doutrina entende que a sociedade cooperativa é um tipo de sociedade com forma jurídica própria, ao lado das demais modalidades de sociedades, delas se diferenciando.

A sociedade cooperativa, de acordo com Silva (2005, p. 23), “constitui-se em uma pessoa jurídica prestadora de serviços aos seus cooperados, de forma permanente e organizada, também exerce a empresa, isto é, pode ser denominada de empresa, dentro de uma concepção mais abrangente”.

Essa particularidade da cooperativa, de ser uma sociedade que não objetiva lucratividade, mas que compete e concorre no mercado com a sociedade empresária, denota sua ambigüidade e especialidade. Entretanto, o Código Civil de 2002, mantendo a qualificação das sociedades quanto ao objeto ou quanto a forma, optou pelo enquadramento da cooperativa neste segundo tipo, na medida em que independentemente da atividade econômica pó ela explorada será sempre considerada sociedade simples.

“Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresarial a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito o registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresarial a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa”.

Assim, conquanto a sociedade cooperativa exerça a empresa (atividade econômica organizada em benefício de seus membros e indiretamente da sociedade), não constitui uma sociedade empresarial para fins do artigo 982, que lhe confere a categoria de sociedade simples pela sua forma, independentemente de seu objeto social.

O fator preponderante de identificação de uma e outra sociedade é o modo de exploração do seu objeto social (critério objetivo), isto é, diz respeito à maneira de como é exercida à empresa.

A sociedade cooperativa para Silva (2005, p. 24; 25), pode perfeitamente “explorar empresarialmente o seu objeto social, uma vez que desenvolve sua atividade com habilidade, articulando os fatores da produção, inclusive contratando empregados (organizadas), para a produção ou circulação de bens ou serviços”.

A cooperativa, “por força de lei, é sempre considerada sociedade simples, por conseguinte, não está sujeita ao regime falimentar, mas sim à liquidação, na fora dos art.'s 1.033 e seguintes do CC/2002, devendo ser registrada perante o Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas”.

As sociedades cooperativas estão contempladas nos artigos 1.093 e seguintes do novo Código Civil, que lhe aponta as características e as alternativas quanto à responsabilidade dos sócios, deixando para a lei especial as demais

disposições que as regulam, acrescentando que, no que tal lei for omissa, aplicam-se-lhe as disposições referentes à sociedade simples.

A sociedade cooperativa de trabalho deverá enquadrar-se no regime jurídico estabelecido pelo código civil e pela Lei n.º 5.764/71, sob pena de ser atuada na forma do art. 1º, § 1º, da Portaria do Ministro de Estado do Trabalho n.º 925/95. Assim, a cooperativa de trabalho deverá apresentar as seguintes características:

- a) número mínimo de vinte associados;
- b) capital variável, representado por quotas-partes, para cada associado, incessíveis a terceiros, estranhos à sociedade;
- c) limitação do número de quotas-partes para associados;
- d) singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, exceção feita as de créditos, optar pelo critério de proporcionalidade;
- e) quorum para as assembléias, baseado no número de associados e não no capital;
- f) retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às realizadas pelos associados;
- g) prestação de assistência ao associado;
- h) fornecimento de serviços a terceiros atendendo objetivos sociais.

As cooperativas de trabalho caracterizam-se por associação de trabalhadores da mesma profissão ou não, porém, de uma mesma classe, ou seja, trabalhadores com identidade de interesses em razão de sua atividade laboral. O associado de uma cooperativa de trabalho é dono do capital do empreendimento cooperativo e auto-gestor dos negócios em comum.

A subscrição do capital não é segundo Martins (2006, p. 59), “o elemento essencial para demonstrar a condição associativa, como ocorre em qualquer outro tipo de sociedade, o importante é o objetivo comum da sociedade, de proporcionar melhores condições de trabalho aos associados”.

Permite o inciso I do artigo 194 do Código Civil que seja dispensado o capital social, pois o capital não é o aspecto essencial da cooperativa, mas a reunião das pessoas para um objetivo comum. Faz referência ao inciso VI do artigo 1.094 do Código Civil ao fato de que a cooperativa pode ou não ter capital.

Dessa forma, subentende que a cooperativa tem natureza social e capitalista ao mesmo tempo. Social em decorrência da solidariedade da pessoa para a obtenção de um objetivo comum. Capitalista porque há necessidade de aporte de capital para que ela possa ser criada e funcionar. Sendo assim, a sociedade

cooperativa pessoa jurídica, organiza e orienta o trabalho dos seus sócios, negocia melhor os contratos de fornecimento de serviços, congregando os trabalhadores, ordenando as categorias profissionais e orientando-os no sentido de atender as demandas de mercado.

3.2.4.1 Relação de trabalho

O trabalhador coloca à disposição do poder econômico sua força de trabalho e, em vista da desigualdade dessas forças, se faz necessária a tutela do Estado. O art. 5º, inciso XIII, da CF/1988, trata da livre iniciativa, da liberdade do homem de escolher livremente sua atividade profissional.

Para Furquim (2001, p. 65), “o termo trabalhador decorre do ato de trabalhar, qualquer que seja a atividade. Basta o caráter produtivo, seja fruto do esforço intelectual ou manual. Assim, podemos considerar o trabalho como gênero, do qual o emprego é uma espécie”. E acrescenta o seguinte:

Trabalhador é quem trabalha; portanto, o empregador é um trabalhador. O associado de uma cooperativa de trabalho também é um trabalhador. Ele tem independência na produção de serviço e maior motivação para produzir. É dotado de característica empreendedora, uma vez que o negócio é seu; compactua com a idéia de crescimento do tomador, atuando como parceiro; assume o risco da atividade que lhe foi confiada na parceria.

O direito ao trabalho, que todo cidadão deve ter, decorre o direito à vida. Os bens necessários à subsistência do homem são obtidos por meio do trabalho, por meio do salário. Levando em consideração três fatores: necessidade do trabalhador, situação da empresa e o bem comum.

Embora tendo o regime jurídico das sociedades cooperativas em geral, conseqüentemente não tendo relação direta com as normas trabalhistas, o é que as cooperativas de trabalho têm ligação com o Direito do Trabalho, em vista de ser considerada uma forma de criação de postos de trabalho.

A relação de trabalho pode surgir de um fazer pessoal, sem subordinação, podendo, ainda, ser sem personalidade e subordinação, esporádica etc. São, portanto, diversas as possibilidades de relação de trabalho que, embora configurem

relações jurídicas, não se submetem à legislação trabalhista específica. Somente o trabalho que é prestado pelo empregado ao empregador tem a tutela da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Segundo Martins (2006, p. 43; 79),

O cooperado não tem vínculo empregatício com a cooperativa (art. 90 da Lei nº 5.764/1971 e parágrafo único do artigo 442 da CLT). É autônomo o cooperado. Determina o inciso IV, do § 15 do artigo 9º do Regulamento da Previdência Social, estabelecido pelo Decreto nº 3.048/1999, que o trabalhador associado à cooperativa que nessa qualidade, presta serviços a terceiros é segurado contribuinte individual, o que na prática significa que é trabalhador autônomo.

A Lei nº 8.949/1994, que acrescentou parágrafo único ao artigo 442 da CLT, determinando que “qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela”.

De acordo com o Art. 3º da CLT, “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário, não havendo distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalho”. Ausência de Relação Empregatícia entre os Cooperados e as Cooperativas e as Tomadoras de Serviço:

- a) nos termos do Parágrafo Único do Art. 442 da CLT, qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela;
- b) em relação aos seus empregados, as cooperativas igualam-se às demais empresas para os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

A relação de trabalho, no que concerne a prestação de serviço, difere da relação empregatícia em vista de faltar um ou mais dos elementos considerados essenciais para sua configuração, isto é, não inseridos no contexto dos art.'s 2º e 3º da CLT.

3.2.5 FINALIDADES E OBJETIVOS DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO

As sociedades cooperativas de trabalho eliminam o intermediário entre o capital e o trabalho, ou seja, a figura do empregador, e que, conseqüentemente, vai contra a divisão social do trabalho e a alienação do trabalhador. Permitem, dessa forma, a autodeterminação do indivíduo, na medida em que este é o dono de sua própria força de trabalho.

As cooperativas de trabalho conforme Martins (2006, p. 62), “criam uma nova relação de serviços qualificados, na qual um profissional autônomo associado a uma cooperativa executa serviços, individualmente e com responsabilidade, serviços esses que foram negociados pela cooperativa, por delegação do associado”. Assim, as sociedades cooperativas de trabalho apresentam os seguintes objetivos:

- 1- redução do custo do trabalho;
- 2- geração de postos de trabalho, propiciado pelo aumento de investimento do tomador ao ter menores custos;
- 3- melhoria de renda dos trabalhadores cooperados;
- 4- melhoria das condições de trabalho, na medida em que as cooperativas transformam empregados em empresários, que determinam, em comum e de forma democrática, as regras de atuação, aumentando assim a produção;
- 5- primazia do trabalho sobre o capital, na medida em que os resultados ou sobras gerados pelo trabalho coletivo são revertidos aos cooperados na proporção da quantidade ou na qualidade do trabalho prestado;
- 6- melhoria da promoção dos trabalhadores, com permanentes programas de capacitação profissional e conscientização do sistema cooperativo.

As cooperativas de trabalho têm por objetivo conseguir trabalho para os associados. É o resultado do trabalho, não importando quem efetivamente presta serviços ou de que maneira este é feito. Envolve também a cooperativa uma atividade econômica, pois representa um complexo organizacional dos fatores da produção, produzindo bens e serviços.

Os objetivos de uma sociedade cooperativa de serviços e trabalho estão relacionados às atividades que esta poderá fornecer, gerenciando, orientando, distribuindo tarefas, treinando e orientando os sócios cooperados e avaliando os resultados, que são de interesse dos seus Clientes.

Segundo Queiroz (2003, p. 21), “a independência e a autonomia são fundamentais para configurar que a responsabilidade pela efetivação dos serviços é

do sócio cooperado e a distribuição e avaliação das tarefas é da sociedade cooperativa”.

Quanto à finalidade, Silva (2005, p. 26; 27) diz que as sociedades cooperativas nascem com a missão genética de servir aos seus membros, ou seja, para prestar serviços aos cooperados.

Cumprem esse desiderato viabilizando as atividades dos seus membros, como no caso das cooperativas de trabalho, que se inserem no mercado para contratarem com terceiros a prestação dos serviços profissionais dos cooperados.

Além desses objetivos imediatos, a cooperativa também pode proporcionar aos cooperados aperfeiçoamento profissional, educação e demais atividades destinadas a elevar a condição do cooperado a um patamar de cidadania social e civil compatível com a dignidade humana.

Para atender a esse conjunto de atribuições as cooperativas são administradas por uma Diretoria ou um Conselho de Administração, de acordo com o estabelecido no Estatuto Social. Além disso, as cooperativas podem contratar empregados encarregados de executar as tarefas administrativas e organizacionais da entidade.

No caso das cooperativas de trabalho, os associados e seus serviços através do ente cooperativo, que é quem contrata com terceiro interessado a prestação do serviço. Logo, o trabalho do cooperado é prestado através da pessoa interposta (a cooperativa) que foi contratada e que fornece à empresa contratante a força de trabalho que desejava. Mas isso não compromete o sistema, pois a cooperativa pertence aos próprios cooperados. Organizadas e atuando em maior escala, essas cooperativas podem funcionar em segmentos nos quais o trabalhador autônomo de per si, não teria a menor chance de sobreviver diante do poder econômico das médias e grandes empresas.

Assim, as cooperativas são criadas mediante o esforço comum de seus integrantes, para a eles servir como meio de ampliar a capacidade de inserção no mercado em que atuam. As cooperativas não se ocupam em alcançar rendimentos sobre o capital investido (lucro), e sim viabilizar, de maneira organizada e estruturada, a atividade de seus cooperados.

3.2.6 EVOLUÇÃO DO COOPERATIVISMO APARTIR DA DÉCADA DE 90

A evolução do número de cooperativas de trabalho no Brasil desde a década de 1990 é um reflexo imediato das transformações do mercado de trabalho

brasileiro. Como visto nos capítulos anteriores, estas transformações, que se expressam, sobretudo pelo aumento da taxa de desemprego e pelo crescimento do setor informal, refletem a forma como a atual fase de transição do sistema-mundo capitalista afeta o mundo do trabalho de países semi desenvolvidos como o Brasil. Dessa forma, considera-se que a expansão do cooperativismo de trabalho é também reflexos dos processos enfeixados na referida transição.

As cooperativas de trabalho, por sua vez, têm se apresentado como a forma de organização do trabalho que mais se identifica com esta dinâmica – popular e solidária – dentro do atual cenário do mercado de trabalho. Não estando, contudo, isentas de desafios a serem enfrentados pelos trabalhadores que buscam no cooperativismo a construção de sua identidade pessoal e profissional.

Por essa razão, o que se busca neste subcapítulo, então, é compreender o processo da evolução das cooperativas de trabalho no Brasil desde a década de 90. Visto que, até então, boa parte das cooperativas de trabalho que se apresentavam como tais exerciam em grande medida, a função de prestadoras de serviço, sendo que neste período ainda tinham pequena expressividade no total do número de sociedades cooperativas.

