

A contabilização dos atos cooperativos e não cooperativos e seus efeitos nas cooperativas de trabalho

The accounting of cooperative and non-cooperative actions and its effects on worker cooperatives

Resumo

Este artigo tem como foco as diferentes formas de contabilização e seus reflexos nos resultados e na tributação em cooperativas do ramo trabalho. As sociedades cooperativas, por terem um número relativamente pequeno no universo das entidades sujeitas à contabilidade, são pouco estudadas. Por isso, alguns aspectos específicos ficam fora das linhas de pesquisa. A pesquisa busca saber se a forma de contabilização reflete na tributação e no patrimônio dessas cooperativas. Para responder à questão, são examinadas diferentes formas de contabilização. O método foi de um estudo de casos múltiplos, que possibilita o estudo comparativo de duas ou mais organizações. No que se refere ao seu objetivo geral, trata-se de uma pesquisa descritiva suportada por revisão bibliográfica; como técnicas para coleta de dados, utilizou-se duas fontes: dados criados pelos pesquisadores relativamente a valores que seriam reproduzidos em uma cooperativa do ramo trabalho. Os dados criados pelos pesquisadores são de natureza monetária e reproduzem operações possíveis de serem realizadas suas formas de contabilização e os reflexos no patrimônio e nos tributos. A contabilidade registra em separado as operações relativas ao ato cooperativo e ato não cooperativo, as primeiras registradas apenas nas contas patrimoniais, pois não são geradoras de resultado. Não havendo registros nas contas de resultado, não há o que se esperar de sobras ou perdas – lucro ou prejuízo – tampouco a geração de tributos para a cooperativa. Concluindo, as sociedades cooperativas do ramo trabalho devem utilizar modelo contábil específico, evitando tributação indevida e, com isto, oferecer melhor remuneração aos seus associados.

Palavras-chave: Cooperativa de trabalho; contabilidade; tributação; remuneração de cooperados

Abstract

This article focuses on different types of accounting and its effects on results and taxation in worker cooperatives. Cooperative enterprises occupy a relatively small place in the universe of organizations subject to tax, which is why they have been little studied. As a result, some specific aspects fall outside the typical lines of research. The aim of this research is to find out whether a given type of accounting has an effect on taxation and equity of said cooperatives. Different types of accounting are examined to answer this question. A multiple-case research method which allows carrying out a comparative study of two or more organizations was used. As far as the general objective is concerned, it is descriptive research supported by a literature review; two sources were used as data collection techniques: data produced by researchers with relation to amounts that would be reproduced in a worker cooperative. The data produced by researchers are of a monetary nature and reproduce operations that may be carried out, their accounting methods and impacts on the equity and taxes. The accounting system keeps separate records of operations relating to a cooperative action and a non-cooperative action, the former being recorded only on equity accounts as they do not generate results. If no records are kept on the income account, neither surplus nor losses – profit or damage – nor tax generation for the cooperative can be expected. In conclusion, worker cooperatives should make use of a specific accounting model, thus avoiding undue taxation and, as a result, offering their members better remuneration.

Keywords: Worker cooperative; accounting; taxation; remuneration of cooperative workers

Gerônimo Grando^I, Rejane Inês Kieling^{II}, Elbio Senna^{III}, Margaret Garcia da Cunha^{IV}

^IFaculdade de Tecnologia do Cooperativismo, geronimo.grando@gmail.com;

^{II}Faculdade de Tecnologia do Cooperativismo, rejanekieling@hotmail.com;

^{III}elbiosenna@hotmail.com;

^{IV}Federação das Cooperativas do Trabalho do Rio Grande do Sul



1 Introdução

A vivência em ambiente acadêmico permite constatar que a formação dos bacharéis em Ciências Contábeis no Brasil carece de maior aprofundamento no que se refere especificamente à contabilidade de sociedades cooperativas. Os cursos de Ciências Contábeis oferecem, em geral, uma disciplina de dois créditos, ou seja, 20 a 30 horas-aula sobre contabilidade de sociedades cooperativas, com ênfase, normalmente, em cooperativas do ramo agro.

Pesquisando a bibliografia sobre contabilidade de sociedades cooperativas do ramo trabalho, encontram-se poucos títulos. Muito se deve ao fato de que a legislação específica ainda é bastante nova. Donde, pode-se presumir que, se os bacharéis em Ciências Contábeis formados no Brasil nos últimos anos têm pouco conhecimento sobre esse ramo do cooperativismo, levando a aplicar conceitos advindos da contabilidade comercial. Diante dessa premissa, a pergunta de partida que instiga aprofundar-se o tema é saber se esses profissionais, ao se depararem com a necessidade de assumir a contabilidade de uma sociedade cooperativa do ramo trabalho, terão condições para diferenciar questões básicas essenciais, como Ato Cooperativo e Ato não cooperativo, na contabilidade dessas sociedades?

O problema acima apresentado certamente pode ser verificado em qualquer um dos 13 ramos do cooperativismo, pois é uma questão de base acadêmica. Contudo, para a escopo deste estudo, optou-se pelo ramo trabalho, o qual expressa maior interesse dos pesquisadores devido a sua familiaridade desenvolvida por meio da experiência profissional e acadêmica.

Justifica-se o estudo da tributação nas sociedades cooperativas de trabalho por serem elas importantes no cenário brasileiro.

O ramo trabalho é composto pelas cooperativas de produção e de serviços: aquelas são constituídas por sócios que contribuem com trabalho para a produção em comum de bens e a cooperativa detém, a qualquer título, os meios de produção, e estas, constituídas por sócios para a prestação de serviços especializados a terceiros, sem a presença dos pressupostos da relação de emprego. Segundo registros da OCB, o Ramo Trabalho engloba 1,5 mil sociedades cooperativas e congrega 300 mil associados, gerando emprego para 10 mil pessoas. É provável que os números estejam subestimados, pois existem cooperativas informais.

O ramo trabalho contempla cooperativas cujos associados são pessoas simples, de escassa escolaridade, portanto, pessoas humildes que têm renda muito baixa. Para esses cooperados, qualquer valor a título de tributo, por menor que seja, é muito importante na composição da renda familiar.

É importante registrar-se que o cooperativismo do trabalho vem assumindo maior importância nos últimos anos, o que pode ser visto pelo fato de se ter, atualmente, legislação especial e específica. Trata-se da Lei nº 12.690, de 19 de julho de 2012, que dispõe sobre o funcionamento das Cooperativas de Trabalho e outros provimentos. Essa lei veio preencher algumas lacunas deixadas pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a Política Nacional do Cooperativismo.

