

EXMO. SR. MINISTRO RELATOR LUIZ FUX, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Recurso Extraordinário – Repercussão Geral
Autos n. 598.085 / RJ

1

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS, órgão de representação do cooperativismo brasileiro, já admitida na presente demanda como *amicus curie*, ciente da sua limitação processual, vem, respeitosamente, perante V.Exa., tecer algumas considerações sobre o r. Acórdão publicado no dia 10/02/2015, haja vista a importância do r. julgado para todas as cooperativas de trabalho do País, as quais pede, com todas as *venias*, sejam consideradas, para, ao fim, **requerer o ajuste de erro material com adequação na proclamação do julgamento.**

Em acórdão publicado no dia 10/02/2015, V.Exas. deram provimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional para “*declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas*”.

A análise do case parte, portanto, das seguintes considerações:

- a) O julgado foi limitado ao ato externo das cooperativas de trabalho;
- b) Para esse ato (ato externo) se disse que não existe hierarquia legal, mesmo porque, no que tange ao ato não cooperativo a cooperativa se apresenta como uma sociedade comercial qualquer. Nesse contexto aplicou o decidido em precedente dessa Corte (RE 377.457, RE 381.864 e ADC 01);
- c) Entretanto duas questões merecem consideração:

c.1) se não se julgou o ato interno, o ato cooperativo, que se diga expressamente que tal ato não foi analisado sob o viés da hierarquia, evitando a proliferação de decisões que interpretem equivocadamente a extensão do julgado em sede de recurso repetitivo;

c.2) se se pretender julgar o ato cooperativo, o que não foi feito no r. *decisum*, esse sim destinatário do adequado tratamento através de lei complementar (leitura do 146, III, c da CF/88) que se diga que para esse ato, e somente para ele, o art. 6º, I da LC 70/91, tem essa envergadura (lei formal e materialmente complementar), **COMO JÁ DECIDIDO PELO PLENO DESSE TRIBUNAL (RE 377.457, RE 381.864 e ADC 01);**

2

Em suma: apartando o ato cooperativo do ato não cooperativo, como deve ser, essa Suprema Corte já tem importantes precedentes do pleno para cada um deles!!! O que precisa ser preservado para se manter a coerência na interpretação da jurisprudência constitucional, e mais do que isso, para manter a necessária segurança do jurisdicionado em relação a posicionamentos do Tribunal, é apartar cada operação (ato e não ato) aplicando a cada uma delas o tratamento adequado (seja previsto em lei seja aferível na jurisprudência da Corte).

Esses os esclarecimentos que se mostram essenciais ao feito e à sobrevivência do cooperativismo de trabalho brasileiro.

A - A lide e seus contornos – Fixando o objeto decidido

O contorno da lide foi claramente definido pelo r. acórdão, ao aduzir que *“a solução deste leading case passa pela exegese da amplitude do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e da extensão do conceito de ato cooperativo, posto que a recorrida, cooperativa de trabalho, presta serviços médicos a pessoas físicas e jurídicas (tomadoras de seus serviços), gerando, por consequência, receita bruta ou faturamento tributável pela COFINS, à luz do art. 195, caput e § 4º, da CF/88, no entender da recorrente”*.

Esse objeto restou aclarado quando dos debates, especialmente das intervenções dos Min. Fux, Barroso e Lewandowski, delimitando que o objeto do pronunciamento da Corte **seria a validade das alterações legislativas relativa à MP n. 1.858/99 em relação aos atos externos**, ficando os atos internos das cooperativas (ato cooperativo) resguardados pela regra de não incidência tributária. Confira-se:

“O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Pois não. Eu até vejo aqui na minuta, que nos é distribuída, de que seriam legítimas as alterações introduzidas pela MP

1.858/99, no que revogou a isenção COFINS/PIS concedidas às Sociedades Cooperativas.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É, vamos ficar nessa tese. Então, são legítimas as alterações introduzidas - porque são várias - pela Medida Provisória nº 158, no que revogou a isenção da COFINS/PIS concedidas às sociedades cooperativas. Fica bem seca.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Eu consulto o Plenário.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Eu também, apenas como vai ficar registrado - não mais em notas taquigráficas, mas no voto que vai sair -, a isenção revoga tributos incidentes. Eu sustentei e acho que o artigo 59 ...

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Hipótese de não incidência.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - ... estabelece que os atos cooperativos não sofrem incidência. Portanto, esses atos não são afetados por essa legislação. Essa é a tese do meu voto.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Os atos cooperativos próprios, internos.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - E que, na verdade, é uma tese lateral, porque não é a questão em discussão, mas apenas fiquei com a preocupação de a tese afirmada - a de que a revogação da isenção foi legítima - atingir as situações de não incidência, o que eu acho que não deve acontecer.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Não deve acontecer.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Portanto, se nós todos estamos de acordo quanto a esse ponto, não precisa constar da suma do julgamento. Apenas fica registrado que nós só decidimos o que decidimos, e não decidimos sobre outras situações de atos cooperativos, porque aí, sim, eu acho que nós produziríamos a debacle do cooperativismo.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Sim. Então, nesse enunciado que o Ministro Fux sugeriu, qual é a restrição que Vossa Excelência faria?

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Nenhuma.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Nenhuma? **O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Nenhuma. Apenas como obiter dictum, ficou registrado que não se estende à situação das cooperativas de produção.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É PORQUE EU PRÓPRIO, MESMO SINTETICAMENTE, ADUZI ATOS INTERNOS E ATOS EXTERNOS. NO MEU VOTO, EU ADUZI A ISTO: ATO COOPERATIVO PRÓPRIO NÃO SOFRE A INCIDÊNCIA, É CASO DE NÃO INCIDÊNCIA.

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Exatamente.
O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Está no voto, está no voto.
O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Então, estamos de acordo.” (ênfase acrescida – fl. 41 a 43 do acórdão do RE 598.085)

4

Ressalta-se que a necessidade de se pontuar com clareza o presente debate, estabelecendo corretamente a premissa do julgamento e o seu resultado decorre não só do fato de se tratar de tema julgado por esta Suprema Corte, mas especialmente por se tratar de Repercussão Geral e envolver milhares de Cooperativas, cada qual com o seu ramo de atuação e demanda específica, as quais poderiam ser frontalmente atingidas no seu ato cooperativo, o que não é o objetivo do Tribunal, conforme asseverou com brilhantismo o Exmo. Ministro Presidente Ricardo Lewandowski:

*“O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Acho que esta é a preocupação do Plenário, inclusive, a partir dessas muito substanciosas sustentações orais, **E NÓS TEMOS QUE PROTEGER AS COOPERATIVAS, ATÉ PORQUE ESSA É UMA DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL. ENTÃO, À MEDIDA QUE AVANÇAMOS UM POUCO NOS ENUNCIADOS, PODEMOS ATINGIR OS ATOS PROPRIAMENTE COOPERATIVOS E QUE NÃO É, ABSOLUTAMENTE, O DESEJO DESTA CORTE NÃO FICOU DEMONSTRADO**”.* (ênfase acrescida – fl. 504 dos autos do RE 599.362)

Aliás, em relação ao ato cooperativo, o r. acórdão reconheceu como válida a Lei n. 5.764/71 enquanto norma a estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo a que alude o art. 146, III, “c” da Constituição Federal de 1988, cujo art. 79, parágrafo único vem sendo corretamente interpretado por todo o Poder Judiciário como uma hipótese de não incidência tributária para fins de exigência do PIS e da COFINS (com destaque para os julgamentos do RESP n° 591.298/MG – DJ 07/03/2005, de relatoria do Exmo. Ministro Castro Meira e RESP n° 616.219 – DJ 25/09/2006, de relatoria de V.Exa. pela 1º Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça).

No entanto, em análise específica da estrutura societária da Recorrida, entendeu como válida a revogação da isenção concedida pelo art. 6º, I da LC n. 70/91 pela MP n. 1.858/99, *“tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas quando prestarem serviços a terceiros não associados (não cooperados)”*, eis que *“o tema atinente à isenção é matéria reservada à lei ordinária, consoante prevê o art. 178, do Código Tributário Nacional, razão pela qual a Lei Complementar n°*

70/91 deve ser tida como complementar apenas formalmente, o que implica a possibilidade de ser alterada por medida provisória, a teor da interpretação albergada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995)” (destacamos).

Dessa forma, arguiram que “*acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada. Essa assertiva tem respaldo nos Mandados e Injunção nº 701, 702 e 703, onde a Suprema Corte assentou que a definição do adequado tratamento tributário previsto no art. 146, III, c, da CF/88 se insere na órbita da opção política do legislador*”.

O que se percebe é que a Suprema Corte buscou garantir que os atos negociais realizados pelas Cooperativas de Trabalho não fossem alcançados pela regra de não incidência tributária sobre o ato cooperativo prevista no art. 79 da Lei n. 5.764/71, destinatário do adequado tratamento tributário a que alude o art. 146, III, “c” da Constituição Federal de 1988 e até então isentos pelo art. 6º, I da LC n. 70/91.

No entanto, o r. acórdão merece reflexões, objetivando se manter nos contornos do que decidido:

I – DA CONTRADIÇÃO DO R. ACÓRDÃO EM RELAÇÃO À AUSÊNCIA DE OFENSA À HIERARQUIA LEGAL PELA MP N. 1.858/99 – APLICABILIDADE SOMENTE AOS ATOS COOPERATIVOS

As sociedades cooperativas sejam elas de crédito, produção, consumo ou trabalho, são sociedades de pessoas constituídas para prestar serviços aos seus associados e, como tal, praticam atos cooperativos (não existe nenhum ramo cooperativo que não pratique ato cooperativo). Podem atuar nesse mister em qualquer atividade econômica possível, como se vê do art. 5º da Lei n. 5.764/71¹. Praticam, todas, atos cooperativos (art. 79) e atos não-cooperativos (art. 87). Os primeiros são tributados no cooperado (neutralidade da cooperativa) e os segundo na cooperativa. Coexistem, portanto, nessas entidades, as duas figuras: ATOS COOPERATIVOS e ATOS NÃO COOPERATIVOS.

