FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

O Princípio da Capacidade Contributiva e da Justiça Fiscal em Diálogo com o Adequado Tratamento Tributário às Cooperativas de Catadores de Material Reciclável

Aluno: Fabio Godoy Teixeira da Silva

Projeto de pesquisa apresentado ao Mestrado
Profissional da FGV Direito SP

Versão de 31.10.2023

1. Tema, contexto e delimitação do escopo

A proposta temática consiste no estudo e na pesquisa da incidência tributária e previdenciária sobre os atos praticados pelas sociedades cooperativas de catadores de materiais recicláveis, com enfoque na utilização da tributação como ferramenta transformadora de aspectos sociais, econômicos e ambientais na sociedade.

O sistema cooperativista brasileiro está estruturado por meio da Organização das Cooperativas do Brasil – OCB e seus escritórios regionais. Em São Paulo, a Organização das Cooperativas do Estado de São Paulo é responsável pelo apoio na criação e manutenção de entidades cooperativas, inclusive por meio de projetos e cursos ministrados através do SESCOOP.

A OCB divide as sociedades cooperativas em 7 (sete) ramos para fins didáticos, mas com importância para as questões tributárias, já que, não obstante certa convergência doutrinária acerca do conceito de ato cooperativo e ato não cooperativo, até esta oportunidade, o Poder Judiciário não enfrentou o tema de forma definitiva, o que impede a segurança jurídica necessária para o desenvolvimento pleno do cooperativismo com clara definição das bases de cálculo para incidência tributária

As sociedades cooperativas receberam atenção especial do legislador constitucional através da inserção de diversas regras e princípios com o objetivo de apoiar, valorizar e estimular o cooperativismo[1]. A Constituição Federal delegou para a lei complementar a atribuição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo[2].

No plano da legislação especial, a Lei Nacional do Cooperativismo, Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que já vigora há mais de 50 (cinquenta) anos, disciplina e regulamenta as sociedades cooperativas, além de definir o conceito de ato cooperativo[3]. O Código Civil também dedica alguns artigos sobre esse tipo societário, sem prejuízo do previsto na legislação especial.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que as sociedades cooperativas devem se submeter a incidência da COFINS e ao PIS quando auferir faturamento derivado de terceiros não integrantes do seu quadro social, com exceção ao tratamento dado pela legislação ordinária a cada ramo do cooperativismo[4]. No entanto, a incidência das contribuições sociais - COFINS, PIS e CSLL - sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo é objeto do Tema 536 no Supremo Tribunal Federal, pendente de julgamento[5], no qual, imagina-se, haverá a definição sobre o adequado tratamento ao ato cooperativo até que seja editada a lei complementar.

A partir da aceitação da divisão dos ramos do cooperativismo na forma enunciada pela OCB, as cooperativas de catadores de material reciclável guardam peculiaridades que precisam ser delimitadas para fins de enquadramento das suas atividades nas hipóteses de incidência tributária, razão pela qual é feito o recorte temático para abordar apenas esse ramo do cooperativismo.

---

[1]Constituição Federal: Art. 5º (...): XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;
Art. 174. (...) § 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. § 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

[2] Constituição Federal: Art. 146. Cabe à lei complementar: (....)
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

[3]Lei n.º 5.764/71: Art. 79. 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.

[4] Tema 323 do STF – Tese: A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP.

[5] Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais relativos ao cooperativismo: “ato cooperativo”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”.

A primeiro ponto é que tais cooperativas são regidas pela Lei 16.690, de 19 de julho de 2012, que trata das cooperativas do ramo trabalho e prevê uma série de direitos e deveres, bem como regras diferenciadas para o seu funcionamento, com diferentes hipóteses tributárias.

As cooperativas também efetuam a coleta, a separação e a comercialização dos produtos recicláveis, sujeitando-se à incidência de tributos federais (PIS/COFINS/CSLL e IRPJ), estaduais (ICMS) e, em alguns casos, municipais (ISS e IPTU). A incidência ocorre por falta de compreensão e definição específica do alcance do ato cooperativo para esse ramo do cooperativismo, inclusive com restrição ao uso de créditos tributários que toca ao direito concorrencial, merecendo especial atenção sob o ângulo do princípio da capacidade contributiva e da Justiça Fiscal.