Durante quase cinco décadas da vigência da Lei, a sociedade mudou, novos serviços, novas relações, novos parâmetros foram incorporados, porém, em termos de contabilidade, pouco avanço houve, até mesmo a interpretação da lei pela contabilidade precisa avançar.

Nesse sentido, o presente artigo está alicerçado em fontes legais, pois tem-se como premissa a necessidade de compreender-se o fenômeno a partir do exame atento da legislação relativa às cooperativas, em especial as duas leis acima enumeradas, com os princípios contábeis geralmente aceitos e a legislação tributária brasileira, esta, assaz complexa. E tem como tema a tributação das cooperativas do ramo trabalho, limitado às cooperativas de prestação de serviços. Parte, então, da seguinte situação problema: A forma de contabilização dos atos cooperativos e não cooperativos nas cooperativas de trabalho têm reflexo na tributação, no patrimônio e nas retiradas dos associados?

Para responder à questão, o objetivo geral é examinar os efeitos da forma de contabilização e seus reflexos na tributação, no patrimônio e nas retiradas dos sócios das cooperativas de trabalho.

Como sustentação ao objetivo geral, são elencados os seguintes objetivos específicos: a) examinar a legislação pertinente; b) estudar os conceitos contábeis aplicáveis às cooperativas de trabalho; e, c) comparar os efeitos da aplicação das normas contábeis nos resultados das cooperativas de trabalho.

O artigo está dividido em três capítulos, além do introdutório: a) revisão bibliográfica; b) metodologia aplicada, e, c) desenvolvimento e conclusão.

2 Revisão bibliográfica

Esta seção tem como objetivo evidenciar aquilo que já foi escrito sobre o assunto objeto do presente trabalho, com o intuito de fundamentar a conclusão sobre a tributação dos serviços prestados pelos associados das cooperativas do ramo trabalho.

2.1 Sociedade cooperativa: uma sociedade de pessoas

Cooperativas são sociedades de pessoas, com interesses comuns, que se organizam juridicamente para atingir objetivo econômico de proveito comum, sem o pressuposto de lucro.

A cooperativa está conceituada pela Lei nº 5.764/1971, em seu artigo 3º:

celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

A expressão “sem objetivo de lucro”, ao final do artigo terceiro, é determinante para separar cooperativas (sociedades de pessoas) das empresas propriamente ditas (sociedades de capital). Estas têm objetivo de lucro, enquanto que aquelas não visam lucro, mas visam prestar serviços aos associados para exercício de atividade econômica de proveito comum. A cooperativa é o elo entre o associado e o mercado. Ela tem a missão de propiciar o maior resultado econômico possível ao associado e somente ao associado.

O art. 4º é mais enfático:

as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados [...].

Os artigos 3º e 4º combinados deixam claro que a cooperativa existe para prestar serviços aos associados, para que eles obtenham o maior ganho possível com a venda de seus produtos e/ou serviços.

2.1.2 Cooperativas de Trabalho: uma sociedade prestadora de serviços

O significado e a importância das cooperativas de trabalho são vistos de diferentes formas. Para alguns, as cooperativas de trabalho são uma resposta à precarização do trabalho, para outros, são consideradas como uma oportunidade de desenvolver o empreendedorismo e constituir-se numa solução a falta de empregos formais no país. (PICCININI, 2004).

A visão que orienta o presente estudo, pauta-se no entendimento de que as cooperativas de trabalho, além de servirem como um despertar ao espírito empreendedor, também constituem-se como instrumentos de inclusão social.

Conforme registro da OCB (Organização das Cooperativas Brasileiras), a história das cooperativas de trabalho no Brasil, teria começado no litoral paulista em 1938, com a fundação da Cooperativa dos Carregadores e Transportadores de Bagagens do Porto de Santos. Contudo, é na década de 1980, que o ramo se consolida, devido aos efeitos desastrosos da crise econômica e política que marca este período.

As cooperativas de trabalho tiveram seu aporte legal com a Lei nº 12.690 de 2012, que em seu

artigo 2º traz seu conceito, cuja redação é:

considera-se Cooperativa de Trabalho a sociedade constituída por trabalhadores para o exercício de suas atividades laborativas ou profissionais com proveito comum, autonomia e autogestão para obterem melhor qualificação, renda, situação socioeconômica e condições gerais de trabalho.

O legislador, ao elaborar a Lei, deixa transparecer a preocupação social, e o faz introduzindo a expressão “melhor qualificação”, o que significa dizer que o sentido econômico expresso pela Lei nº 5.764/1971, como “melhor ganho possível”, depende da qualificação profissional do associado.

A Lei nº 12.690/2012 amplia os princípios e valores, inserindo, dentre outros, a participação econômica dos associados, a preservação dos direitos sociais, do valor social do trabalho e da livre iniciativa, além da não precarização do trabalho.

A lei das cooperativas de trabalho preocupa-se com valores sociais, além de financeiros, fortalecendo o conceito de Dupla Identidade da cooperativa. Com relação a identidade social, a cooperativa de trabalho visa a prestação de serviços aos seus cooperados, podendo estender-se, em determinados casos, aos seus familiares. Sua identidade econômica constitui-se em “representar os cooperados no mercado de trabalho, a cooperativa de trabalho visa o desenvolvimento econômico de seus associados”. (SANTOS, GOUVEIA e VIEIRA, 2012, p. 41).

Desta forma é possível depreender-se que A a cooperativa “vende” o trabalho de seus associados e realiza em nome deles a gestão administrativa dos serviços e recursos gerados pelos contratos. O associado paga as despesas na proporção da fruição dos serviços da cooperativa.

Para a cooperativa de trabalho assemelha-se ao conceito de trabalhador autônomo, pois exerce atividade profissional sem vínculo empregatício, por sua conta própria, de forma eventual ou habitual, assumindo os riscos inerentes ao desempenho das atividades contratadas pela cooperativa em seu nome.

Relação que é melhor explicada por Gonçalves (2003). Conforme o autor, trata-se de um contrato de prestação de serviços firmado pela cooperativa com o tomador do serviço, ou seja, um relacionamento feito pela cooperativa em nome de seus cooperados. Ela aproxima a fonte de trabalho do executor do trabalho, ou seja, o tomador, do profissional autônomo cooperado. Organiza, orienta, coordena e representa o cooperado, além de gerenciar os recursos para suportar o trabalho dos mesmos. Tendo o cooperado prestado o serviço, a cooperativa de trabalho novamente o está intermediando no recebimento dos recursos, fazendo com que eles cheguem ao cooperado.

