

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ

Rodrigo Forcennette¹

Sumário: 1. Cooperativismo. 2. Tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas cooperativas. 3. Considerações finais.

1. Cooperativismo

O movimento cooperativista surgiu em 1844, em Rochdale, bairro de Manchester, Inglaterra, mediante a iniciativa de tecelões que resolveram fundar uma sociedade (“Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”) com o resultado de suas economias mensais. O momento era de crise, pós-revolução industrial. O alto índice de desemprego propiciava a exploração do trabalho por grandes grupos econômicos, que abusavam da classe proletariada impondo longas jornadas de trabalho mediante o pagamento de irrisórios salários.

Caracterizou-se como sistema reformista da sociedade, de aperfeiçoamento moral do ser humano, nas palavras de

1. Sócio do Escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia, mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, professor do IBET desde 2008, Coordenador Adjunto do Curso de Direito da UNIP (campus Ribeirão Preto).

Waldírio Bulgarelli², no sentido ético da solidariedade, visando afastar intermediários na exploração de atividades econômicas pelos próprios prestadores (cooperados).

Calcado na dignidade da pessoa humana, no trabalho, na solidariedade e igualdade de condições, apoio mútuo, desenvolvimento social, visava o fortalecimento de seus associados, através da criação de meios e condições capazes de viabilizar sua inserção no mercado.

De lá pra cá o movimento cresceu assustadoramente pelo mundo, evoluindo do ponto de vista organizacional, estrutural.

Desenvolveu-se no Brasil em paralelo ao movimento sindical. Está assegurado constitucionalmente, sendo o modelo de associativismo que maior atenção recebeu do Poder Constituinte originário³.

A Constituição Federal traça diretrizes importantes para sua operacionalidade, destacando-se o art. 174, que em seu § 2º, **determina que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo**, e o artigo 5º, inciso XVII, que **afasta a interferência estatal na sua criação e funcionamento**.

Os dispositivos constitucionais vigentes dão mostra de que o movimento cooperativista constitui valioso instrumento na busca do desenvolvimento nacional, estando voltado à consecução dos mesmos objetivos sociais preconizados por nosso Estado Democrático de Direitos, conforme art. 3º da Magna Carta⁴.

A lei federal 5.764/71⁵ define a política nacional do cooperativismo, instituindo o regime jurídico das sociedades coope-

2. As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, pg. 387.

3. Artigos 5º, XVIII, 146, III, "c", 174, §§ 2º, 3º e 4º, 187, VI, 192, VIII e 199, § 1º.

4. Segundo os artigos 1º, 3º e 170, IV, da CF, a República Federativa do Brasil está baseada nos seguintes fundamentos: cidadania, dignidade da pessoa humana, valor social do trabalho, livre iniciativa, pluralismo político; apresentando como objetivos: liberdade, justiça social, solidariedade, desenvolvimento, redução de desigualdades, promoção do bem comum ou coletivo e não discriminação.

5. Recepção da lei 5.764/71.

rativas, trazendo uma disciplina rígida a respeito dos princípios e relações que devem ser observados nesta modalidade de associativismo.

Tratada pelo Código Civil como modelo de sociedade personificada, de natureza simples⁶, é vista juridicamente como um tipo societário, uma forma de constituição de pessoa jurídica.

As cooperativas são, por essência, **destituídas de finalidade lucrativa**, formadas por pessoas que se obrigam a contribuir com bens e ou serviços para o **exercício de uma atividade econômica de proveito comum** (artigos 3º e 4º da lei).

São constituídas para **prestar serviços aos seus associados**, podendo, para tanto, adotar como objeto social, **qualquer gênero de serviço, operação ou atividade**, a teor do que estátuído no art. 5º da Lei 5.764/71.

Distinguem-se das demais sociedades, principalmente, pela adesão livre e voluntária com número ilimitado de associados, gestão livre e voluntária, participação econômica de seus membros, variabilidade do capital social representado por quotas-partes (limitado para cada associado), intercooperação, singularidade de voto⁷, retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, neutralidade política, religiosa, racial e social.⁸

As cooperativas, por tais peculiaridades, a partir dos desígnios constitucionais destacados, devem receber um tratamento peculiar do Poder Público, notadamente no campo tributário. Não podem ser tratadas como as demais pessoas

6. 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. Vide, ainda, arts. 1093 a 1096.

