

Tributação das Cooperativas

Rodrigo Forcnette¹

1. Noções preliminares.

As cooperativas surgiram 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, sendo que o alto índice de desemprego propiciava a exploração do trabalho pelos grandes grupos econômicos, que abusavam da classe proletariada impondo longas jornadas de trabalho mediante o pagamento de irrisórios salários.

A finalidade principal de criação do cooperativismo, nesta senda, foi o de fortalecer de pessoas com interesses comuns (no caso, tecelões), seu desenvolvimento profissional através da criação de meios e condições capazes de viabilizar sua inserção no mercado. Uma associação destituída de intuito lucrativo.

Iniciava-se aí o movimento cooperativista, calcado na dignidade da pessoa humana, no trabalho, na solidariedade e igualdade de condições, no desenvolvimento social. De lá para cá essa forma de associativismo evoluiu, figurando hoje como uma das principais ferramentas de combate a problemas socioeconômicos mundo afora.

Desenvolveu-se, no Brasil em paralelo ao movimento sindical. Até sua disciplina atual, vários decretos e leis foram criados a respeito. Está, hoje, assegurado constitucionalmente². A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 3º, I e 174, § 2º, determina que **a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo**, bem como outras formas de associativismo. O artigo 5º, inciso XVII, afasta a interferência estatal na sua criação e funcionamento.

¹ Rodrigo Forcnette, sócio/Diretor Executivo do Escritório Brasil Salomão e Matthes Advocacia, com atuação nas áreas Tributária, Cooperativismo e Regulatório (ANS). É mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, LLM em Direito Empresarial pelo CEU LAW SCHOOL. Professor dos Cursos de Pós-graduação do IBET desde 2008. Coordenador Científico do Curso Tributação das Cooperativas organizado pela APET. Presidente da Comissão de Cooperativismos da 12. Subseção da OAB/SP. Autor de diversas obras científicas, coordenador e coautor do livro "*Direito tributário cooperativo*", publicado pela MP Editora em São Paulo, 2007, ISBN 978-85-98848-60-0

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

Os dispositivos constitucionais vigentes dão mostra de que as cooperativas constituem importante instrumento voltado à consecução dos objetivos sociais preconizados por nosso Estado Democrático de Direitos.³

Juridicamente considerada, cooperativa é um modelo societário, uma forma de constituição de pessoa jurídica disciplinada pela lei federal 5.764/71, a qual, complementando os dispositivos constitucionais citados, define a política nacional do cooperativismo, instituindo o regime jurídico das sociedades cooperativas, trazendo uma disciplina rígida e segura a respeito dos princípios e relações que se estabelecem nesta modalidade de associativismo.

Por referida lei, as cooperativas são sociedades, 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 vem estatuído 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 voto⁴, retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, neutralidade política, religiosa, racial e social⁵.

Destaca-se, dentre tais características, a singularidade de votos. 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.

As cooperativas, diante de tais peculiaridades, devem receber um tratamento específico do Poder Público, notadamente no campo tributário.⁶ Não podem

³ 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.

⁴ 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.

⁵ Art. 4º da Lei 5.764/71.

⁶ A imposição é feita pela própria Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “c”.

ser tratadas como as demais pessoas jurídicas, como *Renato Lopes Becho* (BECHO, 1999) esclarece:

“Dizer que uma cooperativa é uma empresa significa, para nós, dizer que há um grupo de pessoas que aportam capital, trabalho, dedicação, esforço e energia para consecução de um fim específico, de conteúdo econômico, buscando um objetivo direto ou indireto, para si ou para os seus.

Uma atividade empresarial se diferencia pela finalidade e pela atuação de uma atividade pia, de natureza humanitária, caritativa. Uma cooperativa não é uma instituição de caridade. É uma empresa.

Entretanto, assim como as sociedades caritativas não possuem finalidade lucrativa a cooperativa também não possui. Tanto é assim que, logo no artigo 3º da Lei 5.764/71 encontramos, na definição legal de cooperativa, sua finalidade distanciada do lucro, ao lado do reconhecimento de sua natureza econômica. Essa natureza diferenciada, com traços indelévels, as cooperativas das instituições humanitárias.

E o meio econômico, assim, como afasta o nosso objetivo de estudo das associações pias, aproxima-o das demais empresas, civis e comerciais.

Tanto aproxima que as ações de uma cooperativa mais aparentam atividade comercial ou civil, genericamente, do que de caridade.

Porém, o objetivo não lucrativo das cooperativas é traço marcante para afastá-las das demais formas empresariais.”