2.2 As contas: a contabilidade para as cooperativas em geral e para as cooperativas de trabalho

Com o objetivo de dar maior visibilidade às exigências associadas aos registros contábeis de sociedades cooperativas, esta seção está dedicada a apresentação de especificidades que envolvem tanto a contabilidade para cooperativas em geral, como para as cooperativas de trabalho. Contudo, para que os resultados apresentados na última seção, sejam perfeitamente assimilados, faz-se necessário que fique claro o significado do eixo central deste estudo, que diz respeito ao entendimento e diferenciação de ato cooperativo e ato não cooperativo.

2.2.1 Ato Cooperativo e ato não cooperativo

A sociedade cooperativa não é uma sociedade comercial, mas, no exercício de sua missão, que é a de prestar serviços aos associados, realiza operações semelhantes às operações comerciais e, em algumas situações, operações unicamente comerciais. Por isso, as operações de uma sociedade cooperativa são divididas em dois grandes grupos: Atos Cooperativos e Atos não Cooperativos.

O art. 79 da Lei nº 5.764/1971 em seu parágrafo único define o Ato Cooperativo:

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

Nesse sentido, tanto as ações entre cooperados e cooperativas, como a entrega de bens produzidos pelos associados à cooperativa, não constituem ato de compra e venda. O cooperado entrega o fruto de seu trabalho para a cooperativa e, esta, em nome do associado, o coloca no mercado, sendo que o fruto da venda pertence, integralmente, ao associado. Nas cooperativas de trabalho, o associado presta o serviço diretamente ao tomador, sendo a cooperativa o elo entre as partes. O associado prestou o serviço, cabendo à cooperativa a aproximação dos extremos, o recebimento do valor do serviço prestado, que é integralmente repassado ao associado prestador do serviço.

O Ato não Cooperativo não está descrito diretamente na lei, portanto, tudo aquilo que não é ato cooperativo é ato não cooperativo. Os artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/1971 trazem implicitamente o conceito de ato não cooperativo como sendo, resumidamente, os negócios realizados pela cooperativa com não associados, desde que para atender aos objetivos sociais. O art. 87 determina que as operações com não associados sejam registradas em separado, com a finalidade de permitir o cálculo e a incidência de impostos.

Depreende-se, portanto, que os atos não cooperativos são tributados, por conseguinte, os atos cooperativos não o são.

Além da tributação, os resultados dos atos não cooperativos não alcançam aos associados, pois serão destinados à conta Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, que tem objetivos bem definidos, atingindo inclusive a qualificação dos associados, conforme previsto no art. 2º da Lei 12.690/2012

2.2.2 Conjunto das Demonstrações Contábeis

2.2.2.1 Demonstrações contábeis para cooperativas em geral

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TG 26, R3, as sociedades cooperativas devem apresentar as seguintes demonstrações:

- balanço patrimonial ao final do período;
- demonstração do resultado do período;
- demonstração do resultado abrangente do período;
- demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- demonstração dos fluxos de caixa do período;
- demonstração do valor adicionado do período
- notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;
- informações comparativas com o período anterior.

A relação acima é básica, assim, a cooperativa pode apresentar outras demonstrações que julgue necessárias ou oportunas, e que venham a melhorar o entendimento da situação patrimonial ou negocial da sociedade.

Balanço Patrimonial

Em termos gerais, o balanço patrimonial das Sociedades Cooperativas não diverge do balanço das demais entidades, pois sua apresentação é universal e mostra as origens e as aplicações dos

capitais à disposição da entidade, em um determinado tempo. O Ativo contém os bens e os direitos da entidade que nada mais são do que as aplicações dos valores originados no Passivo, que contém as obrigações para com terceiros e o Patrimônio Líquido, ou seja, o capital disponibilizado pelos sócios, mais as reservas legais ou voluntárias, originadas de resultados, de cunho permanente ou transitório.

Demonstração de resultados

Nas empresas comerciais - Demonstração do Resultado do Exercício, nas cooperativas - Demonstração de Sobras e Perdas. A NBC TG 26 dá a entender que as sociedades cooperativas devem elaborar somente Demonstração de Sobras e Perdas, o que não é correto, pois as cooperativas devem apresentar ambas; para as operações do Ato Cooperativo, demonstrar as sobras e perdas, para as operações do não ato cooperativo, demonstração de lucros e prejuízos.

Aspectos contábeis na Lei 5.764/1971

A Lei das cooperativas não trata especificamente da contabilidade das sociedades cooperativas, mas remete a situações onde são aplicados conceitos de contabilidade.

O art. 22, combinado com o inciso VI, determina que a cooperativa deve possuir os livros fiscais e contábeis obrigatórios.

Os capítulos VI e VII discorrem, respectivamente, sobre o Capital Social e os Fundos. Portanto, têm implicações com o Patrimônio Líquido da Entidade e os resultados, os quais devem ser homologados pela Assembleia Geral Ordinária, prevista na Seção II.

O Sistema Operacional das Cooperativas está descrito no Capítulo XII. Trata, na Seção I, do Ato Cooperativo, e a seção II trata da distribuição das despesas.

Com relação às despesas, cabe mencionar que os incisos I e II do parágrafo único do art. 80 são emblemáticos e fazem com que a mensuração e demonstração do resultado do exercício, restrito ao ato cooperativo, seja tratado diferentemente das empresas mercantis, pois deixa claro que a sociedade cooperativa não suporta despesas, quem as suporta são os associados. Assim, pela lógica, entidade que não tem despesas não pode ter receitas, pois, conceitualmente, despesas são gastos necessários para geração de receitas.

Ainda a Lei nº 5.764/1971, em seu art. 89, trata dos prejuízos do exercício, que serão cobertos pelo Fundo de Reserva e, se insuficiente, mediante rateio entre os associados na razão direta dos serviços usufruídos, salvo disposto no parágrafo único, do art. 80.

O art. 89 remete para o art. 28, o qual determina a constituição de duas reservas: o Fundo de Reservas, que será composto por, pelo menos, 10% das sobras líquidas de cada período; Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, que receberá, pelo menos, 5% das sobras líquidas do período, mais o lucro líquido das operações relativas aos atos não cooperativas (art. 87).