¹ Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação”.

Dessa forma, terminologias como atos cooperativos com terceiros ou atos cooperativos negociais estão, com todas as vênias, equivocadas. Ou é ato cooperativo ou ato não cooperativo, cabendo ao Acórdão definir qual a extensão do ato praticado por cada entidade para definir a incidência tributária, o que já reconhece o Fisco, conforme se verá adiante.

No caso dos autos, como dito, esta E. Corte entendeu que ao praticar atos com terceiros não cooperados, a Cooperativa Recorrida deveria se sujeitar à incidência tributária sobre a integralidade de suas receitas. E o fez muito bem, mesmo porque se está a falar do ato não-cooperativo.

Ocorre que o r. Acórdão utilizou como fundamento para o provimento do Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional a constitucionalidade da revogação, pela MP n. 1.858/99, da isenção concedida pelo art. 6º, I da LC n. 70/91, sendo que tal isenção foi concedida aos ATOS COOPERATIVOS, os quais não são objetos de debate, como visto. Observe-se a norma:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades; (destaques)

Veja-se que há um equívoco na conclusão do r. julgado na medida em que todas as manifestações da Corte, inclusive do Min. Relator, são pela intributabilidade do ato cooperativo, mas se utiliza como fundamento para a tributação dos atos não cooperativos da Recorrida a validade de revogação de norma que concedeu isenção aos atos cooperativos!!

Em suma: o que uma “isenção” (não-incidência didática, como já claramente pontuado pela doutrina e jurisprudência) sobre o ato cooperativo pode justificar a tributação do ato-não cooperativo? Com todas as vênias, nada! Essa incidência (sobre o ato não-cooperativo) já existe independentemente da isenção da LC 70/91!!

Esse tema de hierarquia, da forma com posto na ementa e nas razões do acórdão refoge ao debate dos atos externos do cooperativismo de trabalho, saindo da premissa minimalista da tese e podendo acarretar dissídio de interpretação no aplicador da jurisprudência do STF, especialmente em face de todos os outros ramos cooperativistas que não tiveram sua essência analisada pela Corte.

Ora, os debates informam com clareza que não se adentrou na tributação do ato cooperativo, o que, se fosse o caso (e não o é) redundaria num alargamento considerável do debate e a necessidade de se pontuar em relação a esse ato, nascendo, portanto, grave contradição.

Mesmo porque, no caso do ato cooperativo, o art. 6º, I da LC n. 70/91 é **materialmente e formalmente complementar, como já entende esse Tribunal!**. Explica-se:

O STF acertadamente já disse que a LC 70/91 é formalmente ordinária em sua estrutura, e quando não trata de matéria reservada à Lei Complementar. Foi o caso das prestadoras de serviço. E é o caso tratado no presente julgado, envolvendo o ato não cooperativo das sociedades cooperativas. (RE XXXXXX)

7

Esse mesmo STF também já disse que a LC 70/91 é formalmente complementar quando tratar de matéria reservada à lei complementar. Foi o caso do ato cooperativo das sociedades cooperativas. (MI XXXXXX).

De fato, para o ato cooperativo, **e só para ele**, permitiu-se uma exceção: o art. 6º, I da LC n. 70/91. E isto devido à hipossuficiência do cooperativismo e à hipersensibilidade do ato cooperativo diante nas normas gerais de tributação, o que, aliás, já previa a Carta da República (art. 146, III, 'c'). Exatamente em virtude dessa sensibilidade fiscal do ato cooperativo (já que sua tributabilidade também na cooperativa, e não no cooperado como já ocorre, pode implicar na extinção da sociedade) que foi escolhido pela CF/88 o caminho da lei complementar, seja por atingir a todos os entes federados, como lei nacional, seja por exigir *quorum* qualificado, onde o debate mais aprofundado por certo culminaria com o reconhecimento das particularidades do sistema cooperativista.

Nada disso, em absoluto, foi sequer ventilado no corpo da ADC n. 01/94. Em realidade, quando em análise da Ação Declaratória de Constitucionalidade envolvendo essa questão, essa Corte entendeu pela natureza materialmente ordinária da LC n. 70/91, mas, naquele caso, divergente do presente, referia-se o Excelso Pretório, diante do art. 195, I da *Charta*, à possibilidade de ser a COFINS instituída por lei ordinária.

Naquela oportunidade discutia-se, sim, uma isenção, e das sociedades civis. Essa isenção não estava ampara em nenhum preceito constitucional específico.

Para as cooperativas a questão é diametralmente oposta a das prestadoras de serviço: seja porque não se fala em isenção (mas em não incidência), seja porque não se fala da entidade cooperativa (mas sim de um ato por ela praticado - o ato cooperativo), seja porque não se discute o art. 195, mas sim os arts. 146 e 174 da Constituição Federal.

Observe-se no quadro abaixo a IMENSA diferença estrutural e legal dos debates:

		COFINS das Prestadoras de Serviços	COFINS do Ato Cooperativo
Base Jurídica	Legal	Art. 6º, II, LC n. 70/91	Arts. 79, 87 e 111, Lei n. 5.764/71 Art. 6º, I, LC n. 70/91

	Constitucional	Art. 59, CR/88	Arts. 146, III, c e 174, § 2º da CR/88
Instituto Jurídico em Debate		Isenção (benefício fiscal)	Não Incidência (atipicidade)

Por isso é que o ato cooperativo (seja de qual ramo for) se mostra intributável na cooperativa, já que a LC n. 70/91, através do seu art. 6º, I, labuta em sintonia com o comando dos arts. 146, III, ‘c’ e 174, § 2º da Constituição Federal, estando no patamar de norma formal e MATERIALMENTE complementar, isso dito pelo Pleno desse Supremo Tribunal!

É que, em face do conteúdo do art. 146, III, “c” da CF/88, no ano de 2004 algumas sociedades cooperativas impetraram Mandados de Injunção para que fosse reconhecido o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ao menos até que, segundo o que pleitearam, fosse publicada a lei complementar a que se refere a norma Constitucional.

Naquela oportunidade a própria União Federal defendeu, nas penas dos ilustres Consultores, Dr. MANOEL LAURO VOLKMER DE CASTILHO e Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, o fato de que a Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas) teria sido recepcionada pela Charta com natureza materialmente complementar, especificamente em sede de ato cooperativo. Confira-se:

“A exigência objetada - ante o disposto no art. 146, III, c da CF (“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.”) – já tem a possível regulação na lei própria e especificamente em relação ao ato cooperativo em sentido estrito (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 79 e parágrafo único), sobre os quais, em princípio, o fato gerador descrito em lei, os mencionados tributos (leia-se PIS, COFINS, CSLL) não incidem uma vez que se endereçam ao faturamento ou resultado econômico do empreendimento, como de resto, a jurisprudência tem afirmado de longa data (v.g. RESP 543.828/MG, DJ 25.02.2004; RESP 170.371/RS, DJ 14.06.1999 e RESP 275.030/PR, DJ 22.09.2003, todos do Superior Tribunal de Justiça.” (destacamos)
(Fls. 90, Dr. Manoel Lauro Volkmer de Castilho – Consultor Geral da União)

“Também é relevantíssimo deixar anotado que vários dispositivos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a política nacional do cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências, trazem normas gerais tributárias, tendo sido, portanto, recebidas essas normas com nível de lei complementar.”
(Fls. 99, Dr. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – Consultor da União) (destacamos)

Como resultado, os Mandados de Injunção foram rejeitados por se entender pela existência de norma regulamentadora que estabelece o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Observe-se a ementa do MI nº 701/2004, de idêntico teor às demais:

“MANDADO DE INJUNÇÃO – OBJETO. O mandado de injunção pressupõe a inexistência de normas regulamentadoras de direito assegurado na Carta da República. Isso não ocorre relativamente às sociedades cooperativas e ao adequado tratamento tributário previsto na alínea c do inciso III do art. 146 da Constituição Federal. (STF, MI n. 701/2004, Rel. Min. Marco Aurélio, Julgado em 29/09/2004)

Ora, se a própria União compreende que a lei cooperativista, no que se refere ao ato cooperativo, teria sido recepcionada com natureza complementar, como não compreender que uma outra lei, desta feita formalmente complementar, e que trata igualmente do ato cooperativo, não teria o mesmo condão (todas elas sob o manto do art. 146 – uma via recepção e outra via produção legislativa posterior ao Texto Constitucional, ambas harmônicas entre si)?