Este fato estava muitas vezes correlacionado com o fato dos próprios trabalhadores ainda estarem atrelados a um comportamento paternalista – em que os trabalhadores tornam-se dependentes da ação do Estado para a resolução das dificuldades encontradas no mercado de trabalho - e marcado pela repressão das décadas anteriores.

Entretanto, este comportamento se reflete na incapacidade dos trabalhadores em perceber que talvez possa existir, entre os próprios assalariados, solução para o enfrentamento dos desafios colocados pelo mundo do trabalho, na medida em que esses dispuserem de um pequeno capital.

No Brasil, segundo a definição da OCB, são 13 os ramos de cooperativismo, a saber: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, infra-estrutura, habitacional, mineral, produção, saúde, trabalho, turismo e lazer, transporte de cargas e passageiros.

O número total de cooperativas cresceu de 3440 em 1990 para 6084 em 2000 e para 7.672 em 2007. No mesmo período as cooperativas de trabalho tiveram um crescimento de 528 para 1.948 e para 1.826 em 2007, sendo que nos anos 80 não passava de 313 cooperativas de trabalho e, já a partir de 1999 este segmento torna-se o mais representativo no quadro geral de cooperativas.

3.2.6.1 EVOLUÇÃO DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO

A evolução dos números do cooperativismo no Brasil pode ser analisada através da tabela e dos gráficos a seguir:

Tabela 1 – Números do cooperativismo de trabalho (1980 – 2007)

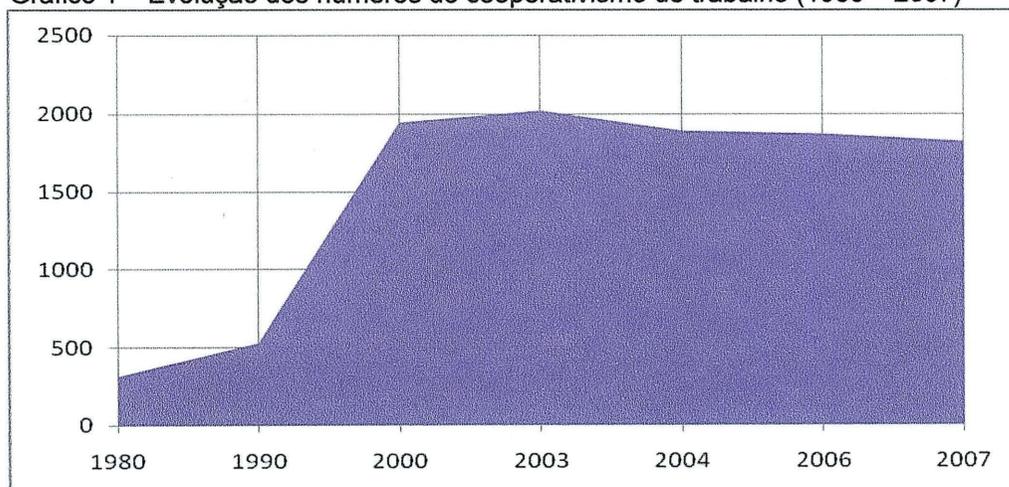
Ano	1980	1990	2000	2003	2004	2006	2007
Cooperativas	313	528	1.948	2.024	1.894	1.874	1.826
Cooperados				311.856	346.100	413.777	335.286
Empregados				4.036	4.154	5.595	6.682

Fonte: Unidades Estaduais e OCB Nacional

Elaboração: OCB/GEMERC

3.2.6.1.1 Gráfico representativo da evolução das cooperativas de trabalho

Gráfico 1 – Evolução dos números do cooperativismo de trabalho (1980 – 2007)



Fonte: Instrumento de coleta de dados.

Os dados do gráfico acima revelam que as cooperativas de trabalho tiveram crescimento acentuado, exatamente nas duas décadas de maior incerteza na economia brasileira. Época de inflação, desemprego e recessão. Observou-se, no entanto que, entre os anos de 2000 a 2003, houve ainda um pequeno crescimento, neste período, em que a economia já sinalizava equilíbrio, o que de certa forma, contribuiu para a credibilidade de novos investimentos e conseqüentemente, a abertura de novos postos de trabalho com carteira assinada.

A partir do ano de 2003, percebeu-se uma ruptura na evolução das cooperativas de trabalho, mantendo-se estável entre 2004 a 2006 e um pequeno declínio em relação à situação anterior. Mesmo assim, desde o citado ano de 1980, estas apresentam um crescimento realmente expressivo frente aos outros segmentos do cooperativismo.

3.2.6.2 NÚMEROS DO COOPERATIVISMO POR RAMO DE ATIVIDADE

Tabela 2 - Números do cooperativismo por ramos de atividades até 31/12/2007

Ramo de Atividade	Cooperativas	Associados	Empregados
Agropecuária	1.544	879.649	139.608
Consumo	141	2.468.293	8.984
Crédito	1.148	2.851.426	37.266
Educacional	337	62.152	2.913
Habitacional	381	98.599	1.258
Infra-estrutura	147	627.523	5.867
Mineral	40	17.402	77
Produção	208	11.553	1.427
Saúde	919	245.820	41.464
Trabalho	1.826	335.286	6.682
Transporte	945	88.386	5.363
Turismo e Lazer	24	1.094	39
Especial	12	385	13
Total	7.672	7.687.568	250.961

Fonte: Unidades Estaduais e OCB Nacional
Elaboração: OCB/GEMERC

3.2.6.2.1 Crescimento do cooperativismo brasileiro em geral (2006 – 2007)

Tabela 3 – Crescimento do cooperativismo brasileiro em 2007

Ramo	Cooperativas			Cooperados			Empregados		
	2006	2007	(%)	2006	2007	(%)	2006	2007	(%)
Agropecuária	1.549	1.544	-0,32	886.076	879.649	-0,73	123.890	139.608	12,69
Consumo	156	141	-9,62	2.384.926	2.468.293	3,50	8.359	8.984	7,48
Crédito	1.102	1.148	4,17	2.462.875	2.851.426	15,78	30.396	37.266	22,60
Educacional	327	337	3,06	69.786	62.152	-10,94	2.808	2.913	3,74
Habitacional	371	381	2,70	83.633	98.599	17,89	1.153	12.588	991,76
Infra-Estrutura	161	147	-8,70	624.812	627.523	0,43	5.462	5.867	7,41
Míneral	45	40	-11,11	17.628	17.402	-1,28	83	77	-7,23
Produção	200	208	4,00	20.631	11.553	-44,00	463	1.427	208,21
Saúde	888	919	3,49	349.474	245.820	-29,66	34.738	41.464	19,36
Trabalho	1.874	1.826	-2,56	413.777	335.286	-18,97	5.595	6.682	19,43
Transporte	896	945	5,47	74.976	88.386	17,89	5.431	5.363	-1,25
Turismo e Lazer	22	24	9,09	3.509	1.094	-68,82	31	39	25,81
Especial	12	12	0,00	972	385	-60,39	6	13	116,67
Total	9.609	9.679	0,73	7.395.081	7.689.575	3,98	220.421	264.298	19,91

Fonte: Unidades Estaduais e OCB Nacional

Elaboração: OCB/GEMERC

Como se pode observar, as cooperativas de trabalho são as que existem, atualmente, em maior número. Em contrapartida, o segmento que possui o maior número de cooperados é o de crédito, com uma média de 2.484 membros por cooperativa, enquanto as de trabalho têm uma média de 184 associados. O segmento agropecuário, por sua vez, responde pelo maior número de contratados, uma média de 91 trabalhadores assalariados por cooperativa, sendo esta média de apenas quatro empregados por cooperativa no segmento de trabalho.

De acordo com os dados atuais publicados pela a OCB (www.ocb.org.br), são mais de 9 mil cooperativas que reúnem aproximadamente 7,5 milhões de sócios. Os ramos Saúde e Crédito lideram o número de cooperados, enquanto os ramos Trabalho e Agropecuário têm o maior número de cooperativas.

3.3 ANÁLISE DOS TRIBUTOS QUE INCIDEM SOBRE AS COOPERATIVAS

Para analisarmos a incidência de tributos sobre as sociedades cooperativas se faz necessário abordar alguns conceitos que fundamentam a tributação. Lembrando que tributos, embora considerado palavra sinônima de imposto, tem sentido mais abrangente, referindo-se também às taxas e contribuições estabelecidas por lei e devidas ao governo federal, estadual ou municipal.

De acordo como Irion (1997, p. 110), os tributos são fundamentados numa lógica compreendendo:

- 1- as operações que os originam, chamado *fato gerador*;
- 2- o montante do fato gerador, chamado *base de cálculo*;
- 3- a taxa aplicável para dimensioná-los, chamado *alíquota*;
- 4- os responsáveis por seu pagamento, chamado *contribuinte*.

Para o caso específico a que se refere o objeto deste trabalho, nos interessa apenas o fato gerador e o contribuinte. “Diversas são as operações que atuam como fato gerador, e a seguir, para facilitar o entendimento em torno desse assunto, exemplificou-se algumas dessas operações, identificando o respectivo contribuinte” (IRION, 1997, p. 111):

- a) No setor financeiro o fato gerador é o *incremento da economia* das pessoas físicas e jurídicas, com base nos proventos, nos rendimentos ou nos lucros sendo as pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias as contribuintes. Exemplo de tributo desse tipo é o IR - Imposto de Renda;
- b) No setor econômico o fato gerador é a *posse de um bem* e o contribuinte é seu *proprietário*. Exemplo disso é o IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano que incide sobre um imóvel, cujo contribuinte é o proprietário;
- c) No comércio os fatos geradores são as *operações comerciais* e os contribuintes são *os agentes do comércio ou os consumidores*. É um exemplo, o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que incide sobre o valor agregado ao bem comercializado e cujos contribuintes são as pessoas físicas ou jurídicas consumidoras;
- d) Nas relações de trabalho, o fato gerador das contribuições previdenciárias são *os salários* e há dois contribuintes o *empregado e o empregador*;
- e) Na *produção de serviços* a realização deste é o fato gerador e o contribuinte é *aquele que contrata os serviços*.

Os tributos, de acordo com Irion (1997, p. 112) não podem ser cobrados das operações que não se constituam um fato gerador. Por exemplo, não se pode cobrar ICMS sobre salários porque eles não são operações comerciais.

Quando uma operação não constitui fato gerador de determinado tributo, diz-se que sobre ela não há incidência de tributos.

Existem situações em que a operação é fato gerador, mas o poder público *renuncia* à cobrança do tributo. Trata-se no novo conceito, diferente da não-incidência e que tecnicamente é denominado *isenção*.

Assim entendido, um clube que comercializar uma camiseta com seu logotipo por preço superior ao de compra, estará praticando operação de mercado gerando obrigações do ICMS e do Imposto de Renda, mas o governo abre mão da cobrança, isto é, o isenta do tributo por reconhecê-lo como entidade sem fins lucrativos.

Nas cooperativas de trabalho, os cooperados atuam na entidade como contribuinte da previdência na qualidade de trabalhadores autônomos e a previdência não sofre prejuízo em sua sustentação. Se a cooperativa integra prestadores de serviços, a eles cabe como contribuintes o recolhimento do imposto municipal sobre serviços e a prefeitura não sofre prejuízo.

3.3.1 Conceito de direito tributário e de tributos

O Direito Tributário pode ser entendido como o ramo do Direito que se preocupa com as relações estabelecidas entre o fisco e as pessoas que estão sujeitas à imposição de variadas espécies tributária, procurando proteger o cidadão contra abusos de poder, a partir de uma limitação do poder de tributar.

Segundo Carvalho (1997, p. 12), “o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

O Direito Tributário é, pois, constituído por um conjunto de normas e princípios nucleados pelo conceito de tributos.

A definição legal de tributo pode ser encontrada no Código Tributário Nacional (CTN, 2006, p. 179), (Lei nº 5.172/1966, alterada pela lei complementar 118/2005), em seu art. 3º preceitua que “tributo” é “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

O mesmo código estabelece que, no Brasil, há três tipos de tributos:

- a) o *imposto* – é classificado como um tributo não vinculado, por possuir uma hipótese de incidência cuja materialidade independe de qualquer atividade estatal (art. 160 do CTN). É o pagamento efetuado pelo cidadão para manter o funcionamento e prestação de serviços do Estado, mas que independe de qualquer atividade estatal específica em relação ao cidadão contribuinte;
- b) a *taxa* – é um tributo vinculado diretamente, por possuir a sua hipótese de incidência consistente numa ação estatal diretamente referida ao contribuinte (art. 77 do CTN). Está relacionada à prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, que beneficia o próprio contribuinte e a sua cobrança aparece como uma contraprestação, apesar de serem juridicamente denominados de taxas, pode receber outras denominações como: tarifas, contas, preços públicos ou passagens;
- c) a *contribuição de melhoria* - é um tributo vinculado indiretamente, por possuir uma hipótese de incidência consistente numa atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte (art. 81 do CTN). Está relacionada à realização de obras públicas, que traz benefício para o público em geral e não apenas o contribuinte dessa contribuição.

De acordo com a Constituição da República Federativa de Brasil de 1988, em seu art. 145, os tributos são: *impostos, taxas e a contribuição de melhoria*. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) acresceu a estes duas subdivisões: o empréstimo compulsório (art. 148 da CF) e as contribuições denominadas de “Especiais”, constante do art. 149 e 149-A da CF/1988, onde se incluem as *contribuições sociais, as contribuições previdenciárias, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e as contribuições de interesses das categoriais profissionais*.