É importante também observar que a contribuição previdenciária impõe pesado ônus às cooperadas e cooperados, visto que o rendimento mensal normalmente se aproxima de um salário-mínimo, mas são obrigados a recolher o percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor bruto recebido, devendo ainda complementar a contribuição quando o valor não atingir o patamar mínimo do salário de contribuição, montante este que faz diferença no orçamento familiar desse universo de cooperadas e cooperados.

Na sua grande maioria, as cooperativas são formadas por mulheres, sem formação profissional ou educacional, o que ilumina ainda mais a relevância desse tipo de empreendimento voltado não apenas para a geração e renda de pessoas mais vulneráveis, mas também o resultado junto à comunidade e a melhoria do meio ambiente, impondo ganhos para toda a coletividade.

As distorções tributárias e previdenciária citadas acima implicam a perda de capacidade econômico-financeira da cooperativa e dos próprios sócios cooperados, desestimulando o seu crescimento a despeito dos ganhos sociais e ambientais que concretamente são capazes de provocar.

Nesse contexto, por meio da adoção do **modelo de pesquisa predominantemente exploratório**, elege-se como **questão central** a aplicação adequada, justa e eficaz da carga tributária sobre os rendimentos dos cooperados e sobre os atos praticados pelas cooperativas de catadores de material reciclável nos âmbitos federal, estadual e municipal. Espera-se atingir como resultado uma recomendação de aplicação prática e uma alteração legislativa,

Antes de iniciar a pesquisa, há questões que merecem respostas a fim de viabilizar o cumprimento do escopo do trabalho, tais como: **(i)** Como se conceitua uma sociedade cooperativa de catadores de material reciclável? Qual a sua importância social e para o

ecossistema da economia circular e sustentável no Brasil. **(ii)** O que se considera ato cooperativo e ato não cooperativo nas cooperativas de catadores de material reciclável? **(iii)** Quais parâmetros tributários e previdenciários poderiam ser adotados sobre os rendimentos da pessoa física do cooperado e sobre a pessoa jurídica da cooperativa de catadores de material reciclável, respeitando os ditames da Justiça Fiscal? **(iv)** Quais são os principais problemas tributários que dificultam o crescimento e o fortalecimento das cooperativas de catadores de material reciclável? **(v)** O tratamento tributário diferenciado às cooperativas de catadores de material reciclável representa a concessão de benefícios aplicação da Justiça Fiscal? **(vi)** Como ampliar os impactos positivos podem ser auferidos a partir do adequado tratamento tributário dos atos praticados pelas cooperativas de catadores de material reciclável? **(vii)** Como estimular a geração de renda e trabalho a partir do desenvolvimento e do fortalecimento das cooperativas de catadores de material reciclável por meio da adequada tributação, considerando inclusive os aspectos ambientais. **(viii)** Qual a relevância da análise do princípio da capacidade contributiva nas atividades exploradas pelas cooperativas de catadores de material reciclável; **(ix)** Quais os possíveis impactos da adoção do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado na forma sugerida na reforma tributária sobre a atividade as cooperativas de catadores de material reciclável?

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

O desdobramento da questão central e a sequência lógica seguirão os seguintes critérios**:** **(i)** Identificação da carga tributária e previdenciária incidente sobre a pessoa física (cooperado) e a pessoa jurídica (cooperativa) – ato cooperativo e ato não cooperativo – regra-matriz de incidência tributária – princípio da capacidade contributiva e da Justiça Fiscal; **(ii)** Delimitação das distorções tributárias e das suas consequências; **(iii)** Análise de jurisprudência e proposições legislativas atuais; **(iv)** Apresentação de proposta para resolução do problema.

CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

Q1. O que é ato cooperativo e ato não cooperativo nas cooperativas de material reciclável?