E o mais relevante: no voto que entendeu pela inadequação do caminho do mandado de injunção, o argumento condutor apontou ao fato de já existir legislação fiscal que compreenda o ato cooperativo, citando EXPRESSAMENTE A LC 70/91, que é complementar em seu art. 6º, I (e isso já no ano de 2004). Confira-se as palavras do MINISTRO MARCO AURÉLIO, no que foi acompanhado à unanimidade:

“NOTA-SE, MAIS, QUE DIPLOMA, JÁ ENTÃO CONTANDO COM A ENVERGADURA DE LEI COMPLEMENTAR, PREVÊ QUE SÃO ISENTAS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL AS SOCIEDADES COOPERATIVAS QUE OBSERVAREM O DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA, QUANTO AOS ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS DE SUAS FINALIDADES – ART. 6º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR N. 70, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1991.”
(FLS. 43) (destacamos)

A se perdurar o tema à luz da leitura dos Mandados de Injunção, a situação das cooperativas no Brasil é para lá de kafkiana, reduzida não ao abandono, mas a uma fatídica omissão letal. Explica-se:

Quando entenderam, a mais de década que precisava de lei para definir o ato cooperativo, essa Corte e a própria União Federal disseram que essa já havia e era a Lei n. 5.764/71 e a LC n. 70/91. Induziram, portanto, segui-las. Anos depois, estando as cooperativas seguindo o que já decidido pelo Plenário do STF são surpreendidas com a própria União falando que lei não há, e o STF, ao se entender que adentrou no tema do ato cooperativo (o que não se espera a teor do articulado) dizendo que são válidas as alterações legislativas perpetradas pela MP n. 1.858/99 por questão de hierarquia legal!!

Ora, se omissão houvesse os Mandados de Injunção teriam sido julgados procedentes!!! “Há” ou “não há”?? Quem está com a razão nessa posição manifestamente contraditória? E em dois julgados unânimes proferidos pelo Pleno da Suprema Corte!

E não é só isso. Conquanto já não bastasse, por força do art. 62, par. 1º, inciso II da Constituição Federal, é vedado o uso de Medida Provisória no trato de assunto com reserva de lei complementar. Ora, no caso vertente nunca poderia uma medida provisória (inicialmente a 1.858/99, atualmente a MP 2.158-35/01) pretender revogar o art. 6º, I da LC 70/91, sob pena de ofensa, aí sim, ao próprio art. 146, III, “c” (TEMA RELEVANTÍSSIMO ESSE NÃO ABORDADO). Sobre o tema se posicionou o MINISTRO EROS GRAU, quando do julgamento do RE 377.457, corroborando a imprestabilidade de medida provisória a esse fim:

“A Constituição do Brasil indica em inúmeros preceitos matéria a respeito das quais incumbe ao legislativo legislar por lei complementar, vale dizer, nos termos do disposto no seu artigo 69. Tem-se aí o que se costuma referir como reserva constitucional positiva da lei complementar. Quanto às matérias abrangidas por essa reserva não é admissível a lição de medida provisória (art. 62, par. 1º, III da Constituição Federal).” (fls. 1803)

E não se olvide que ao reconhecer a natureza material e formalmente complementar do inciso I do art. 6º da LC 70/91 (o que já se fez no julgamento do mandado de injunção acima descrito) estará essa Corte validando inclusive o que já disse em diversas outras oportunidades, quando do cotejo da legislação tributária com o art. 146, III.

Lembre-se da inconstitucionalidade do prazo decadencial previsto no art. da Lei 8.212/91, por não restar veiculado por lei complementar:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

- I. *PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, §1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e créditos tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.*
- II. *DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.”*
(STF, RE n. 559.882-9 RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14/11/2008)

Lembre-se, ainda, do papel desempenhado pelo Decreto-lei 406/68, como norma de tal envergadura material:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido”. (RE 236604, Rel.: Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 EMENT VOL-01957-18 PP-03877)

Note, Exmo. Ministro, a GRAVIDADE do precedente, se não ficar limitado ao ato não cooperativo:

- contraria julgados do Pleno do STF quando disseram que a LC 70/91, no que tange ao ato cooperativo, é materialmente complementar;
- pode representar decisão claramente contraditória em relação ao tema da decadência, e na leitura do mesmo art. 146;
- pode representar grave risco em relação ao decreto-lei 406/68, em sede de tributos municipais, cuja recepção foi igualmente assentada no próprio art. 146.

Dentro dessa realidade resta evidente que o entendimento desta Corte sobre a validade da MP n. 1.858/99 em relação aos atos negociais (atos não cooperativos) praticados pelas cooperativas de trabalho não deve interferir na compreensão da inconstitucionalidade da revogação da isenção conferida pelo art. 6º, I da LC n. 70/91 ao ato cooperativo, seja porque não foi esse o objeto do julgamento, conforme manifestações de V.Exas., seja porque de fato há uma hierarquia legal entre o citado art. 6º, I da LC n. 70/91 e a MP n. 1.858/99 que impossibilitaria tal revogação, na linha de precedentes envolvendo diversos temas tributários, inclusive o próprio cooperativismo.

II – DA OMISSÃO EM RELAÇÃO AO ATO COOPERATIVO INTERNO DO COOPERATIVISMO DE TRABALHO – EQUÍVOCO NA PROCLAMAÇÃO DO JULGAMENTO.

Conforme visto, todas as manifestações do r. julgado foram no sentido de tributar os atos negociais das cooperativas de trabalho realizados com terceiros.

Ocorre que ao assim entender, o r. acórdão acabou por desconsiderar a questão dos atos internos, esvaziando o conteúdo do ato cooperativo praticado pelas cooperativas de trabalho, haja vista que o seu objetivo social é justamente captar clientes para que seus cooperados prestem o serviço na sua respectiva área de atuação, razão pela qual seu ingresso sempre advirá de terceiros não cooperados. E isso já é sabido e regulado pela

Receita Federal do Brasil há décadas!!! Isso mesmo: o Fisco conhece e reconhece o tamanho desse ato!

No âmbito administrativo, o próprio Fisco já possui entendimento firmado em relação à extensão do ato cooperativo de cada ramo cooperativista, conforme se verá, cabendo à Receita Federal, caso a caso, avaliar se existe ato cooperativo ou não naquela operação.

12

Ocorre que uma leitura apressada do julgado poderia sugerir que a Suprema Corte teria entendido que as cooperativas de trabalho não seriam cooperativas, posto não praticarem ato cooperativo algum (a despeito de não ter analisado o ato interno desse ramo, que no caso é o próprio repasse)!! E daí a presente intervenção, no qual se busca um simples esclarecimento sobre o que se pretendeu julgar e o que se julgou, e eventualmente em se entendendo por elastecer o debate (e que não nos parece ser o caso), que se adentre na exegese de quais são os atos internos das Cooperativas de Trabalho (atos cooperativos) e quais são os atos externos (não cooperativos), respeitada, obviamente, as deduções e exclusões legais de cada ramo.

E mais, dirimir a proclamação do julgamento no sentido do provimento parcial, eis que o acórdão recorrido não pontuou o alcance dos atos, simplesmente falando de atos cooperativos os quais podem ser perfeitamente aclarados pelo próprio fisco.

Na oportunidade, esclarece-se o ato interno praticado pelas Cooperativas de Trabalho:

II.1- DO ATO COOPERATIVO INTERNO DO COOPERATIVISMO DE TRABALHO

As cooperativas de trabalho, tais quais as demais espécies cooperativistas, se apresentam como entidades de inspiração democrática, que buscam através da força do grupo proporcionar aos cooperados maiores possibilidades de sucesso no desempenho de seus empreendimentos individualmente considerados, buscando atingir seus objetivos de inclusão econômica do indivíduo.

Não sem razão é a Recomendação n. 193 da Organização Internacional do Trabalho (OIT) para que os Países promovam e fortaleçam o cooperativismo, como importante vetor para geração de trabalho, inclusão do indivíduo na economia, redução da pobreza, da desigualdade social e de gênero.

Os exemplos dessa prática no cooperativismo de trabalho são reveladores:

- Um taxista pode, ele mesmo, prestar serviços nas ruas aos passageiros, sujeitando-se aos percalços da sua profissão de forma autônoma. Pode, por outro lado, associado a uma cooperativa, prestar seu serviço em conjunto com diversos outros profissionais,

melhorando a sua organização e agregando valor ao seu serviço, como por exemplo, na aquisição de sistemas de rádio, de repasse de corridas, de convênios com entidade contratantes, monitoramento dos passageiros através de uma central telefônica ou pela internet, propiciando maior segurança para ambas as partes, etc.

- Nas cooperativas de profissionais liberais, a essência da cooperação se revela quando a entidade, representando os interesses do grupo, capta serviços a esse mesmo grupo (advocacia, medicina, contabilidade, engenharia, perícia, informática), e ao grupo repassa os recursos decorrentes do serviço prestado pelo cooperado (produção). Note que quem presta o serviço técnico é o cooperado, não a cooperativa, que tem legalmente o papel de angariar o cliente para que o próprio cooperado preste o serviço na sua respectiva área de atuação.

No caso das Cooperativas de Trabalho, aliás, os associados podem ainda reunir condições para a sua própria atuação no mercado com a aquisição de tecnologia, investimento em marketing, suporte jurídico, financeiro, administrativo, comercial e de desenvolvimento de novas atividades, aperfeiçoamento e atualização profissional e assistência técnica e social. Os associados se servem da cooperativa para acessarem o mercado em condições similares às das empresas prestadoras de serviços.

O suporte dado pela Cooperativa é viabilizado pela sua atuação empreendedora, tendo como base primordial o retorno aos associados do resultado das suas atividades laborais, deduzidos exclusivamente os tributos e contribuições sociais incidentes e os custos administrativos e de investimento necessários, que são rateados na proporção da fruição de cada um dos serviços da Cooperativa.

Tem-se, dessa forma que o objetivo social de uma cooperativa de trabalho é se relacionar com seu corpo social (profissionais liberais) no sentido de captar serviços para os próprios cooperados.