Da definição legal, podem-se retirar os seguintes elementos: 1) é uma prestação em dinheiro, cujo objetivo é assegurar ao Estado os meios financeiros para a consecução de suas finalidades; 2) a prestação tributária é obrigatória e advinda de uma lei que constitui uma espécie tributária; 3) o direito brasileiro não admite instituição de tributo em natureza, ou seja, expresso em unidades de bens ou serviços, nossa legislação os tributos *in natura e in labore*; 4) a hipótese de incidência do tributo é um ato lícito, não constituindo nenhuma forma de penalidade ou multa; e 5) só mediante lei pode haver instituição de tributo, ou seja, nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça.

3.3.2 Análise da legislação regulatória dos tributos

As sociedades cooperativas têm um ordenamento jurídico diferenciado, se comparado com outras formas de sociedades. A Lei 5.764/1971 expressa nestes termos o *ato cooperativo*: Art. 74 – Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si enquanto associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Mas não só de atos cooperativos subsistem as cooperativas, diz Teixeira (2005, p. 159) “pois em sua atuação prática, vários atos não cooperativos essenciais à sua existência, sem os quais seus objetivos não seriam atingidos, podendo ser atos mercantis puros”.

Uma cooperativa de consumo, por exemplo, segundo Teixeira (2005, p. 160), “ao adquirir produtos que distribuirá aos seus associados, mesmo que a preço pouco superior ao custo, pratica atos de natureza mercantil, vis que normalmente, a aquisição é feita de uma empresa mercantil”.

Posteriormente, quando da venda dos produtos adquiridos para seus associados, o ato mercantil se descaracteriza como tal e passa a ser um ato cooperativo, porque praticado entre a cooperativa e seus associados, ainda que o preço seja superior ao da aquisição. Obviamente que para caracterizar a operação como ato cooperativo, seu objeto social deve compreender a distribuição de produtos aos seus associados.

Já numa cooperativa de trabalho ou de produção – que agencia clientela e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo este o seu objeto social – todos os atos praticados pela cooperativa buscando negócios para os produtos ou serviços dos associados são atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada.

O fato da cooperativa, emitir nota fiscal e a fatura, remetendo as mercadorias (executando a prestação de serviços) para terceiros, significa a concretização de seus objetivos sociais, pois quem vende é a cooperativa, quem compra é o cliente, mas quem produz são os cooperados. Desta forma, a venda de serviços ou produtos a terceiros – ainda que não associados – por uma cooperativa de trabalho ou de produção – é um ato cooperativo em relação aos mesmos associados – por representar a cooperativa o interesse dos mesmos, previstos no objeto social.

Justifica-se tal afirmativa porque a relação com terceiros é instrumento essencial, nas cooperativas de trabalho ou de produção, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao atrair e fechar negócios com clientes.

Com base na Legislação Cooperativista vigente e resoluções do Conselho Nacional do Cooperativismo, suas Leis e Decretos anteriores e os Projetos da Nova Lei Cooperativista, destacam-se a seguir, um resumo dos principais tributos concernente às sociedades cooperativas, cuja análise relativa a fundamentos legais e alíquotas de contribuição encontra-se descrita nos subcapítulo que se seguem.

3.3.2.1 Da COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Os atos cooperativos, próprios de seu objeto social, praticados pelas sociedades cooperativas são isentos da COFINS. Em relação aos atos não-cooperativos, a sociedade cooperativa contribui com a COFINS, da mesma forma que qualquer tipo de sociedade, com aplicação da alíquota de 3% sobre faturamento e demais receitas. Os encargos com a COFINS, incidentes sobre os atos cooperativos, correspondem à despesa da sociedade cooperativa, devendo, portanto, compor seu resultado (lucro ou prejuízo). No caso dos encargos correspondentes, a COFINS incidente sobre o faturamento relativo às vendas para não-associados (ato não-cooperativo) deve compor a apuração das sobras ou faltas para ser rateada entre os associados cooperados, na proporção dos serviços prestados a cada um ou da forma como estiver determinado no estatuto da cooperativa.

3.3.2.2 Do PIS - Programa de Integração Social

Rege a matéria as disposições contidas no artigo 1º da Medida provisória nº 1.212/95 em seu artigo 2º, deve ser apurada mensalmente:

- a) pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.
- b) (0,65%) pelas entidades sem fins lucrativos definidos como empregadores pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salário (1%).

Relativamente a cooperativas a Revista Mapa Fiscal nº 50/95, página 756, assim entende sobre o recolhimento do PIS: "quando se tratar de sociedade cooperativa, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal (letra b) também será devida a contribuição calculada com base no faturamento (letra a) em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/1970 e 8/1970. Atualmente as contribuições relativas a estes Programas são denominadas, uniformemente, contribuições para o PIS/PASEP, sendo, ainda, freqüente a menção apenas da sigla PIS para identificá-las.

Estas contribuições visam a financiar o seguro-desemprego e o abono anual de um salário mínimo aos trabalhadores que recebam até dois salários mínimos de remuneração mensal, nos termos do art. 239 da CF/1988. As contribuições para o PIS/PASEP são, em razão da destinação específica do produto de sua arrecadação, contribuições para o custeio da seguridade social, sujeitas às regras do art. 195, inclusive quanto à anterioridade.

Por serem contribuições sociais e, assim, tributos, as contribuições para o PIS/PASEP encontra, também, sua regra-matriz no art. 149 da Constituição, o que faz com que elas se submetam aos princípios constitucionais tributários gerais.

3.3.2.2.1 Do fato gerador

Segundo a legislação atual do PIS/PASEP para as cooperativas de trabalho, as cooperativas deverão pagar o PIS de duas formas, conforme detalhes a seguir:

Existem três diferentes modalidades de contribuição para o PIS, variando o fato gerador conforme a modalidade:

- a) *PIS sobre o faturamento*: é a regra geral, incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as instituições financeiras. O fato gerador é a obtenção de faturamento, sendo a definição idêntica à de receita bruta adotada pela legislação da COFINS;
- b) *PIS sobre a folha de salários*: a esta modalidade estão sujeitas as entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista. O fato gerador é o pagamento de salários por estas entidades;
- c) *PIS sobre receitas e transferências correntes de capital recebidas*: a esta última modalidade estão sujeitas as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, DF, Municípios e autarquias; não estão incluídas as fundações públicas). O fato gerador é a arrecadação mensal das receitas correntes (ex., tributos arrecadados), das receitas de capital (ex., privatizações) e as transferências recebidas.

3.3.2.2.2 Da base de cálculo

A base de cálculo das contribuições para o PIS evidentemente varia conforme a modalidade, estando diretamente relacionada ao respectivo fato gerador. Assim, a base de cálculo será:

- a) *PIS - faturamento* - a base de cálculo é o faturamento mensal da pessoa jurídica, correspondente a sua receita bruta. Entende-se por receita bruta a

totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (definição idêntica à adotada pela legislação da COFINS). As exclusões admitidas são exatamente as mesmas admitidas para a COFINS.

b) *PIS - folha de salários* – a base de cálculo é o valor da folha mensal de salários pagos pela cooperativa;

c) *PIS - receitas e transferências correntes e de capital* - a base de cálculo é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. A Secretaria do Tesouro Nacional efetua a retenção da contribuição para o PIS/PASEP devida sobre o valor dessas transferências.

Excluem-se da base de cálculo os valores da folha de pagamentos custeados por recursos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

3.3.2.2.3 Da apuração

A apuração da contribuição para o PIS é mensal, coincidente com o mês civil. As alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo, após as exclusões ou deduções permitidas são as seguintes:

a) 0,65% sobre o faturamento ou a receita bruta;

b) 1% sobre a folha de salários;

c) 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

3.3.2.3 ISS/ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Tributo de competência municipal segundo previsão constitucional tem como contribuintes os prestadores de serviços relacionados no anexo ao Decreto Lei nº 406, de 31/12/68 e legislações posteriores.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

O ISS tem previsão na Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do citado imposto, além dos serviços que serão tributados pela exigência municipal.

O chamado ISS/ISSQN é tributo incidente sobre serviços de qualquer natureza, excetuado os serviços contidos no aspecto material do ICMS, de competência municipal, sendo que sua instituição deve observar certos aspectos previstos em lei (CF/88, art. 156, inciso III, e § 3º).

3.3.2.3.1 Do fato gerador

Segundo Martins (2006, p. 137), define o art. 114 do CTN fato gerador da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do CTN). Somente a lei é que poderá estabelecer o fato gerador da obrigação tributária principal (art. 97, III, do CTN). A situação de fato estabelecida na lei será necessária e suficiente, ou seja, é bastante para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Define o art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 o fato gerador do ISS, que é a prestação de serviços constantes da lista a ele anexo.

A Lei Complementar nº 116/2003, define, o ISSQN, ou simplesmente, ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a

ela anexa, à ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A lei complementar mencionada pela a alínea c, do inciso III, do art. 146 da CF/88, que irá tratar do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ainda não foi editada. Enquanto isso é recepcionado o artigo 87 da Lei nº 5.764/1971, com eficácia de lei complementar, permitindo a incidência de tributos, como o ISS, sobre os resultados das operações das cooperativas com não-associados.

Se o cooperado prestar alguns dos serviços descritos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, terá a incidência do ISS. Para que haja a incidência do ISS, é preciso que o serviço seja prestado para terceiro e não por conta própria. O cooperado presta serviços por conta própria, assumindo os riscos de sua atividade. A cooperativa não presta serviços ao cliente. Quem o faz é o cooperado, que presta serviços em seu próprio nome e não no da cooperativa.

3.3.2.3.2 Da base de cálculo

A Lei Municipal Complementar nº 66/2007, que trata das alterações da base de cálculo e alíquota do ISS cobrando pelo Município de Curitiba. Alterou alíquota de 5% para 2% do ISS/Curitiba, a qual entrou em vigor, a partir de 18/03/2008.

De acordo com Martins (2006, p. 141), “base de cálculo é a grandeza econômica escolhida pelo legislador para estabelecer a tributação”. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (art. 7º da Lei Complementar nº 116/2006). Entretanto, em relação à cooperativa não existe preço do serviço, pois não há serviço prestado pela cooperativa, nem há a fixação em unidades monetárias do valor do serviço prestado. O serviço que a cooperativa presta ao cooperado é gratuito (ato cooperativo). Não há, portanto, preço do serviço.

Recebe o cooperado em razão do serviço que presta e não em razão do capital investido na sociedade cooperativa. Sobre o preço de seu serviço (art. 7º da

Lei Complementar nº 116/2003 é que incidirá o ISS, desde que tal serviço esteja previsto na lista de serviços a ela anexa.

Com base exposto acima, conclui-se que, o referido imposto tem como base de cálculo o preço do serviço. Não tendo fins lucrativos, a prestação de serviços realizada pela cooperativa ao cooperado ocorre a título gratuito, e, portanto, não está sujeita à incidência.

3.3.2.3.3 Do contribuinte

Contribuinte do ISS é o prestador do serviço (art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003). A cooperativa torna-se contribuinte do ISS, quando da prestação de serviços a não-associados (ato não cooperativo), que é a operação com terceiros, pode ser tributado, desde que haja previsão em lei para a exigência do tributo (art. 97, III, do CTN).

Prevê o art. o artigo 87 da Lei nº 5.764/1971 que os resultados das operações das cooperativas com não-associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do fundo de assistência técnica, educacional e social e serão contabilizados em separados, de modo a permitir cálculo para incidência de tributos. Esse resultado não irá compor as sobras, para efeito de distribuição aos associados. O referido resultado pode ser tributado pelo ISS, desde que haja previsão legal para esse fim.

Dado o exposto acima, conclui-se que, somente quando a cooperativa prestar serviços para terceiros (não-associados) que é o caso da cooperativa de trabalho é que incidirá o ISS, desde que o serviço tenha previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Esta mesma lei determina as alíquotas, mínima e máxima do ISS:

I – da alíquota mínima:

A Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3º, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13.06.2002).

II – da alíquota máxima:

A alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo art. 8º, inciso II da referida lei.

Em conformidade com o exposto na Lei Complementar nº 116/2003, o ISS é de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Subentende, portanto, que dentre os parâmetro das alíquotas (mínima e máxima) supracitadas, cabe a cada município estabelecer a sua própria alíquota para a tributação do ISS.

O ISSQN, ou simplesmente ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza da cidade de Curitiba, Estado do Paraná, segundo a Lei Municipal Complementar nº 66/2007, que trata das alterações da base de cálculo e alíquota cobrada pelo respectivo município, a qual entrou em vigor, a partir de 18/03/2008, é de 2% para os serviços prestados a terceiros (ato não-cooperativo).

3.3.2.4 Do INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

Para fins da seguridade Social, a legislação previdenciária equipara as sociedades cooperativas às empresas em geral, como se verifica no parágrafo único do artigo 15 da Lei nº 8.212/1991, de acordo com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999, as empresas recolhem vinte por cento (20%) sobre a remuneração paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (art. 22, III, da Lei nº 8.212), que são os cooperados ou os dirigentes das sociedades cooperativas.