2.2.2.2 Conjunto de demonstrações contábeis para cooperativas de trabalho

Tributação

As sociedades cooperativas, em princípio, estão sujeitas aos mesmos tributos das empresas comerciais. As cooperativas de trabalho estão sujeitas aos seguintes tributos:

- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica;
- CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (ato não cooperativo);
- PIS - Programa de Integração Social;
- Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
- ISS - Imposto Sobre Serviços.

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

De acordo com o art. 182 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, “As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”.

As atividades econômicas de proveito comum são representadas pelo “ato cooperativo”. Isso significa que as cooperativas constituídas na forma da Lei nº 5.764/1971 estão sob o abrigo da não incidência do Imposto de Renda sobre o ato cooperativo. Por outro lado, o art. 183 exclui da não incidência os resultados do ato não cooperativo: “As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade[.]”.

A não incidência do imposto de renda sobre o ato cooperativo fica na dependência de que a cooperativa não distribua qualquer benefício às cotas-parte de capital, financeiros ou não, excetuando os juros de até 12% ao ano atribuídos ao capital social, conforme previsão contida nos parágrafos 1º e 2º do art. 182.

As cooperativas do ramo trabalho podem optar pela tributação com base no lucro real ou lucro presumido. Ainda poderão, em situações especiais, tributar pelo lucro arbitrado.

Quando da tributação de resultados de atos não cooperativos, é necessário fazer estudo profundo para a opção, pois, em geral, o lucro real é a melhor opção, mas, cada caso é um caso.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em princípio, tem como fato gerador o mesmo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. As cooperativas oferecem à tributação o resultado do ato não cooperativo.

A tributação segue o mesmo rito do Imposto de Renda, podendo a cooperativa optar pelo lucro real ou lucro presumido.

Contribuição para o PIS e a Cofins

As sociedades cooperativas do ramo trabalho estão sujeitas às contribuições para o PIS e a Cofins sobre a receita bruta do ato não cooperativo, seguindo a mesma diretriz dos tributos sobre resultados. A tributação da contribuição para o PIS e a Cofins tem ligação com a opção da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Se a opção for pelo lucro real, a contribuição será calculada pelo regime não cumulativo; no caso do lucro presumido, a tributação será pelo regime cumulativo.

Imposto Sobre Serviços – ISS

Imposto Sobre Serviços é tributo municipal, sendo o município e o Distrito Federal competentes para a instituição do tributo.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

A base de cálculo é o preço do serviço (art. 7º, LC nº 116/2003). Na impossibilidade da aferição do valor correspondente, é possível calcular o imposto a partir de um valor recolhido periodicamente – é o ISS fixo, comum aos profissionais liberais ou prestadores de serviços autônomos.

O contribuinte é o prestador dos serviços da lista anexa à LC nº 116/2003. O art. 2º do referido ordenamento estabelece que o imposto não incide sobre:

A prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

Os associados à cooperativa de trabalho são trabalhadores autônomos, portanto contribuirão

periodicamente com um valor fixo, de acordo com a categoria profissional, assim todo o associado deverá ter inscrição como autônomo na Prefeitura Municipal da sede da Cooperativa, sendo o tributo de sua responsabilidade.

Previdência Social

a) Associados: De acordo com o Decreto nº 3.048, art. 9º, são segurados obrigatórios da previdência, os empregados, empregados domésticos, o contribuinte individual, trabalhador avulso, empresário em geral e segurado especial (inciso VII).

O associado à cooperativa de trabalho se enquadra no inciso V do art. 9º alínea “n”. O cooperado de cooperativa de produção, nessa condição, presta serviço à sociedade cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado.

Como contribuinte individual, o associado contribui com 20% sobre a remuneração, obedecendo o limite do salário de contribuição, para o exercício do ano de 2018, de R\$ 954,00 até R\$ 5.645,80.

b) Empregados: Os empregados das sociedades cooperativas são contribuintes obrigatórios da previdência social na condição de trabalhadores com vínculo empregatício e a cooperativa na condição de empregadora, com uma alíquota de 20% a título de previdência, mais os encargos de terceiros.

Tributos Retidos na Fonte

Alguns tributos devidos por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, incluindo sociedades cooperativas, estão sujeitos à retenção na fonte de tributos, que poderão ser compensados com o recolhimento dos tributos próprios.

A retenção está prevista pela Lei nº 7450, de 23 de dezembro de 1985, em seu art. 52:

O desconto do imposto de renda na fonte, de que trata o art. 2º do Decreto-lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, com a alteração contida no inciso III do art. 1º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, aplica-se às importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

A alíquota é de 1,5% sobre o valor do serviço prestado. O imposto retido poderá ser compensado, conforme disposto no art. 55 da mesma lei.

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

As contribuições relativas ao PIS, à Cofins e à CSLL estão sujeitas à retenção na fonte, de acordo com a Lei nº 10.833/2003, art. 30,

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

Resumindo: o montante a ser retido de cada fatura é igual a 4,65%, sendo 1% para a CSLL, 3%

para a Cofins e 0,65% para o PIS.

Contudo, a Instrução Normativa SRF nº 459/2004, em seu art. 5º, assim expressa. “A retenção da CSLL não será exigida nos pagamentos efetuados às cooperativas, em relação aos atos cooperados”.

Há que se discutir aqui se o pagamento é feito de pessoa jurídica para pessoa jurídica. Na Cooperativa de Serviços, o pagamento é feito para o associado prestador de serviços por intermédio da cooperativa.

3 Metodologia

O presente trabalho foi delineado como Estudo de Caso do tipo exploratório e natureza descritiva.

Para Yin (2005,p.32), “estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Acevedo e Nohara (2013, p. 74) ensinam que:

A pesquisa Estudo de Caso caracteriza-se pela análise em profundidade de um objeto ou um grupo de objetos, que podem ser indivíduos ou organizações. O estudo de caso como estratégia de pesquisa é um método que compreende o planejamento, as técnicas de coleta de dados e as abordagens da análise dos dados. É um delineamento que se preocupa com as questões do tipo como e por que, que focaliza acontecimentos contemporâneos e não exige controle sobre eventos comportamentais, ou seja, não se manipulam as variáveis independentes como na pesquisa experimental.

A pesquisa é delineada como múltipla, na medida em que ocorre em duas cooperativas, do mesmo ramo, no mesmo tempo, utilizando a contabilidade como fator de comparação.

Trata-se de uma pesquisa do tipo exploratória, pois aborda um assunto amplo, muito comentado pelo empresariado e pela sociedade em geral, porém de forma superficial.

