

EXMO. SR. MINISTRO DIAS TOFFOLI DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

**Recurso Extraordinário – Repercussão Geral**  
**Autos n. 599.362 / RJ**

**UNIWAY – COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LIBERAIS LTDA.**, sociedade já devidamente qualificada nos autos em epígrafe, vem, respeitosamente, perante V.Exa., por seus procuradores infra-assinados, inclusive, nos termos do substabelecimento cuja juntada ora se requer, opor **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**, ao acórdão de fls. 453/513, nos termos do art. 535 do CPC, consoante fundamentos de fato e de direito adiante demonstrados.

**I - TEMPESTIVIDADE**

Acórdão de fls. 453/513 publicado no dia 10/02/2015 (terça-feira), findando-se o prazo dos Embargos de Declaração no dia 16/02/2015 (segunda-feira), data em que é feriado no Poder Judiciário (art. 62, III da Lei n. 5.010/66<sup>1</sup>), em face das comemorações do carnaval, razão pela qual prorrogado para o primeiro dia útil subsequente, dia **18/02/2015 (quarta-feira)**, conforme Portaria 24/2015 deste STF (em anexo)<sup>2</sup> e nos termos do art. 184 do CPC<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 62. Além dos fixados em lei, serão feriados na Justiça Federal, inclusive nos Tribunais Superiores:  
(...)

III - os dias de segunda e terça-feira de Carnaval;

<sup>2</sup> Art. 1º Comunica que não haverá expediente na Secretaria do Tribunal nos dias 16 e 17 de fevereiro de 2015, em virtude do disposto no inciso III do artigo 62 da Lei n. 3.010, de 30 de maio de 1966.

Art. 2º Os prazos que porventura devam iniciar-se ou completar-se nesses dias ficam automaticamente prorrogados para o dia 18 subsequente (quarta-feira), em que o expediente será das 14 às 19 horas.

<sup>3</sup> Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento. ([Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973](#))

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil se o vencimento cair em feriado ou em dia em que: ([Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973](#))

I - for determinado o fechamento do fórum;

II - o expediente forense for encerrado antes da hora normal.

## II – UM FUTURO PREVISÍVEL?

Tudo o que se está aqui discutindo poderia ser contado como uma história de milhares de brasileiros que diuturnamente laboram e se inserem no mercado de trabalho, e em centenas de atividades. E essa história pode ser de Josés, Marias, Joãos e tantos outros... mas nosso personagem, nem tanto fictício, se chamará José.

José é um engenheiro que atua na área de informática. Se formou e desde então atua de forma autônoma, com um “bico” aqui, outro ali. Toda vez que é chamado a atender se desdobra para “encaixar” os serviços na sua agenda, se se pode chamar aquilo de agenda. De um lado não tem condição de se programar com um mínimo de antecedência, mesmo porque suas demandas são diárias, e de outro não pode desprezar os clientes, que são seu sustento. Faz das “tripas coração” para agradar a todos, e nesse agir é tido como um sujeito “enrolado”. Sempre se atrasa, pois não pode deixar um serviço sem finalizá-lo, mas de outro lado precisa angariar o máximo de clientes, sua única fonte de sustento.

E José sofre com essa forma de trabalhar. Muitos já deixaram seus serviços de lado. Já pensou em trabalhar “fichado”, mas o mercado não está lá essas coisas, e ademais não se enquadraria nesse modelo. No final de ano, no natal, ano novo, não tem serviço, os clientes desaparecem. No carnaval nem se fala. Sua renda é instável, sua clientela volátil e seu dia a dia corrido.

Pensou em como poderia resolver sua situação, e procurou analisar todas as alternativas possíveis para continuar trabalhando com um mínimo de previsibilidade e organização, mantidas as características de autonomia que formam sua personalidade. Lembrou que seu vizinho, Pedro, era contador, e resolveu “bater um papo” com ele.

Dessa conversa Pedro disse a José que ele precisava se organizar, montar uma empresa, contratar empregados, organizar os serviços e coisas assim. Disse como fazê-lo; arrumar sócios, preparar contrato social, “abrir” CNPJ, inscrição municipal, contratar ele, Pedro, como contador (preparar as DIPJ’s, DCTF’s, notas fiscais eletrônicas, organizar as obrigações trabalhistas, alvarás de funcionamento, pagar as taxas), enfim, toda a estrutura e organização necessárias para a montagem da empresa.

Mas José se assustou... nunca pensou em ter um negócio assim, nem nunca foi esse seu interesse. Não se sentia preparado para comandar uma empresa com todos os riscos inerentes a essa atividade. Não queria sócio, não queria empregado, não confiava muito na sua capacidade de administrar. Sabia que seu cunhado, Carlos, já tinha aberto uma empresa e fechado em menos de 3 anos, abarrotado de dívidas e cheio de ações da justiça. Leu uma reportagem que no Brasil quase metade das empresas abertas fecham com menos de 3 anos, sendo que um quarto delas fecha no primeiro ano. Ele seria pequeno, e cada vez menor...

Então não teria alternativa, ou continuaria na informalidade, fazendo “bicos” e sem segurança alguma (não pagava nenhum outro tributo, pois não declarava seus recebimentos), ou tentaria emprego. Nenhuma das alternativas lhe agradava.

José por acaso assistiu a um programa que mostrava um projeto de trabalho de artesãos rurais, que montaram uma cooperativa para organizar a produção e comercializa-la na capital. Cada um recebia o que produzia, e a eles era repassado o valor respectivo de seu labor. Ela estava aberta a todos os artesãos, era por eles gerenciada, e não só organizava o trabalho, mas também auxiliava nas técnicas, no transporte e na venda dos produtos dos cooperados. Sem ela, segundo a reportagem, nenhum deles teria condição de, individualmente, alcançar esse mercado comprador. Os cooperados não competiam entre si, mas se ajudavam na melhora do trabalho e na obtenção de renda.

Pensou que essa poderia ser uma alternativa para sua situação e procurou se inteirar do que seria esse tal de cooperativismo. Voltou ao seu vizinho contador e perguntou a ele sobre o assunto “da cooperativa”. Ele explicou superficialmente como funcionava, e José lhe pediu um favor: fazer “as contas” de quanto custaria para ele, José, ser empregado, dono de uma empresa ou cooperado.

E Pedro, assim o fez, apresentando a seguinte situação, exemplificando o quanto José pagaria de tributo em cada hipótese, e fazendo uma conta simples, muito simples, meramente ilustrativa (imaginou que o faturamento seria de 10.000 e as despesas administrativas na tal empresa seriam de 500):

**A)** Se José montasse uma empresa sujeita ao lucro presumido, distribuindo o resultado:

- Receita: 10.000,00

- Despesas: 500,00

- Resultado: 9.500,00

- Tributos incidentes no lucro presumido: IRPJ (4,8), CSLL (2,88), PIS (0,65), COFINS (3,00), ISSQN (3,0) = total de tributos (14,33%) R\$ 1.433,00

- **Valor a ser distribuído a José: R\$ 8.067,00**

**B)** Se José se associasse (cooperado) em uma cooperativa, recebendo por sua produção efetiva, ou seja sobre aquilo que ele produzisse:

- Receita do serviço produzido por José: 10.000,00

- Custo do José no serviço através da cooperativa: 500,00

- resultado da produção de José: 9.500,00

- tributos incidentes no repasse ao José – retenções sujeitas a ajuste na declaração (IRRF – 27,5%) 2.612,50 - 826,15 (parcela a deduzir com ajuste na declaração) = 1.786,35

- **valor do repasse da cooperativa a José (produção): 7.713,65**

**C)** Se José continuasse como autônomo, mas declarando seus rendimentos e recolhendo os tributos devidos nessa operação:

- remuneração de José – 10.000,00

- abatimentos de despesas (livro Caixa) – 500,00

- Tributos sobre a remuneração (carnê leão – 27,5%) – 2.612,50 - 826,15 (parcela a deduzir com ajuste na declaração) = 1.786,35 (mais o ISSQN como contribuinte autônomo)

**- valor livre a José – R\$ 7.713,65 (mais o ISSQN em valor fixo)**

Mas José não se convenceu das contas de Pedro, já que ser cooperativa era, sob ponto de vista do dinheiro no bolso de José, mais caro que ser empresa... Mas Pedro o convenceu de que não, de que seria esse um caminho efetivo de regularizar a atividade de José, que através da cooperativa ele estaria pagando seus impostos, recolhendo suas contribuições e estaria tranquilo em relação ao trabalho, uma vez que poderia se organizar em conjunto com diversos outros profissionais de sua área, não precisando se associar a ninguém em uma empresa e nem correr o risco de quebrar, como aconteceu com seu cunhado.

Convencido, José então se inteirou do assunto e descobriu a existência de uma cooperativa de trabalho em informática em sua cidade. Foi até lá. Sabia que poderia se associar, já que um princípio geral do cooperativismo é o “portas abertas”, onde todos aqueles que a cooperativa possa atender tem o direito à associação. Chegando lá ficou sabendo da estrutura da cooperativa, dos serviços que poderia prestar (ela e ele, e ele por meio dela), dos cursos de aperfeiçoamento existentes, informou que iria apresentar todos os seus clientes a ela para atendimento e, por fim, mostrou as contas de Pedro.

A pessoa que o atendeu chamou o contador da cooperativa para conversar com José. O contador Achou interessante a preocupação de José e disse:

- Sr. José, as contas estão certas, mas tem um assunto que seu contador não deve saber. Existe uma discussão em juízo que pode afetar se esse valor que a cooperativa repassará ao Sr. será ato cooperativo ou não. Se continuar como sempre foi, tudo fica como previsto por seu contador; mas se essa compreensão se alterar teríamos dois problemas nessa conta: o primeiro no sentido de que tudo que a cooperativa receber pelo senhor deveria ser tributado na cooperativa, e aí sua conta seria a seguinte:

**D) José como cooperado e pagando tributos tanto na cooperativa quanto na pessoa física:**

- Receita do serviço produzido por José: 10.000,00

- Custo do José no serviço através da cooperativa: 500,00

- Tributos exemplificativamente incidentes na cooperativa (lucro presumido) ao se entender que ela não pratica ato cooperativo: IRPJ (4,8), CSLL (2,88), PIS (0,65), COFINS (3,00), ISSQN (3,0) = total de tributos (14,33%) 1.433,00

- resultado da produção do José: 8.067,00

- tributos incidentes no repasse ao José – retenções sujeitas a ajuste na declaração (IRRF – 27,5%) - 2.612,50 - 826,15 (parcela a deduzir com ajuste na declaração) = 1.786,35

**- valor do repasse da cooperativa a José (produção): R\$ 6.280,65**

E outro assunto que ainda precisa ser avaliado: A lei das cooperativas proíbe a distribuição aos cooperados dos resultados dos atos não cooperativos (arts. 87 e 28). Se for assim, entendendo que cooperativa de trabalho não pratica ato cooperativo, todo esse dinheiro deverá ir para o FATES, e o senhor não poderá **receber nada!!**

A comparação dos resultados não deixava dúvidas a José: como empresa receberia R\$8.067,00; como cooperado ou autônomo receberia muito parecido, na faixa de R\$ 7.713,65; como cooperativa com o risco de tributar o ato cooperativo R\$6.280,65; e como cooperativa que não praticasse ato cooperativo não receberia nada...

José escutou tudo aquilo calmamente... Agradeceu a gentileza e saiu. À noite encontrou com Pedro. E lhe disse que nada como fazer “bico”... era mais fácil, mais simples e ainda não pagava imposto... mas um assunto não lhe saiu da cabeça: será que no Brasil ou se é empresário ou se trabalha na informalidade? Qual a razão desse conflito, já que nessas duas hipóteses (empresário e informal) o fisco arrecada menos do que se eu fosse cooperado?

### III – A LIDE

A Impetrante discute sua não sujeição às alterações promovidas pela MP n. 1.858/99 (e posteriores reedições) e Lei n. 9.718/98, que fizeram incidir o PIS sobre seus ingressos, inclusive aqueles decorrentes da prática de atos cooperativos, em ofensa aos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 e à determinação contida no art. 146, III, “c” e art. 174, §2º da Carta da República de 1988.

A essência do feito foi a compreensão da mecânica do cooperativismo, inclusive o seu papel distributivo, que, por lei, não acumula riqueza alguma, ao contrário, serve unicamente como elemento de acesso do cooperado ao mercado, recebendo, o cooperado, todo o produto de sua atuação viabilizada pela cooperativa.