7. O capital investido pelo associado não interfere na condução operacional da cooperativa, na medida em que cada cooperado tem o mesmo poder decisório. A determinação contribui para democratização das decisões tomadas em assembleia.

8. Art. 4º da Lei 5.764/71.

jurídicas, sob pena de inviabilizar seus propósitos, sua operacionalidade, a valorização do movimento.

Daí a necessidade de se lhe outorgar um adequado tratamento tributário, pautado na neutralidade de efeitos fiscais no tocante às operações praticadas em seu cotidiano. O cooperado jamais poderá sofrer um impacto tributário maior que aquele que lhe seria imposto se atuasse no mercado diretamente, sem a intervenção da cooperativa.

2. Tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas cooperativas.

O artigo 146, III, “c”, da Constituição Federal, estabelece que o ato cooperativo deverá receber adequado tratamento tributário, o que se dará através de lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Pelo referido dispositivo caberia à legislação complementar definir, basicamente, os conceitos de:

- i. Adequado
- ii. Tratamento tributário
- iii. Ato cooperativo
- iv. Sociedades cooperativas

Estaríamos, com tal disposição, diante de uma imunidade tributária dos atos cooperativos? Ou determinação para concessão de isenção quando da instituição dos tributos por cada ente competente?

A discussão é tormentosa, pois, passados mais de 30 anos, referida legislação complementar não foi editada, não obstante inúmeros projetos pendentes de apreciação no Congresso Nacional. Diante de tal omissão, coube à doutrina e jurisprudência a tarefa de elucidar os conceitos em questão e seus respectivos efeitos tributários, mediante a aplicação do disposto na Lei 5.764/71, sem prejuízo de demais legislações esparsas.

Seguindo a teoria de Paulo de Barros Carvalho, **imunidade** é uma norma jurídica de estrutura, **criada no plano constitucional** que, ao discorrer sobre matéria tributária, delimita o campo de competência dos entes tributantes, impedindo que certos fatos ou pessoas sejam levados à tributação. **Isenção** também é uma norma jurídica de estrutura, mas **criada no plano da legislação infraconstitucional** que, discorrendo sobre matéria tributária, reduz o campo de abrangência e ou atuação da regra-matriz de incidência, atacando um de seus critérios ou aspectos, impedindo o nascimento da obrigação tributária com relação aos fatos por ela juridicizados.⁹

Tanto na imunidade quanto na isenção se parte do pressuposto que o fato deveria ser tributado. Não o é por expressa previsão legal (constitucional, se imunidade, lei específica do ente dotado de competência tributária se isenção).

Situação diversa ocorre com os casos de **não incidência tributária. Não são levados à tributação por não se adequarem às hipóteses de tributação.** Não há subsunção, enquadramento, do fato à norma (regra matriz), condição *sine qua non* para a incidência de determinada exação.

Para Celso Ribeiro Bastos “adequado tratamento deve-se entender a outorga de isenções tributárias para os casos em que a cooperativa atua dentro de seus objetivos, levando-se em conta que é propósito constitucional o apoio ao cooperativismo. Tomando-se em consideração que na atividade especulativa (sic) não há o espírito de lucratividade, conjugado

9. Curso de Direito Tributário. Ed. Saraiva, 18ª. Ed., págs. 181 e 182.

com o mandamento que ordena conferir um tratamento adequado, tributariamente falando, ao ato cooperativo, tudo isso parece conduzir à inevitável conclusão de que a outorga de isenções em benefício destas entidades é a forma que melhor preenche o desiderato constitucional”.¹⁰

Leciona Roque A. Carrazza que “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.”¹¹

O Supremo Tribunal Federal, em 1997, no RE 141.800/SP, através de sua Primeira Turma, seguindo voto do relator Min. Moreira Alves, entendeu que **o artigo 146, III, “c”, não concede às cooperativas imunidade tributária**, razão pela qual, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode dar às cooperativas o tratamento que julgar adequado, já que tratamento adequado não significaria, necessariamente, um tratamento privilegiado. A Constituição teria remetido ao legislador complementar a tarefa de conceder ao ato cooperativo um tratamento adequado, condizente às peculiaridades das cooperativas.