Gil (2009, p. 41) destaca que “a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito”.

Na fase descritiva, o propósito foi realizar um estudo comparativo a partir da interpretação da legislação tributária em duas cooperativas e seus efeitos nos resultados destas e de seus associados.

Pesquisa descritiva, segundo Farias Filho e Arruda Filho (2013, p. 63), “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.”

Na pesquisa descritiva, não há interferência do pesquisador, que somente procura perceber, tabular e analisar os fatos, sem entrar no mérito de seu conteúdo.

Os dados são coletados de duas fontes:

a) Fontes secundárias: que são dados e informações tomadas públicas em livros, revistas, jornais, etc. Trata-se, portanto, de dados que

não são criados pelo pesquisador e são normalmente denominados de dados secundários, em contraste com os dados primários que são colhidos diretamente pelo pesquisador. (ROESCH, 1999, p. 96).

b) Fontes primárias que são dados coletados ou criados pelos pesquisadores. Os dados criados pelos pesquisadores são de natureza monetária e financeira e dizem respeito às operações que as cooperativas dessa espécie efetuam no relacionamento dos cooperados com os tomadores de serviços, atendendo aos aspectos legais e fiscais. Sobre os valores, é aplicada a legislação impositiva. Com esse propósito foram criadas duas sociedades cooperativas de prestação de serviços.

As projeções atendem aos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos na elaboração das

demonstrações contábeis e cálculo dos resultados.

Os preceitos legais foram tomados na sua forma original, isto é, a lei publicada, observada a sua vigência na data-base do trabalho.

Na fase exploratória, foi realizada a análise da legislação tributária partindo da Constituição Federal. O estudo contemplou a legislação que trata dos tributos sobre a prestação de serviços, legislação social e previdenciária e a legislação sobre os resultados das empresas.

A data-base do presente estudo é o mês de janeiro de 2018.

4 Análise e discussão dos resultados da pesquisa

4.1 Desenvolvimento da proposta

Este artigo apresenta uma proposta para que a contabilidade das sociedades cooperativas do ramo trabalho esteja em consonância com as diretrizes da Lei n° 5.764, de 1971.

4.2 Os Casos

O estudo de caso contempla duas sociedades cooperativas, constituídas durante o mês de janeiro de 2018. A Cooperativa Tradição – Coopertrad - utiliza a contabilidade “tradicional”, enquanto que a Cooperativa Nova – Coopernova - utiliza a contabilidade em consonância com a legislação das cooperativas.

4.3 Caracterização do ambiente

Ambas as cooperativas tiveram seus estatutos devidamente arquivados na Junta Comercial e realizado o registro nos órgãos competentes. O trâmite ocorreu durante o mês de janeiro, estando as sociedades prontas para operar a partir do mês de fevereiro.

Ambas as cooperativas são do ramo trabalho, atuam no ramo de consultoria, de acordo com a expertise de seus sócios. A fundação ocorreu em Assembleia Geral de Fundação, na qual compareceram 10 (dez) associados. No estatuto, consta que a Cooperativa deve eleger o Conselho de Administração, com mandato de quatro anos, e dentre seus membros é escolhido o presidente e vice-presidente, porém, devem contratar um administrador não associado, com experiência na gestão de cooperativas, para gerir a cooperativa.

4.4 Integralização do capital

Cada um dos associados integralizaram uma cota de capital no valor de R\$ 1.000,00, no último dia do mês de janeiro. Ambas as cooperativas abriram conta corrente na Cooperativa Creditícia – Credcoop, onde foi depositado o valor recebido.

O balanço de abertura de ambas as cooperativas é o seguinte:

Figura 1 -Balanço de abertura das cooperativas

Balanço Patrimonial em 31 de janeiro x1			
ATIVO		PASSIVO	
Circulante	10.000,00	Patrimônio Líquido	
Credcoop C/C	10.000,00	Capital Social	10.000,00
Total do Ativo	10.000,00	Total do Passivo	10.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.5 Cobertura das despesas

Para cobertura das despesas operacionais, a Coopertrad fará retenção do equivalente a 10% da fatura de prestação de serviços. Caso seja insuficiente, poderá elevar esse percentual até que atinja o valor da despesa operacional.

A Coopernova fará o rateio das despesas da sociedade, em conformidade com o disposto no inciso primeiro do parágrafo único do artigo 80 da Lei nº 5.764/1971.

Operacionalmente, as despesas serão satisfeitas pelo caixa da cooperativa durante o mês e serão ressarcidas pelos associados mediante débito na conta corrente individual.

4.6 Regimento interno

Os associados de ambas as cooperativas, em assembleia, resolvem criar o Regimento Interno, que, dentre outros assuntos, trata da fixação do preço do trabalho dos associados. O preço deve conter o estabelecido pelo artigo 7º da Lei nº 12.690/2012.

A remuneração dos associados será estabelecida por projeto, portanto, variável. O valor da retirada é composto por:

- a) valor do trabalho prestado;
- b) repouso semanal remunerado;
- c) repouso anual remunerado;
- d) adicional noturno e adicional de insalubridade, se houver;
- e) seguro de acidente do trabalho.

O repouso semanal é incluso no valor da hora trabalhada, assim como os adicionais insalubridade, noturno e outros, quando existentes, serão acrescidos ao valor-hora vendida e repassado aos associados juntamente com a remuneração; o seguro de acidentes do trabalho, por não ter produto específico no mercado, a cooperativa contrata, em nome dos associados, preferencialmente por meio do mecanismo de Intercooperação uma apólice que atenda aos requisitos mínimos estabelecidos pela lei.

O repouso anual remunerado é provisionado mensalmente e seu valor mantido na cooperativa até o momento em que for solicitado pelo associado, de acordo com o regimento específico. Os associados de ambas as cooperativas optaram por repouso anual de 20 dias.

O Fundo de Reserva e Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764/1971, serão formados, pela Coopertrad, pela aplicação dos percentuais previstos na Lei, e pela Coopernova, por não ter resultado contábil, seus associados contribuirão, respectivamente, com 0,30% e 0,15% do valor do serviço prestado.

4.6.1 Funcionamento das cooperativas

Ambas as cooperativas optaram por não ter ativo imobilizado. Para seu funcionamento, alugaram um escritório equipado com móveis, utensílios e todos os equipamentos necessários.

As cooperativas assinaram contrato de prestação de serviços técnicos com uma empresa comercial, sendo que a Coopertrad está incumbida do planejamento estratégico e operacional da nova empresa, enquanto que a Coopernova está incumbida do projeto comercial.