E para tanto, inicia-se com o alerta da **Professora PAULA FORGIONI** ao pontuar as especificidades do cooperativismo:

*13. O "ato cooperativo", tipificado na Lei n. 5.764, contrapõe-se ao "ato de comércio", praticado pelas sociedades mercantis.*

*Ato de comércio, em que pesem as divergências entre os doutos, no âmbito da doutrina dominante na década de 70 significa, grosso modo, o instrumento para a prática da mercancia, o ato de intermediação praticado pelo comerciante.*

*A subsunção de determinado ato à categoria de "ato de comércio", antes da promulgação do atual Código Civil, era indispensável para caracterizar a atividade mercantil e, conseqüentemente, sua submissão à disciplina do Código Comercial e, até o final do século XIX, à jurisdição especial. O mais comum dos atos de comércio sempre foi a compra e venda mercantil.*

*O texto da Lei das Cooperativas, ao mencionar o "ato cooperativo", bem o aparta do espírito e da disciplina comerciais.*

*(...)*

*14. Uma coisa é a compra e venda [mercantil], que se estabelece quando há "compra a grosso para revenda a retalho" e na qual pelo menos uma das partes é comerciante, a teor do hoje revogado art. 191 do Código Comercial de 1.850:*

(...)

*Outra, bem diversa, são os negócios entre as cooperativas e seus associados, definidos pela Lei como negócios jurídicos típicos "atos cooperativos".*

(...)

*Em suma: ato cooperativo não é ato de comércio, não tem a ver com compra e venda, não é indício da prática da mercancia. É negócio jurídico típico, e como tal, há de ser interpretado em consonância com sua disciplina específica<sup>4</sup>.*

Após os trâmites regulares, o feito restou julgado procedente pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que deu provimento ao Recurso da Embargante para *reformular a sentença e declarar a inexigibilidade da contribuição para o PIS, sobre os seus atos cooperativos próprios, na forma definida no art. 79, da Lei nº 5.764/71, até a edição de legislação superveniente à Lei n. 9.718/98, que seja válida.* (destaque)

É que, sendo as cooperativas contribuintes do PIS e COFINS, entendeu-se que, em face da prática de atos próprios, atos cooperativos (que se encontram conceituados no art. 79 da referida legislação) não há hipótese de incidência do tributo, eis que eventual “receita”, se existente, seria do cooperado, e não da cooperativa. Não havendo receita, não haveria fato gerador de base de cálculo para exigência do tributo, conforme preleciona o parágrafo único do aludido preceito.

Tem-se que a posição do E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região seguiu a linha do entendimento já sobejamente pacificado na jurisprudência, com destaque para a posição da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, a qual, em interpretação da legislação cooperativista (art. 79, parágrafo único da Lei n. 5.764/71), externou entendimento pela não incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos das sociedades cooperativas (RESP nº 591.298/MG – DJ 07/03/2005, de relatoria do Exmo. Ministro Castro Meira e RESP nº 616.219 – DJ 25/09/2006, de relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux).

No entanto, a despeito de reconhecer e preservar a não incidência tributária sobre o ato cooperativo, a Corte Regional não adentrou no conceito do ato cooperativo do ramo trabalho, deixando de pontuar, no caso específico da Embargante, os eventuais atos que deveriam sofrer a incidência do PIS, gerando a insurgência da Fazenda Nacional nas vias do Recurso Extraordinário, o qual restou julgado procedente por esta Suprema Corte.

#### **IV – DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - DAS OMISSÕES, CONTRADIÇÕES E OBSCURIDADES DO ACÓRDÃO**

##### **IV.1 – PRIMEIRA CONTRADIÇÃO: DELIMITAÇÃO DA LIDE EM CONFRONTO COM A EMENTA**

Conforme se observa do acórdão, entendeu este Supremo Tribunal Federal que “o Tribunal Regional, ao acolher o pedido inicial sem definir concretamente o que seria ato cooperativo próprio, acabou por declarar indevida a contribuição ao PIS/PASEP”

<sup>4</sup> FORGIONI. Paula A. Parecer elaborado para a OCB. 1º de Setembro de 2009.

que incidiria sobre as receitas auferidas pela cooperativa em negócios jurídicos com terceiros tomadores de serviços". (destacamos)

Registre-se que em suas primeiras linhas foram estabelecidas as balizas do julgamento quando se pontuou: *"este é o cerne da demanda: a partir da exegese do que seja o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, saber se as receitas auferidas pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros – não cooperados – se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP, ou seja, ao revés, não constituem receita da cooperativa e, sim, do cooperado, caracterizando-se como hipótese de não incidência tributária".* (destacamos)

Importante mencionar que durante os debates orais, o Exmo. Ministro Relator do feito demonstrou a preocupação da Corte em definir o tipo de atividade que não se qualificaria como ato cooperativo, sujeitando-se à incidência do PIS, mas deixando clara a necessidade de se respeitar os normativos, regulamentos e interpretações do Fisco sobre as exclusões e deduções na base de cálculo dos tributos permitidos a cada ramo cooperativista, de forma a não se avançar sobre entendimentos já pacificados até mesmo no âmbito administrativo (lembrando, como será visto, que o próprio Fisco conceitua o ato cooperativo do ramo trabalho). Cite-se:

**“O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE):** Nem sei se nós deveríamos entrar nessa exegese, tão profunda assim. O que eu estou entendendo, como Presidente da Sessão, é que o que o Relator afirmou, tout court, como diz o francês, é o seguinte: incide o PIS/PASEP sobre atos, negócios jurídicos, praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas; ponto. Essa é a tese.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:** É isso, exatamente, Senhor Presidente.

Há toda uma regulamentação por instrução normativa da Receita Federal do Brasil acerca das exclusões da base de cálculo do PIS, de acordo com a MP 2.158/2001. A minha preocupação é nós avançarmos além daquilo que é o objeto específico do recurso e darmos ensejo a interpretações **a contrario sensu**, interpretações para cá ou para lá, sendo que isso tudo está muito delineado na legislação.

Por isso, eu peço vênias àqueles que pensam o contrário para ficar especificamente no caso, que é PIS, de acordo com as diretrizes já traçadas no meu voto.

**O SENHOR JOÃO CAETANO MUZZI FILHO (ADVOGADO) -** Senhor Presidente.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) -** Pois não.

**O SENHOR JOÃO CAETANO MUZZI FILHO (ADVOGADO) -** Exatamente esta a preocupação da Organização das Cooperativas Brasileiras, a Receita Federal tem diversos normativos para cada tipo societário, para

cada tipo de cooperativa, porque ela define em qualquer amplitude. Então, para o julgamento não ficar dissonante daquilo que o próprio Fisco já disse. Só esse o esclarecimento. Obrigado, Senhor Presidente.” (ênfase acrescida – fl. 496 dos autos)

A Exma. Ministra Cármen Lúcia também foi precisa em relação à aplicação minimalista e menos abrangente possível do acórdão como de percebe do debate com o Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso:

**“A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Apenas tenho sempre muito cuidado, Presidente, para que sejamos minimalistas no que se refere ao objeto específico dos pedidos formulados.

Então, não por discordar do Ministro Barroso, absolutamente, apenas, neste momento, dou provimento ao recurso, com os mesmos fundamentos apresentados pelo Ministro Dias Toffoli, pelo Ministro Luiz Fux, mas a súmula a ser apresentada, parece-me que seria adequado que ficássemos nestes termos...

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Não, Ministra Cármen, eu também estou de acordo que, numa situação controvertida como esta, a tese seja minimalista. A mim me pareceu importante fazer uma distinção entre cooperativas de serviço e de produção...

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - E de produção.

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - ....., porque eu acho que a dinâmica econômica delas é completamente diferente. E, se nós afirmarmos uma tese, em recursos que envolvem cooperativas de serviços, e ela puder ser estendida às cooperativas de produção, eu acho que se produzirá um resultado errado e indesejável, e ninguém defendeu esse argumento.

De modo que, a única coisa com a qual eu me preocuparia era restringir as cooperativas de serviços. Mas, se ficar no enunciado os impetrantes, ou os recorrentes, ou as partes, seja lá o que for, que são cooperativas de serviços, também não tem problema ...

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Sim, que é o objetivo; que são os que nós estamos cuidando.’ (fl. 500 dos autos)

Da mesma forma, em debate sobre o voto do Exmo. Luiz Fux, relator do RE n. 598.085/RJ, julgado em conjunto com o presente feito, o citado Ministro em conjunto com o Ministro Luis Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski delimitaram 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:

**“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)

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 substanciais 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)

E ressalte-se novamente a intervenção do Exmo. Min. Barroso ao dizer que a não incidência e a leitura da lei cooperativista seria uma tese paralela a esse feito, e cujo risco seria, ao se nela adentrar agora, o “debacle” do cooperativismo:

**“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.”** (ênfase acrescida – fl. 503 dos autos)

No entanto, a ementa foi além desses debates, trazendo premissas afastadas pelo próprio Tribunal, especialmente em relação à tributação do ato cooperativo:

*2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos,*

*tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.*

*3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.*

*4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. (ênfase acrescida – fl. 453 dos autos)*

Esse tema estampado na ementa refoge **por completo** ao debate dos atos externos do cooperativismo de trabalho, saindo TOTALMENTE 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 em relação ao limite do feito ou omissão em relação ao ato cooperativo próprio e seu tratamento.

Portanto, estabelecida a premissa de que a decisão (i) só tratou do ato externo das cooperativas de trabalho e que (ii) ao praticar atos negociais com terceiros as cooperativas de trabalho devem ser tributadas pelo PIS, necessário retirar da ementa as demais ilações sobre a tributação do ato cooperativo (ainda que do ramo trabalho), pois este não foi objeto de debate conforme ficou demonstrado.

Ademais, o próprio voto do Min. Fux, no RE 598.085, julgado em conjunto, deixou claro que “*o produto do ato cooperativo, por violação aos conceitos constitucionais de ato cooperado, receita da atividade cooperativa e cooperado, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE597.315 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012*”

Os itens “2”, “3” e “4” da Ementa, e seus consectários no r. voto, refogem por completo dos debates travados, afrontando portanto o conteúdo minimalista ajustado pela Corte quando da colheita dos votos, devendo, destarte, serem excluídos do julgado.

#### IV.2 – DA OMISSÃO EM RELAÇÃO A EXISTÊNCIA DE ATOS INTERNOS NO COOPERATIVISMO DE TRABALHO E DA CONTRADIÇÃO EM RELAÇÃO À PROCLAMAÇÃO DE JULGAMENTO:

A r. decisão entendeu que os atos externos das cooperativas de trabalho seriam não cooperativos e geram receita para a sociedade, estando os valores decorrentes dessas operações no campo da incidência do PIS, concluindo pelo “*provimento do Recurso Extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela Impetrante com terceiros tomadores de serviços objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas*”.

Adentrando no teor do acórdão, V.Exas. asseveraram que “*quando estamos diante de uma cooperativa de trabalho, caso dos autos, o tipo de serviço prestado precisa ficar bem evidenciado. Isso se vê claramente nas chamadas cooperativas de prestação de serviços profissionais, as quais*”, citando Heleno Taveira Torres (cuja compreensão será melhor aclarada adiante), respondem “*pela captação e pela contratação impessoal dos serviços para ulterior distribuição entre os cooperados, que os executarão de forma individual e autônoma, de modo a garantir oportunidade de trabalho e remunerabilidade de todos*”.

Arguiu que “*na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram (...)*”.

Concluiu o r. acórdão que “*dessa forma, mesmo que se parta da última corrente, de modo a abranger no conceito de ato cooperativo os denominados “negócio-meio”, do ponto de vista do adequado tratamento tributário, esse negócio externo consiste na contratação de serviços ou venda de produtos – tendo em vista o aperfeiçoamento do ato cooperativo quanto a suas finalidades – poderá ser em tese neutralizado pela concessão de benefício fiscal às cooperativas, o que não implica dizer que as receitas daí advindas estariam fora do campo da incidência da tributação, pois o constituinte ao conferir um tratamento tributário adequado ao ato cooperativo (qualquer que seja a acepção), pressupôs a existência de tributação, desde que haja a subsunção do fato à norma de incidência*”.

Ressalte-se que em intervenção na Tribuna restou aclarado qual seria esse ato externo, sua amplitude (exatamente como pensa o fisco, como se verá adiante), em debate oral assim taquigrafado:

**“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)

Mas resta aqui uma evidente contradição a justificar o cabimento dos presentes Declaratórios: como poderia o Egrégio Tribunal dar provimento a um recurso que ataca o ato cooperativo fundamentando exclusivamente na incidência tributária sobre o ato não-cooperativo? São coisas diferentes!! E mais: O próprio acórdão atacado só permite concluir que os atos próprios, atos típicos, atos internos, atos cooperativos enfim, estariam ao largo da incidência (hipótese de não incidência)!!