O mesmo entendimento foi assentado em 2004, em sessão plenária, no julgamento dos Mandados de Injunções de nº 701-2/DF, 702-1/DF e 703-9/DF, e pela Segunda Turma nos autos do AG. REG. na AC 2.209/MG, em 2010, na relatoria do Min. Joaquim Barbosa.

10. Comentários à Constituição do Brasil, p. 122.

11. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 388.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Em 2016, já sob o regime de repercussão geral, no RE 599.362/RJ (tema 323), o Pleno, em sede de Embargos de Declaração, analisando a incidência PIS sobre a atividade de cooperativas de trabalho médico, assim se manifestou:

“...

2. O art. 146, III, c, da CF/88, **não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo**, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente, ou seja, no Congresso Nacional.

...”

Entendeu-se que no caso específico das cooperativas de trabalho, em operação com terceiros (fornecimento de serviços ou produtos), atuam como entidades autônomas, com personalidades jurídicas próprias, e não na mera intermediação de seus associados, tendo, portanto, faturamento, resultado positivo e receita tributável.

Enfatizou-se neste julgado a necessidade de se estabelecer diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo, a partir da atividade econômica desenvolvida por cada uma.

O Tribunal reconheceu a necessidade de se respeitar as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. Para a Colenda Corte, até que sobrevenha a lei complementar, a definir o adequado tratamento tributário, *“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”*.

Reconheceu, ainda, que a Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e

que seu art. 79¹² 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.**

Neste julgado, contudo, deixou-se de apreciar, sob o prisma constitucional, a natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas provenientes de terceiros (não cooperados), tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas. **Os conceitos constitucionais de ato cooperado, receita da atividade cooperativa e cooperado, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos REs 597.315 e 672215 RG, tema 536, ainda pendentes de julgamento.**

Não obstante, incorreto dizer, no entendimento da Corte Suprema, que o ato cooperativo é imune, ou que recebe da Constituição Federal qualquer outra modalidade de benefício fiscal inviabilizando a cobrança de tributos.

Com esta decisão, em sede de repercussão geral, entendeu o STF que, pelas normas constitucionais, **possível a tributação do ato cooperativo praticado pelas cooperativas**, sendo medida de política fiscal recomendável a concessão de tratamentos adequados pelos entes tributantes. Isenções, reduções de base de cálculo, créditos, dentre outras medidas capazes de desencadear a neutralidade fiscal no cotidiano das cooperativas, deverão ser disciplinadas em leis específicas.

A apreciação da incidência de tributos ficou relegada à competência do STJ, mediante a verificação do enquadramento legal da atividade praticada pelas cooperativas no conceito de ato cooperativo definido pela lei 5.764/71. Ou seja, compete, em última instância, a este Superior Tribunal,

12. Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

definir se a atividade praticada por uma cooperativa estará sujeita à incidência de determinado tributo.

Destacamos, para referida análise, dispositivos contidos na Lei 5.764/71 que direta e indiretamente disciplinam a questão:

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.”

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:...”

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

Art. 7º As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados”.

Art. 79. **Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.**

Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado**, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 87. **Os resultados das operações das cooperativas com não associados**, mencionados nos arts. 85¹³ e 86¹⁴ serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e

13. Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produto de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

14. Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

Parágrafo Único. No caso de cooperativas de crédito e das seções de créditos das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

serão contabilizados em separado, no molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. **Serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei.**

Estes dispositivos, em nosso sentir, preponderam na legislação para fins de apreciação do conceito de ato cooperativo e seus reflexos no campo tributário.

Ato cooperativo, pela interpretação dos referidos enunciados, seria aquele praticado pelas cooperativas, **de acordo com seu objeto social**, viabilizando o interesse de seus cooperados. Nos termos do art. 79 **não implica em operação de mercado, tampouco contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

Qualquer atividade, serviço ou operação poderá figurar como objeto de uma cooperativa, conforme art. 5º, **desde que voltada aos interesses de seus cooperados**, visando fomentar a atividade que os levaram à esta modalidade de associação.