Ambas assinaram contrato no valor de R\$ 800 mil, com pagamento em dez parcelas mensais. As faturas serão satisfeitas no último dia útil de cada mês.

4.6.2 Despesas operacionais

Ambas as cooperativas tiveram, no período de duração do contrato, despesas operacionais no valor de R\$ 8 mil, todas pagas durante o mês.

4.6.3 Assembleia Geral Especial

As cooperativas reuniram seus associados em Assembleia Geral Especial – Agesp para decidir sobre o contrato assinado, dela surgem as seguintes decisões: a) o trabalho será coordenado por um associado, sem nenhum tipo de remuneração extra; b) todos os associados realizarão o mesmo número de horas.

Quanto às retiradas mensais, a Coopertrad deliberou que cada associado retira R\$ 6,5 mil mensais, enquanto que a Coopernova distribuirá o valor total do serviço prestado no mês.

4.6.4 Valor líquido recebido

Ao final de cada mês, a cooperativa emite uma fatura no valor de 10% do valor total do contrato. Atendendo à legislação tributária vigente, o tomador do serviço efetua as retenções na fonte dos tributos: Imposto de Renda, PIS e Cofins, conforme a figura:

Figura 2 – Balanço de abertura

Valor dos serviços prestados		80.000,00
Imposto de renda Fonte	1,50%	- 1.200,00
PIS	0,65%	- 520,00
COFINS	3,00%	- 2.400,00
CSLL	0,00%	-
Líquido		75.880,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.7 Caso Coopertrad

A Coopertrad escritura suas operações pelo método tradicional de contabilidade, destacando que o valor relativo à taxa de administração é equivalente a 10% do valor faturado que é reconhecido como receita da cooperativa. As despesas operacionais são confrontadas à receita para apuração do resultado operacional.

4.7.1 Emissão e recebimento da fatura

A cooperativa emitiu a fatura correspondente ao primeiro mês de trabalho, recebendo o valor correspondente dentro do mês em curso, registrando-o:

Tabela 1 – Registros contábeis da emissão da fatura

CREDITA	Ingresso Prestação de serviços	RES	80.000,00
DEBITA	IR a compensar	AC	1.200,00
DEBITA	PIS a compensar	AC	520,00
DEBITA	COFINS a compensar	AC	2.400,00
DEBITA	Credcoop C/C	AC	75.880,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.7.2 Taxa de administração e tributação

A Taxa de Administração que, em tese, é a receita da cooperativa, é tributada por analogia, conforme a receita das empresas comerciais. A contabilização é a seguinte:

Tabela 2 – Registros contábeis dos tributos sobre a receita

DEBITA	PIS (dedução)	RES	52,00
CREDITA	PIS a recolher	PC	52,00
DEBITA	COFINS (dedução)	RES	240,00
CREDITA	COFINS a recolher	PC	240,00
DEBITA	ISS (dedução)	RES	400,00
CREDITA	ISS a recolher	PC	400,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.7.3 Despesas mensais

O total das despesas operacionais monta em R\$ 8 mil e são pagas durante o próprio mês. A contabilização é:

Tabela 3 – Registros contábeis da despesa operacional

DEBITA	Despesas operacionais	RES	8.000,00
CREDITA	Credcoop C/C	AC	8.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.7.4 Provisão para Repouso Remunerado

Conforme deliberação da Agesp, foi provisionado o valor para compor o fundo para Remuneração Anual Remunerada, à razão de 5,55% do valor da retirada mensal de cada sócio, equivalente, no mês, a R\$ 3.575,00.

Tabela 4 – Registros contábeis da provisão para repouso anual

DEBITA	Despesas operacionais	RES	3.575,00
CREDITA	Provisão para Repouso Anual	PC	3.575,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.7.5 Retirada dos associados

Os associados retiram R\$ 6,5 mil por mês, relativos ao trabalho prestado. A retirada contempla o repouso semanal. O valor é assim composto:

Tabela 5 – Composição da retirada mensal

Remuneração pelo trabalho prestado	R\$ 5.416,67
Repouso semanal	R\$ 1.083,33
Retirada Mensal	R\$ 6.500,00

Fonte: elaborado pelos autores.

Sobre as retiradas incidem o desconto para a Previdência Social, à alíquota de 20%, incidente sobre o valor da retirada limitado ao teto, que são assim contabilizados:

Tabela 6 – Registros contábeis das retiradas pelos associados

DEBITA	Retiradas Associados	RES	65.000,00
CREDITA	Previdência Social a recolher	PC	11.291,60
CREDITA	IR fonte a recolher	PC	6.076,20
CREDITA	Credcoop C/C	AC	47.632,20

Fonte: elaborado pelos autores.

Contabilizadas as operações do período, ao final do décimo mês de prestação de serviços (considerando não haver outros ingressos ou dispêndios), a Demonstração do Resultado é a seguinte:

Tabela 7 – Demonstração do Resultado do Exercício

Ingressos de Prestação de Serviços	800.000,00
(-) Tributos (taxa de administração)	6.920,00
PIS	520,00
COFINS	2.400,00
ISS	4.000,00
(=) Ingresso Líquido	793.080,00
(-) Dispêndios Operacionais	80.000,00
(-) Retiradas dos associados	650.000,00
(-) Provisão para Repouso Remunerado	35.750,00
(=) Resultado do período	27.330,00
DESTINAÇÃO DO RESULTADO	
Fundo de Reserva	2.733,00
FATES	1.366,50
Saldo a Disposição da AGO	23.230,50

Fonte: Elaborada pelos autores.

Durante o exercício, os tributos retidos sobre as faturas emitidas foram compensados com os tributos devidos e o saldo recolhido.

Tabela 8 – Balanço patrimonial do Exercício

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	73.080,00	Circulante	35.750,00
Credcoop C/C	73.080,00	Provisão Repouso Anual	35.750,00
		Patrimônio Líquido	37.330,00
		Capital Social	10.000,00
		Fundo de Reserva	2.733,00
		FATES	1.366,50
		Saldo a disposição AGO	23.230,50
TOTAL DO ATIVO	73.080,00	TOTAL DO PASSIVO	73.080,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.8 Caso Coopernova

A Coopernova entende que a cooperativa não tem receitas nem despesas, pois, segundo a Lei 5.764/1971, em seus artigos 3º e 4º, considerados em conjunto, estabelecem que as cooperativas são sociedades sem objetivo de lucro e criadas para prestar serviços aos associados, sendo as despesas da sociedade cobertas pelos próprios cooperados. Dessa forma, a sociedade cooperativa, em sua atividade normal, que é representar os associados, está realizando Atos Cooperativos, portanto, sem nenhum objetivo de lucro, o que implica, em termos contábeis, que suas operações são todas de natureza patrimonial, isto é, registradas no Ativo, no Passivo e no Patrimônio Líquido da sociedade. O Balanço de abertura é igual ao da Coopertrad.