Em suma: ao aduzir que os atos não cooperativos são tributados o STF nada mais fez do que entender o que já é ponto comum no acórdão recorrido! Daí não seria provimento do Recurso da União, mas quando muito seu “parcial provimento” somente para aclarar a amplitude do julgado.

Se assim fosse, ao dar provimento ao Recurso Extraordinário, o r. acórdão acabaria (como o fez!) por desconsiderar a questão dos atos internos e esvaziaria o conteúdo do ato cooperativo praticado pela Embargante, 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 sua receita sempre advirá de terceiros não cooperados. E isso já é sabido e regulado pela Receita Federal do Brasil há décadas, fato esse reconhecido pelo próprio Julgado!!! Isso mesmo: o Fisco conhece e reconhece o tamanho desse ato! E se o Tribunal o limitar para além do que as partes litigantes dele entendem, o julgado seria *extra-petita*, se confundindo a decisão com o próprio legislador positivo, e dando-lhe um tratamento dissonante com a “mens legis”.

Registra-se que a Embargante concorda com a posição do Eminentíssimo Relator no sentido de que não caberia a esta Corte adentrar nas minúcias das deduções e permissões legislativas concedidas a cada um dos ramos cooperativistas, nem tampouco numa relação conceitual uniforme entre Contribuintes (tamanho do ato cooperativo nesse modelo de cooperativa), sob pena de se avançar sobre questões que fogem do objeto da impetração e que já se encontram consolidadas nos normativos específicos a cada ramo. E daí o risco na desestabilização desse modelo seria quase uma certeza.

De fato, 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 Secretaria da Receita Federal, caso a caso, avaliar se existe ato cooperativo ou não naquela operação.

E nesse sentido o Poder Judiciário poderia ser chamado a dirimir a controvérsia se houvesse dissidência de interpretação, o que poderia ser feito através do Superior Tribunal de Justiça, a quem compete interpretar a extensão do art. 79 da Lei Federal nº 5.764/71, e como já o vem fazendo, aliás<sup>5</sup>. Esse alerta foi muito bem pontuado pelo Exmo. Ministro Gilmar Mendes em seu voto:

**“O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Ministro Gilmar.**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES** - Presidente, exatamente, o que eu estava dizendo é que se trata de um conceito relativamente indeterminado, e claro que demanda, então, a densificação por parte do legislador. E nós estamos vendo, pelas dificuldades aqui verificadas, que, se nós sairmos dos casos concretos, corremos o risco de nos depararmos com dificuldades outras, até mesmo por exclusão. Então, eu vou ficar limitado a assentar isso e dizer que, de fato, pode ocorrer uma impropriedade constitucional, por exemplo, se o legislador cometer um discrimen arbitrário entre cooperativas. Isso seria, por exemplo, passível de se fazer.” (fl. 507 dos autos).

Ocorre que da forma como consta da Ementa, o r. acórdão pode conduzir ao entendimento de que a Embargante, tal qual as demais cooperativas de trabalho, não são 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 nas vias dos Embargos Aclaratórios, no qual se busca um simples esclarecimento sobre o que se pretendeu julgar e o que se julgou (contradição) 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 (tendo-se, portanto, uma obscuridade ou mesmo omissão no caso).

---

<sup>5</sup> *“TRIBUTÁRIO – COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO – ISS: NÃO-INCIDÊNCIA – VALORES REPASSADOS PELA COOPERATIVA AOS COOPERADOS EM RAZÃO DO SERVIÇO MÉDICO PRESTADO – ATO COOPERATIVO – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC: INEXISTÊNCIA – SÚMULA 7/STJ.*

*1. Afasta-se a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC se inexistentes as omissões e contradições apontadas.*

*2. Configura-se ato cooperado o repasse de verbas recebidas dos pacientes pela cooperativa aos seus cooperados pelos serviços médicos por ele prestados, nos termos do art. 79 da Lei 5.769/71.*

*Portanto, tais valores não estão sujeitos à incidência do ISS, o que não afasta a obrigação do profissional autônomo de recolher o tributo na forma do art. 9º, parágrafo único, do Decreto-lei 406/68.*

*2. Hipótese que se distingue daquela em que a cooperativa pratica ato negocial quando vende planos de saúde.*

*3. Incide o óbice da Súmula 7/STJ quando a constatação de ofensa à lei federal demanda o reexame do contexto fático-probatório”.*

*4. Recurso especial não provido.*

(STJ, REsp 819.242/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 27/04/2009)

Necessário, portanto, dirimir a proclamação do julgamento no sentido do provimento parcial, eis que a decisão colegiada não trabalhou o alcance dos atos, simplesmente falando de atos externos não cooperativos, os quais podem ser perfeitamente aclarados pelo próprio fisco, segundo o que já pensa há décadas (normativos fiscais que definem esses atos, e que foram ressaltados no julgado).

#### **IV.3 – EM SE ADENTRANDO NA COMPLETUDE DOS ATOS DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO - ABRINDO O ATO COOPERATIVO DO RAMO – SEU ATO INTERNO – OBSCURIDADE DO R. ACÓRDÃO.**

Conforme visto, em face da omissão em relação à prática de atos cooperativos pelo cooperativismo de trabalho, se limitando a decisão a se pronunciar sobre os atos não-cooperativos, seria necessário esclarecer, por oportuno, o conteúdo desse ato interno e que ficaria fora do campo da incidência tributária. De plano ao art. 5º da Lei 5764/71:

*“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”.*

O preceito é claro, sem necessidade de maiores digressões. E a pergunta sobeja: a lei autorizaria a criação de uma cooperativa que não praticasse atos cooperativos? Seria isso possível?

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, como é a Embargante, 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, como o Sr. Antônio), 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.

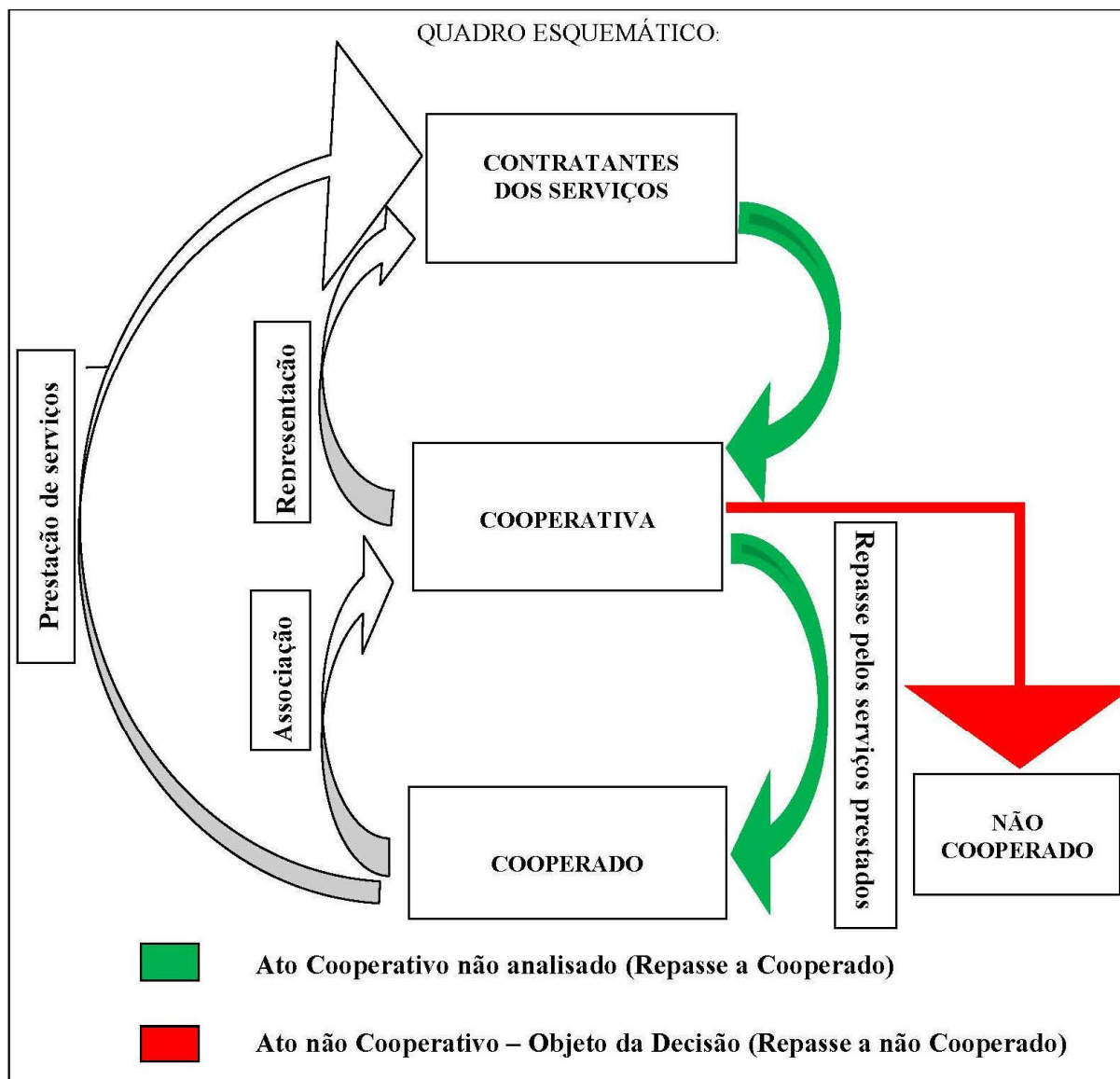
O objeto da entidade é a captação de trabalho, sua razão jurídica de existir, na linha do que preceitua a Lei nº 5.764/71. É que tais entidades objetivam angariar trabalho e conseqüentemente recurso aos seus associados. Esses, por sua vez, atendendo os pacientes captados pela cooperativa, dela recebem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

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 **Receita Federal do Brasil, desde 1980!!!** Veja o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema Tributário - CST n. 38, de 1980<sup>6</sup> e Ato Declaratório da RFB n. 06/2007<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> “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)*

<sup>7</sup> “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

A contradição é evidente acaso o Acórdão tenha adentrado no campo do Ato Cooperativo (o que não se espera): o Judiciário ressalva a validade dos normativos que definem a amplitude desse ato cooperativo para o ramo trabalho ao passo que induziria a compreensão de que as cooperativas de trabalho não praticam atos cooperativos!

Como assim? OU são cooperativas que não praticam atos cooperativos e daí revoga-se toda a lei cooperativista (com os efeitos nefastos que sequer se imagina, mesmo porque seriam quase trinta anos de “vácuo”) OU ressalva-se os normativos, e os atos cooperativos serão aqueles lá descritos (em sua extensão e amplitude)!

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 já citado art. 5º da Lei nº 5.764/71.

Então há que se perquirir a tal “neutralidade” das cooperativas, tão bem asseverada em diversos votos, inclusive o Exmo. Relator, 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”*.(destaque)

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*

---

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)

*entre as medidas, o que sugere que algumas atividades podem estar sendo submetidas a tratamento mais gravoso do que outras”. (destaque)*

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 no mercado 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. 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. E o ato não cooperativo será o repasse de recursos ao NÃO COOPERADO.

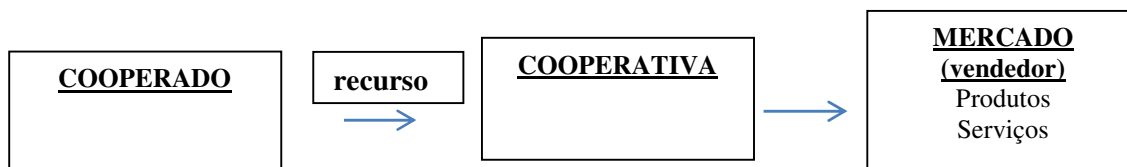
E não se olvide que tal lógica foi devidamente compreendida pelo legislador ordinário, quando, no intuito de abranger todos os ramos cooperativistas (relembre o art. 5º da Lei n. 5.764/71), deixou consignado no art. 79 da Lei n. 5.764/71 que o ato cooperativo é tanto aquele (i) praticado entre a cooperativa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

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, novamente citada:

**“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).

O fato é que dúvidas **não** hão de surgir em relação ao repasse dos recursos dos 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, tais quais a Embargante 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!

Enfim, que se adeque o julgado, se se adentrar no embate da extensão do ato cooperativo, ao que se preceitua, e mais, não só quanto a visão das partes coincidem, mas ao que o sistema jurídico, como um todo, corrobora. Veja-se:

#### **IV.3. 1. O ATO COOPERATIVO DO RAMO TRABALHO SEGUNDO LEGISLAÇÃO FEDERAL E O PRÓPRIO FISCO – E O RESGUARDO DO R. ACÓRDÃO EM RELAÇÃO À AMPLITUDE DO ATO COOPERATIVO DO RAMO TRABALHO**

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.