Nesta linha de compreensão, o STJ, no AgRg no REsp 622.794/MG, entendeu que atividade praticada pelas cooperativas deve ser compreendida a partir do seu estatuto social, documento que tem condão de traçar seus propósitos bem como os meios através dos quais serão alcançados:

“1. O art. 21 da Lei 5.764/71 determina que o estatuto social, o qual estabelece a relação jurídica entre a cooperativa e seus associados, deve indicar, expressamente, a área de atuação e o objeto da cooperativa, de modo a permitir o fiel cumprimento de suas finalidades.

2. O estatuto social de uma cooperativa pressupõe o preenchimento de uma série de requisitos legais, entre os quais o dever de delimitar a área de atuação e o objeto da sociedade. Ressalta-se, ainda, que o referido documento deve ser submetido à aprovação do órgão competente, no caso, da Junta Comercial do Estado de Minas Gerais.

3. Desse modo, a suposta previsão, no estatuto, de relações com terceiros não cooperados que não ensejam a incidência do ISS, deve ser objeto de análise, caso a caso.

É, pois, o objeto social de uma cooperativa, respeitados os preceitos legais contidos na Lei 5.764/71, em especial princípios norteadores do cooperativismo, o documento-base a ser avaliado para fins de enquadramento da atividade a ser praticada no conceito de ato cooperativo.

Em uma cooperativa de taxistas, por exemplo, presume-se que o fundamento de sua criação esteja voltado à busca de clientes para seus cooperados. Nas cooperativas de consumo, a busca de melhores condições para viabilizar a aquisição de produtos por seus cooperados. Nas cooperativas de crédito, a prestação de serviços financeiros em prol de seus cooperados. Nas cooperativas de produção rural, meios e condições para que seus associados (produtores rurais) consigam produzir e, em consequência, levem seus produtos ao mercado.

Indispensável, portanto, uma definição exata no estatuto social acerca dos objetivos a serem traçados pela cooperativa, de forma a evitar um possível desvirtuamento de sua atividade, ou melhor, uma má interpretação e qualificação dos atos que eventualmente vier a praticar. É imprescindível que se esclareça quais atos a cooperativa deverá realizar “para” os seus cooperados, “para” a consecução de seus objetivos sociais, de forma a viabilizar o enquadramento dos mesmos no conceito de “ato cooperativo”.

Ou seja, pela mensagem prevista no art. 79 da lei, não há troca de titularidade entre cooperativa e cooperado. A relação travada entre ambos é intrínseca, devendo ser considerada como se celebrada entre mesma pessoa. Nessa esteira, todos os atos praticados pela cooperativa “para” a consecução dos seus objetivos sociais deverão ser analisados em sua inteireza, dentro desta relação “cooperativa/cooperado”, não sendo considerada com uma operação de mercado, ou seja, operação com terceiros. Leciona 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.”¹⁵

15. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, p. 388.

Nesse diapasão, a partir de uma análise lógico-sistemática, conclui-se que para consecução de seus objetivos sociais, as cooperativas não praticarão apenas operações internas, ou seja, não manterão relações apenas com seus cooperados, posto que indispensável seu relacionamento com o mercado.

As cooperativas precisarão buscar no mercado interessados na atividade praticada por seus cooperados, esta é sua razão de ser. É neste momento que a cooperativa celebra com pessoas físicas e ou jurídicas contratos na qualidade de representante, mandatária, de seus cooperados. É o que a doutrina denomina de atos ou negócios externos, atos/negócios-meio.

Sobre o efeito fiscal destes atos-meio, a Terceira Turma do CARF, no Recurso Especial 237.603, assim se manifestou:

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATO MEIO.INTERPRETAÇÃO. A interpretação literal não é a única que deve ser empregada quando da análise de uma norma jurídica, tendo em vista que sua adequada aplicação também deve derivar de um estudo sistemático. Ao confrontar os artigos 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 com os arts. 146, III, 'c' e 174, § 2º da Constituição Federal, bem como com as demais disposições da Lei nº 5.764/71, é possível concluir que os atos-meio, por serem indispensáveis à consecução dos atos-fim, também devem ser considerados como cooperativos.