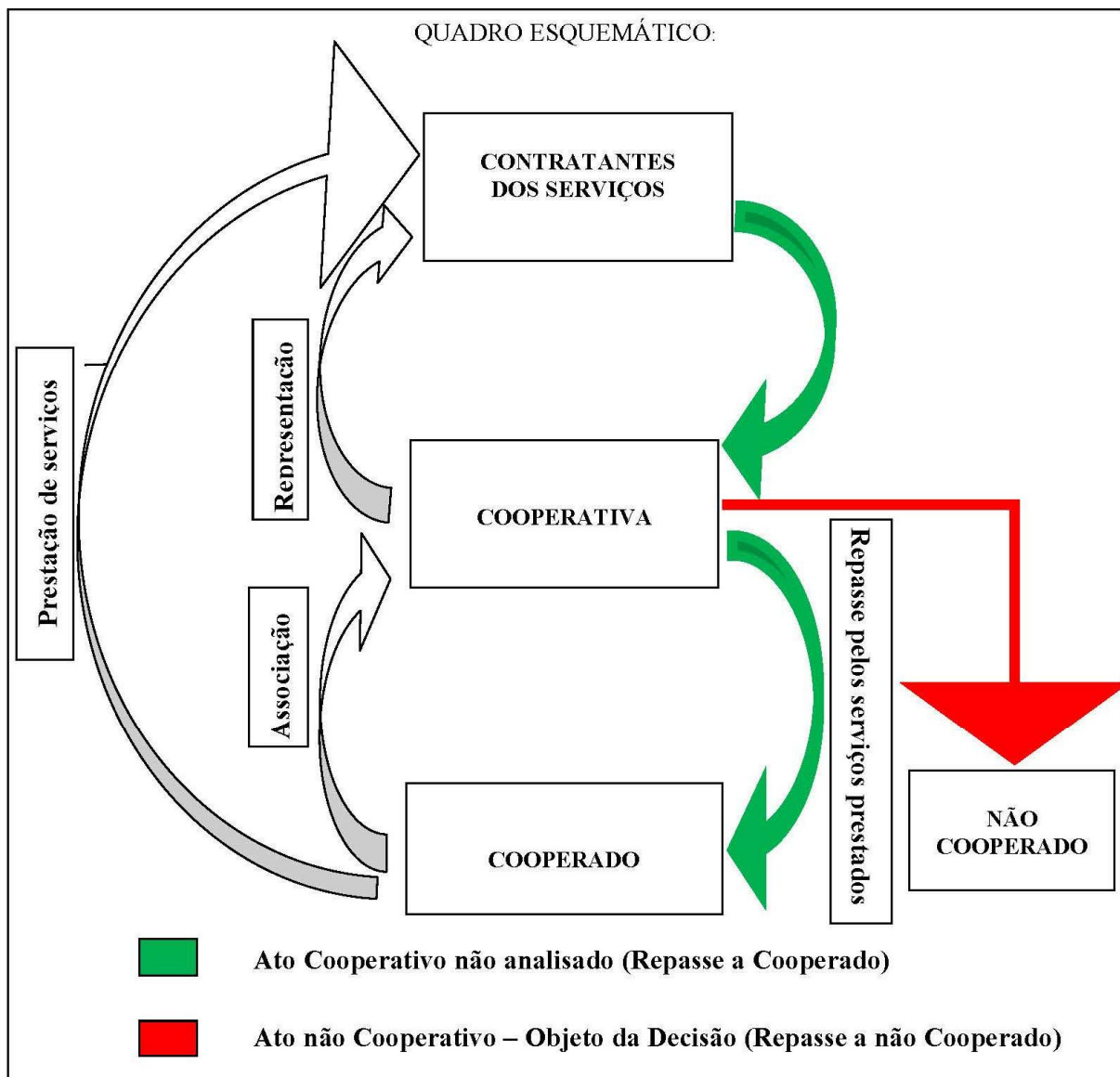
O objeto da entidade é a captação de trabalho, sua razão jurídica de existir, na linha do que preceitua a Lei nº 5.764/71. É que tais entidades objetivam angariar trabalho e consequentemente recurso aos seus associados. Esses, por sua vez, atendendo os pacientes captados pela cooperativa, dela recebem os recursos decorrentes desse mesmo atendimento (repasse).

Nesse sentido, e elucidando a estrutura básica do ato cooperativo de acordo com a previsão do art. 79 da Lei nº 5.764/71 (a qual estabelece que “*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*”), tem-se que nas cooperativas de venda em comum (dentre as quais se incluem as cooperativas de trabalho) será ato cooperativo a parcela monetária do

produto/serviço vendido e repassado aos cooperados, decorrentes da atividade exercida pelo cooperado. O ato não cooperativo é a parcela monetária do produto/serviço vendido e repassado aos não-cooperados.

Coexistem, portanto, nessas entidades, as duas figuras: ATOS COOPERATIVOS e ATOS NÃO COOPERATIVOS. O primeiro deles não é tributado na cooperativa porque será tributado no cooperado. E o segundo totalmente tributado na cooperativa, eis que nunca poderá ser repassado ao cooperado (art. 87 da Lei n. 5.764/71)

O ato cooperativo, portanto, é a proporção monetária daquilo que a entidade recebe pela colocação do serviço dos cooperados e a eles repassa. Eis o que se pontuou como atos internos e externos da Tribuna:



Exatamente isso que diz a Secretaria da Receita Federal do Brasil, **desde 1980!!!** Veja o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema Tributário - CST n. 38, de 1980² e Ato Declaratório da RFB n. 06/2007³.

Isso o que foi objeto da intervenção e acatado nos debates orais!! Isto que está, em relação à amplitude do ato, descrito nos normativos da Secretaria da Receita Federal! Isto que não representa benefício ou favor, nunca representou um NÃO PAGAR tributo, mas sim um ONDE PAGAR (no ato cooperativo se paga no cooperado, no ato não cooperativo se paga na cooperativa)! Isso que precisa ser aclarado no julgado sob pena de afastar o cooperativismo de trabalho do mundo jurídico das cooperativas, contrariando frontalmente o art. 5º da Lei nº 5.764/71, novamente citado:

“Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação”.

² “3. Das Cooperativas de Médicos

3.1. Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrangidas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e o recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89)”. (destacamos)

³ ***“Art. 1º As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).***

Art. 2º As importâncias de que trata o art. 1º, quando pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da [Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#).” (destacamos)

Então há que se perquirir a tal “neutralidade” tão bem asseverada em diversos votos, como se percebe:

Exmo. Ministro Dias Toffoli: *“dessa perspectiva, até que sobrevenha a lei complementar que definirá o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ao meu sentir, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, de modo que o tratamento tributário conferido ao ato cooperativo não resulte em tributação mais gravosa aos cooperados (pessoas físicas ou pessoas jurídicas) do que aquela que incidiria se as mesmas atividades fossem realizadas sem a associação em cooperativa.*

16

Exmo. Luís Roberto Barroso: *“Além da hipótese descrita, a legislação tributária cerca-se de outras diversas medidas de neutralidade para alcançar o fim constitucionalmente pretendido: o tratamento adequado. Quanto às cooperativas de produção, a lei prescreve que o ato interno cooperado cooperativa não configura ato de comércio, logo não deve ser considerado para fins tributários. Não obstante, a legislação prevê a exclusão do montante repassado aos cooperados da base de cálculo da contribuição. Observa-se, então, mais uma prescrição normativa criada com o intuito de calibrar a tributação com o fim de consagrar o conteúdo constitucional de ‘tratamento adequado.’ Diante das considerações expostas, ao contrário do que querem fazer crer as sociedades cooperativas, a legislação tributária busca concretizar o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo. A questão objeto de maior tensão sobre a tributação e o cooperativismo repousa na distinção existente entre estas sociedades e as diversas medidas de neutralidade utilizadas pelo Fisco. Não há uma uniformidade entre as medidas, o que sugere que algumas atividades podem estar sendo submetidas a tratamento mais gravoso do que outras”.*

Se neutralidade compõe a razão de decidir e implica ela que a cooperativa não há de representar uma incidência tributária maior ao cooperado do que aquela que estaria ele sujeito se estivesse “a sós” no ambiente econômico. Veja o que seria esse ato “aos OLHOS DO FISCO”, repita-se (e como se verá melhor adiante):

Exemplo: A) Será ato cooperativo, na cooperativa agropecuária, a parcela dos recursos decorrentes da colocação de produtos de cooperados no mercado (leite, soja, arroz, carne etc.) e posteriormente a eles repassado.

B) Será ato cooperativo, na cooperativa de transporte, a parcela de recursos decorrentes da “corrida” ou do “frete” pelos cooperados realizado, e posteriormente a eles repassado pela cooperativa.

C) Será ato cooperativo, na cooperativa de trabalho na área da saúde, a parcela dos recursos decorrentes do serviço prestado pelos fisioterapeutas, fonoaudiólogos, psicólogos, nutricionistas e terapeutas ocupacionais, e posteriormente a eles repassado pela cooperativa.

D) Será ato cooperativo, nas cooperativas de catadores de papel, a parcela dos recursos decorrentes da colocação dos produtos efetivada pela cooperativa, e posteriormente a eles repassada. Será ato cooperativo, nas cooperativas de mestres (educação), a parcela dos recursos decorrentes do magistério, e posteriormente repassado pela cooperativa a cada um dos cooperados (professores), e assim sucessivamente.