##### **IV.3.1 (A) – 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 da Embargante. 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 nº 8.541, de 1992, art. 45, e lei nº 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 FATOS (arts. 4º, VIII, 28 e 87 da Lei nº 5.764/71<sup>8</sup>)!!

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 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).

#### **IV.3.1 (B) – Da Compreensão do Fisco em Relação ao Ato Cooperativo das Cooperativas de Trabalho (Ato Interno desse Ramo)**

<sup>8</sup>Art. 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.

A despeito de entender que os atos praticados pela cooperativa com terceiros devem ser tributados, percebe-se a partir das manifestações do Exmo. Relator do feito a intenção de respeitar os normativos que já preveem deduções e exclusões na base de cálculo do PIS e da COFINS para cada ramo cooperativista.

É quando aduz que “no que concerne às cooperativas de trabalho, na modalidade serviço, como se vê na IN nº 635/06, são excluídas diversas receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS, dentre outras: (i) para as cooperativas de transporte rodoviário de cargas, dos ingressos decorrentes de ato cooperativo; (ii) exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP apuradas por sociedades cooperativas de serviços médicos; (iii) para as cooperativas de crédito, os ingressos decorrentes de ato cooperativo (art. 15, IN 635/06). Portanto, sem a norma geral que disciplinará o adequado tratamento ao ato cooperativo, a partir do caso concreto, não vislumbro afronta ao princípio da isonomia, tampouco um desvirtuamento do comando mínimo garantido pelo art. 146, III, c, da Constituição, naquilo que garante o direito na sua concepção negativa de impedir um “tratamento gravoso ou prejudicial às cooperativas e respeitando-se, igualmente, as peculiaridades de cada ‘cooperativa’ com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais””.

Tem-se que de fato assiste razão a esta Colenda Corte, pois 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 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)*



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 Nacional<sup>9</sup>. 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)

---

<sup>9</sup> “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 EXERCICIO 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 abrigadas 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 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 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 dele 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 a 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 III, 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 (repasso) 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, especialmente no Brasil.

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.

#### **IV. 3. 1. (C)– DA INTRIBUTABILIDADE DO ATO INTERNO DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO – UMA VISÃO DOUTRINÁRIA.**

Em se entendendo a Corte pela necessidade de pontuar claramente esse ato cooperativo ao invés de circunscrever o julgado exclusivamente ao ato não cooperativo, alguns esclarecimentos adicionais são necessários.

Como visto, as Cooperativas de Trabalho praticam atos internos quando repassam ao seu corpo social o resultado de sua produção, pelo que se requereu que fosse aclarado no r. acórdão que tais atos se encontram resguardados pela não incidência tributária prevista no parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71, sendo destinatários do comando constitucional contido no art. 146, III, “c” da Constituição Federal de 1988.

Ocorre que a despeito da intributabilidade do ato cooperativo ter sido a premissa da compreensão de diversos Ministros, conforme ficou demonstrado a partir das manifestações de quase todos os Ministros dessa Casa, ao se posicionar pela incidência tributária sobre a totalidade dos atos da Embargante, a Ementa do r. *decisum* acabou por desconsiderar, quanto aos atos internos, a citada regra prevista no parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71 e art. 146, III, “c” da Constituição Federal de 1988, estabelecendo já na ementa que “*o art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção*”.

Aduziram que “*a definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais*”.

E concluíram que “*a Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá*”.



Tem-se, neste ponto uma clara contradição no r. julgado, eis que, se nas palavras do Exmo. Presidente Ricardo Lewandowski a preocupação do Plenário é *proteger as cooperativas (fls. 52)*, não podendo o julgamento *atingir os atos propriamente cooperativos (fl.52)*; se nas palavras do Exmo. Ministro Luiz Fux, *o ato cooperativo próprio não sofre incidência, é o caso de não incidência (fls. 51)*; se também nas palavras do Exmo. Ministro Barroso, *os atos cooperativos não sofrem incidência e, portanto, não são afetados pela legislação, tratando-se de uma tese lateral, porque não é a questão em discussão e que a conclusão de que a revogação da isenção foi legítima não pode atingir as situações de não incidência (fls. 51 e 52)*, verifica-se uma incongruência entre as conclusões do acórdão acima citadas e os votos dos Exmos. Ministros, ainda que na perspectiva das cooperativas de trabalho, o que já pediu seja esclarecido e excluído do acórdão.

No entanto, em se entendendo a Corte, *ad argumentandum tantum*, por manter o acórdão em sua integralidade, tributando a totalidade dos atos da Embargante, inclusive o seu ato interno, alguns esclarecimentos são necessários, e que não foram analisados, nascendo novas omissões.

É entendimento uniforme da doutrina, que o objetivo social de uma sociedade cooperativa, seja ela de crédito, de trabalho ou de produção, é *“congregar os homens, sobretudo os mais necessitados, em torno da ideia central de ajuda mútua, através de uma atividade econômica conjunta, apta a atender às suas necessidades comuns”*<sup>10</sup>. E nesse ponto, encontra-se a diferença marcante entre as sociedades cooperativas e as sociedades comerciais, eis que *“enquanto nas empresas não cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa, a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital, mas a possibilidade de utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar o seu “status econômico”*<sup>11</sup>.

Em face dessa característica tão peculiar, *“a Constituição de 1988 reconheceu e mandou proteger o cooperativismo, isto é, o sistema que rege as cooperativas, inclusive em matéria tributária”*, ao dispor em seu art. 146, III, “c” que ao ato cooperativo deverá ser dado o adequado tratamento tributário. Ressalte-se que *“dispensar adequado tratamento tributário é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo o quanto possível, de tributação. Isto porque as cooperativas só reúnem condições de sobreviver, num mercado dominado pelas empresas de grande porte (nacionais e internacionais), se receberem especial amparo. Este, em suma, é um valor que o Estado é obrigado a perseguir”*.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> BULGARELLI, Waldirio. *Cooperativa – Empresa Sócia de Sociedade Irregular*, in RT 629 (março de 1988), p.10. apud YAMASHITA, Douglas. *Tributação Ato Cooperativo*, Repertório IOB de Jurisprudência. V.1, n.º 7 p. 170 (abril de 1996).

<sup>11</sup> FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas*. São Paulo: Saraiva, 1973, p.13.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros:SP, 2000. 14ª Ed. p. 582-585.

Nesse *mister*, a lei cooperativista, desde 1971, e mesmo antes dessa, já estabelece como regra a ideia de que a sociedade sempre repassará ao cooperado o produto da atuação desse mesmo cooperado retendo a cooperativa somente o montante referente ao custo de viabilizar esse acesso do cooperado. Isso se chamou de neutralidade.

Esquemáticamente a cooperativa, ao atuar em prol do cooperado, reterá um montante necessário a custear essa atividade, sendo que, ao final do exercício, sempre, a entidade fará uma prestação de contas desse custo retido, de forma a, em havendo uma “sobra” desse recurso, efetivar a devolução ao cooperado (e que será proporcional às operações praticadas por esse mesmo cooperado), ou, em havendo “falta”, ratear entre os cooperados essa perda experimentada. Isso, resumidamente, o que determinam os arts. 4º, VII<sup>13</sup> e 80, II<sup>14</sup> da Lei 5.764/71.

Evidente, portanto, que o cooperativismo é um sistema em que não se afere a acumulação, já que, legalmente, todo o montante girado pelo cooperado por intermédio da cooperativa deve voltar ao cooperado (a ele pertence), seja diuturnamente através da própria atividade do cooperado (repassa da produção de leite ou de honorários decorrentes da prestação de serviços profissionais, por exemplo), seja ao final do exercício, via rateio de perdas/sobras.

Há que se ressaltar que em consonância com o fato de que a prática de ato cooperativo, por ser destituído de conteúdo econômico na cooperativa, não representa faturamento/receita para a cooperativa, mas sim para os cooperados, as legislações pretéritas que trataram das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento/receita, sempre observaram a especificidade do ato cooperativo, como é o caso do PIS (Lei Complementar nº 07/70 c/c Resolução nº 174/71 do BACEN<sup>15</sup>), COFINS (Lei

---

<sup>13</sup> Art. 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:*

(...)

VII - *retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;*

<sup>14</sup> Art. 80. *As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.*

(...)

II - *rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.*

<sup>15</sup> “Art. 3º - (...)

§ 4º - **As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei.**”

(LC 07/70)

”Art. 4º - (...)

§ 5º - **As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuirão para o Fundo com uma quota fixa de 1% incidente sobre a folha de pagamento mensal.**”

(Res. 174/71)

Complementar n. 70/91<sup>16</sup>), FINSOCIAL (Decreto nº 92.698/86<sup>17</sup>), Imposto de Renda (Decreto 3.000/99<sup>18</sup>) e CSLL (art. 39 da Lei n. 10.865/2004<sup>19</sup>). No entanto, com o advento da Lei nº 9.718/98 e MP nº 1.858/99 e reedições (atual MP nº 2.158-35/2001, fossilizada pela EC nº 32/2001), as quais determinaram o recolhimento do PIS e da COFINS sobre a Receita Bruta pela primeira vez se pretendeu atingir a essência do ato cooperativo, aproximando-o surrealmente do negócio mercantil, e ferindo-se a identidade cooperativista.

Sob esse aspecto a discussão se resolve a partir da análise do parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71. É que, sendo as cooperativas contribuintes do PIS e COFINS, entende-se que, quando da prática de atos próprios, atos cooperativos (que se encontram conceituados no art. 79 da referida legislação) não haveria hipótese de incidência do tributo, eis que eventual “receita”, se existente, seria do cooperado, e não da cooperativa. Não havendo receita, não haveria fato gerador de base de cálculo para exigência do tributo, conforme preleciona o parágrafo único do aludido preceito.

Este debate, estrutural do cooperativismo, não se assenta, em nada, na constitucionalidade ou não da Lei n. 9.718/98 e MP nº 1858/99, uma vez que aqui se discute a existência ou não da hipótese de incidência em face das particularidades normativas presentes na lei específica (Lei 5.764/71). Sobre essa questão inclusive assim se manifestou sabiamente o Exmo. Ministro Luis Roberto Barroso às fls. 46 e 53 do acórdão:

**“O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Não, a isenção, não. Eu entendo que existe uma hipótese de não incidência, que é a decorrente do artigo 79 da Lei nº 5.764, que define o que é ato cooperativo e diz: "Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria." Então, eu entendo que, sobre este ato, há uma declaração de não incidência, ele não é tributável.” (fl. 498 dos autos).

...

**“O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Mas é este o meu ponto: o artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, ela densifica, ela diz assim: "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." E, em seguida, no parágrafo único, diz: "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria." Então, o meu ponto foi: a Lei, ao definir um ato cooperativo, estabeleceu uma hipótese de não incidência. Em relação a

<sup>16</sup> “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;”*

<sup>17</sup> “Art. 5º- As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da contribuição para o FINSOCIAL tão-somente quanto aos atos cooperativos próprios das suas finalidades (Lei 5764/71, art. 111)”

<sup>18</sup> “Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69)”

<sup>19</sup> “Art. 39. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”.

todos os outros atos da cooperativa, incide. Mas, em relação ao ato cooperativo, tal como definido aqui, a hipótese é de não incidência.” (fl. 505 dos autos).

Tal conclusão se dá, como dito, a partir da leitura do parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71, que preceitua que “o ato cooperativo não implica em operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, o ato cooperativo não representa operação de mercado nem contrato de compra e venda sob a ótica da cooperativa, não sendo recurso dela, e, portanto, não compondo o faturamento ou receita da cooperativa!

Aliás, NENHUMA LINHA DO JULGADO mencionou o vigente art. 87 da Lei 5764/71, que é claramente (para não falar textual e literalmente), uma norma de intuito exclusivamente tributário. Leia-se:

*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.*

Claro fica que toda, repita-se, toda cooperativa deve segregar sua contabilidade entre atos cooperativos e atos não cooperativos. Os primeiros pertencem aos cooperados e serão neles tributados (e não na cooperativa – leia-se a “tal” “neutralidade”); os segundos, atos não cooperativos, serão normalmente tributados na cooperativa, como qualquer sociedade comercial. Esse assunto é tão antigo e tão claro para todos que militam no cooperativismo que o próprio CFC regula esses termos, sob o viés contábil, há décadas! (vide art. 10.8.1.3 da NBC T 10.8 - Resolução CFC nº 920/01).

Se se quiser, portanto, avançar no debate sobre o ato cooperativo, a interpretação do art. 87 é essencial e ainda não feita, nascendo mais uma omissão.