FATOS GERAIDORES ATÉ OUTUBRO DE 1999. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E VENDA DE VINHO. ATO-MEIO. ESSENCIAL. ISENÇÃO. Numa cooperativa de produção e venda de vinho, também goza da isenção da COFINS, até os fatos geradores outubro de 1999, a receita proveniente da venda deste produto ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos bens que cada associado, individualmente, produz. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa”.

Importante registrar que a lei cooperativista não promove qualquer classificação do ato cooperativo praticado pelas

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

cooperativas, sendo fruto da doutrina e jurisprudência a distinção entre ato-fim e ato-meio, negócio-interno e negócio-externo, ato principal e ato auxiliar, dentre outros.

Pela Lei 5.764/71 os atos praticados pelas cooperativas serão enquadrados como ‘ato cooperativo’ ou ‘ato não cooperativo’. E, nos termos do art. 111, será **tributável o resultado dos atos não cooperativos, devendo, para tanto, ser contabilizado em separado.**

As operações disciplinadas nos artigos 85, 86 e 88 são típicos atos não cooperativos, praticados com terceiros (não cooperados), embora voltados à consecução de objetivos sociais. Este enquadramento está voltado às situações em que a cooperativa fornece seus bens e ou serviços a não associados. É o caso, por exemplo, em que uma cooperativa de laticínios adquire leite de um não cooperado para fornecer ao seu contratante, de forma a garantir a quantidade mínima prevista em contrato, nos casos em que insuficiente a quantidade colhida perante seus cooperados. Ou quando uma cooperativa médica, operadora de planos de saúde, promove o atendimento de determinado beneficiário/contratante, através de um médico não cooperado, por falta de um especialista em seu quadro associativo, garantindo assim a cobertura prevista em contrato.

O resultado destes atos praticados com não cooperados seriam levados à tributação, nos termos do que dispõe a Lei 5.764/71:

“...No campo da exação tributária com relação às cooperativas a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais. ...”¹⁶

A Segunda Turma do STJ, em 2013, no AgRg no Ag 1292438/MG, no tocante às “operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da

16. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 761.326 – DF.

consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não cooperativos’, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.”

Vê-se, porém, que o art. 111 utiliza a expressão “renda tributável” e “resultado positivo”, o que nos leva a intuir que estaria se referindo à incidência de imposto sobre a renda e contribuição sobre o lucro.

Daí a edição da súmula 262, segundo a qual “*incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.*” Aplicações financeiras, exceto no cotidiano das cooperativas de crédito¹⁷, são atos considerados pelo STJ enquadrados como “não cooperativos”.

Não obstante suposta restrição, a Primeira Turma do STJ, em 2004, a partir da interpretação da Lei 5.764/71, reconheceu a isenção de tributos incidentes sobre receita, faturamento e resultado dos atos cooperativos:

...

2. No campo da exação tributária com relação às cooperativas a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

3. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro mas, sim, servir aos associados.

4. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência da COFINS porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação

17. STJ, AgRg no REsp 717.126/SC: “A Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que toda 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. 3. Infere-se que, se as aplicações financeiras das cooperativas de crédito, por serem atos cooperativos típicos, não geram receita, lucro ou faturamento, o resultado positivo decorrente desses negócios jurídicos não sofre a incidência do Imposto de Renda.”

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. 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 por ausência de qualquer antinomia legal.

6. A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem ‘atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais’, ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88 do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas ‘não cooperativas’ que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que

7. É princípio assente na jurisprudência que: “Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro”. (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime) ...¹⁸

O entendimento seguiu linha defendida pela doutrina, conforme preceitua Waldirio Bulgarelli:

“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.”¹⁹

Não há como mensurar faturamento, receita, resultado positivo em prol das cooperativas, quando da prática de atos cooperativos, pois tudo o que recebe é destinado aos cooperados, sendo-lhes repassados na proporção de sua produção, após realizados todos os dispêndios necessários à prática de sua atividade (aluguel, pessoal, serviços administrativos, etc...).