As cooperativas de trabalho agem, perante seus associados, como tomadores de serviços de autônomos, já que eles contribuem como se assim o fossem. O

trabalhador associado à cooperativa de trabalho, ou de qualquer outro ramo, que assim prestar serviços a terceiros, é segurado obrigatório da Previdência Social como autônomo, conforme disposto no Decreto Federal de nº 2.172, de 05/03/1997.

Para a manutenção da Seguridade Social, a Lei Complementar nº 84 de 18/01/1996 (art. 1º, inciso II) – DOU de 19/01/1996, criou a contribuição previdenciária de quinze por cento (15%) a ser recolhida pelas cooperativas sobre as importâncias recebidas dos cooperados:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento (15%) do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento (15%) do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas aos seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

As contribuições adicionais a cargo da empresa, destinada à seguridade social e ao custeio de aposentadoria especial, cobradas do cooperado filiado a cooperativa de trabalho, ambas administradas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e regulamentadas nos termos dos artigos 201 e 202 do Decreto nº 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social - com suas modificações posteriores.

Ao lado desta contribuição destinada à seguridade social, há a contribuição da empresa destinada ao financiamento de aposentadoria especial, no valor de 1%, 2% ou 3% da remuneração paga a qualquer título a seus empregados ou trabalhadores avulsos, em razão do risco de acidentes de trabalho.

Tais contribuições são como já afirmadas, são administradas pelo INSS e não pela Secretaria da Receita Federal. A competência para sua instituição é atribuída com exclusividade à União, nos termos do art. 149 da CF/1988. São contribuições

destinadas ao custeio da seguridade social, encontrando-se, portanto, previstas no art. 195 da Constituição, especificamente na alínea "a" do inciso I do art. 195.

Devido a tais características, estas contribuições estão sujeitas a todos os princípios constitucionais tributários, não sendo excessivo lembrar que, relativamente à anterioridade, a elas se aplica a regra do § 6º do art. 195.

3.3.2.4.1 Do fato gerador

Constitui-se fato gerador de tributação e da obrigação de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência social e das arrecadadas pelo INSS para outras entidades e fundos; às sociedades cooperativas, dentre outras (Decreto nº 4.688 de 07/05/2003, art. 71, inciso III, c; art. 72, incisos I, c e III, c) – dispõe que, em relação à empresa ou equiparadas, o fato gerador decorre da prestação de serviços por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho.

Considera-se, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária previdenciária principal e existente seus efeitos:

I - em relação ao segurado: contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração.

II - em relação à empresa: no mês da emissão da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços por cooperativa de trabalho.

3.3.2.4.2 Da Base de Cálculo da Contribuição dos Segurados

A base de cálculo da contribuição social previdenciária, é o valor da remuneração do segurado contribuinte individual filiado à cooperativa de trabalho

decorrente da prestação de serviços por intermédio da cooperativa, a pessoas físicas ou jurídicas, sobre o respectivo valor incide uma alíquota definida em lei para determinar o montante da contribuição devida (artigos 73, 74 e, § 4º do art. 75 da mesma lei), observado os limites mínimos e máximos.

Define o § 4º do art. 75, que, o salário de contribuição para o segurado cooperado filiado a cooperativa de trabalho é o valor recebido ou a ele creditado resultante da prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, por intermédio da cooperativa observada o disposto no § 2º. ; (Modificado pela Instrução Normativo INSS/DC nº 105, de 24/03/2004 – DOU – de 26/03/2004).

3.3.2.4.3 Das Alíquotas

As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou equiparadas (art. 93), observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - vinte por cento (20%) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 77;

II - vinte por cento (20%) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

III - quinze por cento (15%) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

3.3.2.4.4 Cooperativa e contratante dos serviços

1) Da cooperativa:

- a) 3% de COFINS e 0,65% de PIS/Faturamento, sobre a receita bruta auferida se o valor da prestação de serviços for menor ou igual a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais); Lei 10.833/03 – Lei 10.925/04;
- b) CSSL – Isenta a partir de 1º de janeiro de 2005 pelo artigo 39 da lei 10.865/04;
- c) ISS – a alíquota depende de cada município; Lei Complementar 116/03 e Municipal SP 13.701/03;
- d) INSS – 20% sobre o valor das remunerações dos Diretores e Conselheiros Fiscais.

2) Quando tiver funcionários:

- a) INSS s/folha de pagamento de funcionários 20%, mais 1%, 2% ou 3% dependendo do grau de incidência da capacidade laborativa, mais 5,8% devido a outras entidades, se não tiver convênio com o salário educação; Instrução Normativa MPS 03 de 14/07/2005;
- b) FGTS – A alíquota de 8,50% sobre a folha de empregados.

3) Do cooperado:

- a) INSS – 11% (prestação de serviços para pessoa jurídica) ou 20% (prestação de serviços para pessoa física) sobre a sua remuneração bruta, a cooperativa retém e recolhe à Previdência; (Lei 10.666/03 e Instrução Normativa MPS 03/2005);
- b) IRF – tabela progressiva do IRPF.

4) Do contratante:

- a) Caso a prestação dos serviços da cooperativa descritos na Nota Fiscal tiver valor maior que R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) cabe ao contratante dos serviços a retenção de PIS (0,65%) e COFINS (3%) sobre esse valor; Lei 10.833/03 e Lei 10.925/04;
- b) 15% de INSS sobre o valor da NF – Obs.: Esse valor é encargo dele, não será descontado da cooperativa; Lei 9.876/99;
- c) 1,5% IRF – sobre o valor da NF. Regulamento do IR – Decreto 3.000/99. (Artigo 652).

Quando da contribuição da cota relativa à prestação de serviço devida ao cooperado, a cooperativa de trabalho deverá descontar do valor a ser pago, a título de contribuição previdenciária, a quantia equivalente à aplicação da alíquota de onze por cento (11%), observado o limite máximo do salário de contribuição.

Por força da Lei nº 10.666/2003, a contribuição continua devida pelo cooperado, sendo, entretanto, o seu recolhimento de responsabilidade da cooperativa. Neste caso, a cooperativa não tem encargo patronal de (20%).

Cooperativa de trabalho, espécie do gênero cooperativa, também denominada cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio. A cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas física ou jurídica, não produzindo bens ou serviços próprios.

Em função da realização de trabalho autônomo, e, dos dispositivos da legislação previdenciária também há a obrigação do cooperado recolher a contribuição previdenciária. O cooperado, por ser sócio de uma entidade, exercendo atividade sem vínculo empregatício é contribuinte individual da previdência social, na condição de segurado obrigatório.

Já a cooperativa por ser uma entidade meramente instrumental, responsável apenas pelos repasses dos rendimentos auferidos por seus associados, verdadeira

mandatária de seus associados, não é contribuinte da previdência social em função das suas atividades normais (ato cooperativo), neste sentido claramente dispõe a redação atual do § 19º do artigo 201 do Decreto-Lei nº 3.048 de 06 de maio de 1999.

3.3.2.5 Do FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, instituído pela Lei 5.107/1996, é regido pela Lei 8.036/1990 e alterações posteriores.

Todos os empregadores ficam obrigados a depositar, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8,5% da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluída na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT (comissões, gorjetas, gratificações, etc.) e a gratificação de Natal a que se refere à Lei 4.090/1962, com as modificações da Lei 4.749/1965.

Entende-se por empregador a pessoa física ou a pessoa jurídica de direito privado ou de direito público, da administração pública direta, indireta ou fundamental de qualquer dos Poderes, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que admitir trabalhadores a seu serviço, bem assim aquele que, regido por legislação especial, encontrar-se nessa condição ou figurar como fornecedor ou tomador de mão-de-obra, independente da responsabilidade solidária e/ou subsidiária a que eventualmente venha obrigar-se.

3.3.2.6 Do GIIL-RAT – Grau de Incidência

As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais

que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física, na forma da Legislação própria. Medida Provisória nº 83/2002 - DOU: 13.12.2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.666/2003 – DOU: 09.12.2003.

Contribuições a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperativas de trabalho destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho e ao financiamento da aposentadoria especial, adotado pela sigla GIIIL-RAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa – Riscos Ambientais do Trabalho), nos termos dos art.'s 64 a 70, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado e trabalhador avulso (art. 202 do Decreto nº 3.048/1999, incisos I, II e III, §§ 1º, 11, 12 e 13):

a) dos riscos ambientais do trabalho:

I - um por cento (1%) para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento (2%) para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento (3%) para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§ 1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

b) do financiamento da aposentadoria especial:

I - Será devida contribuição adicional de nove (9%), sete (7%) ou cinco (5%) pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permite a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte

ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/2003);

II – De acordo com o § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/2003);

III - A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. Incluído pelo (Decreto nº 6.042 de 12/02/2007 – DOU de 12/02/2007).

As alíquotas constantes nos incisos de I a III do art. 202 serão deduzidas em até cinquenta por cento (50%) ou aumentadas em até cem por cento (100%), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Incluído pelo Decreto nº 6.042 de 12/02/2007 – DOU de 12/02/2007.

3.3.2.6.1 Riscos ocupacionais

A partir de 1º de janeiro de 2004, a empresa ou equiparada à empresa deverá elaborar o Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP), conforme Anexo XV da IN INSS nº 11/2006, de forma individualizada para seus empregados, trabalhadores avulsos e cooperados, que laborem expostos a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, considerados para fins de concessão de aposentadoria especial, ainda que não presentes os requisitos para a concessão desse benefício, seja pela eficácia dos equipamentos de proteção, coletivos ou individuais, seja por não se caracterizar a permanência.

A relação dos agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, considerados para fins de concessão de aposentadoria especial, consta do Anexo IV do Decreto nº 3.048/99.

A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário denominado PPP, emitido pela cooperativa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho.

Considera-se PPP, o documento histórico-laboral do trabalhador, segundo modelo instituído pelo Instituto Nacional do Seguro Social, que, entre outras informações, deve conter registros ambientais, resultados de monitoração biológica e dados administrativos, durante todo o período em que estiver exercendo suas atividades.

A cooperativa deverá elaborar e manter atualizado o PPP, abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando do desligamento do cooperado, cópia autêntica deste documento.

A cooperativa de trabalho atenderá ao disposto acima com base nos laudos técnicos de condições ambientais de trabalho emitido pela empresa contratante, por seu intermédio, de cooperados para a prestação de serviços que os sujeitem a condições ambientais de trabalho que prejudiquem a saúde ou a integridade física, quando o serviço for prestado em estabelecimento da contratante.

3.3.2.7 Do Salário Educação

A Lei nº 9.424, de 24.12.96, em seu art. 15º, estabelece que o Salário-Educação, previsto no artigo 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou

creditadas, a esse título, aos segurados empregados, assim definidos no artigo 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

3.3.2.8 Do SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

A criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo - SESCOOP foi autorizada Pela Medida Provisória - MP nº 1.715/98, publicada no Diário Oficial da União - DOU de 04.09.98, tendo como última reedição a MP nº 2.164/2001, em seu art. 8º, – DOU: 27.08.2001.

O SESCOOP foi criado com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados.

Constituem receitas do SESCOOP, dentre outras, contribuição mensal compulsória, a ser recolhida, a partir de 1º de janeiro de 1999, pela Previdência Social, sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas cooperativas:

I – contribuição mensal compulsória, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP, a ser recolhida, a partir da competência janeiro de 1999, em documento de arrecadação da Previdência Social, é de 2,5% (dois vírgula cinco por cento) *incidente sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados das cooperativas;*

II – a contribuição de 2,5% para o SESCOOP é em substituição às contribuições de mesma espécie, recolhidas pelas cooperativas e destinadas ao: SENAI; SESI; SENAC; SESC; SENAT; SEST; SENAR até 31 de dezembro de 1998; ficando as cooperativas obrigadas ao recolhimento para o SESCOOP a partir de 1º de janeiro de 1999;

III - o Serviço Nacional de Aprendizagem em Cooperativismo - SESCOOP é um serviço social autônomo, e possui personalidade jurídica de direito

privado, cuja criação foi autorizada pela Medida Provisória 2.168-40, de 24/08/2001, para realização de atividades e serviços de interesse coletivo, sob normas e controle do Estado. Como entidade paraestatal, o SESCOOP desempenha serviços não exclusivos do Estado, porém em colaboração com ele;

IV - para o seu custeio, a citada MP estabeleceu uma contribuição devida pelas cooperativas incidente sobre o total da sua folha de salários, com alíquota de 2,5%, a ser arrecadado e repassado ao SESCOOP pelo INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social.

A contribuição referida será recolhida pela Previdência Social, aplicando-se-lhe as mesmas condições, prazos, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial, aplicáveis às contribuições para a Seguridade Social, sendo o seu produto posto à disposição do SESCOOP.

3.3.2.9 Do SEBRAE

A Contribuição para o SEBRAE foi instituída pela Lei nº 8.029/90 e alterada pela Lei 8.154/90, sendo exigido como tributo complementar as Contribuições para o Sistema "S" (SESC, SENAC, SENAI e SESI), no intuito de financiar o órgão que beneficia as categorias compostas pelas micro e pequenas empresas, cuja alíquota é de 0,60%.