E mais. Como se sabe, faturamento é o somatório das faturas, que são documentos que espelham um contrato de compra e venda. Faturamento é, nesses termos, o somatório dos contratos de compra e venda. Ocorre que, por expressa determinação legal (parágrafo único do art. 79) o ato cooperativo não representa contrato de compra e venda, não representando, conseqüentemente, faturamento (base de cálculo do PIS/COFINS). Simples e lógico assim.

Aliás, é desse Supremo Tribunal Federal a posição clara sobre o conceito de faturamento e o papel do art. 110 do CTN, estabelecendo a premissa de que faturamento representa necessariamente um contrato de compra e venda, o que incore com o ato cooperativo. Confira-se a ementa do Acórdão proferido no RE 346.084-6, onde se discutiu a inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º da Lei 9.718/98:

*“TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar **AS EXPRESSÕES RECEITA BRUTA E FATURAMENTO COMO SINÔNIMAS, JUNGINDO-AS À VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”. (destacamos)*

Mesmo que assim não se entenda, elaticendo-se o conceito de faturamento, ainda assim essa figura (faturamento) estaria atrelada à ideia de recurso que se agrega ao patrimônio do contribuinte, algo que se corporifique como resultado do empreendimento (tudo aquilo que não se afere na prática do ato cooperativo, cujo resultado pertence ao cooperado).

Essa a impressão que se colhe do voto do Exmo Min. EROS GRAU no RE 390.340, na oportunidade em que se discutia o art. 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98:

*“No caso, faturamento terá sido tomado como termo de uma das várias noções que existem --- as noções de faturamento --- na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de “emitir faturas”. Nós a tomamos, hoje, em regra, como o **resultado econômico das operações empresárias do agente econômico**, como “receita bruta da venda de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza” (art. 22 do decreto-lei n. 2397/87).” (destacamos)*

O fato a destacar é que, mesmo para aqueles que postulam por uma compreensão mais ampla do que seja faturamento, ainda assim faturamento está atrelado a um resultado do agente econômico, o que, invariavelmente o afastaria na premissa do ato cooperativo, já que, como se sabe, o resultado, quando da prática desse ato, é do cooperado, não da cooperativa.

E tem mais. Como bem dito pelo Ex.mo Ministro EROS GRAU, esse resultado há de ser qualificado em uma operação empresária do agente econômico, o que mais uma vez se afastaria do ato cooperativo, já que, por expressa determinação do art. 982 do Código Civil, as cooperativas não se qualificam como sociedades empresárias. Confira-se:

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

Esse é um dos poucos temas em sede de Direito Tributário que possui uma posição essencialmente uniforme na doutrina, mesmo porque o debate aqui não é essencialmente econômico, mas sim a SOBREVIVÊNCIA dessas entidades. O voto do Exmo. Ministro Relator cita relevante doutrina acerca da lei cooperativista e para não avançarmos em

outras opiniões confira-se o que dizem os mesmos doutrinadores citados no r. voto quando o tema em debate é a tributação do ato cooperativo:

Para o citado Professor e Juiz Federal **Renato Lopes Becho**, “a Cofins incidirá sobre a receita bruta das vendas, de mercadorias e serviços e de serviço. Diante desse dado, o técnico precisará, antes de qualquer providência a respeito desse tributo, averiguar se os tipos de atos cooperativos e atos não cooperativos praticados por sua cooperativa estão sujeitos à hipótese de incidência da Cofins. Essa análise provavelmente variará de acordo com o tipo de cooperativa (de consumo, de produção, de crédito, de trabalho, habitacional, etc.) Por exemplo: tendo a Cofins por hipótese de incidência tributária o faturamento/receita bruta, temos que buscar a definição do que isso seja (lembramos que o art. 110 do CTN proíbe a manipulação de conceitos do Direito Privado). **Bem, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período, ou sob, outro giro verbal, é a soma dos contratos de venda realizados no período. Acertadamente, o artigo 2º, citado, confirma, como não poderia ser diferente, essa afirmativa. Se a cooperativa não realiza contratos de venda, não haverá incidência da COFINS**”<sup>20</sup>.

**Betina Treiger Grupenmacher**, também mencionada, demonstra sua percepção de que a legislação cooperativista estabelece uma hipótese de não incidência tributária sobre o ato cooperativo, concluindo, inclusive, pela não incidência tributária dos atos internos das cooperativas de trabalho. Confira-se:

*O serviço prestado pela cooperativa aos seus associados – como meio necessário para que o objeto social seja atingido – não é remunerado e, desta feita, não possui base imponible e, se não a possui, não pode ser fato imponible do ISS, ou de qualquer outro tributo. Estamos aqui falando do fenômeno da incidência tributária, ou melhor dizendo, da não-incidência tributária.*

(...)

*AS atividades praticadas pelas cooperativas de trabalho não são juridicamente relevantes para o direito tributário, posto que não estão contempladas em nenhuma das possíveis hipóteses de incidência constitucionais tributárias. Noutras palavras, não há na Constituição hipótese de incidência que seja compatível com tais atividades. Sendo assim, os atos internos desempenhados pelas cooperativas de trabalho não são fatos imponíveis de ISS, pois não se subsumem à sua hipótese de incidência. OS elementos dos atos cooperativos desempenhados pelas cooperativas de trabalho não correspondem, com o rigor necessário a ensejar a subsunção, aos elementos da hipótese de incidência constitucional do ISS, não se operando o fenômeno da incidência.*

(...)

*Não vislumbramos, em relação à atividade de representação desempenhada pelas cooperativas de trabalho, base imponible que reflita ser esta uma atividade de conteúdo econômico exteriorizadora de riqueza. Concluímos tratar-se o ato cooperativo de atividade gratuita não suscetível de tributação*<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> BECHO, Renato Lopes, Tributação das Cooperativas, Ed. Dialética, 1999

<sup>21</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. Coord. Renato Lopes Becho, São Paulo: Dialética, 2002 p. 42/43

O jurista **Marco Tulio De Rose**, igualmente citado no r. acórdão, estabelece a distinção entre o ato cooperativo e não cooperativo (o qual não deve se confundir com os atos externos da cooperativa), concluindo pela intributabilidade do primeiro.

*“O ato cooperativo é o negócio jurídico bilateral que enlaça uma cooperativa e seu cooperativado (associado) numa relação de prestação de serviços daquela, a cooperativa, para este, o cooperativado.*

(...)

*O meio de exteriorização do ato cooperativo é a realização do objeto social, ou seja, o meio prático, previsto no Estatuto, pelo qual a cooperativa prestará serviços aos seus associados.*

(...)

*De outra sorte, em momento algum se deve, como infelizmente ocorre, confundir o negócio jurídico externo de contrapartida, requisito fático do ato cooperativo, com o negócio jurídico de prestação de serviços a terceiros não-associados, e expressamente previsto na Lei das Cooperativas.*

*As operações com não associados, pena de grave erro e crassa heresia, não são atos externos de contrapartida, pelo qual a cooperativa, no cumprimento do objeto social previsto em seu Estatuto, viabiliza, praticamente, a consecução do ato cooperativo.*

*No entendimento da unânime doutrina sobre a matéria, tais operações significam negócios jurídicos nos quais um terceiro, não associado, efetua com a pessoa jurídica cooperativa a mesma atividade que o cooperativado, recebendo os serviços por ela prestados, com ela realiza.*

(...)

*Assim, enquanto nos atos cooperativos prestadora é sempre a cooperativa e tomador o cooperativado, nas operações com não associados prestador seria o não sócio e tomadora a pessoa jurídica, o que gera a subversão do esquema previsto em lei e reconhecido na ciência do direito, desvirtuando os fundamentos extrajurídicos pelos quais o cooperativismo tem resguardo jurídico.*

*A relação jurídica de prestação de serviços de uma cooperativa para com seu cooperativado, ou seja, o ato cooperativo, expressa uma obrigação de fazer, assumida, na forma inconstitucional societária, por aquela em relação a este. Jamais o inverso<sup>22</sup>”.*

O Professor **Heleno Taveira Torres**, esclarece a forma de constituição das sociedades cooperativas e a prática do ato cooperativo, inclusive nas cooperativas de trabalho:

*As relações internas, de todo institucionais, não-contratuais, dão-se nos limites dos estatutos, configurando-se a classe orgânica dos chamados “atos cooperativos”. Em virtude da natureza desses, que refletirá o objeto da atividade que as cooperativas desenvolvam, é que se poderá obter uma adequada classificação de tais entidades (ato cooperativo de trabalho, ato cooperativo de fornecimento, etc.)*

*Por isso, e somente na dinâmica interna de cada sociedade cooperativa será possível isolar adequadamente os atos “devidos pela cooperativa ao sócio”, com direitos e obrigações recíprocos diretamente relacionados com os negócios-fim do empreendimento. A co-atividade interna dos associados, expressa na relação cooperado-utente, marca, com precisão, o âmbito material desse conceito, como faz ver Franke. O elemento diferenciador da cooperativa, reside, pois, no princípio da dupla qualidade, em vista do que acima se viu, na medida que se funda a cooperativa para prestar serviços aos associados, nos termos da Lei nº 5.764/71.*

(...)

*Para definir as diferenças que caracterizam as cooperativas em relação às demais formas societárias, bem como as relações entre os membros e a entidade, a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que é a norma geral em matéria tributária de cooperativas, com as derrogações do novo*

---

<sup>22</sup> DE ROSE, Marco Túlio. Cooperativas Urbanas e Contribuições Previdenciárias. Revista Dialética: Problemas atuais do Direito Cooperativo. P. 193/2002.

*Código Civil, especialmente evidenciando a díade de sócio e usuário que o cooperativado acumula (chamado princípio da dupla qualidade), dispõe, no seu art. 3º: “Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. E no art. 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 (...)”. E acrescenta, no art. 7º: “As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados”. E o art. 13: “A responsabilidade do associado para com terceiros, como membro da sociedade, somente poderá ser invocada depois de judicialmente exigida da cooperativa”. Essas características fazem da cooperativa um modelo societário todo próprio, em vista das particularidades que envolvem o conceito maior de cooperativismo, a função a ser alcançada pelo instrumento constitutivo.*

*(...)*

*É preciso entender a relação entre os regimes finalísticos de afastamento de intermediação e superação no ânimo lucrativo, em termos jurídicos, a informar axiologicamente suas categorias do direito cooperativo. A cooperativa é uma entidade que se define como instrumento alternativo às entidades destinadas à obtenção do lucro, mediante o esforço comum dos sócios, em regime de solidariedade.*

Não destoa desse caminho a doutrina de **Helder Gonçalves Lima**, analisando especificamente o ato cooperativo praticado por uma cooperativa de trabalho como ocorre no caso presente:

*“Com efeito, a prestação de serviços realizada pela cooperativa aos próprios associados configura, em verdade, operação interna, praticada dentro do âmbito jurídico cooperativo, onde não há elemento estranho à esfera jurídica desta sociedade. Infere-se, portanto, que no cooperado não se materializa a figura do tomador, que há de ser necessariamente um terceiro, estranho à sociedade. Cooperado não é terceiro em relação à cooperativa, em absoluto.*

***Outrossim, o fato de a cooperativa prestar serviço a seu próprio associado (ato cooperativo), em operação interna, implica na inexistência de circulação econômica do bem imaterial (serviço), assim, como de fim lucrativo.***

*Obtemperem-se, ainda, que no caso das cooperativas de trabalho, quem presta serviços em favor de terceiros são os cooperados. Estes é que realizam serviços tributáveis, configurando o suporte fático abstrato do ISS, e que por isso recolhem o imposto na qualidade de profissionais autônomos. Tributar a cooperativa, por exemplo, pela prestação de serviços médicos realizada em favor de terceiros/consumidores, importaria em bis in idem inaceitável, assim como em despropósito que o regime jurídico cooperativo repudia, da mesma sorte que o sistema tributário, ante a não consubstanciação da hipótese de incidência do imposto por parte da cooperativa.<sup>23</sup>”*

Outros juristas também já se manifestaram sobre a não incidência tributária sobre o ato cooperativo, cabendo citar o entendimento do ilustre Professor **WALDIRIO BULGARELLI** que analisando os atos efetivados pelas sociedades cooperativas, não identifica os atos cooperativos como hipótese de incidência tributária descrita na legislação pátria:

---

<sup>23</sup> LIMA, Helder Gonçalves. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. Coord. Renato Lopes Becho. São Paulo. Dialética: 2002. P. 135



*“Por suas características e objetivos definidos minuciosamente pelo Direito Privado, não se ajustam às hipóteses da legislação tributária, caracterizando-se a não-incidência sobre suas operações com seus associados”<sup>24</sup>.*