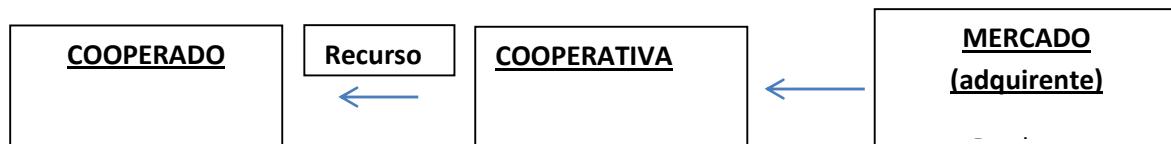
Porém, esta Suprema Corte entendeu que os atos praticados com terceiros não cooperados não se caracterizariam como atos cooperativos, merecendo esclarecer-se, no r. acórdão, que a cooperativa se relaciona com seus cooperados, repassando-lhes o produto do seu atendimento, sendo esse o seu ato cooperativo. O ato com terceiros tido como tributado seria o repasse feito a terceiros não cooperados! E nesse contexto, é absolutamente irrelevante a natureza jurídica da avença entre a cooperativa e os tomadores dos serviços dos profissionais liberais cooperados (usuários), e desde que seu objetivo esteja sendo cumprido (captação de serviços para o corpo social, quando se compreende a amplitude de seu ato cooperativo).

Nesse sentido, há que se lembrar da lógica operacional das cooperativas de venda em comum, cujo ato cooperativo se compreende não na origem do recurso, mas sim no seu repasse, uma vez cumprido o objeto social da entidade. É exatamente essa a característica essencial desse modelo que não foi precisamente aclarada! Na cooperativa de trabalho o ato cooperativo é justamente o repasse de recursos que a cooperativa faz ao cooperado, e decorrente da prestação de serviço feita (da cooperativa ao cooperado e do cooperado ao tomador do serviço). E o ato não cooperativo será o repasse de recursos ao NÃO COOPERADO.

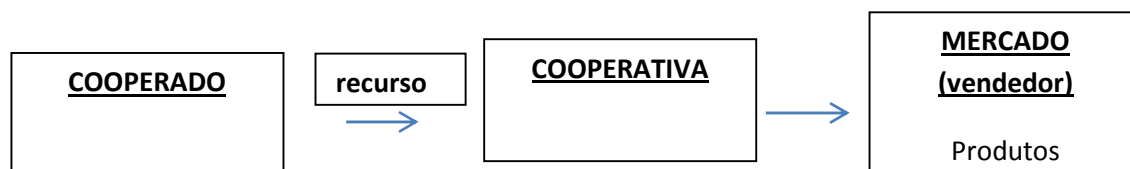
E não se olvide que tal lógica foi devidamente compreendida pelo legislador ordinário, quando, no intuito de abranger todos os ramos cooperativistas (relembre o art. 5º da Lei n. 5.764/71), deixou consignado no art. 79 da Lei n. 5.764/71 que o ato cooperativo é tanto aquele (i) praticado entre a cooperativa e o cooperado, como (ii) aquele praticado entre o cooperado e a cooperativa, além, é claro, do ato praticado entre cooperativas quando associadas.

Essa “aparente” redundância tem razão de ser (como pela boa hermenêutica, tudo na lei tem). E trata ela dos vetores do ato cooperativo em cada um dos modelos cooperativistas possíveis (compra em comum, venda em comum, compra e venda em comum).

Ora, se nas cooperativas de venda em comum o seu objetivo social é angariar serviços (por óbvio no mercado) a serem prestados por seus cooperados, quando se repassa aos cooperados os valores recebidos pelos serviços por eles prestados, está-se realizando um ato entre a cooperativa e o cooperado. Confirmam-se no quadro abaixo o trânsito de recursos reconhecido por lei como ato cooperativo:



Por outro lado, se nas cooperativas de compra em comum o seu objetivo social é adquirir no mercado produtos e serviços para os associados, quando se recebe destes os recursos para aquisição destes produtos/serviços, está-se realizando um ato entre o cooperado e a cooperativa. Veja-se, no mesmo sentido da ilustração anterior, o trânsito de recursos reconhecido por lei como ato cooperativo:



Como se sabe, a lei não faz letra morta e no caso do art. 79 da Lei n. 5.764/71 a sua razão jurídica de existir é exatamente assegurar que, seja recebendo recursos dos cooperados ou destinando a eles recursos recebidos de terceiros desde que no cumprimento de seu objetivo social, a entidade estará praticando um ato cooperativo. E a única razão da existência da figura do ato cooperativo é fiscal. Aliás, o próprio e fundamental art. 87 da Lei Geral das Cooperativas sequer foi citado nos Acórdãos, e seu objetivo é essencialmente tributário (permitir a incidência tributária somente sobre os atos que envolvem representação de terceiros (não cooperados, portanto).

No entanto, se considerar que apenas na hipótese da segunda ilustração (típica e exclusiva das cooperativas de compra) pratica-se um ato cooperativo, esta Suprema Corte desconsideraria todas as cooperativas de venda em comum como sociedades cooperativas, eis que não se reconheceu a realidade do repasse de honorários como ato cooperativo típico, entendendo-se o Ato Cooperativo na perspectiva do tomador de serviços (e não do próprio cooperado). E não foi isso que foi julgado, inclusive como se esclarece da intervenção:

“O SENHOR JOÃO CAETANO MUZZI FILHO (ADVOGADO) -
 Excelência, Senhor Presidente, só para esclarecimento de uma situação de fato: é que, a teor do avançar do julgado, nos parece, até para a organização

das cooperativas brasileiras se pontuar em relação ao tema, até internamente, que Sua Excelência, o Ministro Toffoli, entende **que o ato cooperativo típico não seria tributado, e o ato não cooperativo, ou atípico, seria tributado regularmente pelo PIS e pela COFINS.** Entendi que os atos internos não seriam tributados e os atos externos seriam tributados.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Assim eu também.

O SENHOR JOÃO CAETANO MUZZI FILHO (ADVOGADO) - Isso.

E aí, só para entender quais seriam esses atos internos e os atos externos, em uma cooperativa de trabalho médico, aquilo que ela faz em prol do seu corpo social, repassando a produção para ele, seria o ato interno; aquilo que ela faz em prol não do seu corpo social, ou não repassa a produção para ele, seria seu ato externo. Seria isso, Excelência?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - É isso, é isso, é isso.” (ênfase acrescidas – fls. 495 e 496 dos autos do RE 599.362)

O fato é que dúvidas **não** hão de surgir em relação ao repasse dos recursos aos cooperados (**ato interno**), que sempre será ato cooperativo, a própria razão de existir da cooperativa, já que revela de maneira soberana seu objeto e objetivo. Ela existe para isso: para captar serviço que será prestado pelo cooperado, repassando internamente a remuneração correspondente, sendo certo que um entendimento contrário representaria, em resumo:

- Extinção das cooperativas de trabalho enquanto modelo econômico, eis que limita injustificadamente seu ato cooperativo, a ponto de entender que, nessa hipótese, somente seria ato cooperativo a impensável situação de médico se cooperar somente para atender outro médico; (e, como decorrência de outros ramos da espécie venda em comum: no transporte quando um taxista tomasse o táxi de outro taxista; no cooperativismo agropecuário, quando um produtor de leite vendesse leite a outro produtor de leite, e assim sucessivamente...).

- Ao assim pensar, sem dúvidas nem exageros, estaria extinto no país o cooperativismo de venda em comum!! É que tal interpretação reduz o sistema à sua mais completa inutilidade: o taxista não precisa tomar táxi de outro taxista; ele precisa de trabalho! O médico, enquanto profissional, não precisa de atendimento de outro médico, ele precisa de atender, de trabalhar! O produtor de leite não precisa de comprar leite de outro produtor de leite, ele precisa comercializar sua produção! E quem contrata o táxi, a cooperativa de trabalho ou compra o leite será sempre um terceiro, pouco importando a natureza jurídica do contrato que a cooperativa subscreva com esse terceiro, que nunca, por si só, mas sim considerando o atendimento pelo não cooperado, desnaturará o ato cooperativo desse modelo (desde que a cooperativa dê suporte ao objeto econômico do cooperado e a ele repasse os recursos decorrentes da atuação do próprio cooperado).

- Afere-se assim, que a situação merece esclarecimento no sentido de reafirmar a premissa de que se julgou exclusivamente o ato não cooperativo, caso contrário levar-se-á o cooperativismo de trabalho à sua mais completa inutilidade, já que olvida-se do repasse do recurso ao cooperado (o que de fato interessa nesse modelo), para estabelecer raciocínio em momento irrelevante para a configuração do ato (a natureza do contrato de venda dos serviços dos cooperados), o que fere a ideia geral de hermenêutica, na busca de um sentido razoável e possível à norma.

- E a gravidade não é só no PIS. Essa compreensão **induz todos os tributos**, como o IRPJ, CSLL, a COFINS e o ISSQN, tornando insustentável o sistema em face de sua característica primordial de não alocar riqueza própria (repasse aos cooperados, sendo ali, nos cooperados, tributado).

- E a “pá de cal”: O ato não cooperativo, além de tributado, deverá ir para o FATES (art. 87 da Lei 5764/71). E se for ao FATES, não se poderá sequer repassar ao cooperado a produção! Ou seja, o cooperado trabalha/produz e a cooperativa não poderá repassar-lhe o produto de seu labor, uma vez que o recurso estará preso no Fundo. É A MORTE DO SISTEMA PELA MAIS COMPLETA INANIÇÃO!

II.2. O ATO COOPERATIVO DO RAMO TRABALHO SEGUNDO LEGISLAÇÃO FEDERAL E O PRÓPRIO FISCO

Ultrapassadas as contradições e obscuridades dantes mencionadas, e pretendendo a Corte interpretar o ato cooperativo desse ramo em face dos limites previstos em lei infraconstitucional (Lei 5.764/71, arts. 79 e 87, este último nem sequer mencionado), há que se partir do que a própria lei, que não a geral, entende por ato cooperativo desse ramo.