3.3.2.10 Do CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com Teixeira (2005, p. 168), anteriormente à edição da Lei 10.865/2004 não existia, na legislação, expressa previsão para as cooperativas excluírem, na apuração da base de cálculo

da contribuição social sobre o lucro, o resultado decorrente de operações cooperativadas. A CSRF decidiu, conforme o Acórdão 01-02.580 (DOU 06.08.1999) que o resultado positivo obtido pelas cooperativas nas operações realizadas com seus associados não integram a base de cálculo da Contribuição Social, nestes termos:

I - Cooperativa – Contribuição Social – Atos com Cooperados:

Não estão sujeitos os resultados dos negócios com cooperados, porque estes não são considerados lucros e sim sobras. As sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas, resultados este obtido através de atos cooperados não é considerado lucro. Dessa forma, o resultado positivo obtido pelas Sociedades Cooperativas nas operações realizadas com seus associados, os chamados atos cooperados, não integra a base de cálculo da Contribuição Social.

II – Tributação de Sobras Distribuídas decorrentes de Atos Cooperativos:

Nas cooperativas que realizam operações de vendas ou prestação de serviços a terceiros, às sobras é acrescidos os recursos obtidos pela sociedade como resultado das transações com o mercado (produtos das vendas, reduzidos dos tributos, despesas administrativas e de vendas, etc.). Neste caso, o retorno das sobras tem duas naturezas distintas:

1. devolução de recursos não utilizados, não correspondendo, portanto, a acréscimo patrimonial para o associado (PN CST 522/70);
2. resultado de operações mercantis realizadas pela cooperativa, em nome de seus associados, podendo resultar em acréscimo patrimonial para o associado, depois de deduzidas as despesas e custos inerentes, tributáveis na fonte e na declaração do associado, quando da respectiva distribuição.

Assim, destaque-se que é relativa à “isenção” que as Cooperativas gozam em relação aos seus resultados, pois respectivas sobras são tributadas nas pessoas dos associados cooperados, como se ele próprio tivessem produzido tais resultados. E, na verdade o foram, pois as sociedades cooperativas não atuam em seu próprio nome, mas nos dos associados.

Desta forma, os resultados recebidos pelo cooperado, decorrentes de sobras líquidas oriundas de operações cooperativadas com o mercado, devem ser submetidos à tributação pelo imposto de renda – pessoa física (segundo a tabela de IR Fonte) e, no caso de associado pessoa jurídica, serão tributados nesta, tanto pelo IRPJ como pela CSLL, isenta a partir de 1º de janeiro de 2005 pelo artigo 39 da lei 10.865/04.

3.3.2.11 Do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Não é alcançado pela incidência tributária o resultado advindo de atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei 5.764/71, são passíveis de tributação normal. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto, tributável em relação ao IRPJ. (art. 146, III, c, da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92). Dessa forma, a incidência do IRPJ sobre as receitas provenientes das operações realizadas, ocorrerá somente quando da prática de atos não-cooperativos pela Sociedade Cooperativa.

Não incide IRPJ sobre as receitas provenientes de atos cooperativos. A não-incidência é a ausência (falta) de projeção (incidência) de regra jurídica sobre determinado fato. Pode ocorrer em razão de quatro causas diferentes, as primeiras duas constitucionais e, as duas restantes, infraconstitucionais:

- a) por falta de previsão constitucional para incidência (instituição ou criação do tributo) em relação a determinado fato (não-incidência pura e simples);
- b) vedação (ou proibição) constitucional à instituição (ou criação) do tributo sobre certos fatos, normalmente tributáveis;
- c) falta de instituição (ou criação) do tributo, nos casos em que a incidência se acha constitucionalmente autorizada: trata-se, neste caso, de falta de atuação da regra jurídica para a instituição ou criação do tributo;

d) exclusão, da incidência, de certos fatos específicos destas: trata-se, neste caso, de retirada ou supressão, por outra regra jurídica paralela, do mesmo ou de outro texto legal, de certos fatos específicos de tributação.

No caso específico da *sociedade cooperativa* a não-incidência está contemplada na hipótese da letra c, ou seja, a lei não estabeleceu a incidência para o ato cooperativo.

O IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica - retenção na fonte incidente na alíquota de 1,5% aplicada sobre o valor da renda bruta, nos termos do artigo 668 do Decreto Federal nº 1.041/94 e legislação posterior. Citado valor será utilizado para abater do montante devido pelo cooperado por conta de sua remuneração mensal e o saldo, porventura existente no final do exercício, restituído, nos termos do referido artigo.

3.3.2.12 IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, pela fonte pagadora do rendimento

Nos termos do disposto no Decreto Federal nº 1.041/94 e legislações posteriores tem se que, tanto a remuneração dos cooperados como o faturamento bruto da cooperativa, estão sujeitos ao princípio de tributação na fonte nos termos dos artigos 629, 636 e 668, respectivamente e nos seguintes termos:

- 1) Artigo 629 - Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com a seguinte tabela;
- 2) Artigo 636 - Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do artigo 629, os rendimentos do trabalho não assalariado, pagos por pessoas jurídicas, *inclusive por cooperativas* e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas;
- 3) Artigo 668 - (com redação dada pela Lei nº 8.981/95) - Estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, a alíquota de 1,5%, as

importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídicas a *cooperativas de trabalho*, associações de profissionais ou assemelhados, relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados por associados destas ou colocados à disposição.

- a) Parágrafo (§) 1º - O imposto retido será compensado pelas *cooperativas de trabalho*, associações ou assemelhados com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos dos associados
- b) Parágrafo (§) 2º - O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de *restituição*, desde que a *cooperativa*, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda.

O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, sobre o valor da NF. Regulamento do IR – Decreto 3.000/99. (Artigo 652). Estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 1,5% as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas (inclusive as sociedades cooperativas) para as cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhe forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.981/1995, art. 64 e art. 652 do RIR/1999). Este valor será compensado com o imposto que tiver que ser retido pela cooperativa, por ocasião do pagamento ao associado.

3.3.2.13 IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

Desconto na fonte, nos termos do artigo 629 do Decreto nº 1.041/94 e legislações posteriores, observado a tabela progressiva vigente. Os resultados recebidos pelo cooperado, decorrentes de sobras líquidas oriundas de operações cooperativadas com o mercado, devem ser submetidos à tributação pelo imposto de renda – pessoa física (segundo a tabela progressiva do IR Fonte) e, no caso de associado pessoa jurídica, serão tributados nesta, tanto pelo IRPJ como pela CSLL.

3.3.3.3 Da imunidade e isenção tributária

Imunidade consiste na impossibilidade de incidência de um tributo a partir de uma proibição constitucional. Portanto, é uma limitação à competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força maior (da Carta Magna), porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados, com a exclusão desses fatos, atos ou pessoas.

Isenção consiste na omissão do ente público, agente este que tem competência para instituir determinado tributo, de realizar a incidência de qualquer tributo em relação a certos atos, fatos ou pessoas. Esta renúncia surge em razão de que uma lei emanada do próprio ente público, em decorrência de circunstâncias de ordem social, econômica e política, ao respectivo exercício.

Assim entendido, podemos concluir que uma distância muito grande separa a *imunidade* da *isenção*. O preceito de *imunidade* exerce a função de colaborar no desempenho das competências impositivas e são normas de natureza constitucional; já a *isenção* se dá no plano da legislação ordinária. A regra de isenção opera como um redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, isso equivale a dizer em outras palavras que, a imunidade determina a proibição de incidência de determinado tributo, enquanto a isenção dispensa, nos termos da lei, o recolhimento de determinado tributo.

3.3.5 FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS

Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), instrumento válido para as empresas demonstrarem o resultado de sua movimentação patrimonial dentro de determinado período, foi adaptada para demonstrar os resultados das sociedades

cooperativas, com o nome de “Demonstração de Sobras e/ou Perdas (DSP)”, desde 2001, com o objetivo de evidenciar, separadamente, a composição de resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do “ato-cooperativo”, e das receitas, custos e despesas do “ato não-cooperativo”, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela entidade cooperativa. Essa alteração foi originada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 920/2001, através da divulgação da Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8 (Resolução CFC nº 920/2001 – NBC T 10.8).

Na linguagem cooperativa, o termo “*sobras líquidas*” designa o próprio lucro líquido, ou lucro apurado em balanço, que deve ser distribuído sob a rubrica de retorno como bonificação aos associados, não em razão das quotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa.

A partir de 03.01.2002, a NBC T 10.8 estabeleceu regras para contabilização de receitas, custos e despesas. Também para atendimento da legislação do Imposto de Renda (proporcionalização das despesas indiretas e apuração do resultado tributável), PIS E COFINS (destaque contábil das operações dos associados), torna-se imprescindível a contabilização de todas as receitas, custos e despesas de forma a facilitar os cálculos e atender ao controle das exigências tributárias. As transferências de custos e despesas para os associados se fazem por contas de rateio. Desta forma, preservam-se todos os dados contábeis relativos às operações da Cooperativa.

3.3.5.1 SEGREGAÇÃO CONTÁBIL DAS RECEITAS E DESPESAS

Nas cooperativas que praticam tanto atos cooperativos, como não cooperativos, há necessidade de separação contábil entre receitas, custos e despesas de atos cooperativos e não cooperativos, para distinção entre os resultados tributáveis e não tributáveis, como veremos mais adiante.

A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo é definida contabilmente, segundo Teixeira (2005, p. 160) “como ingresso (as receitas) e dispêndios (custos e despesas). Já as operações originadas dos atos não cooperativos (aqueles que não fazem parte do objeto da cooperativa) são definidas contabilmente como receitas, custos e despesas”.

Ainda segundo Teixeira (2005, p. 161), a segregação das receitas, despesas e custos correspondentes de atos cooperativos e não cooperativos, deve ocorrer em conformidade com o seguinte exemplo contábil:

I – do ingresso de atos cooperativos:

- Venda de Serviços Prestados pelos Cooperados a Pessoa Jurídica;
- Venda de Serviços Prestados pelos Cooperados a Pessoa Física;
- Venda de Mercadorias e Produtos de Associados;
- Venda de Mercadorias e Produtos a Associados.

II – das deduções de ingresso de atos cooperativos:

- ISS Serviços – Associados;
- ICMS sobre Vendas de Mercadorias e Produtos – Associados;
- IPI sobre Vendas de Produtos – Associados;
- COFINS sobre Vendas – Associados;
- Devolução de Vendas – Associados.

III – receitas de atos não cooperativos:

- Venda de Serviços Prestados por terceiros a Pessoa Jurídica;
- Venda de Serviços Prestados por terceiros a Pessoa física;
- Venda de Mercadorias e Produtos – Operações com Não Associados.

IV – deduções de vendas de atos não cooperativos:

- ISS Serviços Terceiros
- ICMS sobre Vendas de Mercadorias e Produtos – Operações com Não associados;
- IPI sobre Vendas de Produtos – Não Associados;
- PIS sobre Vendas – Não associados;
- Devolução de Vendas – Não Associados.

V – dispêndios dos serviços, mercadorias e produtos – atos cooperativos:

- Serviços Prestados pelos Associados;
- Custos das Mercadorias e Produtos Vendidos – Associados.

VI – custos dos serviços, mercadorias e produtos – atos não cooperativos:

- Serviços Prestados por Terceiros;
- INSS sobre Serviços Terceiros;
- Custos das Mercadorias e Produtos Vendidos – Não Associados

VII – dispêndios operacionais diretos – atos cooperativos:

- Despesas de Vendas (como comissões sobre vendas de serviços e produtos de associados);
- Despesas Financeiras (como despesas com desconto de duplicatas nas vendas de serviços e produtos de associados).

VIII – despesas operacionais diretas – atos não cooperativos:

- Despesas de Vendas (como comissões sobre vendas de serviços e produtos de terceiros);
- Despesas Financeiras (como despesas com desconto de duplicatas nas vendas de serviços e produtos de terceiros).

IX – dispêndios e despesas operacionais indiretas:

- Despesas Gerais de Produção;
- Despesas Administrativas;
- Despesas de Vendas (que não possam ser atribuídas diretamente);
- Despesas Financeiras (que não possam ser atribuídas diretamente);
- Despesas Tributárias (IOF, taxas de Licença, etc.).

X – rateio de dispêndios operacionais com cooperados:

- (-) Rateio de Imposto sobre Vendas de Mercadorias, Produtos e Serviços de Cooperados;
- (-) Rateio de Despesas Gerais – Operações com Associados.

XI – resultados não operacionais:

- Receitas Financeiras;
- Resultado na Vendas de Bens do Ativo Permanente;
- Outros resultados não operacionais (como aluguéis, dividendos e lucros recebidos, etc.);
- PIS E COFINS sobre receitas não operacionais.

3.3.5.1.1 Separação das receitas e custos dos atos cooperativos dos não-cooperativos

De acordo com Azevedo (2007, p. 239), nas operações que envolvam atos caracterizados como “cooperativo” e “não-cooperativo”, a sociedade cooperativa deverá adotar os seguintes procedimentos (PN CST 73/1975):

- a) as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por ela realizadas com terceiros devem ser apuradas em separado;
- b) igualmente, serão computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação;
- c) a partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas.

Em relação às despesas indedutíveis, as sociedades cooperativas que exerçam atividades com resultados tributáveis devem oferecer à tributação uma parcela, proporcionalmente determinada, do valor dos custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração

do resultado tributável que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real das pessoas jurídicas em geral (PNs CST 114/1975 e 49/1987).

A base de cálculo será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos, e, na sua falta, mediante o arbitramento a fim de apurar o lucro a ser oferecido à tributação.