De igual opinião a Professora **PAULA FORGIONI**, desta feita em análise a tema pertinente ao cooperativismo de consumo, mas aplicável ao caso vertente, eis que se está a falar da tributação do ato cooperativo:

*22. Em suma, a única interpretação possível para o art. 69 da Lei n. 9.532, de 1.997, é que os negócios jurídicos entabulados entre a cooperativa e terceiros, não associados [=“consumidores”], “sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”. Jamais se poderia concluir, a partir daquele texto, que os atos cooperativos, tal como definidos no art. 79 da Lei das Cooperativas, simplesmente deixariam de existir no que diz respeito às cooperativas de consumo.*

*(...)*

*O art. 69 da Lei n. 9.532, de 1.997, deve ser interpretado da seguinte forma: no que diz respeito às vendas para terceiros não associados, as cooperativas estão sujeitas “às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas”. Entretanto, nas relações com seus membros [= prática de atos cooperativos, tipificados no art. 79 da Lei n. 5.764, de 1.971], seguem, ao amparo de política pública estabelecida pela Constituição do Brasil, fora do campo de incidência do referido dispositivo.*

*O fato de a cooperativa de consumo manter estabelecimentos comerciais que, na sua forma, assemelham-se àqueles do grande varejo, não modifica a natureza jurídica dos negócios com seus associados. Como demonstrado, permanecem eles verdadeiros atos cooperativos; o volume dos serviços prestados pelo ente coletivo, bem como as economias de escala que eventualmente logra alcançar, NÃO TRANSFORMAM EM ATOS DE COMÉRCIO OS NEGÓCIOS JURÍDICOS ENTRE ELA E SEUS ASSOCIADOS.*

*POR FORÇA DE LEI E DE SUA NATUREZA, A RELAÇÃO ENTRE COOPERATIVA E COOPERADOS NADA TEM A VER COM MERCANCIA.(destacamos)*

De grande relevância mencionar o posicionamento do sempre festejado **GERALDO ATALIBA** em relação à intributabilidade do ato interno das cooperativas de trabalho:

*‘Nem se diga que as operações instrumentais que importam celebração de contratos pela Cooperativa, em nome dos associados, caracterizam prestação de serviços por envolver terceiros. Tal assertiva, por absurda, deve ser afastada.*

*Seria despropositado; repugnaria mesmo ao mais comezinho senso comum, que a constituição de cooperativa de serviços médicos – ou de outras, quaisquer que fosse seu objeto – se desse para o fim de os médicos prestarem serviços uns aos outros.*

*Equivaleria a dizer que – fosse uma cooperativa de motoristas de táxi – a sociedade fora formada a fim de que, em seus veículos, os motoristas transportassem uns aos outros!*

*Dislate dessa monta – até em respeito ao leitor – não merece outras considerações.’(...)”*

*(destacamos)*

*(apud OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O Ato Cooperativo nas Cooperativas de Serviços de Saúde in Ato Cooperativo e seu Adequado Tratamento Tributário. coord. Guilherme Krueger. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p.175)*

---

<sup>24</sup> BULGARELLI, Waldirio. Regime Tributário das Cooperativas (À luz da nova Lei Cooperativista nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971). São Paulo, Editora Saraiva, 1974, pág. 40.

É do Professor **MARCO AURÉLIO GRECO**, em análise apurada da *quaestio*, em parecer inédito emitido face à consulta da OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras para as cooperativas de crédito:

*“Ciente desta peculiar feição da cooperativa, a CF/88 no seu artigo 146, III, c assume a existência das cooperativas como fenômeno prévio que antecede a tributação e ao qual esta deve se adequar.*

*“Adequar-se”, aqui, supõe uma realidade externa à tributação (a cooperativa) que serve de parâmetro e condicionante das normas tributárias que vierem a ser editadas.*

*“Adequar-se” indica, também, que os critérios genericamente estabelecidos para as pessoas jurídicas em geral não são automática e acriticamente transplantáveis para as cooperativas.*

*“Adequar-se” significa que eventos ocorridos com as pessoas jurídicas em geral e que geram incidências tributárias podem não ter o mesmo enquadramento e as mesmas consequências quando se trata de cooperativas.*

**Em suma, diante das cooperativas, o legislador tributário deve exercer sua competência constitucional dentro das balizas previamente definidas por uma realidade da qual não pode se afastar: a unicidade cooperativa!”**

*(Parecer emitido em 04/10/2004)*

E conclui de maneira contundente, invocando o princípio constitucional da proibição do retrocesso, e no sentido de aferir a intributabilidade do ato cooperativo na cooperativa:

*“Assim, quando certa disposição legal vier a ser editada na direção apontada pela Constituição e, com isto, for obtido um avanço no sentido de prestigiar determinado valor ou objetivo constitucionalmente buscado, opera-se aquilo que à luz do constitucionalismo moderno pode ser designado de “proibição do retrocesso” entendida como a vedação de desfazer-se o que já foi obtido na construção da sociedade livre, justa e solidária.*

*Realmente, não há dúvida que a busca dos resultados constitucionalmente desejados sempre se dá com a denominada “reserva do possível”- no sentido de que os meios utilizados devem ser compostos com a multiplicidade de valores e condicionantes que cercarem o caso concreto. Porém, quando determinado passo for dado na direção apontada pela Constituição, não se pode voltar atrás, pois isto seria contrariar a diretriz constitucional, na medida em que o atendimento aos objetivos da CF/88 passaria com o retrocesso – a ficar em situação pior do que se encontravam até então, o que é incompatível com seus preceitos. (...)*

*Estes dispositivos (leia-se arts. 79, 87 e 111) foram editados antes da CF/88, mas veiculam preceitos materialmente disciplinados do que - no âmbito da atuação concreta de uma cooperativa – apresenta-se manifestação da sua atividade (atos não-cooperativos) e manifestação econômica pertinente aos cooperados (ato cooperativo).*

*O dispositivo apresenta-se como regulador da realidade pré-existente à própria incidência tributária, pois dispõe sobre a materialidade que - num momento lógico e cronológico posterior - poderá vir a ser captada pela lei tributária em função de eventos que- à luz dos artigos 79, 87 e 111- possam ser considerados como atrelados aos cooperados individualmente ou à cooperativa como todo.*

*Ele não prevê nenhuma incidência tributária específica, nem qualquer desoneração, apenas explicita o que resulta do ato cooperativo.*

*Por isso, materialmente, dispõe sobre realidade que transcende as eventuais incidências tributárias e vai dizer a respeito ao posicionamento sistemático do ato cooperativo perante o exercício do poder estatal de tributar. Possui, por isso, função estruturalmente do sistema tributário, pois define uma realidade da qual as normas tributárias isoladas não podem se afastar nem desconsiderar. Ou seja, não é uma norma específica para solucionar certa*

dúvida, mas sim uma norma geral que informa todo o ordenamento tributário na medida em que define uma de suas condicionantes. **Com isto, pré-defina as balizas dentro das quais o legislador tributário deve atuar.**

Por isso, com o advento da CF/88 e do seu artigo 146, III, “c” que prevê cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, operou-se a recepção dos mencionados artigos 79,87 e 111.

De fato, a recepção é fenômeno jurídico pelo qual a Constituição posterior dá um novo fundamento de validade à legislação anteriormente existente, desde que haja compatibilidade material entre os respectivos preceitos. É o que ocorre no caso concreto. Norma geral disposta sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo é a que dispõe como ele deve ser visto – tributariamente. Esta é exatamente a matéria regulada pelos citados artigos.

**Para fins tributários, o ato cooperativo de ser visto como manifestação econômica da atividade dos cooperados e não da cooperativa.**

**À luz deste critério que se encontra previsto na Lei n.º 5.764/71 é que a legislação ordinária de cada tributo irá dispor e incidir no que for pertinente.**

Ao operar-se a recepção, isto implica em a norma passar a integrar o ordenamento jurídico com o status que o novo fundamento constitucional de validade lhe dá, no caso, o de lei complementar à semelhança do que ocorreu com o Código Tributário Nacional também recebido como tal, embora originalmente tenha sido veiculado pela Lei n. 5.172/66.

**É importante sublinhar que, por força da recepção ocorrida, a matéria prevista no artigo 146,II, “c” está devidamente regulada. Não há vazio normativo dentro do qual a legislação ordinária possa atuar, nem mesmo concorrente (CF/88 art. 24,§ 3º). A definição do adequado tratamento tributário está contida na Lei n. 5.764/71.**

Por decorrência, seus preceitos não podem ser contrariados pela legislação específica de nenhum tributo e só podem ser alterados por outra norma geral que seja veiculada por lei complementar.” (destacamos)

Outro não é o entendimento do ilustre Professor **CARLOS ERVINO GULYAS**:

“A receita originada pela venda desses bens ou serviços de associados, por sua vez, não pode constituir receita da cooperativa porque esta nada adquiriu daqueles, a quem, aliás, devem ser transferidas as vantagens da venda, mesmo que com prévia dedução dos encargos correspondentes aos gastos da prestação do serviço.”<sup>25</sup>

E complementa:

“A ausência de lucro, no caso, implica insuficiência do suporte fático e, portanto, acarreta a não incidência da regra tributária, o que, aliás, ocorre sempre que qualquer pessoa jurídica não tenha apurado lucro fiscal. Resta concluir, assim que o regime tributário das cooperativas decorre naturalmente do próprio reconhecimento desse tipo societário pela ordem jurídica, o que importa dizer: não se sujeita ao tributo o resultado que provier de atos típicos, pois estes não geram lucros; ao contrário, sujeitam-se ao imposto os resultados que decorram de atividade não ligada ao objetivo principal, como as descritas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei n.º 5.764/71, bem como outros que contenham o elemento lucro. Os resultados tributáveis deverão ser apurados com apoio em escrituração contábil que apresente destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos. Desta forma, consegue-se obedecer ao princípio constitucional da isonomia no tratamento fiscal

---

<sup>25</sup> GULYAS, Carlos Ervino. Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas. In Revista de Direito Tributário n.º 17, págs. 25.

*das pessoas jurídicas, mediante imposição, a cada uma, de ônus na exata medida em que revelam sua capacidade de contribuir.*<sup>26</sup> (destacamos)

Quanto à análise da natureza do ato desenvolvido pelas sociedades cooperativas, no sentido de se demonstrar a inexistência do caráter mercantil nos mencionados atos, assim pontifica o ilustre Professor **ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA**:

*“No ato cooperativo inexistem negócio mercantil e mutação de titularidade da coisa. É que a cooperativa atua em nome, por conta e em benefício do cooperado. (...) Finalmente, com lei complementar ou sem ela, parece-nos evidente que as pessoas políticas devem dispensar “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”. Entretanto, é a própria Constituição, sistematicamente interpretada e aplicada, que determina em que consiste tal tratamento tributário adequado. Esta lei complementar não poderá, v.g., considerar o ‘ato cooperativo praticado pelas cooperativas’, como sendo uma operação mercantil, de modo a permitir que sobre ela incida o ICMS. O legislador complementar não está mais autorizado do que o legislador ordinário das várias pessoas políticas tributantes a captar, também neste passo, o desígnio constitucional.”<sup>27</sup>*

Cumprido transcrever, ainda, os entendimentos da Professora **FABIANA DEL PADRE TOMÉ**:

“Considerando que, nos termos da Lei nº 5.764/71, o ato cooperativo não implica operação de mercado, o negócio realizado entre as cooperativas e seus cooperados não se caracteriza como compra e venda nem como prestação de serviço.  
(...)

*Em vista disso, embora a MP nº 1.858-6/99 e suas reedições não tenham excluído da tributação todo o resultado decorrente da prática de ato cooperado, como é o caso do produto dos atos cooperativos praticados por cooperativas de créditos, é inadmissível a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre tais valores, impossibilidade esta que decorre do próprio conceito de ato cooperado.*

*Nem mesmo o produto de suas atividades-meio está sujeito a tal incidência tributária, pois referidos atos visam à consecução do objeto social da cooperativa, sem denotar signo presuntivo de riqueza que possa ser submetido à exigência dos tributos em exame*  
(...)

*Sucedem que as cooperativas são entidades sem fins lucrativos. A sociedade cooperativa é o instrumento que viabiliza a realização global da atividade de seus sócios, relacionando o trabalho desses – em conjunto – a determinados fins empreendidos. Seu objetivo é promover a aproximação da atividade produtiva de seus membros ao usuário final dos bens ou serviços produzidos, sem intermediações lucrativas.. Toda movimentação financeira é realizada em nome dos associados, razão pela qual a entidade em si não apresenta capacidade contributiva.*

*Assim como o ato cooperativo não pode consubstanciar a materialidade de fato jurídico tributário, tampouco pode a cooperativa figurar como contribuinte no que diz respeito a atos cooperativos, sendo inadmissível, conseqüentemente, sua tributação pelo PIS ou pela COFINS<sup>28</sup>”.*

<sup>26</sup> GUTYAS, Carlos Ervino. Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas. Revista de Direito Tributário. Ano VII, Julho/Dezembro de 1983, RT, p. 263.