F1.1 Legislação;

F1.2. Doutrina;

F1.2. Precedentes jurisprudenciais;

Q2. Quais são os tributos e contribuições que incidem sobre a atividade econômica das cooperativas e sobre os rendimentos dos sócios cooperados?

F2.1. Legislação tributária e previdenciária;

F2.2. Doutrina e jurisprudência;

F2.2 Instruções Normativas, Portarias, Soluções de Consulta e Pareceres das autoridades fazendárias;

Q3. A previsão de um tratamento tributário adequado às cooperativas de catadores de material reciclável pode contribuir para geração de trabalho e renda? E para implementação e o gerenciamento das políticas de resíduos sólidos no Brasil?

F3.1. Constituição Federal**;**

F3.2. Legislação e jurisprudência**;**

F3.3. Estudos científicos e pareceres de órgãos e entidades do setor do cooperativismo

Q4. Quais são as consequências do julgamento dos Temas 177, 323, 304, 536 pelo Supremo Tribunal Federal e do Tema 363 do Superior Tribunal de Justiça? O projeto de lei 2.522/2022 resolve a questão do adequado tratamento tributário? O IBS e a CBS, por meio do IVA, melhorarão o ambiente tributário para as cooperativas?

F4.1. Acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça;

F4.2. Projeto de lei 2522/2022**;**

F4.3. Propostas de Emenda Constitucional**;**

F4.4. Legislação e jurisprudência**;**

F4.5. Estudos e pareceres de autoridades**;**

F4.6. Experiência profissional do pesquisador.

REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO

Q5. Quais as normas que atualmente tratam das sociedades cooperativas, com ênfase no ramo de catadores de materiais recicláveis?

F5.1. Constituição Federal

F5.2. Lei nº 5764, de 1971

F5.3. Código Civil Brasileiro.

F5.4. Lei nº 8212, de 1991.

F5.5. Decreto nº 3048, de 1999.

F5.6. Lei complementar nº 116, de 2003.

F5.7. Lei nº 11.196, de 2005.

F5.8. Lei nº 12.690, de 2012**.**

F5.9. Decreto nº 9580, de 2018.

F5.10. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo

F5.11. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019.

ABORDAGEM ANALÍTICA

Q6. O instituto da não incidência pode ser verificado sobre os atos praticados pelas cooperativas de catadores de material reciclável a fim de afastar a tributação sobre a receita (PIS/COFINS), sobre o lucro (IRPJ/CSLL), sobre o preço dos serviços (ISS) e sobre a circulação de mercadorias (ICMS)?

F.6.1. Normas citadas acima.

F.6.2. Normas contábeis.

Q7. Em não sendo totalmente aplicável a não incidência tributária, qual seria a base de cálculo possível para apuração dos tributos acima sobre os atos praticados pelas cooperativas de catadores de material reciclável?

F.7.1 Normas de Contabilidade.

F.7.2. Normas citadas acima.

Q8. **Considerando o texto constitucional e a legislação vigente, o que pode ser compreendido como adequado tratamento tributário para as cooperativas de catadores de materiais recicláveis? Como a questão tributária impacta sob os aspectos sociais e ambientais? As proposições em tramitação sobre o IBS e a CBS são positivas para as cooperativas?**

F.8.1. Constituição Federal.

F.8.2. Todas as fontes mencionadas acima.

F.8.3. Organização das Cooperativas do Brasil;

F.8.4. Organização das Cooperativas do Estado de São Paulo.

F.8.5. Propostas de Emenda Constitucional.

Q9. **Como as autoridades tributárias e a jurisprudência administrativa têm interpretado o assunto? Há jurisprudência judicial sobre o tema?**

F.9.1. Soluções de Consulta.

F.9.1. Análise de decisões judiciais e administrativas.

F.9.1. Precedentes judiciais.

Q.10. **A contribuição previdenciária incidente sobre os rendimentos dos cooperados é uma externalidade negativa para desenvolvimento do empreendimento cooperativista? Qual seria a alternativa para a manutenção da arrecadação, com justiça fiscal e distributiva?**

F.10.1. Lei nº 8212, de 1991;

F.10.2. Decreto nº 3.048, de 1999.