II.2.1– O Reconhecimento do Ato Cooperativo na Legislação do Imposto de Renda

A própria legislação do Imposto de Renda reafirma ser esse (o repasse de honorários) o efetivo ato cooperativo das sociedades cooperativas de trabalho. Explica-se:

Tem-se os dizeres do artigo 652 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR, reproduzindo o texto da Lei n.º 8.981, de 1995, artigo 64. Confira-se:

*“Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, **relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados** destas ou colocados à disposição (lei n.º 8.541, de 1992, art. 45, e lei n.º 8.981, de 1995, art. 64).*”

§ 1º o imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 1º).

§ 2º o imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do ministro de estado da fazenda” (destacamos).

Três constatações fundamentais:

(i) o tributo retido, decorrente dessa relação com os tomadores, somente poderá ser compensado com o imposto a ser gerado quando do pagamento do rendimento aos associados, firme na premissa de que o recurso não pertence à cooperativa, mas sim aos cooperados! E se pertence aos cooperados é ato cooperativo!!

(ii) se o tributo incidirá sobre o pagamento repassado aos cooperados, a exclusão de tal incidência na cooperativa parte da premissa de se tratar de ato cooperativo (art. 79 da Lei n. 5.764/71).

(iii) se esse repasse fosse ato não cooperativo, sequer repasse existiria, já que ato não cooperativo não pode ser repassado, uma vez que seu destino será necessariamente o FATES (arts. 4º, VIII, 28 e 87 da Lei nº 5.764/71⁴)!!

Conforme se verifica, em diversos momentos o legislador federal reconhece, expressamente, que as cooperativas de trabalho atuam no mercado como forma de atingir os seus objetivos sociais, o que, em momento algum, as descaracteriza como cooperativas (não praticantes de atos cooperativos), mesmo porque o produto dessa

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

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

atuação é encaminhado ao corpo social como decorrência da atuação desse próprio corpo social (busca do serviço pela cooperativa e prestação de serviço pelo cooperado).

II.2.2 – Da Compreensão do Fisco em Relação ao Ato Cooperativo das Cooperativas de Trabalho (Ato Interno desse Ramo)

A realidade do Cooperativismo de Venda em Comum, modelo no qual se insere o cooperativismo de trabalho, já é há muito tempo conhecida e reconhecida pela própria Receita Federal. Em diversos normativos e decisões o mencionado órgão manifestou posicionamento no sentido de configurar, como Ato Cooperativo na cooperativa de trabalho, ao menos os repasses feitos pela cooperativa aos cooperados em decorrência dos atendimentos por eles efetuados.

Nessa linha, destaca-se o já citado Parecer Normativo do Coordenador do Sistema Tributário - CST n. 38, **de 1980**, que explicita claramente a amplitude do ato cooperativo nas cooperativas de trabalho médico, e inclui dentro desse conceito os valores repassados aos cooperados a título de honorários decorrentes dos atendimentos médicos efetuados por estes associados:

“3. Das Cooperativas de Médicos

3.1. Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e o recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89)”. (destacamos)

Da mesma forma tem-se o também citado Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil - RFB n. 06, de maio de 2007:

“Art. 1º As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Art. 2º As importâncias de que trata o art. 1º, quando pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.” (destacamos)

Excelências, essas são mais do que opiniões! São normas gerais (complementares) em matéria tributária e vinculam as partes, inclusive a Procuradoria da Fazenda Nacional⁵. Eis o teor do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Ou seja, o Tribunal não poderia avançar em algo que não compõe a lide, eis que a amplitude do ato cooperativo não é tratada na demanda!! A demanda só pede para não tributar o ato cooperativo e esse ato possui um conceito delimitado pelo próprio Fisco!!

Confirmando tal entendimento, confirmam-se dezenas de decisões do **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:**

“Ementa: COOPERATIVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COOPERATIVA DE TRABALHO - O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, A OUTRA PESSOA AINDA QUE NÃO ASSOCIADO, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo, portanto tributável em relação ao IRPJ. Nestes casos, pode a cooperativa de trabalho usufruir o benefício de efetuar a compensação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre os valores pagos a seus cooperados com o imposto de renda retido na fonte sobre as importâncias recebidas de pessoas jurídicas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados desta (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992, com nova redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 1995). Recurso provido.” (destacamos)

⁵ *“Indubitavelmente, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo possuem em comum, essencialmente, a característica de serem, ambos, instrumentos através dos quais se veicula a interpretação adotada pela Secretária da Receita Federal no tocante a matéria atinente aos tributos por ela administrados. Por serem de caráter interpretativo, reportam-se a normas integrantes da legislação tributária a eles preexistentes, limitando-se a explicitar-lhes o sentido e a fixar, em relação a elas, o entendimento da administração tributária.*

(...)

“Por não se caracterizarem, pois, como atos constitutivos, o Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por via de consequência, possuem natureza declaratória - não sendo demasiado lembrar que é da essência dos atos declaratórios a produção de efeitos retroativos -, salientando-se, por oportuno, que sua normatividade, por tal razão, tem por fundamento não o poder de criar norma, que não possuem, mas, sim, o poder vinculante do entendimento interpretativo neles expresso, o qual, aliás, é próprio dos atos praticados pela autoridade administrativa no uso de suas atribuições legais”.

(PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 25 DE MAIO DE 1994. Publicado (a) no DOU de 25/05/1994, seção 1, pág. 7678).

Voto

(...)

Ora, se o legislador determinou a retenção na fonte de imposto de renda, os pagamentos feitos por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, relativas a serviços pessoais que lhes foram prestados por associados destas ou colocados à sua disposição é de se concluir, que se legislador determinou que o imposto de renda retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados e não compensado pelo devido pela cooperativa, é porque tal ato é cooperativo. Caso contrário, ou seja, se o ato não fosse cooperativo, chegaríamos à situação absurda de embora o imposto retido fosse da cooperativa e esta tivesse que incluir a receita como tributável não poderia compensar com o IRPJ devido o imposto retido na fonte relativo a estas operações.” (destacamos) (CARF - Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso [141558](#). Quarta Câmara. Processo 10320.000705/2001-57. Sessão 17/03/2005. Relator Nelson Mallmann. Acórdão 104-20555)

“**EMENTA - Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2003 COOPERATIVAS DE TRABALHO. ATOS COOPERADOS. ISENÇÃO.** Os valores recebidos pelas cooperativas de trabalho, por serviço prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo e não estão sujeitos ao IRPJ. **ASSUNTO: CSLL COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.** Até o ano de 2004, inclusive, as sociedades cooperativas sujeitavam-se à incidência de CSLL, independente de se tratar da prática de atos cooperados ou não. **ASSUNTO: COFINS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.** As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF nº 635/2006. **ASSUNTO: PIS/PASEP COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA.** As sociedades cooperativas sujeitam-se à incidência desta contribuição com exclusões e deduções da base de cálculo específicas, conforme Instrução Normativa SRF nº 635/2006. (CARF- Processo: 15540.000236/2008-71, Relator (a) GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA – Contribuinte: SERVICE COOP- COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE TRABALHO PARA O EXERCÍCIO DE ATIVIDADES ECONOMICAS DESMEMBRADAS – EM - Nº Acórdão 1302-001.435)

EMENTA - Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2002, 2001 SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR COOPERATIVAS. MATÉRIA EM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. JULGAMENTO. POSSIBILIDADE. Descabe o sobrestamento do julgamento administrativo se a exigência refere-se à CSLL e não a contribuições sociais incidente sobre o faturamento ou receita. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. O resultado dos atos cooperados estão fora do campo de incidência da tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido COEFICIENTE DE RATEIO DE DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.** Inadmissível, na determinação do coeficiente de rateio, a imputação de despesas exclusivamente a atos cooperados, sem a demonstração das razões pelas quais esta natureza lhes foi atribuída. **DESPESAS FINANCEIRAS. EVIDÊNCIAS DE VINCULAÇÃO APENAS A ATOS COOPERATIVOS.** Somente as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não cooperativos deverão ser segregadas por meio de coeficiente de rateio. **CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.** Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de

um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

(CARF- Número do Processo: 10925.002409/2006-96 – Contribuinte: COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU - Nº Acórdão 1101-000.508)

Para se ter uma pequena noção da gravidade desse tema para o cooperativismo de trabalho, veja-se a título meramente ilustrativo, uma pequena parte das **centenas de consultas fiscais** que já regulam esse conceito na relação havida com o Fisco e que correm o sério risco de uma abrupta reviravolta numa relação madura e de décadas sem conflito! Essa posição uniforme do Fisco é no sentido de classificar como Ato Cooperativo os valores captados pela Cooperativa e repassados aos seus cooperados em decorrência do atendimento prestado pelo cooperado (ato interno). Lado outro, afasta a garantia de fornecimento de hospitais como atos cooperativos. Mas **SEMPRE** reconhece o repasse de honorários e serviços relacionados como verdadeiros atos cooperativos. Confira-se:

EMENTA: SOCIEDADES COOPERATIVAS. 1º Não são tributados pelo imposto de renda os resultados positivos obtidos pela cooperativa de trabalho, quando decorrentes da oferta de serviços a terceiros, sempre que esses serviços tenham resultado do esforço comum dos associados. Trata-se dos atos cooperativos, que são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Os resultados positivos obtidos pela prática dos atos não cooperativos são tributados com base no lucro real, presumido ou arbitrado. Não sendo obrigada à tributação do imposto de renda pelo lucro real, a sociedade cooperativa pode optar pela tributação do lucro obtido com a prática dos atos não cooperativos com base no lucro presumido, aplicando, sobre a receita bruta dessas atividades, os percentuais de presunção previstos em lei, de acordo com a natureza de suas atividades. A prestação de serviços em geral sujeita-se à tributação de 32% da receita bruta, podendo o percentual ser reduzido a 16% se a receita bruta não for superior a R\$ 120.000,00 anuais.