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 388.

<sup>28</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. PIS e COFINS e as sociedades cooperativas. Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não cumulatividade. Samuel Carvalho Gaudêncio, Marcelo Magalhães Peixoto, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2007.

Confira-se, ainda, as ilações de **FÁBIO PIOVESAN BOZZA** e **PAULO CÉSAR ANDRADE SIQUEIRA** acerca das características do ato cooperativo, concluindo os autores pela impossibilidade de tributação de tais atos.

*“As características e os efeitos do ato cooperativo, mencionado no item (i), estão expressamente regulados pela lei nº 5.764, mais precisamente no art. 79. De acordo com esse dispositivo, os atos voltados para a consecução dos objetivos sociais, praticados entre as cooperativas e seus associados, em qualquer direção, e também pelas cooperativas entre si, não representam operação de mercado. Significa dizer que os atos cooperativos são atos fora do comércio, desprovidos de finalidade lucrativa e que não acarretam a circulação de riqueza. Transpondo esse conteúdo para a seara fiscal, podemos afirmar que o ato cooperativo não é passível de tributação porque desprovido de conteúdo econômico, o que leva à ausência e capacidade contributiva.*

*(...)*

*Em outras palavras, quando a sociedade cooperativa pratica atos de representação dos cooperados perante o mercado (contratação, faturamento e recebimento pela venda) ou quando ela distribui o produto da venda ou do trabalho entre os cooperados, ela não pode ser constrangida a pagar tributos. Nessa situação, quem deve ser tributado são os cooperados, nas respectivas pessoas físicas, de acordo com as incidências fiscais que lhe são próprias<sup>29</sup>”.*

*“Visto o ato cooperativo adequadamente, é impossível, com as limitações constitucionais ao poder de tributar existentes, que se consiga ao menos validamente, tributa-los. (...)*

*Como tal cooperativas que são, não mandatárias, posto que não são procuradoras dos seus associados, muito menos intermediárias, não tendo como atividade explorar a força produtiva alheia, mas parte integrante de uma unidade econômica produtora chamada ato cooperativo, não poderão ser tributadas por tributo algum que incida sobre a atividade, sendo responsável apenas pelo tributos referentes a bens, patrimônio e relação de emprego na qualidade de empregadora. Toda decorrência da relação usuário do serviço/prestador, será devida como tributo da pessoa física, sob pena de bi-tributação de um único fato gerador, seja para o IR, seja para o ISS, seja para qualquer contribuição social etc<sup>30</sup>”.*

Tem-se as sempre valorosas lições de **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**<sup>31</sup> acerca do conceito de atos cooperativos:

*“Como o direito comercial tem como seu elemento de maior densidade, o ato mercantil, o direito cooperativo tem, no ato cooperativo, a razão de sua existência.*

*O ato cooperativo é aquele, portanto, que se realiza entre:*

- a) a cooperativa e seus associados;*
- b) entre seus associados e a cooperativa;*
- c) entre cooperativas,*

*sempre na busca dos objetivos sociais da instituição.*

*O parágrafo único, ao retirar a natureza mercantil à relação entre as cooperativas entre si e entre estas e seus cooperados, declara que o ato cooperativo não caracteriza:*

---

<sup>29</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. A tributação das Sociedades Cooperativas e a Evolução da Jurisprudência a Respeito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 148/36, Janeiro/2008.

<sup>30</sup> SIQUEIRA, Paulo César Andrade. Adequação Tributária dos Atos de Cooperativas de Trabalho. Revista Dialética de Direito Tributário nº 60/92, Setembro/2000.

<sup>31</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer: Sociedades Cooperativas de Prestação de Serviços Médicos – Conceito de Ato Cooperativo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 106, páginas. 118.

- 1) a existência de uma operação de mercado, nem
  - 2) a obrigação de um contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.
- À evidência, apenas os atos entre cooperados e associados são atos cooperativos. Praticam, as cooperativas, inúmeros atos não cooperativos essenciais à sua existência, podendo ser atos mercantis puros.

Por fim, compreensão do Professor **BELLUZZO** destaca o papel do cooperativismo como agente econômico, firme nas características marcantes e únicas desse sistema:

*“Assim, o eventual excedente (sobra) gerado retornará ao associado como se uma poupança tivesse realizado (de um dinheiro que já era seu), o que é bem diferente da busca do lucro nas empresas capitalistas, que se constituem em oportunidades de ampliação do capital inicialmente aportado. Não por outra razão as empresas capitalistas são negociáveis nos mercados de avaliação da riqueza como ativos capazes de produzir lucro mediante suas operações. Suas ações, no caso das sociedades de capital aberto são diariamente transacionadas nas bolsas de valores, e as quotas dos acionistas das empresas limitadas têm valor de mercado. As quotas das cooperativas são inegociáveis, intransferíveis e, para delas participar, basta associar-se, não havendo necessidade de transferência do direito de um associado para o outro. Como não geram lucros futuros, as quotas não apresentam valor mercantil. É esta característica que essencialmente distingue as cooperativas das empresas comerciais.*

(...)

*Cooperativas de Consumo diferenciam-se também por não realizar operações de compra e venda, mas, sim, de fornecimento de bens e serviços a seus associados com ressarcimento visando a recomposição de estoques para dar continuidade à operação, que se constitui essência do ato cooperativo, descaracterizando-se, portanto, o ato comercial tributável. Quando operam com não associados enquadram-se como operadores comerciais comuns, sujeitos à mesma legislação, como se procede no caso em análise.*

*O tratamento fiscal peculiar que há de ser dispensado às cooperativas de consumo quando atuam com seus associados – atos cooperativos – apenas parcialmente compensam as enormes desvantagens que sofrem frente às grandes redes de super e hipermercados com as quais disputam espaço no setor varejista. A concorrência no segmento varejista se dá por tantos e diversos instrumentos, fortemente associados à escala das empresas, que a peculiaridade tributária sobre o ato cooperativo chega a ser menos expressiva.*

(...)

*Tentar limitar a atuação e acesso às Cooperativas de Consumo vai de encontro aos fundamentos e ideais cooperativistas, e não reconhecer as peculiaridades que cercam a relação associado/cooperativa (ato cooperativo) e, conseqüentemente, suas características tributárias marcantes, iria contra os princípios constitucionalmente definidos que reconhecem as cooperativas como promotoras do interesse público e instrumentos para a redução de desigualdades sociais e melhoria das condições de vida e de seus associados<sup>32</sup>.” (destacamos)*

Tem-se, portanto, que a doutrina pátria, **de forma unânime**, reconhece o conteúdo tributário do parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71 a justificar a não incidência tributária sobre o ato cooperativo e, quando analisam o ato cooperativo específico do ramo trabalho, reconhecem igualmente a intributabilidade do ato interno.

Sob tal vértice, aliás, e como já dito, tal direito já se encontra selado pela Corte Especial, a quem compete a análise da Lei n. 5.764/71 nos termos do art. 105, III, ‘a’ da

---

<sup>32</sup> Belluzzo, Luiz Gonzaga de Mello. Prof. Titular de Teoria Econômica da Unicamp e Fecamp. Parecer apresentado à OCB, em 03/09/2009

Constituição Federal de 1988, a qual, através da sua 1ª Seção de Direito Público, pronunciou-se pela não incidência tributária sobre o ato cooperativo, e quando as espécies tributárias envolvidas eram a COFINS (RESP n. 616.219/MG) e o PIS (RESP n. 591.298/MG).

A despeito do entendimento em contrário do Exmo. Ministro Teori Zavascki, citado no r. acórdão, aquela compreensão acabou sucumbindo ao pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o conteúdo do parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71, ficando o Exmo. Ministro Castro Meira responsável pela lavratura do acórdão, que restou assim ementado:

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. COOPERATIVA DE CRÉDITO. LEI N.º 5.764/71.*

*1. Milita em favor das normas jurídicas a presunção de que foram recepcionadas pelo sistema normativo ante a ruptura constitucional. Enquanto não provocada a Suprema Corte ou declarada a não-recepção, a Lei n.º 5.764/71 continua em pleno vigor, não havendo óbice ao conhecimento do recurso especial por violação de um ou alguns de seus dispositivos.*

*2. **O ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade. O resultado positivo decorrente desses atos pertence, proporcionalmente, a cada um dos cooperados. Inexiste, portanto, receita que possa ser titularizada pela cooperativa e, por consequência, não há base imponible para o PIS.***

*3. Já os atos não cooperativos geram faturamento à sociedade, devendo o resultado do exercício ser levado à conta específica para que possa servir de base à tributação (art. 87 da Lei n.º 5.764/71).*

*4. Toda a movimentação financeira das cooperativas de crédito, incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados bem como a efetivação de aplicações financeiras no mercado, constitui ato cooperativo, circunstância a impedir a incidência da contribuição ao PIS.*

*5. Salvo previsão normativa em sentido contrário (art. 86, parágrafo único, da Lei n.º 5.764/71), estão as cooperativas de crédito impedidas de realizar atividades com não associados.*

*6. Atualmente, por força do art. 23 da Resolução BACEN n.º 3.106/2003, as cooperativas de crédito somente podem captar depósitos ou realizar empréstimos com associados. Assim, somente praticam atos cooperativos e, por consequência, não titularizam faturamento, afastando-se a incidência do PIS.*

*7. A reunião em cooperativa não pode levar à exigência tributária superior à que estariam submetidos os cooperados caso atuassem isoladamente, sob pena de desestímulo ao cooperativismo.*

*8. **Qualquer que seja o conceito de faturamento (equiparado ou não a receita bruta), tratando-se de ato cooperativo típico, não ocorrerá o fato gerador do PIS por ausência de materialidade sobre a qual possa incidir essa contribuição social.***

*9. Recurso especial provido.”*

(STJ, RESP n.º 591.298/MG, Rel. Min. Teori Zavascki, Rel. para Acórdão Min. Castro Meira, DJU 07/03/2005) (destacamos)

Ressalte-se que os julgamentos da Corte Especial foram marcantes para o cooperativismo brasileiro e representaram uniformidade e coerência à jurisprudência do STJ sobre o tema. Cite-se inúmeros julgados proferidos pelos Ministros da 1ª e 2ª Turmas daquele Sodalício: **Castro Meira** (RESP n. 617.462, AgRg no RESP n. 800.520, RESP n. 826.750, RESP n. 543.828, RESP n. 600.307, AgRg no RESP n.

779.861, RESP n. 614.764, RESP n. 815.372, RESP n. 779.864, RESP n. 544.194, RESP n. 546.380, AG n. 664.935); **Eliana Calmon** (RESP n. 625.270, RESP n. 554.920, RESP n. 388.921, RESP n. 611.217, RESP n. 544.729, RESP n. 790.323, RESP n. 545.672, RESP n. 797.257); **Luiz Fux** (RESP n. 617.425, RESP n. 544.775, RESP n. 795.257, RESP n. 616.219, RESP n. 552.782, RESP n. 523.554, RESP n. 821.160, RESP n. 812.824, RESP n. 822.031, RESP n. 823.934); **José Delgado** (RESP n. 625.607, RESP n. 704.942, EDcl no AgRg no RESP n. 674.666, EDcl no AgRg no RESP n. 704.942); **Francisco Falcão** (RESP n. 820.896, RESP n. 624.511, RESP n. 777.939, RESP n. 823.931, RESP n. 543.420, AgRg no RESP n. 544.989, RESP n. 615.685, AgRg no RESP n. 603.194, RESP n. 793.603, AG n. 732.077); **Franciulli Neto** (RESP n. 625.598, RESP n. 617.115, AgRg no RESP n. 545.461, RESP n. 600.531); **Denise Arruda** (RESP n. 791.554, RESP n. 523.833, RESP n. 612.229, RESP n. 611.539, RESP n. 812.928, RESP n. 812.203, RESP n. 524.838, RESP n. 617.190, RESP n. 874.962); **João Otávio Noronha** (RESP n. 511.473, RESP n. 531.310, RESP n. 543.468, RESP n. 547.617, RESP n. 511.419, RESP n. 599.701, RESP n. 509.938); **Peçanha Martins** (RESP n. 543.755, RESP n. 523.617, RESP n. 544.549, RESP n. 546.322, RESP n. 600.531); **Teori Zavascki** (RESP n. 628.367, RESP n. 625.318, RESP n. 544.122, RESP n. 591.298, RESP n. 524.617, RESP n. 748.880, RESP n. 778.147) e **Humberto Martins** (RESP n. 653.876, RESP n. 856.833) etc.

