

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO – PARA O ANO DE 2004.

I – Introdução

Colegas cooperativistas, chegamos a mais um início de ano e, como sempre precisamos fazer os planos para o futuro, pois o Governo Federal parece objetivar onerar cada vez mais a atividade empresarial em detrimento da livre iniciativa, tudo para satisfazer o grande peso sustentar a máquina administrativa estatal e contribuir para a manutenção de privilégios que são um verdadeiro entrave ao crescimento do nosso país. Críticas à parte, pois este assunto me aborrece, especialmente no que tange as cooperativas de trabalho, que são sociedades que buscam dar uma alternativa de geração de trabalho e renda para o cidadão, sendo um verdadeiro veículo de resgate da cidadania, terá o presente trabalho o objetivo de apresentar um planejamento tributário para as cooperativas para o exercício de 2004, abordando as obrigações principais e acessórias decorrentes da atuação do FISCO e do INSS.

Iniciaremos o nosso estudo, como não pode deixar de ser, por uma parte geral onde discorreremos sobre a natureza jurídica da sociedade cooperativa do ramo do trabalho, ou seja, sobre as suas características específicas que as tornam diferentes das demais sociedades empresariais.

Num segundo momento, discorreremos sobre cada um dos tributos que supostamente incidem sobre a atividade cooperativista laboral, introduzindo em cada estudo dos tributos os conceitos que lhe são específicos, posto que para a análise da incidência de cada tributo na atividade cooperativista do trabalho é necessário conhecê-lo previamente.

Contudo lamentamos oferecer a vocês um estudo tão sucinto, elaborado em apertada síntese, pois entendemos que

a matéria demanda mais aprofundamento, mas fica a esperança de darmos uma contribuição para o estudo do tema.

II – Natureza Jurídica da Atividade Cooperativista

A sociedade cooperativa é uma sociedade de pessoas, de natureza civil, formada por pessoas que agregam capital e trabalho para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem o intuito de lucro, como prevê a Lei 5.764/71.

Funciona de modo democrático, pois cada associado tem direito a um voto de igual valor aos demais e justo, uma vez que cada sócio recebe de acordo com a sua produtividade e arca com o custeio das despesas da sociedade de acordo com a proporção de utilização dos serviços por ela (cooperativa) prestados.

Tem como princípio de funcionamento “a dupla qualidade”, pois os sócios da cooperativa são os usuários dos serviços da cooperativa e, em geral, não presta serviços para outras pessoas que não os associados. Atua como mandatária dos seus associados, não exercendo atividades em nome próprio, mas sim em nome de destes (sócios).

É uma entidade meramente repassadora dos valores auferidos pelo faturamento dos serviços prestados pelos associados, não tendo faturamento próprio ou particular.

Tais características acima - princípio da dupla qualidade e entidade repassadora dos faturamentos - se devem a uma característica da cooperativa de fácil entendimento: é uma entidade formada pelos seus “clientes” (cooperados) e atua para auxiliá-los no sentido de fazer com que estes exerçam a sua atividade econômica, pois do contrário (admitir que uma cooperativa tem faturamento e vida própria) seria admitir que os sócios da cooperativa se unem para constituir uma empresa que os explora o que é um absurdo¹.

¹ Infelizmente ainda hoje alguns operadores do direito ainda pensam desta forma, vendo a cooperativa com natureza distinta da dos seus sócios.



$$C_{st} = C_p (S_a + S_p) + C_q (b_c \times a_l)$$

Explicação dos Símbolos

H_t= hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição, hipótese ou descritor.

C_m= critério material da hipótese - núcleo de descrição fáctica

v= verbo - sempre pessoal e de predicação incompleta.

c= complemento do verbo.

C_e= critério espacial da hipótese - condicionante de lugar.

C_t= critério temporal da hipótese - condicionante de tempo.

C_{st}= consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo.

C_p= critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional.

S_a= sujeito ativo da obrigação tributária, credor sujeito pretensor.

S_p= sujeito passivo da obrigação tributária, devedor.

C_q= critério quantitativo da obrigação tributária - indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação.

b_c= base de cálculo - grandeza mensurada de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário.

a_l= alíquota - fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária.

DS_n= dever-ser neutro - conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor \rightarrow e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência.

DS_m= dever-ser modalizado - operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção,

porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor <--> .

Portanto, toda a norma jurídica tributária para que possua validade e existência no ordenamento jurídico pátrio deve conter esses elementos, que se organizam como “uma multiplicação”, onde, sendo um dos elementos ausentes, ou seja, zero, o resultado será zero, inexistindo a ocorrência do nascimento da norma tributária.

Com base neste esquema temos portanto os elementos constitutivos da norma tributária, ou seja, toda a norma tributária é composta dos elementos acima elencados, diferenciando em uma da outra em função de um ou mais dos elementos que a compõe.

É em decorrência da verificação de todos os elementos acima expostos, dispostos na regra matriz tributária e representados na fórmula acima, que o sujeito ativo (Estado) poderá exigir do sujeito passivo (contribuinte) o cumprimento da obrigação tributária.