18. RESP 523554/MG, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJ de 25/02/2004.

19. *In* Regime Tributário das Cooperativas (À luz da nova Lei Cooperativista nº 5.764, 16 de dezembro de 1971), São Paulo, Ed.Saraiva, 1974, pág. 40.

Não por outra razão é que o Conselho Federal de Contabilidade²⁰, através de suas normas técnicas, qualifica os valores transitados pelo caixa das cooperativas como meros ingressos:

NBC T 10 - DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS.

...

item 10.8.1.2 - “Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduz **na prestação de serviços aos seus associados, sem objetivo de lucro**, para obterem em comum melhor resultado para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados”. (grifamos)

item 10.8.1.2.1 - “Caracterizam-se atos cooperativos as operações realizadas pela cooperativa com o mercado, **atuando como mandatária do cooperado**, na aquisição de insumos e colocação de produtos e serviços por eles produzidos ou prestados.” (grifamos)

...

item 10.8.1.4 - “A movimentação econômico-financeira decorrente dos atos cooperativos, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e custeios dispêndios (conforme definido em lei).”

Ingressos não são receitas, não se equiparam ao conceito de faturamento, consoante nos ensina o saudoso mestre Geraldo Ataliba:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada.

Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”²¹

20. A contabilidade exerce importante função para fins tributários. Permite apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social de uma entidade, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender, de forma extra contábil, as exigências da legislação de determinados tributos (IRPJ e CSLL, por exemplo). Não está, em tese, dentro do campo jurídico, mas lhe serve de base para criação de suas normas.

21. Geraldo Ataliba. ISS – BASE IMPONÍVEL – O PREÇO DO SERVIÇO – Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, 1º volume, pág. 81).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Os valores que transitam pelo caixa das cooperativas, em razão dos contratos que celebram em favor de seus cooperados, na qualidade de mandatária, cumprindo rigorosamente o disposto no objeto de seus estatutos sociais, são pertencentes, em sua integralidade, aos cooperados, sendo classificados, jurídica e contabilmente, ingressos. Receitas, faturamento, resultado positivo (por se tratarem de instituições sem fins lucrativos não se fala em LUCRO), serão apuradas quando da prática de atos não cooperativos, cujo resultado, a teor dos artigos 87 e 111, a de ser contabilizado em separado, viabilizando a tributação.

Já em 2016, após o julgamento do STF (temas 177 e 323), **a Primeira Seção do STJ, no REsp 1.141.667/RS, representativo da controvérsia**, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mantendo os precedentes anteriores, **reconheceu que aos “atos cooperativos típicos (praticados entre as cooperativas e seus associados), deve ser reconhecida a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL”**.

O tratamento, a partir do disposto na Lei 5.764/71, seria o de ‘não incidência’ e não ‘isenção’ como outrora mencionado. O entendimento, de igual sorte, também seria aplicável ao ISS²² e ICMS²³.

22. STJ, REsp 1213479/AL: “Não é possível a tributação pelo ISS sobre a atividade prestada pela cooperativa - recebimento dos valores pagos pela prestação dos serviços, posteriormente repassados aos cooperados com as deduções das despesas operacionais - quer pela absoluta ausência de tipicidade (aspecto material), já que não há, nem nunca houve, previsão de incidência do imposto sobre essa atividade em quaisquer das listas anexas até hoje elaboradas (DL 406/68, LC 56/87 ou LC 116/03); quer pela gratuidade do serviço (aspecto dimensível), que obsta a quantificação do imposto por ausência do elemento “preço”.”

23. O Min. Edson Fachin, do STF, em decisão monocrática proferida no ARE 1015848/DF, 14/02/2017, entendeu que “5. Não pode incidir o ICMS na circulação de mercadorias entre as cooperativas ou entre a cooperativa e seus cooperados, desde que a operação esteja ligada diretamente ao seu objetivo social e que esteja ausente a intenção de lucros.” O processo foi remetido para o Tribunal de origem para, nos termos do art. 1036 do CPC, aguardar apreciação do tema 536 da sistemática da repercussão geral no RE-RG 672.215.