Em relação aos custos indiretos e às despesas e demais encargos que são comuns aos atos cooperativos e às operações com não-associados, em tais situações, de acordo com o PN CST 73/1975, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

1. apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-cooperados, separadamente;
2. apuram-se, também separadamente, os custos indiretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;
3. apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.

3.3.5.2 Apuração dos resultados

No quadro abaixo estão representados resumidamente, os procedimentos do regime contábil adotado para apuração dos resultados decorrentes das operações realizadas pelas sociedades cooperativas de trabalho. Sendo descritos de forma detalhada nos subcapítulo que se seguem, os respectivos regimes de tributação:

ITENS	CARACTERÍSTICAS
Regime tributário do IRPJ	Para os atos não-cooperativos poderá adotar o regime do lucro real (mensal ou trimestral) ou lucro presumido (trimestral).
IRPJ – incidência sobre os atos não-cooperativos	<i>Lucro real</i> : alíquota de 15% sobre o lucro real, acrescido de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder a R\$ 60.000,00 para regime trimestral e R\$ 20.000,00 para regime mensal.
	<i>Lucro presumido</i> : alíquota de 15% acrescido de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre.
Aplicação financeira	Tributável pelo Imposto de Renda quer seja na fonte, quer na apuração normal do IRPJ.
Sobras Líquidas	As importâncias devolvidas pelas cooperativas aos seus associados como retorno ou sobra não são consideradas como rendimentos, mas, sim, como ressarcimento de capital correspondente ao reajustamento de preços, anteriormente pagos ou recebidos deste, não sendo tributados nas pessoas físicas dos associados beneficiados com as restituições (PN CST nº 522/1970).
Venda de ativo Fixo	Tributável pelo IRPJ
Despesas Inedutíveis	Será adicionada na apuração do lucro real uma parcela proporcional aos resultados tributáveis (atos não-cooperados).
Escrituração contábil	<i>No lucro real</i> : obrigatório manter a escrituração completa, com escrituração do livro Diário, Razão, Lalur e outros. <i>No lucro presumido</i> : no mínimo a escrituração do livro Inventário e livro Caixa, no qual deverá ser escriturada toda a movimentação financeira ocorrida no decorrer do ano-calendário abrangido por esse regime de tributação, inclusive a bancária e outros livros.
Simples Federal	<i>Sociedades cooperativas</i> não poderão optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), porque são regidas por lei própria que estabelece tratamento especial perante a legislação do Imposto de Renda.

Quadro 7 – Quadro de características dos procedimentos tributários.

Fonte: O executor da pesquisa.

3.3.5.2.1 Do resultado líquido

IRPJ – Atos cooperativos - As sociedades cooperativas têm um regime peculiar, condizente com sua natureza jurídica. Na verdade, elas não obtêm lucros

para si, pois agem na prestação de serviços para os cooperados seus associados. Por isso, elas estão no campo da não-incidência do Imposto de Renda, conforme reconhece o art. 182 do RIR/1999 (sob as exigências lá estabelecidas), exceto quanto às rendas referidas no art.183, que dizem respeito a transações com não-cooperados, e que pertencem à própria cooperativa.

IRPJ – Atos não-cooperativos - Resultados das transações decorrentes de atividades de atos não-cooperativos, muito embora pertencente à própria cooperativa, ficarão sujeitos (esses rendimentos) à incidência do Imposto de Renda no regime tributário do lucro real ou lucro presumido, conforme o caso (art. 183 do RIR/1999).

3.3.5.2.2 Apuração do resultado operacional – Ato não-cooperativo

IRPJ – Lucro real – Lucro presumido – Simples nacional. A Pergunta/Resposta de Pessoa Jurídica nº 779/2004, publicada pela SRF, esclareceu que as *sociedades cooperativas* em geral, desde que não se enquadrem nas condições de obrigatoriedade de apuração do lucro real (Lei nº 9.718/1998, art. 14), também poderão optar pela tributação com base no lucro presumido. Essa opção deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

A CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido tem como ponto de partida o lucro do exercício contábil. As sociedades cooperativas não visam ao lucro, sendo assim, tal contribuição incidirá somente sobre atos não-cooperativos e que não façam parte do objetivo social das cooperativas.

As sociedades cooperativas em geral, exceto a de consumo, está proibida de optar pelo regime simplificado e unificado dos tributos – Simples Nacional, conforme inciso VI, §, 4º, art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006.

3.3.5.2.3 IRPJ – Lucro real – Opção – Sociedade cooperativa

Em princípio, a sociedade cooperativa poderá optar pelo lucro real, relativamente aos “atos não-cooperativos”, tornando-se obrigatória a adoção do regime do lucro real, quando a pessoa jurídica auferir receita bruta, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00. A forma de pagamento do IRPJ no regime do lucro real poderá ser pago por uma das duas formas a seguir:

- a) mensalmente, com base na estimativa ou balancete de suspensão, ou
- b) trimestralmente.

A forma que vier ser adotada para efetuar o pagamento do IRPJ, também deverá ser seguida para calcular e pagar a CSLL (art. 28 da Lei nº 9.430/1996).

3.3.5.2.4 IRPJ – Base de cálculo pelo lucro real estimada mensal

Se adotar o pagamento mensal do IRPJ, com base na estimativa, a pessoa jurídica deverá aplicar os mesmos percentuais utilizados no regime do lucro presumido sobre as receitas provenientes de “atos não-cooperativos” para determinar a base de cálculo do IRPJ Mensal, acrescido dos ganhos de capital e demais receitas e resultados.

3.3.5.2.5 IRPJ – Cálculo pelo lucro real estimativa mensal

O imposto mensal estimado será calculado mediante a aplicação:

- a) da alíquota normal de 15%, sobre a base de cálculo estimada na forma determinada anteriormente;
- b) da alíquota adicional de 10%, sobre a parcela do lucro real mensal que exceder a R\$ 20.000,00.

Poderão ser deduzidos do valor do imposto apurado no mês:

- I – os incentivos fiscais relativos a Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), doações e patrocínios culturais, investimentos em projetos audiovisuais e doações a Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescentes, observados os limites e as condições estabelecidos na lei;
- II – o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação da base de cálculo;
- III – o Imposto de Renda pago à maior ou indevidamente em períodos anteriores.

3.3.5.2.6 IRPJ – Apuração pelo lucro real trimestral

A pessoa jurídica poderá, opcionalmente, adotar o regime de apuração trimestral do lucro real, em vez de pagar mensalmente o IRPJ por estimativa. A opção por esse regime se concretiza pelo pagamento do IRPJ, o qual ocorre no mês de abril, em relação ao 1º trimestre do ano-calendário. Ela (opção) é definitiva para aquele ano-calendário, podendo no ano seguinte retornar ao regime do lucro real estimado ou lucro presumido caso se enquadre nos respectivos requisitos.

A apuração deverá ser feita no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), a partir do resultado líquido de cada trimestre, mediante levantamento de balanço com observância das normais estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

O valor do IRPJ trimestral será calculado mediante a aplicação:

- a) da alíquota normal de 15%, sobre o lucro real trimestral apurado no Lalur;
- b) da alíquota adicional de 10%, sobre a parcela do lucro real trimestral que exceder a R\$ 60.000,00.

Os demais procedimentos adotados para a apuração do lucro real trimestral equivalem aos mesmos procedimentos utilizados para apuração do lucro real mensal.

3.3.5.2.7 IRPJ – Lucro presumido trimestral – Opção – Sociedade cooperativa

A sociedade cooperativa poderá optar pelo lucro presumido trimestral, desde que a receita total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00.

A pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto apurado no primeiro trimestre do ano-calendário. A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo ano-calendário, salvo quando a Receita federal autorize expressamente tal mudança durante o transcorrer do ano.

3.3.5.2.8 IRPJ – base de cálculo pelo lucro presumido

Essa base de cálculo é determinada mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta apurada no trimestre e, em seguida, deverão ser adicionados os ganhos de capital e demais receitas ou resultados, recebidos no mesmo trimestre, inclusive:

- a) os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;

- b) os juros remuneratórios do capital próprio pagos por outra pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista;
- c) os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram ao período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (art. 521, § 3º, e 536, § 3º do RIR/1999);
- d) as variações monetária ativas.

As sociedades cooperativas de consumo bem como as demais cooperativas quanto aos atos não cooperados (RIR/1999, art. 223), cujas atividades se enquadrem como sendo de Serviços em geral (exceto serviços hospitalares), utilizam percentual de presunção de lucro de acordo com a natureza de suas atividades, que neste caso corresponde a trinta e dois (32%) pontos percentuais.

3.3.5.2.9 IRPJ – Cálculo pelo lucro presumido

Para determinar o valor a pagar de IRPJ, aplicar-se-á a alíquota de 15% sobre a base de cálculo do lucro presumido apurado em cada trimestre.

Será aplicado também um adicional do IRPJ pela alíquota adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao limite de R\$ 60.000,00 no trimestre.

O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados.

Quando negativo, deve ser absorvido pelas sobras do ato cooperativo. Se estas forem insuficientes, o saldo será levado à Reserva Legal e, havendo saldo remanescente, será rateado entre os associados na forma do estatuto social e legislação específica.

3.4 ANÁLISE COMPARATIVO: EMPRESA VERSUS COOPERATIVA

As cooperativas não se confundem com empresas. São criadas para atender aos cooperados, proporcionando-lhes bens ou serviços. Não visam ao lucro; produzem sobras. Enquanto que as empresas têm por objetivo produzir bens ou serviços para o mercado visando ao lucro. Distribuem entre os sócios o lucro proveniente dessa atividade.

Nas empresas, quanto mais ações ou cotas tiver o sócio, maior possibilidade de direção terá na sociedade. Na cooperativa, só tem direito a um voto, independentemente do número de cotas que possuir na cooperativa.

As sociedades cooperativas distinguem-se das demais espécies de sociedades, em especial, das sociedades empresarias. Com efeito, enquanto nessas o sócio investe na formação do capital social para alcançar resultados lucrativos, em regra proporcionais ao capital investido, na sociedade cooperativa o móvel que atrai a filiação do cooperado não é a obtenção do lucro, mas a possibilidade de utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar a sua própria situação econômica.

O cooperativismo, no entanto, são uma das opções de organização econômica que convive e mantém negócios com a outra opção, a empresarial, pois as empresas ora são clientes ora fornecedores das cooperativas. A opção cooperativista é, portanto, uma alternativa disponível para organizar a economia, dentro da liberdade que caracteriza a sociedade avançada.

Com o objetivo de facilitar a distinção entre uma sociedade cooperativa e uma sociedade empresarial, produziu-se a seguir, um quadro, cujo propósito, é o de fixar a distinção entre uma e outra, a título de informação sobre vantagens e/ou desvantagens de que cada sistema proporciona:

	CARACTERÍSTICA	EMPRESA DE CAPITAL	COOPERATIVA
01	Valor	Agressividade.	Solidariedade.
02	Princípios	Competição.	Cooperação.
03	Objetivos	Lucro como motor essencial.	Prestação de serviço sem objetivo de lucro.
04	Cultura	Consumista.	Conservacionista.
05	Iniciativa	Individual e/ou grupal sem fim social.	Individual e/ou grupal com fim social.
06	Decisão	Voto do capital (ações).	Voto das pessoas.
07	Concorrência	Lei suprema.	Superação da concorrência pela superação.
08	Comercialização	Com intermediação.	Superação de intermediação.
09	Vendas	À prestação.	À vista e a dinheiro.
10	Conquista do mercado	Pela publicidade e artifícios.	Eventualmente pela publicidade sem artifícios e pela qualidade dos produtos e seriedade nos negócios.
11	Operação de mercado entre a instituição e os sócios	Existe.	Não existe.
12	Função executada	Função negocial.	Função negocial com fins sociais.
13	Princípio da identidade ou da dupla qualidade	Não possui.	Possui.
14	Princípio do regionalismo ou da unicidade	Em geral não existe, quando existe significa cartelização.	Existe em alguns segmentos.
15	Instrumento que formaliza a instituição	Contrato social.	Estatuto social.
16	Área de ação	Em geral não possui.	Sempre possui.
17	Divisão de classe	Mecanismo imprescindível.	Integração de todos.
18	Natureza do quadro social	Pessoa física e/ou jurídica.	Pessoa física e só excepcionalmente pessoa jurídica.
19	Natureza do vínculo com sócio	Natureza societária.	Natureza institucional.
20	Método de produção	O capital arrenda o trabalho.	O trabalho arrenda o capital.
21	Propriedade dos meios de produção	Privado com direito absoluto.	Privado com meio social.
22	Unidade de capital	Ações ou quotas.	Quotas.
23	Capital como fator de produção	Fator principal.	Fator secundário. O fator principal é o sócio.
24	Função do capital	Capital é fim.	Capital é meio.
25	Subscrição do capital	Gerar vinculação jurídica de natureza societária.	Gerar vinculação jurídica de natureza institucional devido à submissão a normas estatutárias previamente estabelecidas.
26	Ações e quotas	Transferíveis a terceiros. Valor conforme o mercado (oferta/procura).	Intransferíveis a terceiros. Valor independente do mercado.
27	Tipo de resultado	Tangível: lucro que remunera o capital.	Tangível: sobras que remuneram as operações. Intangível: serviços prestados ao quadro social.
28	Distribuição dos resultados	Distribuído conforme o capital.	Distribuído conforme a operação de cada sócio.
29	Sujeição à falência	Sim.	Não.