E, repise-se, contrario senso que, não ocorrendo um dos elementos acima, na hipótese fática dizer-se-á que não existe a obrigação tributária.

IV – A Regra Matriz da Incidência Tributária da COFINS

A COFINS que é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social é um tributo devido a sua natureza compulsória, a despeito da nomenclatura que utiliza (contribuição), devendo se sujeitar à regra de hipótese de incidência acima salientada.

Portanto, para que exista a obrigação de pagamento da COFINS é imperioso que ocorram os elementos contidos na hipótese de incidência da regra matriz tributária, como acima salientamos.

Primeiramente baseando-se na fórmula apresentada o critério material da hipótese tributária da COFINS, descrito pelo legislador no artigo 1º da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ou

o núcleo fático descrito pelo legislador para a cobrança do tributo é o fato de uma pessoa jurídica “**faturar as receitas brutas auferidas no mês referentes a vendas de bens e serviços**”. Sendo o verbo do critério material “faturar” e o seu complemento “as receitas auferidas no mês pela empresa, referentes a vendas de bens e serviços”

O **componente espacial** (Ce) da norma diz respeito à área de abrangência do tributo que é **todo o território nacional**, uma vez que se trata de uma lei federal. Já o **critério temporal** é o período pelo qual cada obrigação nasce **que é de trinta dias**, por se tratar de uma obrigação que nasce do faturamento mensal da empresa.

Ocorrendo todas as hipóteses previstas acima diz-se-á que há a obrigação de pagar o tributo e do sujeito ativo exigir do sujeito passivo o cumprimento desta obrigação, situação esta descrita no diagrama acima como Cst – consequência tributária.

V – A COFINS e as Cooperativas de Trabalho

No caso específico das cooperativas de trabalho, como vimos acima, ela é uma sociedade constituída por seus “clientes”, não prestando serviços “para fora”, ou seja para terceiros, em princípio, e que tem como função principal fazer com que o cooperado possa exercer a sua atividade de forma coletiva, sem auferir com isso qualquer espécie de lucro, como inclusive prevê a Lei 5.764/71, portanto, não se pode dizer que a cooperativa está faturando com a venda de bens ou serviços próprios, mas sim cumprindo um dever previsto na lei cooperativista: prestar serviços a seu associado.

Resumindo, a cooperativa não presta serviços para fora, ou seja, não está faturando serviços que disponibilizou ou executou para a empresa cliente, mas sim está cobrando de forma coletiva o trabalho, ou resultado contratado de seus associados prestados a seu(s) cliente(s), o que o descaracteriza como sujeito passivo da obrigação tributária.

Tais valores, pelo que expressamente declara própria Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não integram a base de cálculo a que se refere a lei, pois não são alcançadas pela incidência da contribuição (inciso I do § 3º do artigo 1º da Lei 10.833/2003), uma vez que

a lei é clara ao definir que o fato gerador da COFINS é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica...

Assim, em outros termos, o fato gerador da obrigação da COFINS é faturar receitas próprias da pessoa jurídica, referentes à venda de bens e serviços próprios a terceiros, que não se confundem com o faturamento feito pela cooperativa que é de bens e serviços prestados por seus associados, portanto, **NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE COFINS NA ATIVIDADE COOPERATIVISTAS**, devendo as cooperativas de trabalho optar por impetrar mandado de segurança de forma preventiva para resguardar os seus direitos ou através de comunicado a seus clientes esclarecer que mediante parecer prévio de seu departamento jurídico evitar a retenção na fonte que prevê a lei.

Destarte, as cooperativas de trabalho agora estão com mais um problema a ser enfrentado convencer o cliente de que não necessita reter na fonte valores relativos a COFINS, PIS E CSLL, pois a nova lei cria esta confusão, e, como se verá mais adiante, como se não bastasse, não há incidência de quaisquer destes tributos sobre a atividade cooperativista.

A conclusão referente a desnecessidade de retenção na fonte de tal tributo é simples e decorre da lógica jurídica formal, pela aplicação do princípio pelo qual a obrigação acessória segue a principal, neste sentido se a COFINS não incide sobre a atividade cooperativista, em especial o faturamento das receitas auferidas pelos associados, pessoas físicas, coletivamente, a obrigação de reter na fonte o percentual descrito na lei (artigo 30 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003) não existe, pois **não se pode ser obrigado a reter o que não é devido.**

VI – A CSLL e as Cooperativas de Trabalho

A contribuição social sobre o lucro, não incide sobre a atividade cooperativista, pois a cooperativa não aufer lucros em sua atividade, conforme prevê a própria Lei 5.764/71 – artigo 3º - assim, não há necessidade de discorremos de forma aprofundada sobre o assunto, posto que se aproveitam as conclusões acima referentes à não

incidência da COFINS, descrição da hipótese de tributária e natureza jurídica das cooperativas, etc.