(BRASIL. MF. SRF. DISIT 08 - SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 553 de 06 de Dezembro de 2007.

EMENTA: COOPERATIVA. RECICLAGEM DE LIXO. Tanto na oferta dos serviços de coleta, prestados pelos associados, quanto na venda dos resíduos provenientes do lixo por eles reciclado, lixo esse que teria passado a ser de propriedade dos associados quando da coleta, a cooperativa age como prestadora de serviços aos associados, ofertando os serviços deles e depois vendendo seus produtos, e atende, sob este aspecto, as condições para a não incidência de IRPJ sobre o resultado dessas atividades.

(BRASIL. MF. SRF. DISIT 51 - DECISÃO Nº 144 de 09 de Novembro de 2000)

EMENTA: PRESTAÇÃO POR ASSOCIADOS DE SERVIÇOS OFERECIDOS POR COOPERATIVA. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 193, DE 30 DE AGOSTO DE 2000. As importâncias decorrentes da prestação a terceiros de serviços oferecidos por cooperativa, os quais resultem do esforço comum dos seus associados, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), cabendo destacar que tais importâncias, quando pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com a redação dada pelo art. 64 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (BRASIL. MF. SRF. DISIT 235 - SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 235 de 14 de Maio de 2007

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

*EMENTA: COOPERATIVAS DE MÉDICOS As cooperativas singulares de médicos, ao executarem a prestação direta de serviços aos associados, estão plenamente abrangidas da incidência tributária em relação aos serviços que preste m diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; a cobertura de eventuais prejuízos. Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento a esta de bens ou serviços e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, medicamentos e outros serviços, essas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.” (destacamos)
(BRASIL. MF. SRF. DISIT 06. Solução de Consulta n.º 209, de 30 de dezembro de 2002)*

EMENTA: COOPERATIVA DE TRABALHO. Ao ofertar os serviços de segurança no trabalho a não associados, serviços estes prestados pelos associados, a cooperativa de trabalho age também como prestadora de serviços aos associa dos e atende, sob este aspecto, as condições para o não recolhimento de IRPJ sobre o resultado decorrente. (BRASIL. MF. SRF. DISIT 51 - SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 51 de 20 de Abril de 2001

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Cooperativas de Médicos. As cooperativas singulares de médicos, ao executarem a prestação direta de serviços aos associados, estão plenamente abrangidas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; a cobertura de eventuais prejuízos. Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminado, o fornecimento a esta de bens ou serviços e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares,

serviços de laboratórios, medicamentos e outros serviços, essas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.” (destacamos)

(BRASIL. MF. SRF. DISIT 08. Solução de Consulta n.º 28, de 24 de janeiro de 2008)

Da mesma forma apresentam-se importantes decisões de Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que reconhecem de há muito a lógica estrutural de tais cooperativas:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. ISENÇÃO. A receita da cooperativa de trabalho configura ato cooperativo quando o serviço tenha sido prestado por associado e diga respeito à sua atividade econômica, sendo irrelevante o fato do usuário final não compor o quadro associativo. Será ato não cooperativo, todavia, e assim atraindo o crivo do tributo, se o serviço for executado por não associado. Evidenciada que a contratação de trabalho entre a cooperativa e o tomador dos serviços ofende primados cooperativistas, resultando no afloramento de relação empregatícia, os resultados da sociedade não são protegidos pela norma tributária isentiva.”

(BRASIL. MF. SRRF. DRFJ – Ribeirão Preto. 5ª Turma. Acórdão n.º 14-19563 de 13 de junho de 2008)

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO. A receita da cooperativa de trabalho configura ato cooperativo quando o serviço tenha sido prestado por associado e diga respeito à sua atividade econômica, sendo irrelevante o fato do usuário final não compor o quadro associativo. Será ato não-cooperativo, todavia, se o serviço for executado por não associado. Evidenciada que a contratação de trabalho entre a cooperativa e o tomador dos serviços ofende primados cooperativistas, resultando no afloramento de relação empregatícia, os resultados da sociedade não são protegidos pela norma tributária que prevê excluir, da base de cálculo da contribuição, o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no artigo 28 da Lei nº 5.764, de 1971, eis que institutos próprios das sociedades cooperativas. Ainda que não prosperasse a descaracterização da natureza jurídica incidiria a tributação da COFINS, já que a partir de 1º de outubro de 1999 as sociedades cooperativas estão sujeitas à contribuição sobre o seu faturamento, como determinado pela Lei nº 9.718, de 1998, independentemente de ele resultar de atos cooperativos e/ou de atos não-cooperativos.”

(BRASIL. MF. SRRF. DRFJ – Ribeirão Preto. 5ª Turma. Acórdão n.º 14-19564 de 13 de junho de 2008)

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA: COOPERATIVA DE TRABALHO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS NÃO COOPERADOS. ATO NÃO COOPERATIVO. ORIGEM DOS SERVIÇOS. ATO COOPERATIVO. RESULTADO POSITIVO DAS OPERAÇÕES. RENDA NÃO TRIBUTÁVEL. Não é renda tributável da cooperativa de trabalho o resultado positivo das operações de mercado de prestação de serviços a terceiros não cooperados quando tal prestação se constitui no próprio objetivo da cooperativa e se a realização dos

serviços é ato cooperativo. AUTO REFLEXO. CSLL. O voto relativo ao IRPJ repercute na CSLL.”

(BRASIL. MF. SRRF. DRFJ – São Paulo. 4ª Turma. Acórdão n.º 16-9242 de 30 de março de 2006)

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: Sociedade Cooperativa de Trabalho. Ato Cooperativo. **Os valores recebidos pelas sociedades cooperativas de trabalho em razão de serviços prestados diretamente pelos seus associados são considerados como decorrentes de atos cooperativos, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa**. Sociedades Cooperativas. Ato Cooperativo Incidência. Somente a partir de 1º de outubro de 1999, as sociedades cooperativas estão sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento, como determinado pela Lei nº 9.718, de 1998, independentemente dele resultar de atos cooperativos e/ou de atos não cooperativos.”

(BRASIL. MF. SRRF. DRFJ – Campinas. Acórdão n.º 05-7386 de 08 de Setembro de 2004)

É fato que o Judiciário, na hipótese de ter julgado o ato cooperativo desse ramo, o que não é o caso, como já se disse, estaria mais fiscalista que o fisco, colocando em risco a estrutura jurídica de um sistema historicamente construído em torno da ideia da prática de atos cooperativos e seus consequentes efeitos tributários e societários. Mais julgados do Conselho de Contribuintes:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

ANO-CALENDÁRIO:

1998

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO/VOLUNTÁRIO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - DESCONSIDERAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA SOCIEDADE COOPERATIVA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - RECEITAS DE PLANOS DE SAÚDE. NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ SOBRE ATOS COOPERATIVOS - Em decorrência do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, o IRPJ não incide sobre os resultados dos atos cooperativos.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado sobre todas as receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde. **Entretanto, como parte destas receitas é oriunda da prática de atos cooperativos (intermediação da relação negocial entre o médico cooperado e o paciente não cooperado), deve-se decotá-las do montante passível de tributação.**

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - RECEITAS DE PLANOS DE SAÚDE. NÃO INCIDÊNCIA DE CSLL SOBRE ATOS COOPERATIVOS - Em razão do peculiar regime jurídico aplicável às cooperativas, a CSLL não incide sobre os resultados dos atos cooperativos.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado sobre todas as receitas obtidas pela cooperativa na venda de planos de saúde. Entretanto, como parte destas receitas é oriunda da prática de atos cooperativos (intermediação da relação negocial entre o médico cooperado e o paciente não cooperado), deve-se decotá-las do montante passível de tributação”.

(CCMF – Quinta Câmara, Processo n. 10480.0148182/2001-05, Unimed Recife, Relator: Alexandre Antonio Alkimim Teixeira, Data da sessão: 25/06/2008).

“IRPJ - IRF E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, são passíveis de tributação normal. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IRPJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92).

Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, e se não é possível a segregação ainda que no curso da discussão administrativa, não pode a mesma prosperar.” (destacamos)

(1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Quinta Câmara. Processo: 10305.002269/94-40, Recurso: [141850](#), Relator: José Clóvis Alves, Sessão: 20/10/2004, Recorrente: Unimed – Rio Cooperativa De Trabalho Médico do Rio de Janeiro)

“COFINS - COOPERATIVA - ISENÇÃO - As despesas efetivadas pelas sociedades cooperativas, destinadas ao cumprimento de contrato de fornecimento de bens ou serviços, somente serão objeto de tributação no limite do resultado positivo entre elas e as receitas auferidas dos seus clientes, como expressamente preceituam os art. 87 e 111, da Lei nr. 5.764/71. A isenção prevista no art. 6, da Lei Complementar n. 70/90 (sic), alcança as receitas auferidas pelas cooperativas médicas, constituídas para garantir, mediante remuneração fixa mensal, atendimento de saúde, mesmo que, para o alcance de suas finalidades, pratique despesas necessárias a complementar o cumprimento das obrigações contratuais assumidas com seus clientes. Recurso a que se dá provimento.”

(destacamos)

(Segundo Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara, Recurso nº 105.611, Sessão: 02/02/1999, Acórdão nº 203-05185, Rel. Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Recorrente: Unimed São Paulo – Cooperativa de Trabalho Médico Ltda.)