F.10.3. Projeto de Lei nº 2522, de 2022

Q.11. O avanço tecnológico poderá implicar a substituição da mão de obra de catadores de material reciclável por máquinas? Como a tributação pode ser utilizada para manter postos de trabalho sem desestimular a inovação tecnológica?

F.11.1. Organização das Cooperativas do Brasil;

F.11.2. Dados históricos oficiais sobre cooperados em cooperativas de catadores de material reciclável.

F.11.3. Doutrina e legislação;

F.11.4. Projetos de Lei.

RECOMENDAÇÕES FINAIS

Q12. É possível oferecer o adequado tratamento tributário para as cooperativas de catadores de material reciclável? Qual o impacto da adequação em termos de benefícios arrecadatórios, sociais e ambientais? As propostas de criação do IBS e da CBS são uma alternativa nesse sentido?

F.11.2. Normas mencionadas acima.

Q13. A contribuição previdenciária incidente sobre os rendimentos dos sócios cooperados poderia recolhida sob um valor fixo, condizente com o impacto sobre a rendimentos de pessoas em estado de vulnerabilidade? Há mecanismos legislativos ou administrativos para a sua implementação?

Q14. Quais as medidas podem ser adotadas para que as cooperativas de catadores de material reciclável possam gerar e aproveitar créditos tributários?

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

3.1. Relevância prática

Os problemas relativos à incidência tributária e às restrições ao aproveitamento de créditos tributários são temas que envolvem um número expressivo de cooperativas e cooperados, atraindo relevância prática em razão da dimensão econômico-social envolvida.

A questão previdenciária é outro aspecto relevante na medida em que as catadoras e os catadores filiados às cooperativas são submetidos às alíquotas de salário de contribuição no mesmo percentual de outros contribuintes individuais, não havendo distinção sob o aspecto da vulnerabilidade e hipossuficiência.

A previsão de complemento da contribuição previdenciária na hipótese de o rendimento mensal não atingir o salário-mínimo é outro assunto que merece atenção e alteração legislativa.

A adoção do IVA – Imposto sobre Valor Agregado sobre as atividades das cooperativas de catadores de material reciclável poderá impactar fortemente as suas atividades, desconsiderando as suas peculiaridades que exigem o adequado tratamento tributário.

3.2. Caráter inovador

A pesquisa tem por objeto a identificação das cargas tributária e previdenciária sobre as atividades exploradas pelos cooperados através de sociedades cooperativas de catadores de material reciclável. A Inovação se verifica a partir do recorte temático limitado ao tema tributação das cooperativas de material reciclagem à luz do princípio da capacidade contributiva, do adequado tratamento tributário e da Justiça Fiscal.

3.3. Potencial de impacto

Segundo divulgado pela OCB – Organização das Cooperativas do Brasil, os Dados do Anuário da Reciclagem 2022 apontam a existência de 1.996 organizações de catadores e catadoras, presentes em 1.032 municípios brasileiros e que abrangem uma população estimada de 143 milhões de pessoas. A região que conta com o maior número de organizações é a Sudeste, com 833, e a que possui a menor quantidade é a Norte, com 125. Já o Centro-Oeste conta com 187; o Nordeste com 315; e Sul com 536.

O Brasil sediará a 30ª Conferência da ONU sobre Mudanças Climáticas (COP-30), em novembro de 2023, em Belém (PA). Será uma grande oportunidade para apresentar a relevância do cooperativismo no trato das questões ambientais.

Em relação a recuperação e destinação para reciclagem de materiais em 2022, segundo o mesmo anuário, foi estimada em 1,3 milhão de toneladas de resíduos sólidos, o que pode ter reduzido a emissão de CO2 em até 873.451 mil toneladas. O potencial do Brasil, no entanto, é bem maior. De acordo com o estudo, somente o aproveitamento dos resíduos recicláveis que seguem para os lixões poderia injetar R$ 14,1 bilhões na economia do país.