Daí, pois, a verificação de vantagens, numa análise comparativa, a outros modelos societários. **As cooperativas jamais poderão ser equiparadas às demais pessoas jurídicas de direito privado, notadamente no campo tributário.** A atividade praticada pelas cooperativas (atos cooperativos) se enquadra nos denominados “serviços desinteressados”:

“Dino Jarach foi quem melhor e mais expressivamente demonstrou a absoluta impossibilidade de o legislador escolher – onde se consagre o princípio da igualdade – quaisquer fatos, aleatoriamente, para exercerem a função de materialidade da hipótese de incidência tributária. É imperativo constitucional que o legislador escolha sempre fatos com consistência econômica, mensuráveis em termos de dinheiro, ou por forma que permita – de acordo com critérios legais – rápida e fácil conversão em dinheiro.

Ora, serviço desinteressado – desempenhado em caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou caritativas, ou ainda, em virtude de impulsos de SOLIDARIEDADE ou altruísmo – é algo de bem mais comum do que se supõe, porque, no plano afetivo, todos os serviços que prestamos familiarmente aos nossos pais, irmãos e demais aparentados e amigos, correspondem rigorosamente ao núcleo do conceito de serviço e, entretanto, jamais poderiam ser alcançados à categoria de serviços tributáveis. É que não são, nem podem ser remunerados. São inestimáveis por sua própria natureza. Têm valor ético, jamais material ou econômico. A mesma coisa se diga dos ministros religiosos e seus auxiliares, que desempenham atividades configuradoras, em tese, do conceito de serviço; entretanto jamais entrariam na categorização de tributáveis.

(ATALIBA e BARRETO, 1986)

Os atos cooperativos configuram serviços desinteressados pois são destituídos de caráter lucrativo, por definição da própria legislação de regência (art. 3º da lei 5.764/71). São praticados no interesse de seus cooperados, independentemente de qualquer tipo de contraprestação.

Tais atos não implicam operação de mercado, consoante definição inserida no artigo 79 da lei 5.764/71.

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, 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.**”*

Ou seja, não há troca de titularidade entre cooperativa e cooperado. A relação travada entre ambos é intrínseca, devendo ser considerada como se celebrada entre as mesmas pessoas. 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 (CARRAZZA, 2002):

“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.”

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 seu enquadramento no conceito de “ato cooperativo”.

Novamente nos reportamos às lições do professor Renato Lopes Becho (BECHO, 2002):

“Também conhecidos por negócio fim ou internos, os negócios principais são aquelas operações para as quais a cooperativa foi criada. A entrega da produção para a cooperativa fazer a comercialização, o fornecimento de bens ao associado pela cooperativa de consumo, a localização de trabalho para o cooperativado nas cooperativas de trabalho são exemplos de negócio fim. Esses negócios, indubitavelmente, estão inclusos no conceito de ato cooperativo. Chamam-se negócios internos porque acontecem no seio da

sociedade, e negócio-fim porque são a realização da finalidade da sociedade.”⁷ (*grifos nossos*)

Ou seja, a relação cooperativa/cooperado deve ser analisada em sua inteireza, como um ato único. O ato praticado pela cooperativa é uma extensão do ato praticado pelo cooperado, e vice-versa. Por consequência, a discussão acerca da forma de tributação das cooperativas passará pelo enquadramento dos atos praticados por tais sociedades. Os atos tidos como “cooperativos” receberão tratamento especial da legislação tributária, ao passo que os demais, classificados como “não-cooperativos”, sujeitar-se-ão à tributação geral, conforme jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça:

“...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. ...”⁸

A teor do artigo 87, os atos não cooperativos deverão ser contabilizados em separado, viabilizando sua efetiva tributação:

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.

Cabe esclarecer que inexistem discussões travadas em nossos Tribunais acerca da incidência de tributos como IPTU, ITR, IPVA, ITBI, ITCMD, bem como taxas, contribuições de melhoria, além de contribuições previdenciárias em geral, sobre as sociedades cooperativas. Para tais exações a materialidade da hipótese de incidência tributária não sofre qualquer influência da qualificação do ato como cooperativo, exceto se a legislação de regência (norma disciplinadora de cada tributo) por mera liberalidade ofertar algum benefício específico (atendendo o disposto no art. 174, §2º da CF).

O âmbito de discussão acerca da tributação do ato cooperativo fica voltado aos tributos IR, CSL, PIS, COFINS, ICMS e ISSQN, além de eventuais contribuições especiais (social e de intervenção no domínio econômico).

⁷ Posicionamento muito semelhante foi firmado pelo Min. Garcia Vieira no RESP 109.711-RS.

⁸ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 761.326 – DF.

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 (Carvalho 2008, 181 e 182) 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.

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 (Bastos e Martins 2000, 122) “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 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.”