4.8.1 Despesas operacionais

Durante o mês, ocorreram despesas operacionais que foram satisfeitas pelo caixa da cooperativa para posterior ressarcimento, pois os associados arcam com estes gastos. O registro mensal foi o seguinte:

Tabela 9 – Registro contábil do pagamento das despesas

DEBITA	Associados conta Movimento	AC	8.000,00
CREDITA	Credcoop C/C	AC	8.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.8.2 Emissão e recebimento da fatura mensal

A cada mês, foi emitida e recebida a fatura correspondente à parcela:

Tabela 11 – Registro contábil da emissão da fatura mensal

CREDITA	Associados conta Corrente	PC	80.000,00
DEBITA	IR a compensar	AC	1.200,00
DEBITA	PIS a compensar	AC	520,00
DEBITA	COFINS a compensar	AC	2.400,00
DEBITA	Credcoop C/C	AC	75.880,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.8.3 Repasse para os associados

O valor repassado aos associados é proporcional ao serviço prestado, assim, cada associado recebe um décimo do valor da fatura mensal. Como o repouso mensal remunerado é parte integrante da remuneração, o montante contempla as duas parcelas:

Tabela 10 – Composição da retirada mensal dos associados

Retirada pela prestação do serviço	6.666,67
Repouso semanal remunerado	1.333,33
Total Retirada	8.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 11 – Contabilização das retiradas mensais

DEBITA	Associados conta Corrente	PC	80.000,00
CREDITA	Previdência a Recolher	PC	11.291,60
CREDITA	IR fonte a recolher	PC	10.201,20
CREDITA	Credcoop C/C	AC	58.507,20

Fonte: elaborado pelos autores.

Os Associados são responsáveis pelo ressarcimento das despesas operacionais da cooperativa. Como foram pagas pelo caixa da entidade, os associados repõem o valor mensal, que é registrado pela contabilidade:

Tabela 12 – Contabilização do reembolso das despesas mensais

DEBITA	Credcoop C/C	AC	8.000,00
CREDITA	Associados conta Movimento	AC	8.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

O Fundo para repouso também é responsabilidade dos associados. Por ter semelhança com as despesas operacionais, assim, os associados contribuem para esse fundo, mensalmente:

Tabela 13 – Contabilização da provisão para repouso remunerado

DEBITA	Credcoop C/C	AC	4.440,00
CREDITA	Provisão para Repouso Remunerado	PC	4.440,00

Fonte: elaborado pelos autores.

Conforme Assembleia Especial, em atenção ao artigo 28 da Lei nº 5.764/1971, os associados contribuem para os fundos mensalmente:

Tabela 14 – Contabilização da formação das reservas legais

DEBITA	Credcoop C/C	AC	360,00
CREDITA	Fundo de Reserva	PL	240,00
CREDITA	FATES	PL	120,00

Fonte: elaborado pelos autores.

O Balanço Patrimonial, ao final do exercício, considerando que os tributos retidos na fonte foram compensados com os devidos, é:

Tabela 15 – Balanço Patrimonial

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	58.000,00	Circulante	44.400,00
Credcoop C/C	58.000,00	Provisão Repouso Anual	44.400,00
		Patrimônio Líquido	13.600,00
		Capital Social	10.000,00
		Fundo de Reserva	2.400,00
		FATES	1.200,00
		Saldo à disposição AGO	
TOTAL DO ATIVO	58.000,00	TOTAL DO PASSIVO	58.000,00

Fonte: elaborado pelos autores.

4.9 Comparativos

A cooperativa existe para prestar serviços aos associados para que eles obtenham o melhor ganho possível com o seu trabalho.

O trabalhador associado a uma cooperativa ou não buscará sempre a melhor remuneração. Mas, nem sempre a melhor remuneração é sinônimo de maior entrada de dinheiro, pois algumas variáveis podem comprometer e consumir alguma parcela do valor. O crescimento patrimonial, na maioria dos casos, é a melhor medida de ganho.

4.10 Tributos incidentes

Os tributos incidentes, durante o período de execução do contrato, estão demonstrados na tabela abaixo:

Tabela 16 – Comparativo dos tributos no período

TRIBUTO	COOPERTRAD	COOPERNOVA
Tributos sobre ingressos	6.920,00	-
Previdência Social (retiradas)	112.916,00	112.916,00
IR fonte (retiradas)	60.762,00	102.012,00
SOMA	180.598,00	214.928,00
Distribuição por associado (10)	18.059,80	21.492,80
Restituição IR (Pessoa Física)	(1.632,32)	(4.048,71)
IR Fonte sobre sobras	47,03	-
ISS individual	400,00	400,00
Incidência tributos por associado	16.881,51	17.844,09

Fonte: elaborado pelos autores.

A tributação deve ser analisada em conjunto, isto é, incidente sobre a cooperativa e sobre a pessoa física.

A cooperativa apenas responde pelas suas receitas. No caso da Coopertrad, como ela reconhece a “taxa de administração” como receita, no exemplo, arca com quase R\$ 7 mil em tributos, isto é, os associados arcam com um pouco mais de uma retirada mensal a este título.

No tocante à Previdência, como as retiradas são superiores ao teto, todos recolhem o mesmo valor, ou seja, 20% daquele teto.

Relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Física – declaração anual de ajustes, esta toma direções contrárias. O associado da Coopertrad tem como receita tributável o valor da retirada deduzido do valor pago à Previdência e do Imposto Sobre Serviços recolhido diretamente à Prefeitura Municipal onde está inscrito. O associado à Coopernova apura o imposto pelo “Livro Caixa”, assim, deduz do valor retirado, além da Previdência Social, o valor da despesa que reembolsa à cooperativa e o valor do Imposto Sobre Serviço, como todos os associados a cooperativas. Ambos tiveram retenção a maior, sendo que o associado da Coopernova tem menor base de cálculo, portanto sua devolução é maior. Em termos globais, a opção pela contabilização no modelo da Coopernova reduz a tributação, no caso, em 5,7%.