A apresentação de uma solução acerca do adequado tratamento tributário e previdenciário aos atores envolvidos na cadeia do cooperativismo de reciclagem tem forte impacto social, econômico e arrecadatório.

O IVA – Imposto sobre Valor Agregado também possui um potencial de impacto relevante, mas pode resultar em mais uma distorção sobre a incidência tributária do ramo do cooperativismo de reciclagem.

4. Familiaridade com o projeto de pesquisa

O pesquisador atua no ramo do direito cooperativo há quase duas décadas seja como advogado de inúmeras cooperativas, como palestrante e organizador de livros sobre o tema. Como consultor jurídico da ABRACOMTAXI – Associação Brasileira das Cooperativas de Motoristas de Taxi, participou ativamente na formulação de sugestões para o adequado tratamento tributário das cooperativas de motoristas de taxi quanto às contribuições sociais PIS/COFINS que resultaram na previsão legal de exclusão de valores das bases de cálculo, remissão e anistia de créditos tributários. Também no Município de São Paulo, participou dos debates e sugeriu textos para a adequação do tratamento tributário sobre as cooperativas do mesmo ramo quanto ao ISS – Imposto sobre Serviços.

Exerceu os cargos de Presidente da Comissão do Cooperativismo da OAB/SP (anos de 2017 – 2018), e de Secretário (2016), exercendo atualmente o cargo de 2º Vice-Presidente (2022/2024).

No campo acadêmico, coordenou o curso de direito cooperativo na Escola Superior da Advocacia – ESA (2018), no qual também participou como docente.

O pesquisador também participou como coordenador e autor do livro Direito Cooperativo – Temas Contemporâneos, editora Noeses, fruto da parceria entre a Comissão Especial do Cooperativismo da OAB/SP e o SESCOOP – Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo no Estado de São Paulo.

5. Bibliografia preliminar

ARAMIS, Moutinho Junior. *Direito cooperativo:* temas contemporâneos, In: Alexandre Ambrogi, Fabio Godoy Teixeira da Silva e Flávio Bersani de Freiras (coords.). São Paulo: Noeses, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo:* os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. *Elementos de direito cooperativo*. 2 ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros:* CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 4 ed. rev., atual, e ampl., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CARRAZZA. Roque Antonio. *ICMS*. 12 ed, São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* fundamentos jurídicos da incidência. 2 ed. rev., São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 32 ed., São Paulo: Noeses, 2022.

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

LIMA, Rodrigo Coelho de. *Direito cooperativo:* avanços, desafios e perspectivas. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2018.

MIRANDA, José Eduardo de. *Legislação tributária aplicada à sociedade cooperativa*, Curitiba: Juruá, 2013.

MISI, Marcia Costa. *Cooperativas de trabalho:* direito do trabalho e transformação social no Brasil, São Paulo: LTr, 2000.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; VALENTIM NETO, Geraldo (orgs). *Tributação das cooperativas à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Ed., 2015.

SALOMÃO, Brasil. P. P.; SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (orgs.). *Direito tributário cooperativo.* São Paulo: MP, 2007.

6. Legislação

BRASIL. *Decreto n. 3.048, de 06 de maio de 1999.* Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Decreto n. 9580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Lei complementar n. 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.* Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Lei n. 12.690, de 19 de julho de 2012.* Dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12690.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Projeto de Lei n. 2.522, de 31 de agosto de 2022*. Altera a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para conceder isenção de Contribuição para o PIS/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) à venda de materiais recicláveis à pessoa jurídica que apure o Imposto sobre a Renda pelo lucro real. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154789 Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971***.** Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. *Lei n. 8212, de 24 de julho de 1991.* Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm Acesso em: 20 out. 2023.

7. Cronograma de execução

	2023						2024												
Atividade	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Pesquisa bibliográfica, pesquisa jurisprudencial, análise de material																			110h
Organização dos materiais																			30h
Redação																			50h
Revisão e debate de apontamentos com o orientador																			20h
Desenvolvimento da versão final do trabalho																			30h
Revisão final e debate de apontamentos com orientador																			30h
Depósito do trabalho																			10h