Assim, a conclusão sobre retenção na fonte da CSLL, estabelecida pela Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é a mesma relativa a COFINS **não se pode ser obrigado a reter o que não é devido**, ou, se não existe a obrigação principal (pagar o tributo) não há a obrigação acessória (reter na fonte).

VII – PIS e as Cooperativas de Trabalho

A obrigação estabelecida pela Lei relativa ao PIS também não existe, ou seja, não há incidência deste tributo sobre a atividade cooperativista, uma vez que a cooperativa não possui faturamento próprio e não tem folha de pagamento (base de cálculo da norma), mas sim apenas uma lista de repasses.

Portanto, como frisamos acima, em função da ausência do elemento material da regra matriz de incidência tributária é que não há incidência do PIS da atividade cooperativista, repetindo-se as conclusões acima referentes a COFINS E CSLL.

VIII – Contribuições Previdenciárias e as Cooperativas de Trabalho

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 strito e latu sensu), neste sentido

claramente dispõe a redação atual do § 19º do artigo 201 do Decreto-lei 3.048, de 06 de maio de 1999.

Contudo, como já foi amplamente estudado em pareceres anteriores, a contribuição incidente sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços da cooperativa, devida pelo contratante de cooperativa, é inconstitucional, por uma série de razões, entre eles, desestímulo as cooperativas, fere o princípio da correlação entre precedente e base de cálculo, é tributo criado por via oblíqua, fere o princípio da isonomia, etc., cabendo ao cliente de cooperativa ingressar em juízo com o mandado de segurança para salvaguardar os seus direitos.

Importante é observar qual a base de cálculo para a contribuição previdenciária do cliente de cooperativa de trabalho: **“valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédios de cooperativas de trabalho, observando, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 8º do artigo 219 do Decreto Lei 3.048/99”**.

Em que pese à tese da não incidência, uma vez que os cooperados não vendem meramente um serviço ao cliente, e, sim um resultado contratado (fruto de uma conjugação de bens e serviços) ao cliente e as inconstitucionalidades acima destacadas, há a possibilidade do cliente da cooperativa diminuir a base de cálculo do tributo se **“na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor equipamentos”**.

Assim, basta que haja uma previsão contratual de fornecimento de material ou equipamentos para o cliente, possibilidade de comprovação da existência desta situação e a discriminação, na nota fiscal ou fatura, destes valores, para que estes sejam excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

IX – PPP e as Cooperativas de Trabalho

O Perfil Profissiográfico Previdenciário é o documento histórico-laboral, individual do trabalhador que presta serviço à empresa, destinado a prestar informações ao INSS relativas a efetiva

exposição a agentes nocivos, como ruído, gases tóxicos, poeiras, solventes, tintas, etc.

Entre outras informações, o PPP registra dados administrativos, atividades desenvolvidas, registros ambientais com base no LTCAT e resultados de monitorização biológica decorrente do PCMSO (NR-7) e PPRA (NR-9).

O PPP é elaborado com base nos dados extraídos dos seguintes documentos:

PPRA - Programa de Prevenção de Riscos Ambientais

LTCAT - Laudo Técnico de Condições de Ambiente de Trabalho

PGR - Programa de Gerenciamento de Risco

PCMSO - Programa de controle Médico de Saúde Ocupacional.

De regra, deve ser implantado a partir de 1º de janeiro e renovado anualmente, no mesmo período do PPRA. O PPP tem por objetivo propiciar à perícia médica do INSS informações sobre as doenças ocupacionais, supervisão da aplicação das normas legais regulamentadoras da saúde, medicina e segurança do trabalho.

A sua obrigatoriedade é discutida para a empresa contratante de cooperativas de trabalho, pois os cooperados que prestam serviços aos clientes, não são cooperados da empresa, contudo como há uma disposição expressa na INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 95, com redação dada pela IN nº 99 INSS/DC, DE 5 DE DEZEMBRO DE 2003 – DOU DE 10/12/2003, e, se a empresa optar pela elaboração de tal documento deve observar a legislação pertinente, diz a Instrução em epígrafe: **Art. 148. A partir de 1º de janeiro de 2004, a empresa ou equiparada à empresa deverá elaborar PPP, conforme Anexo XV, 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.**

X – Das Conclusões Finais

Resumindo todo o trabalho apresentado não há incidência tributária de PIS, COFINS, CSSL na atividade cooperativista devendo cada cooperativa com base nas observações que foram apresentadas, cabendo neste momento para as cooperativas de trabalho reforçarem a sua parceria com os clientes, que poderão optar por simplesmente não reter os valores referentes a estes tributos na fonte, uma vez que são inexistentes, podendo optar por duas estratégias: 1º) ignorar a nova lei e se forem autuadas indevidamente pelos fiscais, contestar a validade do auto na justiça, ou, no meu entender de forma mais sensata - 2º) impetrar mandado de segurança para contestar a validade da lei.

S.M.J. é meu parecer.

Saudações Cooperativistas.

E feliz 2004 (São Paulo, 07 de janeiro 2003).

Francisco Luiz de Andrade Bordaz
Assessor jurídico de cooperativas de trabalho