O feito está sobrestado até julgamento do Recurso Extraordinário no Supremo Tribunal Federal, acerca do tema 536 (RE 672.215/CE). A decisão, contudo, tem sido aplicada no julgamento de outros recursos (REsp nº 597.983/RS; REsp nº 612.201/MG; REsp nº 635.799/SC; Ag nº 758.714/SC; e REsp nº 980.060/RJ), considerando a interpretação (não incidência) para o ato cooperativo realizado por diversos ramos do cooperativismo: agropecuário, saúde, crédito e trabalho.

É certo, assim, que enquanto não houver um posicionamento sobre a matéria, elucidando o âmbito de discussão acerca da exata extensão do conceito de ato cooperativo, estar-se-á à mercê do tratamento concedido por cada legislação específica, bem como da compreensão do Fisco e Poder Judiciário no tocante o enquadramento da atividade praticada por determinada cooperativa (se enquadrada como ato cooperativo ou não cooperativo).

A Lei Complementar 70/91, instituidora da COFINS, por exemplo, estabelecia expressamente isenção aos atos cooperativos praticados pelas cooperativas, até que revogada pelo art. 93 da Medida Provisória nº 2.158-35/01:

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;

Nos termos do art. 15 da MP 2.158-35/2001, poderão ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Destacamos, ainda, outros “benefícios” concedidos às sociedades cooperativas, no tocante os tributos PIS/COFINS: Lei 10.676/03, Art. 17 da Lei nº10.684/2003, arts. 30 e 30-A da Lei 11.051/04.

No que pertine ao Imposto sobre a Renda (IR), o Decreto 3.000/99 (RIR/99), na linha do disposto no artigo 111 da Lei 5.764/71, afasta a incidência sobre o resultado dos atos cooperativos:

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).

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Desde 2005 as sociedades cooperativas (exceção às de consumo) que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos cooperativos, estão isentas da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos dos artigos 39 e 48 da Lei 10.865/04.

Por fim, cabe esclarecer que inexistem discussões travadas em nossos Tribunais acerca da incidência de tributos como IPTU, ITR, IPVA, IPI, IOF, ITBI, ITCMD, bem como taxas, contribuições de melhoria, além de contribuições previdenciárias em geral, sobre as sociedades cooperativas.

O âmbito de discussão acerca da tributação do ato cooperativo fica restrito, pela aplicação da Lei 5.764/71, aos tributos IR, CSL, PIS, COFINS, ICMS e ISSQN, além de eventuais contribuições de intervenção no domínio econômico.

Destacamos, ainda, sobre a necessária apreciação dos efeitos do ato cooperativo para fins de avaliação sobre a suposta incidência do FUNRURAL (declarado constitucional pelo STF, no RE 718.874²⁴), como bem advertem Fábio Calcini Rafael Nichele, em artigo elaborado sobre o tema²⁵. A questão certamente passará pelo crivo do Poder Judiciário.

3. Considerações finais.

No entendimento do STF, o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, não recebeu da Constituição Federal qualquer tratamento tributário específico, cabendo referida tarefa à lei complementar, bem como aos entes tributantes, mediante medida de política fiscal, de acordo com o espírito deste instituto jurídico (cooperativas).

Os conceitos constitucionais de ato cooperado, receita da atividade cooperativa e cooperado, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos REs 597.315 e 672215, tema 536, ainda pendentes de julgamento.

24. Tese: *É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.*

25. *Funrural e as operações com cooperados em contratos de parceria.* Revista Consultor Jurídico, 10 de março de 2017.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para os membros da Suprema Corte, o legislador ordinário de cada ente político poderá garantir benefícios, especificidades, neutralidade tributária, através de isenções, reduções de base de cálculo, dentre outros, às cooperativas, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c.

Cabe ao STJ, mediante a aplicação da Lei nº 5.764/71 e leis específicas de cada tributo, instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo, aferindo seus possíveis reflexos tributários.

Este Superior Tribunal vem entendendo que a tributação da atividade praticada pelas cooperativas estará vinculada ao seu enquadramento como “ato cooperativo”. Tributados serão apenas os resultados provenientes de atos não cooperativos, os quais deverão ser contabilizados em separado, nos termos do que dispõe o art. 111 da Lei 5.764/71.