4.11 Valores monetários

O patrimônio de cada associado tem a seguinte variação:

Tabela 17 – Comparativo dos tributos no exercício

RUBRICA	COOPERTRAD	COOPERNOVA
Recebido pelo serviço prestado	65.000,00	80.000,00
Previdência social	(11.291,60)	(11.291,60)
Ressarcimento de despesas	-	(8.000,00)
ISS individual	(400,00)	(400,00)
Fundo para repouso	3.330,00	4.440,00
Restituição do IR Fonte (declaração)	1.625,32	4.048,71
Sobras	2.323,05	-
IR fonte sobre sobras	(47,03)	-
Varição nominal do PL da cooperativa	446,70	360,00
Acréscimo Patrimonial do Associado	60.986,44	69.157,11

Fonte: elaborado pelos autores.

O reconhecimento contábil de que as despesas da cooperativa são suportadas pelos associados implicou em uma diferença de R\$ 8.170,67, ou 13,40% de ganho.

As diferenças decorrem da não tributação, pela cooperativa, dos valores relativos à Taxa de Administração, que representa R\$ 6,9 mil, que é o maior valor. Outros valores, de menor vulto, mas não menos importantes, decorrem da redução da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas decorrentes do reconhecimento da despesa que o associado ressarcir à cooperativa, o que reduz a base de cálculo do tributo.

5 Conclusão

A forma de contabilização dos atos cooperativos e não cooperativos refletem-se na tributação e no patrimônio das cooperativas de trabalho, bem como na remuneração do associado?

Essa questão intriga os autores e um sem número de pessoas, como dirigentes de cooperativas, profissionais da contabilidade, operadores do direito e outros.

Poucas são as escolas voltadas ao estudo do cooperativismo, o que faz com que muitas perguntas fiquem sem respostas ou, na pior situação, sequer as questões são levantadas.

Em havendo poucos estudos específicos sobre a matéria em questão, procura-se adaptar o geral ao específico, que é o caso da contabilização dos atos e fatos das cooperativas de trabalho.

Este estudo buscou colocar lado a lado os conceitos contábeis com a legislação das cooperativas, chegando à conclusão de que há influência da contabilidade na tributação e nos resultados da sociedade, com reflexos no repasse ao associado.

Cooperativa, conforme arts. 3º e 4º da Lei nº 5764/1971, deve prestar serviços aos associados e estes se obrigam a contribuir com bens e serviços. Por outro lado, a Lei nº 12.690/2012, em seu artigo 2º, afirma que a cooperativa tem como objetivo promover, dentre outros, a melhor renda para seu sócio.

A contabilidade, por sua vez, tem obrigação de registrar os atos e fatos econômico e financeiros e mensurar os resultados e zelar pelo patrimônio da entidade.

Demonstra o estudo que a contabilidade das sociedades cooperativas do ramo trabalho deve rever alguns conceitos, dentre os quais a contabilização daquilo que, em contabilidade empresarial, se denomina contas de resultado – receita e despesa.

A cooperativa não “trabalha”, quem exerce a atividade é o associado, portanto é ele o gerador de renda – receita. A cooperativa emite o documento de cobrança – nota fiscal – em nome do cooperado e recebe do tomador do serviço o valor da remuneração que pertence ao associado, portanto, a contabilidade registra a existência de valor – disponibilidade – que tem como contrapartida uma conta de passivo - obrigação com o associado. Por outro lado, o associado é responsável por satisfazer os gastos administrativos de sua cooperativa, aquilo que na contabilidade comercial se denomina despesas. Em sendo responsabilidade do associado, a cooperativa satisfaz as despesas no momento da geração ou vencimento, e transfere para o associado, sob a forma de cobrança ou registro na conta de direitos, que serão satisfeitos pelo associado de forma direta – pagamento – ou indireta – débito em conta corrente.

Como a cooperativa não gera, no tocante a atos cooperativos, ingressos (receita) e dispêndios (despesas) não há o que se falar em balanço de resultados, portanto não há o que se falar em tributos, assim, o repasse ao associado fica majorado fazendo com que a cooperativa cumpra seu objetivo doutrinário e legal de promover a melhor renda possível para seu associado.

Concluindo: A forma de contabilização reflete na tributação e nos resultados das sociedades cooperativas, de forma positiva para os associados.

Recomenda-se, por fim, que novos estudos sejam elaborados sobre o tema, em especial que os cursos ligados ao cooperativismo, e de forma ampla, os cursos de contábeis, adequem os conceitos e normas para o setor, e que os aspectos tributários sejam estudados pelos operadores do direito para dar a devida sustentação e segurança jurídica ao modelo proposto.

Referências

ACEVEDO, Claudia Rosa e NOHARA, Jouliana Jordan. **Como fazer monografias, TCC, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL, Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.**

BRASIL. Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999 - **Regulamento da Previdência Social.**

BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.**

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.**

BRASIL. Lei nº 12.690 de 19 de julho de 2012. **Dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho e dá outras providências.**

BRASIL. Lei nº 5.172 de 26 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.**

BRASIL. Lei nº 5.764 de 15 de dezembro de 1971. **Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências.**

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.**

BRASIL. Lei nº 7.450 de 23 de dezembro de 1985 - **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TG 26 R3 **Entidades cooperativas.**

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). ITG 2004 - **Entidade Cooperativa.**

FARIAS FILHO, Milton C. e ARRUDA FILHO, Emílio J. M. **Planejamento da pesquisa científica.** São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, Cesar Schmidt. **Uma contribuição à estruturação dos procedimentos e demonstrações contábeis das cooperativas-aplicação em uma cooperativa de trabalho.** 2003. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

OCB - **Organização das Cooperativas Brasileiras.** Disponível em: www.ocb.org.br/ramos, acesso em: 15 mai 2018.

PICCININI, Valmiria Carolina. Cooperativas de trabalho de Porto Alegre e flexibilização do trabalho. **Sociologias**, v. 6, n. 12, p. 68-105, 2004.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (RFB) Instrução Normativa nº 459, de 18 de outubro de 2004. **Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços.**

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guias para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de casos.** São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Arioaldo dos, GOUVEIA de Fernando H. C. e VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das sociedades cooperativas: aspectos gerais e prestação de contas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em ciências sociais.** São Paulo: Atlas, 1987.

VIANNA, Cibilis da Rocha. **Teoria Geral da Contabilidade.** Porto Alegre: Sulina, 1961.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** Porto Alegre: Bookman, 2005.