Como visto, o repasse de honorários aos cooperados (ato interno) nunca foi pensado de forma diversa nem pelos contribuintes nem pelo Fisco nessas últimas décadas, já que efetivo ato cooperativo. Visto isso pergunta-se:

- se o jurisdicionado não postula, no pedido da ação, a declaração da extensão de seu ato, poderia o Judiciário negar-lhe o direito ao argumento de não praticar ato cooperativo?
- Não seria demasiado ampla a decisão que enfrenta a querela partindo de uma premissa distante da compreensão que dela fazem ambas as partes (as cooperativas e o próprio fisco, no que tange à extensão do ato cooperativo)?
- Seria a parte, assim, uma cooperativa que não pratica ato cooperativo? Como?
- Haveria uma hipótese de “*litigatio in pejus*” e para além do pedido formulado?

Sabe-se que essa relevantíssima questão (ato interno) não foi julgada, e daí, como forma de se evitar o caos, três são os caminhos possíveis:

- 1) Circunscrever claramente a decisão somente ao ato externo, e não mais do que ele;
- 2) Explicitar na decisão o ato interno (repasse) exatamente na linha do que debatido na intervenção e reconhecido pelo Fisco;
- 3) Aduzir que esse E. STF, em face dos arts. 102, III, “a” e 105, III, “a” da Constituição Federal de 1988 não entrará na exegese do art. 79 e suas milhares de nuances em face de milhares de operações praticadas por todas as milhares cooperativas do País, cada qual com suas peculiaridades, deixando isso a cargo do E. STJ, como tem feito há décadas.

A segurança jurídica na harmônica compreensão do ato cooperativo nas cooperativas de trabalho, e no sistema como um todo, se encontra seriamente ameaçada, e em todos os tributos.

O que se pede considerar é que as cooperativas de trabalho vêm a juízo defender a intributabilidade do ato cooperativo, segundo no mínimo o que já pensa o Fisco, o que é reconhecido pela lei, mas correm o risco de receberem a consideração de que cooperativas não se tratam, posto não praticarem ato cooperativo (?!?) - mesmo quando atuam em prol de seu objeto e de seus cooperados (captação de serviços e repasse de produção). O que se pretende é a exata compreensão desse ato – **nada mais, nada menos** - e de forma a evitar a redução do sistema à sua mais completa insignificância!

Por esta razão a presente intervenção. Seja por pretender externar a V.Exas. como de fato funciona o sistema, seja por nele acreditar como um dos mais relevantes vetores de inclusão socioeconômica do mundo.

E é esse papel que se pede seja compreendido e respeitado, seguro na compreensão do modelo que novamente fará essa Egrégia Corte, preservando o ato cooperativo na exata extensão em que efetivamente praticado por tais entidades.

III - DO PEDIDO

Isto posto é a presente intervenção para **requerer o ajuste de erro material com adequação na proclamação do julgamento nos seguintes termos:**

- (i) Seja sanado o **erro material** do r. acórdão em relação ao entendimento pela constitucionalidade da revogação da isenção concedida pelo art. 6º, I da LC n. 70/91 pela MP n. 1.858/99 fundamentado nos atos externos e não cooperativos, eis que tal revogação da isenção (objeto da lide) se

deu exclusivamente em relação aos atos cooperativos das sociedades cooperativas, o qual não foi objeto de debate travado nesse Supremo Tribunal, ainda que na perspectiva do cooperativismo de trabalho, retirando da ementa e do acórdão as demais ilações nesse sentido, e como o objetivo de circunscrever o julgado somente à análise da hierarquia em relação aos atos externos;

- (ii) Se eventualmente se entender que o ato interno deva ser julgado, que conste do Acórdão a hierarquia prevista no art. 6º, I da LC 70/91 em relação exclusivamente ao ato cooperativo, ato típico, ato interno desse ramo, com **ajuste na proclamação de julgamento** no sentido do provimento parcial do recurso, somente para esclarecer a tributação dos atos externos, com ajuste de erro material;
- (iii) Em se pretendendo **delimitar com precisão a extensão desse provimento parcial**, seja aclarado o julgamento em relação à extensão dos atos praticados pelas cooperativas de trabalho, e na linha do que já reconhecido PELO PRÓPRIO FISCO, através de normativos (com destaque para o Ato Declaratório n. 06/2007 e Parecer Normativo n. 38/80), centenas de decisões e consultas, além de diversos outros meios;

Por fim, e não menos relevante, que se perceba que esse tema envolve todo o cooperativismo de trabalho brasileiro em momento altamente delicado sob o ponto de vista das relações econômicas nacionais. Uma crise econômica acompanhada de uma crise estrutural da sociedade brasileira, onde o valor da cooperação se mostra como elemento essencial para harmonização da cidadania. Já muito bem disse V.Exa., quando do julgamento do Recurso Especial nº 616.219, que *“sob o ângulo axiológico mister parafrasear o apelo extremo das recorrentes no sentido de que: “Não se pretende aqui um discurso messiânico, mas realista, mesmo porque o cooperativismo, enquanto sistema, existe unicamente no sentido de facultar o acesso dos menos favorecidos ao mercado, e através dos princípios da livre adesão (portas abertas) e da ausência de lucro, com tributação plena na pessoa jurídica (quando da prática de atos não cooperativos) e na pessoa física (quando da prática de atos cooperativos). A partir do momento em que o Fisco desconsidera esta particularidade essencial*

deste ser social que é a cooperativa, não haverá mais razão para que pessoas físicas se associem, eis que tal associação terá como única consequência a duplicação das incidências tributárias (paga-se na cooperativa e na pessoa física do cooperado, e em face de uma mesma realidade - prática de atos cooperativos) !!! Que fique claro: a União Federal está matando um ser social exigindo-lhe um espedeque de incidência ao largo de sua essência, e maior que a das empresas que perseguem lucro. Explica-se: na sociedade comercial tributa-se na pessoa jurídica, e como forma de evitar dupla incidência isenta-se em certas hipóteses a distribuição de lucros na pessoa do sócio. Na cooperativa, não se tributa na pessoa jurídica, e quando se verifica o ato cooperativo, eis que tal realidade pertence ao cooperado, sendo neste tributado. O Fisco, ao pretender tributar a cooperativa faz com que neste sistema a incidência se dê tanto na pessoa jurídica quanto na pessoa física, ao contrário do próprio sistema comercial e lucrativo!!!"

E essa compreensão marcou o cooperativismo brasileiro, inclusive o de trabalho. E exemplos desse cooperativismo não faltam (hoje esse ramo, de forma ampla, compreendido como as cooperativas de saúde, de trabalho em si, de transporte, de turismo, cooperativas especiais, parte das cooperativas de educação – professores, e outros, representa nada mais nada menos do que **mais de 3.700 cooperativas, mais de 760.000 cooperados e mais de 100.000 empregados**) Esse o conteúdo social dessa da lide, e que não há de passar despercebido desse Tribunal da Cidadania. Veja-se, através de dados da OCB (censo cooperativo) a **COOTRAVIPA**, que atua com limpeza urbana em Porto Alegre na inclusão socioeconômica de 2.774 cooperados, muitos deles “aposentados, apenados e ex apenados, albergados, portadores de HIV, deficientes físicos, portadores de doenças neurológicas, alcoólatras, dependentes e ex dependentes de drogas e jovens que procuram seu primeiro emprego”, a **COOPERCAPS**, que realiza em São Paulo, através de 137 cooperados, a “coleta seletiva porta a porta. Em um processo contínuo de conscientização da população desse trabalho, que gera o recolhimento de 450 toneladas de materiais reciclados por mês em média”, viabilizando uma renda média mensal “que variam entre R\$ 1300,00 a R\$ 1400,00 reais”, a **COOPA-ROCA**, Cooperativa de Trabalho Artesanal e de Costura da Rocinha Ltda., que na cidade do Rio de Janeiro, através de suas 100 cooperadas “produz peças artesanais focadas no mercado da Moda e do Design”, possibilitando uma atividade profissional às cooperadas ao lado de suas famílias, a **COOPERATIVA SONHO DE LIBERDADE**, que no Distrito Federal possibilita a 80 cooperados, egressos do sistema penitenciário e suas famílias, “uma renda mensal entre 1.000 e 4.000 reais”. Nessa cooperativa “os cooperados

iniciaram a atividade de produção de bolas de futebol, vendidas de porta em porta. Com a concorrência dos produtos chineses, os cooperados perceberam, nos rejeitos de madeira deixados no lixão da Estrutural uma oportunidade de negócio. Em parceria com a UNB foram desenvolvidos 6 produtos com esse material, além da madeira triturada para alimentar caldeiras em indústrias(...). Estima-se que o trabalho permite reciclar 1500 toneladas por mês” ou a **COOPERATIVA FUTURO – CENTRO DE TRIAGEM DE IRAJÁ**, que “oportuniza trabalho digno e decente para catadores que, antes do trabalho realizado em conjunto entre o SESCOOP/RJ e a Secretaria de Meio Ambiente do Rio de Janeiro estavam trabalhando em lixões”, e diversos outros.

É esse o modelo que ao fim e ao cabo se busca preservar. É esse o modelo que traz à formalidade, à cidadania plena, inclusive fiscal, milhares de pessoas antes alijadas, e que sequer recolhiam impostos... infelizmente essa inclusão, que serve tão bem aos cofres públicos, não consegue ser por ele vista. Mas temos uma Constituição, apelidada de “Carta Cidadã”. E essa crença na defesa e preservação da cidadania não há de esmorecer. Nunca.

Termos em que,
Pede deferimento.

Brasília, 18 de fevereiro de 2015.

João Caetano Muzzi Filho
OAB/MG 64.712

Marco André Dunley Gomes
OAB/DF 1230-A
OAB/RJ 57.234