Aliás, centenas as decisões dos Tribunais Regionais dos mais diversos ramos calcadas na interpretação do art. 79 da Lei n. 5.764/71. Confira-se:

**TRF da 1ª Região:** 1997.38.00.016450-7 / DJ 03/10/2008; 1999.38.02.002528-7 / DJ 04/07/2008; 1999.38.00.038681-2 / DJ 19/05/2008; 2005.38.00.013256-9 / DJ 26/02/2008; 2000.30.00.001622-0 / DJ 18/02/2008; 1999.38.00.034110-2 / DJ 20/07/2007; 2005.33.00.000615-2 / DJ 14/11/2006; **TRF da 2ª Região:** 2004.51.01.007376-3 / DJ 23/08/2007, 2005.51.01.014421-0 / DJ 09/12/2008, 2005.51.01.000917-2 / DJ 14/05/2008, 2004.51.01.007376-3 / DJ 23/08/2007, 2000.51.01.020445-1 / DJ 09/04/2007, 2000.50.01.005262-4 / DJ 09/02/2007, 2004.51.01.002270-6 / DJ 07/04/2006, 2002.02.01.026130-1 / DJ 09/11/2004, **TRF da 3ª Região:** 2008.03.00.016577-0 / DJ 20/10/2008, 2000.61.00.046870-9 / DJ 15/08/2007, 1999.61.09.001081-1 / DJ 28/03/2007, 2001.03.00.034203-0 / DJ 29/04/2009, 2001.61.06.000393-0 / DJ 31/03/2009, 2004.61.00.004024-7 / DJ 02/02/2009, 2000.61.00.030255-8 / DJ 02/02/2009, 2006.61.26.001542-0 / DJ 26/01/2009, **TRF da 4ª Região:** 2005.71.06.002735-8 / DJ 08/07/2009, 2008.04.00.029992-2 / DJ 21/11/2008, 2005.04.01.028141-0 / DJ 17/11/2008, 2005.04.01.000092-4 / DJ 22/10/2008, 2004.72.00.010537-5 / DJ 28/04/2008, 2004.72.03.001241-7 / DJ 22/11/2006, 2002.72.00.011650-9 / DJ 31/11/2005, 2003.71.11.005086-6 / DJ 16/11/2005, **TRF da 5ª Região:** 2004.83.00018395-1 / DJ 26/12/2007, 2000.81.00021091-9 / DJ 14/09/2006, 2003.81.00.024874-2 / DJ 26/07/2007, 2002.05.00.020939-8 / DJ 29/07/2007, 2005.84.00.007146-8 / DJ 18/04/2007, 2000.81.00.021091-9 / DJ 27/10/2006, etc.



Aliás, até mesmo o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujos julgados foram citados no r. voto, reconheceram a não-incidência, cabendo citar a Ementa abaixo da lavra do **Juiz Federal Leandro Palsen**:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO À INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. COBRANÇA COM BASE NA RECEITA BRUTA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRÁTICA APENAS DE ATOS COOPERATIVOS. LEI Nº 5.764/71. LEI Nº 9.718/98. MP Nº 2.158-35/2001. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. (...) **5. O ato cooperativo, segundo o conceito inserto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria ou de prestação de serviço.** **6.** Por determinação legal, as cooperativas de crédito estão limitadas à prática de atos cooperativos, podendo oferecer recursos financeiros unicamente a seus associados. O fato gerador do PIS e da COFINS previsto na Lei nº 9.718/98 acarreta impossibilidade material de cobrar o tributo, tendo em vista que as operações efetivadas pelas cooperativas de crédito não geram faturamento ou receita bruta, já que circunscritas ao âmbito de seus associados, não implicando operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nem contrato de prestação de serviços. **7.** No conceito de ato cooperativo, insere-se a captação de recursos junto a outras instituições financeiras ou a qualquer entidade, bem como a movimentação financeira da cooperativa, visto que se cuida de atos derivados dos atos cooperativos, atos-meios, necessários para a realização da finalidade essencial da cooperativa, que é a de fornecer empréstimo facilitado e com menor custo a seus associados. **8. Não incidem a COFINS e o PIS cobrados com base na receita bruta, porque, em face da prática somente de atos cooperativos, não se caracteriza o fato gerador dos tributos.** **9.** O regime tributário das cooperativas sofreu alterações significativas a partir da MP nº 1.858-6/99, atualmente em tramitação sob o nº 2.158-35/2001, que exclui as cooperativas do pagamento da contribuição de 1% com base na folha de salários ao PIS e prevê várias hipóteses de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS no art. 15, o que equivale, na prática, à não-incidência. **10.** Embora o art. 15 da MP nº 2.158 não mencione explicitamente as cooperativas de crédito, não há óbice à sua aplicação, porquanto ele ocupa-se exatamente dos atos cooperativos, colocando-os a salvo da tributação. **11.** Por meio da Lei nº 11.051/2004, sobreveio o reconhecimento expresso da não-incidência de PIS e COFINS sobre as receitas derivadas de atos cooperativos, em relação às sociedades cooperativas de crédito. **12.** Considerando a sucumbência da ré, foi condenada a União ao pagamento das custas e dos honorários advocatícios, fixados em 10% do valor da causa, devidamente atualizado pelo IPCA-E, porquanto em conformidade com o art. 20, § 4º, do CPC. **13.** Apelação da autora provida, para o fim de reconhecer a inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, determinar a repetição dos valores recolhidos a tal título nos últimos cinco anos e alterar os ônus sucumbenciais. **14.** Apelação da União improvida.*

(TRF4, APELREEX 2008.72.00.000630-5, Primeira Turma, Relator Leandro Paulsen, D.E. 06/06/2012)

Ressalte-se que ao interpretar o parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71 não se discorre sobre imunidade, isenção, hierarquia legal ou tema que o valha, e nisso pontua bem no r. voto. O entendimento é que **pela lei cooperativista**, as cooperativas, quando praticam atos cooperativos, não auferem receita, portanto não há que se falar na incidência do PIS e da COFINS, que têm essa realidade (receita) como hipótese. Nada além disso.

E nesse caso, irrelevante a entrada em vigor da MP n. 1.858/99, eis que a mesma permanece válida e vigente, incidindo normalmente sobre os atos não cooperativos.

Fazendo um paralelo com a COFINS, a conclusão do Fiscal Hiromi Higuchi é de que *“se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I do art. 6º da LC 70/91 em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único*

*do art. 79 da Lei 5.764/71 não está revogado porque não houve qualquer dispositivo legal que contrarie”.*

E a razão dessa não incidência é de uma simplicidade evidente: não incide PIS/COFINS sobre o ato cooperativo porque tal ato não significa receita ou faturamento da cooperativa, mas sim do cooperado.....

#### **IV.4 – DA OBSCURIDADE EM RELAÇÃO AO DECIDIDO NOS MANDADOS DE INJUNÇÃO N<sup>OS</sup> 701/2004, 702/2004 e 703/2004 – PARA ESCLARECER A ESSÊNCIA DO TEMA**

*Ainda adentrando na tributação do ato interno das cooperativas de trabalho, o r. acórdão aduziu que “a definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais”.*

E dessa forma alegou que a *“eventual insuficiência de normas não pode ser tida por violadora do princípio da isonomia”*, citando, para tanto, as conclusões do Exmo. Ministro Marco Aurélio Mello nos julgados dos MI n<sup>os</sup> 701, 702 e 703, no qual assentou-se que ainda não existiria a norma que concede o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ficando tal questão a ser resolvida da órbita política do legislador.

Tais conclusões justificariam a ausência de tratamento tributário do parágrafo único do art. 79 da Lei n. 5.764/71 ou mesmo do art. 6<sup>o</sup>, I da LC n. 70/91 (aplicável à COFINS). Ocorre que com as devidas vênias, não foram essas as conclusões retiradas a partir do julgamento daqueles Mandados de Injunção, seja pela posição adotada por esta Corte à época, seja pela posição da União Federal. Explica-se:

De fato, 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 no caso a existência da 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 e ambígua omissão letal. Explica-se:

Quando entenderam as cooperativas a décadas atrás que precisavam de lei para definir o ato cooperativo, essa Corte e a própria União Federal disseram que essa lei 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 esse julgado teria adentrado no tema do ato cooperativo, o que não se espera a teor do articulado) dizendo que existem cooperativas sem ato cooperativo por omissão legislativa!!

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!

Um fato concreto: quem corre risco iminente nessa luta é o cooperativismo brasileiro, ou tal nefasto efeito não há de ocorrer em se entendendo que os feitos julgaram exclusivamente os atos não cooperativos.

Explica-se: limitada a decisão aos atos não cooperativos, O QUE SE ESPERA, conforme consta das inúmeras manifestações, é claro que tal ato (não cooperativo) poderia ser tributado como qualquer ato mercantil, e que a LC n. 07/70 não teria natureza materialmente complementar em relação ao ato não cooperativo, o que apazigua as compreensões de ambas as decisões.

Em raciocínio inverso poder-se-ia afirmar que toda lei tributária, posterior à vigência da Constituição Federal de 1988, que viesse a tratar do ato cooperativo e que não fosse complementar, ofenderia o já mencionado art. 146, III, “c”.

Mas 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”. 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)*

Dentro dessa realidade resta evidente que o entendimento desta Corte sobre a validade da MP n. 1.858/99 em relação aos atos negociais praticados pelas cooperativas de trabalho não deve interferir na compreensão do art. 79, parágrafo único da Lei n. 5.764/71 e a sua consequência tributária em relação ao ato cooperativo, que deve permanecer preservada seja porque a competência para tal análise pertence ao Superior Tribunal de Justiça na linha do art. 105, III, “a” da Carta da República de 1988, seja porque não foi esse o objeto do julgamento, conforme manifestações de V.Exas., seja porque esta conclusão decorre da interpretação da norma cooperativista, conforme entendimento amplo e pacífico da jurisprudência e toda doutrina.

## V – DO PEDIDO

Isto posto são os presentes Embargos de Declaração para que sejam sanados os vícios apontados, eventualmente com efeitos modificativos, para que:

- (i) seja desfeita a obscuridade e contradição em relação ao objeto do julgamento, reconhecendo-se, na linha dos debates orais e dos votos dos Ministros, que o objeto da lide foi exclusivamente os atos externos das cooperativa de trabalho, não tendo sido objeto de debate a interpretação da Lei 5.764/71 nem tampouco a tributação do ato cooperativo (hipótese de não incidência), ainda que na perspectiva do cooperativismo de trabalho, retirando da ementa e do acórdão todas ilações nesse sentido.
- (ii) seja desfeita a contradição em relação à proclamação do julgamento em face da não abordagem dos atos internos e sua existência cabal no cooperativismo de trabalho, culminando no provimento parcial do recurso, ressalvados os normativos que reconhecem a amplitude desse ato em relação ao ramo trabalho.
- (iii) em se entendo que o ato cooperativo, ato interno, ato próprio desse ramo mereça ser julgado nesse feito, a despeito de já afetado aos RE's 597.315 e 672.215 Relator Min. ROBERTO BARROSO, requer, eventualmente ultrapassados os tópicos supra, que seja sanada a contradição do acórdão em relação ao entendimento jurídico do ato cooperativo (interno) do ramo trabalho e seus efeitos, notadamente de que (a) se devem respeitar os atos normativos da Secretaria da Receita Federal, eis que o voto condutor se mostra obscuro e contraditório em relação à determinação de tributar a relação externa sem se contrapor à relação interna, posição esta que inclusive (b) conflita com a própria ressalva feita no voto no sentido de validar os conceitos fiscais (com destaque para o Ato Declaratório n. 06/2007 e Parecer Normativo n. 38/80) que consideram como ato cooperativo do ramo trabalho o valor recebido dos contratantes e repassado aos cooperados (art. 100 do CTN, oponível inclusive à Fazenda Nacional). Essa questão conceitual seria essencial para se compreender a amplitude e efeitos do julgado, reconhecendo-se, via de consequência, que tais atos (repasso de produção exclusivamente a cooperados) se encontram resguardados pela regra de não incidência tributária (tratamento tributário específico), consoante

disposto nos arts. 79 e 87 da Lei n. 5.764/71, esse último sequer ventilado no Acórdão, art. 110 do CTN (também não analisado), bem como LC 07/70 e arts. 146, III, “c” da CF/88, inclusive conforme restou definido, no que tange à questão da existência de normas, nos Mandados de Injunção n°s 701/2004, 702/2004, 703/2004 e amplo e pacífico entendimento doutrinário e jurisprudencial, com ajuste na proclamação do julgamento.

Termos em que,  
Pede deferimento.

Brasília, 18 de fevereiro de 2015.