Quadro 8 – Quadro comparativo entre empresa de capital e cooperativa.

Fonte: O executor da pesquisa.

No quadro comparativo entre empresa e cooperativa, foram analisadas vinte e nove características relativas aos objetivos, finalidades e fins específicos de cada organização em questão, e constatou-se que, apesar de semelhantes, são divergentes em todos os aspectos. Não há, portanto nenhum suporte que nos permita considerar uma sociedade cooperativa como uma sociedade empresarial. De acordo com o exposto no quadro acima e as características de comparação nele percebidas, conclui-se que, a classificação de cooperativa, não se enquadra na mesma espécie em que se enquadram as empresas.

3.4.1 ANÁLISE DOS CUSTOS: EMPRESA VERSUS COOPERATIVA

Para melhor visualização e interpretação dos encargos e/ou despesas decorrentes da atividade econômica exercida por empresa convencional (despesa de contratação, regime da CLT) e cooperativa de trabalho optou-se por uma análise resumida representada de acordo com o quadro a baixo:

TRIBUTOS E/OU ENCARGOS TRIBUTÁRIOS SOCIAIS E TRABALHISTAS – ALÍQUOTA EM (%)						
Espécies de Tributos e/ou Contribuições	EMPRESA		COOPERATIVA			
	Empresa	Empregado	Cooperativa	Cooperado	Dirigente	Empregado
A – Obrigação Social/Salário						
Previdência Social	20,00	11,00	00,00	20,00	20,00	20,00
FGTS	8,50	-	-	-	8,50	8,50
Salário-Educação	2,50	-	-	-	-	-
Acidentes do Trabalho/Média	2,00	-	-	-	2,00	2,00
SESI/SESC/SEST	1,50	-	-	-	-	-
SENAI/SENAC/SENAT	1,00	-	-	-	-	-
SEBRAE	0,60	-	-	-	0,60	0,60
INCRA	0,20	-	-	-	0,20	0,20
Subtotal – A	36,30	11,00	00,00	20,00	31,30	31,30
B – Tempo não Trabalhado I						
Repouso Semanal	18,91	-	-	-	-	-
Férias	9,45	-	-	-	-	-
Abono de Férias	3,64	-	-	-	-	-
Feriados	4,36	-	-	-	-	-
Auxílio Enfermidade	0,55	-	-	-	-	-
Aviso Prévio	1,35	-	-	-	-	-
Subtotal – B	38,23	00,00	00,00	00,00	00,00	00,00
C – Tempo não Trabalhado II						
13º Salário	10,91	-	-	-	-	-
Rescisão Contratual	3,21	-	-	-	-	-
Subtotal – C	14,12	00,00	00,00	00,00	00,00	00,00
D – Incidências Cumulativas						
Incidência de A sobre B	13,88	-	-	-	-	-
Incidência FGTS/13º	0,93	-	-	-	-	-
Subtotal – D	14,81	00,00	00,00	00,00	00,00	00,00
TOTAL - (A+B+C+D) = E	103,46	11,00	00,00	20,00	31,30	31,30
F – Itens Específicos						
SESCOOP	-	-	-	2,50	2,50	2,50
Taxa de Administração	-	-	-	12,00	-	-
Subtotal - F	00,00	00,00	00,00	14,50	2,50	2,50
G - Sobre Receita						
COFINS	3,00	-	3,00	-	-	-
PIS/PASEP	0,65	-	0,65	-	1,00	1,00
ISS/ISSQN	2,00	-	2,00	-	-	-
CSLL	-	-	-	-	-	-
IRPJ	1,50	-	1,50	-	-	-
Subtotal - G	7,15	00,00	7,15	00,00	1,00	1,00
TOTAL GERAL = (E+F+G)	110,61	11,00	7,15	34,50	34,80	34,80

Quadro 9 – Quadro comparativo de Encargos Sociais Básicos sobre Salários e Receitas.
Fonte: CF, CLT, Leis 5764/71, 8949/94, 9.876/99, etc.

Com base no quadro acima, percebeu-se que os custos para a empresa relativos à contratação de empregados (regime – CLT), quando comparado a igual situação de uma cooperativa de trabalho, se elevam a mais de 100% em relação ao salário original, sendo que estes correspondem 103,46% para a empresa, enquanto que para a cooperativa de trabalho representam 00,00%. Quanto aos custos sobre receitas observaram-se que são iguais nas duas formas de organização (7,15%) em ambas, perfazendo um total de 110,61% sobre a empresa e 7,15% sobre a cooperativa de trabalho. Observou-se ainda que sobre a remuneração do empregado da empresa, incidiu apenas 11,00% (INSS), enquanto que sobre a remuneração dos cooperados, dirigentes e empregados da cooperativa, o total dos descontos percebidos foram 34,50%, 34,80% e 34,80% respectivamente.

Isto representa um grande montante na medida em que se verifica, nas empresas, um considerável número de funcionários e todos se comportam da mesma forma, variando em função do salário que percebem. Dessa forma, verifica-se que os aspectos legais nas relações de trabalho intensificam os custos relativos à contratação de mão de obra.

3.4.1.1 Encargos de responsabilidade exclusiva das cooperativas de Trabalho

As Cooperativas são sociedades com características particulares, protegidas pela própria Constituição Federal, como nos artigos 146, III, “c” e 174, § 2º e outros, além de caracterizadas na Lei 5.764 de 16/12/71. A legislação editada nos últimos anos, em que o Executivo tem tentado todas as formas possíveis de aumento de arrecadação, deixou de excepcionar as cooperativas da incidência de PIS (0,65% sobre o faturamento) e COFINS (3% sobre o faturamento).

Sabe-se que existe vários Mandados de Segurança impetrados pelas cooperativas para prevenir-se deste possível entendimento, ainda sem julgamento do mérito. A tendência do Judiciário é favorável ao entendimento das cooperativas,

mas de qualquer forma, se o resultado for desfavorável, de forma alguma seu ônus poderá ser repassado aos contratantes, podendo influir apenas sobre o preço dos contratos das cooperativas destas decisões em diante, visto que tais obrigações tributárias são, exclusivamente, das Sociedades Cooperativas, não tendo como atingir as empresas que as contratam.

3.4.1.2 Incidência tributária sobre os custos dos contratos com Cooperativas de Trabalho, sob responsabilidade de pagamento pelos contratantes de Cooperativas

Os serviços prestados por Cooperativas de Trabalho, sob o ponto de vista tributário do contratante, sofrem apenas a incidência da contribuição previdenciária devida ao INSS. Esta contribuição previdenciária, de forma mesmo a incentivar o cooperativismo, já era menor (15% sobre o pagamento efetuado pelas cooperativas aos sócio-cooperados) que em outras modalidades de contratação de serviços (20% sobre o RPA de autônomos e 26,8% a 28,8% sobre a folha de funcionários contratados sob a CLT (já incluídos seguro acidente de trabalho e terceiros – contribuição do sistema “S”, salário educação, etc.).

Ocorre que alterações questionáveis sobre esta incidência transferiram a responsabilidade da cooperativa pelo recolhimento dos 15% para o contratante da cooperativa, passando a incidir os 15% sobre o valor da Nota Fiscal - Fatura da cooperativa, nos termos da Lei nº 9.876/99, que veio acrescentar o inciso IV ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

3.4.1.3 A redução dos Encargos Trabalhistas por intermédio das Cooperativas

Primeiramente, é necessário destacar que não existe vínculo empregatício entre cooperados e tomadores de serviços e nem com a Cooperativa, de acordo com o art. 442 da CLT e art. 90 da Lei 5.764/71. O prestador de serviço mantém

uma relação de independência e autonomia. Uma cooperativa, sendo legítima, deverá ter um contrato celebrado com o tomador de serviços, mantendo as peculiaridades da cooperativa no local de trabalho e não apresentar os requisitos de uma relação de emprego, quais sejam, salário, subordinação, pessoalidade e habitualidade.

Atualmente vem crescendo – e muito – o interesse pela terceirização, por intermédio de cooperativas de trabalho. Isto porque o trabalho realizado por estas organizações reduz sensivelmente os encargos de caráter trabalhista, uma vez que é de 15% a contribuição a cargo da empresa sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados com o intermédio das cooperativas de trabalho.

Sendo assim, aquele mesmo funcionário que foi contratado por uma determinada empresa com um salário hipotético de R\$ 2.000,00 (mil reais), no qual pesavam os encargos sociais, atingindo o valor de R\$ 4.069,20 (quatro mil, sessenta e nove reais e vinte centavos), pode, agora, ser admitido por intermédio de uma cooperativa de trabalho, no qual incide uma contribuição de 15%, ou seja, R\$ 300,00, alcançando um gasto de R\$ 2.300,00 para a organização, ou seja, uma economia considerável de aproximadamente 77,00%, representativa da redução dos custos diretos e indiretos com mão de obra.

Dessa forma, percebeu-se claramente que uma cooperativa de trabalho proporciona uma série de benefícios ao tomador de serviços, principalmente em relação à redução dos encargos sociais. Não há dúvidas de que isto nem sempre representa um melhor bem estar social aos cooperados, uma vez que uma série de direitos, garantidos pela CLT, está sendo corrompida por intermédio da cooperativa. De acordo com determinação da política fixada pela OCB, o cooperado deve ganhar 57,10% acima do que o mercado paga pelo regime da CLT em relação ao mesmo cargo, justamente para se compensar os prejuízos, equivale ao ponto de equilíbrio.

Assim, concluiu-se que, o grande diferencial de uma cooperativa de trabalho deve ser o de atender a redução dos encargos sociais por parte do tomador de serviços, que de acordo com esta análise, permite uma redução de 103,46% para aproximadamente 25% de encargos sobre a folha de pagamento. Considerando que

em outras modalidades de contratação de serviços, o INSS seria de 20% e não de 15% quando se trata de serviços prestados por cooperativas de trabalho.

Portanto, mantida a política de remuneração do cooperado (57,10% acima do que o mercado paga pelo regime da CLT em relação ao mesmo cargo) fixada pela OCB, que é pouco provável que os cooperados tenham ciência desse percentual do ponto de equilíbrio a seu favor, mesmo assim, verificou-se uma redução líquida de aproximadamente 25% quando dos serviços prestados por cooperativas de trabalho. Quando se fala em ponto de equilíbrio, isto equivale a dizer que, os +57,10% a favor dos cooperados corresponde a todas as vantagens de tem os contratados pelo regime da CLT. Por essa razão, os 25% que corresponde uma redução líquida dos encargos sobre os custos dos contratos a favor das empresas contratantes, pode representar um nicho de mercado a ser explorado pelas cooperativas de trabalho.

3.2.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise e interpretação são duas atividades distintas, mas estreitamente relacionadas entre si. Na análise, buscam-se mais detalhes sobre os dados, a fim de conseguir respostas às suas indagações, procura estabelecer as relações necessárias entre os dados obtidos e as hipóteses formuladas. Já na interpretação, procura-se dar um significado mais amplo às respostas, em relação aos objetivos propostos e ao tema, vinculando-as a outros conhecimentos e faz ilações dos dados discutidos.

Seguindo essa orientação metodológica, que consiste em procedimentos considerados necessários para a manipulação de dados, interpretação e análise dos resultados, iniciamos por descrever os aspectos que constituíram a observação da realidade sobre a variação da incidência tributária verificada entre cooperativa e empresa convencional, a partir do que definimos o problema a ser investigado, assim como definimos os seus questionamentos, que se completam com as conclusões a que foi possível chegar.

Partindo do princípio de que uma monografia deve ser necessariamente: interpretativa, argumentativa, dissertativa e apreciativa, tendo como referência a fundamentação teórica e a metodologia utilizada, são apresentadas no subcapítulo que se segue, às interpretações e análise dos dados coletados.

3.2.5.1 RESPOSTAS AO QUESTIONAMENTO PROPOSTO

A interpretação significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação aos objetivos propostos e ao tema investigado. Este trabalho teve como propósito, *o de investigar e descrever de forma analítica os tributos que incidem sobre atividades econômicas de cooperativa de trabalho*, em conformidade com a respectiva legislação vigente. Neste subcapítulo encontram-se as respostas ao questionamento proposto pelo o objeto central de pesquisa que nortearam este trabalho, fundamentadas em conformidade com os resultados decorrentes da investigação.

3.2.5.1.1 Resposta a questão 1.

Questão 1 – *No que consiste uma organização cooperativista e quais suas finalidades?*

Dada à configuração em que se encontram os moldes desta pesquisa e com base nos dados analisados, referentes a *organizações cooperativistas e suas finalidades*. Observou-se, que o cooperativismo, desde o seu surgimento, se apresenta na sociedade como o organizador das economias de muitos países, principalmente nos subdesenvolvidos, funcionando de forma democrática e atuando como mediador das pendências sociais.

Dessa forma, *o cooperativismo se constitui em um sistema econômico e social* destinado a organização e distribuição das riquezas geradas a partir das sociedades cooperativas, baseada em valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia e participação, buscando satisfazer tanto as necessidades de consumo de bens e serviços quanto às necessidades sociais e educativas.

O cooperativismo se traduz, como sendo uma aplicação sistemática da cooperação, visando à solução de problemas econômicos, através da solidariedade humana. Assim entendida, o cooperativismo é uma das formas mais elevada e eficaz, de conduzir entendimentos entre os indivíduos, grupos e/ou nações.

Por essa razão, em resposta a este questionamento, é coerente afirmar resumidamente que: *o cooperativismo consiste-se em um sistema econômico-financeiro que objetiva a transformação e consolidação social, cuja finalidade consiste na associação de pessoas que se propõe a objetivos econômicos e sociais, buscando resultados no âmbito social individual e coletivo e para a sociedade onde o cooperativismo se insere.*

3.2.5.1.2 Resposta a questão 2.

Questão 2 – *Como se constitui a composição da carga tributária nas sociedades cooperativas de trabalho?*

Nesse contexto, a que se referem os aspectos de que *constitui a composição da carga tributária nas sociedades cooperativas de trabalho*, é interessante registrar que, nesta questão analisada, o objetivo a que se propôs identificar, é o estabelecimento de relações inerentes a composição dos tributos que incidem sobre as suas respectivas atividades econômicas, que embora considerado palavra sinônima de imposto, tem sentido mais abrangente, referindo-se também às taxas e contribuições estabelecidas por lei e devidas ao governo federal, estadual ou municipal, que incidem sobre as atividades econômicas de cooperativas de trabalho,

bem como, observar o porquê do tratamento diferenciado dado às sociedades cooperativas em função do seu objeto social.

Nessa perspectiva de encontrar resposta ao questionamento relativo às obrigações de pagar o tributo. Verificou-se que, em função de o cooperativismo se apresentar dentro o contexto social como um caminho alternativo que proporciona gerar trabalho e renda, para amenizar problemas sócio-econômicos, por essa razão, o exercício das atividades econômicas das sociedades cooperativas é regido por legislações específicas, o que as torna diferentes das demais formas organizadas de trabalho (empresas convencionais).

Dessa forma, concluiu-se que: *a composição dos encargos tributários decorre das circunstâncias de ordem social, econômica e política, aplica-se às sociedades cooperativas de forma geral, e de forma mais específicas, às cooperativas de trabalho, tratamento tributário diferenciado em relação às outras organizações empresariais, em função do seu objeto social, cuja incidência constitui-se na aplicação prática no que concerne a hipótese da incidência e da isenção tributária e a quem é responsável sobre o que no processo de tributação, recolhimento e pagamento, em relação a certos atos, fatos ou pessoas.*

3.2.5.1.3 Resposta a questão 3.

Questão 3 – *Existe diferença em relação às obrigações fiscais atribuídas as atividades do cooperativismo de trabalho e de uma empresa convencional?*

Quanto à observância dos aspectos relativos à *diferença em relação às obrigações fiscais*, verificou-se que as sociedades cooperativas têm um ordenamento jurídico diferenciado, se comparado com outras formas de sociedades, praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais, cujos atos *denominam-se como atos cooperativos, sobre os quais, não incidem obrigações fiscais.*

O fato da cooperativa, emitir nota fiscal e a fatura, remetendo as mercadorias (executando a prestação de serviços) para terceiros, significa a concretização de seus objetivos sociais, pois quem vende é a cooperativa, quem compra é o cliente, mas quem produz são os cooperados. Desta forma, a venda de serviços ou produtos a terceiros – ainda que não associados – por uma cooperativa de trabalho ou de produção – é um ato cooperativo em relação aos mesmos associados – por representar a cooperativa o interesse dos mesmos, previstos no objeto social.

Justifica-se tal afirmativa porque a relação com terceiros é instrumento essencial, nas cooperativas de trabalho ou de produção, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao atrair e fechar negócios com clientes.

Mas não só de atos cooperativos subsistem as cooperativas, pois em sua atuação prática, vários atos não cooperativos são essenciais à sua existência, sem os quais seus objetivos não seriam atingidos, podendo ser atos mercantis puros, *denominados de atos não-cooperativos, que sobre estes, incidem obrigações fiscais.*

Atos não-cooperados são os atos previstos nos incisos I a III do art. 183 do RIR/1999, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas os sujeita, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos. Portanto, os resultados positivos nas operações e atividades estranhas à finalidade da cooperativa poderão ser tributados.

Com isso, apesar de a sociedade cooperativa, para efeito de tributação, se equiparar juridicamente a empresa, concluiu-se que: *em relação aos aspectos que diferencia as obrigações fiscais atribuídas ao exercício de atividades econômicas de uma cooperativa de trabalho e de uma empresa convencional, são provenientes das operações realizadas que configuram como sendo atos cooperativos, visto que sobre as operações realizadas provenientes de atos não-cooperativos, gera obrigações fiscais, ou seja, de pagar tributos.*

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao considerarmos todos os dados apresentados no presente trabalho em conjunto com a interpretação dos mesmos concluiu-se que o cooperativismo é uma ideologia, e, como tal, precisa fazer parte do conjunto de valores que norteiam a nossa sociedade. Portanto, é necessário pensar em alternativas estratégicas de inserção dos trabalhadores que estão fora da economia formal, no resgate de suas condições mínimas de sobrevivência e cidadania.

Em meados do século XIX aconteciam às primeiras práticas do cooperativismo, e hoje, no corpo do que seguramente é a Revolução Social, o cooperativismo precisa conquistar mais espaço e adquirir uma ideologia inequivocamente democrática, onde a força de trabalho – a mão-de-obra – aplica e administra o capital e se viabiliza através da cooperativa. Por que embora a empresa cooperativa (como pessoa jurídica) não busque o lucro, ela persegue resultados positivos, como instrumento para viabilizar o negócio de seus associados dentro da economia de mercado.

Sabe-se que, em cada momento histórico, para se obter desenvolvimento e gerar crescimento econômico, a sociedade tem exigido alternativas de organização tanto de produção quanto das pessoas, que garantam uma sociedade menos desigual e mais justa. Nessa perspectiva, não há como deixar de reconhecer a importância do cooperativismo de trabalho para contribuir com o desenvolvimento e o crescimento sócio-econômico do país.

Gerar oportunidade de trabalho e renda é um dos grandes desafios das sociedades cooperativas de trabalho, bem como, dotar o homem de mais aptidão, mais profissionalização, de mais evolução, ou seja, transformá-lo de trabalhador-homem em homem-trabalhador, proporcionando condições de melhor viver na sociedade.

O cooperativismo é uma modalidade de trabalho sem vínculo empregatício que ajuda as pessoas a conseguir trabalho e renda. Além disso, vincula tais pessoas à Previdência Social e, conseqüentemente, garante os benefícios básicos do INSS.

Trata-se de uma boa solução formal para quando falta emprego e há trabalho. A solução é boa para quem utiliza o trabalho dos cooperados e para os próprios cooperados. No primeiro caso, porque os custos de contratação de empregados são muito altos. No segundo, porque os cooperados passam a ter renda e proteções sociais (previdenciárias), mínimas necessárias.

Convém salientar que a abordagem analítica a que se refere este trabalho, procurou tratar principalmente das questões relacionadas com a economia social, a solidariedade e a cooperação como forma alternativa para gerar emprego e renda. Ao focar o tema sobre as sociedades cooperativas de trabalho, o presente estudo preocupou-se em verificar dentre as duas formas de trabalhos organizados (cooperativa e empresa) os tributos que incidem sobre o as respectivas atividades econômicas e se a diferença percebida em decorrência do tratamento tributário diferenciado atribuído as cooperativas em função do seu objeto social, pode proporcionar ao cooperativismo enquanto sistema de organização econômica, na sua forma atual, se constituir em uma alternativa de organização do trabalho, na perspectiva de uma real melhoria na qualidade de vida de seus cooperados.

Em síntese, nota-se, entretanto, que, apesar de as cooperativas de trabalho estarem sujeitas as mesmas obrigações previdenciárias das empresas em geral, inclusive em relação à arrecadação da contribuição individual de seus cooperados pelos serviços por ela intermediados e prestados a pessoas físicas, a pessoas jurídicas ou à própria cooperativa, existe a seu favor, no que se refere à carga tributária, uma margem bastante significativa se comparada com a de uma empresa convencional.

Por essa razão, identificada a sua viabilidade econômica, concluiu-se que através do sistema cooperativista, é possível encontrar um caminho que concilie as potencialidades de liberação de um mercado competitivo com os controles institucionais na busca da redução sistemática da desigualdade e das exclusões sociais e que nesse contexto, a economia solidária pode ser uma alternativa possível ao processo de exclusão social, econômico, político inclusive no combate à precarização das relações de trabalho, das condições de trabalho e de vida. A criação da cooperativa acaba possibilitando um ambiente de igualdade, entre várias pessoas desiguais e que não tinham acesso ao trabalho.

A investigação delineada pelo estudo a que foi submetido este trabalho, revelou positivamente, os resultados de que o objetivo geral se propôs a analisar e interpretar. Com isso, é possível afirmar que, os respectivos resultados decorrentes dessa investigação, atende aos objetivos específicos, cujas finalidades foram as de produzirem respostas relativas às questões derivadas do objetivo geral, que deram origem as variáveis que compõem o objeto central de estudo e em conformidade ao problema de pesquisa.

Nesse sentido acredita-se ter respondido ao problema de pesquisa que se constituiu em questionar-se: *como analisar os aspectos característicos de que constituem a composição da carga tributária de uma sociedade cooperativa de trabalho*, bem como, o objetivo geral, que foi o de *analisar de modo qualitativo e explicativo os tributos que incidem sobre a atividade econômica da sociedade cooperativa de trabalho*.

A percepção formada a partir da análise dos resultados do presente trabalho foi a de que falta maior agressividade na difusão da ideologia cooperativista, com vistas a promover essa forma organizada de trabalho. Uma organização cooperativista representa para a sociedade a forma mais elaborada desse modelo de trabalho, visto que o cooperativismo ganhou ares e posturas de processo econômico, quando respondeu ao desemprego gerado pelas inovações da Revolução Industrial. O estudo revelou de forma contundente, que existem incentivos fiscais a favor das cooperativas, porém, percebe-se que, falta conhecimento por parte da sociedade para promover essa forma organizada de trabalho.

Espera-se, que este estudo contribua para suscitar interesses pelo avanço no processo de desenvolvimento do cooperativismo. Que a sua interpretação se traduza em informações significativas a respeito do assunto podendo subsidiar àqueles que desejam adquirir maiores informações e aos que desejam inserir-se no sistema do cooperativismo. Dessa forma, pode servir de base para os que desejam aprofundar-se mais nas discussões acerca da problemática aqui questionada e também como um estudo inicial para novas pesquisas sobre o mesmo tema ou temas correlatos.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Osmar Reis; SENNE, Silvio Helder Lencioni. **Obrigações fiscais das sociedades cooperativas e entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Thomson IOB, 2. ed., 2007.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. São Paulo: Dialética, 1.998. Brasil. **Código Tributário Nacional - CTN**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 11. ed., rev. atual e ampl., 2006.

BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades comerciais: Sociedades civis e sociedades cooperativas, empresas e estabelecimento comerciais**. São Paulo: Atlas, 10. ed., 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 16. ed., 2004.

CRÚZIO, Helnon de Oliveira. **Como organizar e administrar uma cooperativa: uma alternativa para o desemprego**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2. ed., 2001.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Saraiva, 4. ed., 2003.

FURQUIM, Maria Célia de Araújo. **A cooperativa como alternativa de trabalho**. São Paulo: LTR, 2001.

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

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Lições de direito societário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

_____. **Lições de direito societário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2. ed., 2004. Revista e Atualizada.

IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997.

KOSLOVSKI, João Paulo. **Autogestão nas cooperativas: liberdade com responsabilidade**. Curitiba: SESCOOP, 3. ed., 2004.

LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**, São Paulo: Max Limonad, 1997.

MACEI, Demetrius Nichele. **Tributação & ato cooperativo: o adequado tratamento tributário do ato cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2005.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 4. ed., 1999.

_____; _____. **Técnicas de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 5. ed., 2002.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Cooperativas de trabalho**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2006.

OCB – ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. **Cooperativismo: Ramos por atividades**. Brasília: OCB, 2008. Disponível em: <http://www.ocb.org.br/site/Brasil_cooperativo/index.asp>. Acesso em 01 ma. 2008.

OCEPAR – SINDICATO E ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Orientações para constituição de cooperativas**. Curitiba: Norma Complementar nº 008 ao programa de autogestão das cooperativas do Paraná, 2008. Disponível em: <<http://www.ocepar.org.br/ocepar>>. Acesso em: 01 ma. 2008.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Manual da cooperativa de serviços e trabalho**. São Paulo: STS, 7. ed., ver. e ampl., 2003.

SESCOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo. **Cooperativismo primeiras lições**. Brasília: SESCOOP, 2008. Disponível em: <<http://www.brasilcooperativo.coop.br/sescoop>>. Acesso em: 02 ma. 2008.

SILVA, Paulo Renato Fernandes da. **Cooperativas de trabalho, terceirização de mão-de-obra e direito do trabalho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SOLEIS - **Legislação federal: Política nacional de cooperativismo**. Brasília – DF: SOLEIS, 2008. Disponível em: <<http://www.soleis.adv.br/80>>. Acesso em: 10 ma. 2008.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Imposto de renda das empresas**. Curitiba – PR: Betânia, 2005.