Leciona Roque Antônio Carrazza (Carrazza 2002, 388) 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 (imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias). 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.”

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 concedeu 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.

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 autônoma, com personalidade jurídica própria, 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. 79⁹ 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.**

⁹ 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

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, temas 516 e 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, 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. 85¹⁰ e 86¹¹ serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e **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

¹⁰ 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.

¹¹ 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

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 deles 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 Carrazza (Carrazza, 2002):

"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."

Neste 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 celebrada 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 Conselho Administrativo de Recursos (CARF), no Recurso Especial 237.603, assim se manifestou:

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATOMEIO.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”.
(grifamos)

Importante registrar que a lei cooperativista não promove qualquer classificação do ato cooperativo praticado pelas 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 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, conforme entendimento do STJ no já citado AgRg no Recurso Especial 761.326 – DF.

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 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 crédito¹², 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 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

¹² 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.”

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 estes 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.

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)

...¹³

O entendimento seguiu linha defendida pela doutrina, da qual destacamos Waldírio Bulgarelli (Bulgarelli 1974, 40):

"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."

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.).

Não por outra razão é que o Conselho Federal de Contabilidade, 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)

...

¹³ RESP 523554/MG, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJ de 25/02/2004.

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 Geraldo Ataliba (Ataliba 1978, 81):

“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.”

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 tratar 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.

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 ISSQN¹⁴ e ICMS¹⁵.

¹⁴ 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”.”

¹⁵ 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 à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
- 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 “tratamentos adequados” 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 pertence 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.

Com relação ao ISSQN (imposto sobre serviços), muitos municípios têm concedido tratamento peculiar às cooperativas, por meio de isenções e ou adequação de base de cálculo com exclusão dos repasses efetivados a cooperados.

No tocante às contribuições previdenciárias, conforme disposto no art. 15 da Lei 8.212/91 “Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, **bem como a cooperativa**, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015).

Pelo que depreende, a incidência tributária devida pelas cooperativas (conhecida cota patronal) não encontra na legislação qualquer especificidade, aplicando-se o inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91¹⁶, considerando-se a equiparação dada pelo

¹⁶ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...) III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

parágrafo único do art. 15 da mesma lei, as cooperativas ficam sujeitas, dentre outras obrigações, ao recolhimento de 20% (vinte por cento) incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, **inclusive, aos cooperados eleitos para cargos de direção.**

A IN RFB 2.110/22, em seu art. 183, inciso II, dispõe que a remuneração paga ou creditada a cooperados pelos serviços prestados à própria cooperativa, inclusive aos cooperados eleitos para cargo de direção, estará sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 27 e das obrigações principais previstas nos arts. 43 e 49 da referida IN.¹⁷

Situação peculiar, contudo, deve ser aplicada quando do repasse efetivado aos seus cooperados pelas cooperativas, em razão da prestação de serviços aos contratantes de serviços por ela disponibilizados. É que nessas situações não figura a cooperativa como tomadora de serviços (mas sim o contrário), condição *sine qua non* para incidência de contribuições previdenciárias (cota patronal). Nesse diapasão o **STJ firmou entendimento no sentido de que não cabe às operadoras de planos de saúde (inclusive cooperativas) o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes aos valores repassados aos médicos que prestam serviços a seus clientes** (AgRg no REsp 1.481.547/ES AgRg no REsp 1.375.479/RJ, AgRg no REsp nº 1.427.532/SP, AgRg no REsp 1333585/RJ, REsp 987.342/PR).

Em situações como tal (repasse de produção ao cooperado pelas cooperativas de trabalho), observamos, deverá ser realizada pelas cooperativas a retenção de 20% sobre o valor recebido pelo cooperado, respeitado o limite do salário de contribuição, por imposição do § 1º do art. 4º da Lei nº 10.666/03.¹⁸

Por fim, como bem adverte Fábio Pallaretti Calcini (CALCINI, 2020), não obstante a ausência de disposição legal específica (matéria previdenciária), pelos efeitos do art. 79 da Lei 5.764/71, não seria devido nas operações entre cooperados e cooperativas agropecuárias o denominado “*Funrural*”, contribuição prevista nos arts. 22-A e 25, da Lei n. 8.212/91, bem como art. 25, da Lei n. 8.870/94.

¹⁷ Nesses sentidos Soluções de Consulta COSIT 2/2023 e 6/2023.

¹⁸ Nesse sentido: Ato Declaratório Executivo 14, de 02/06/2015 e Ato Declaratório Interpretativo nº 5/15

Como o art. 79 da Lei n. 5.764/71 dispõe que atos cooperativos são “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 que “não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, não haveria incidência de Funrural nas operações entre cooperados (pessoa física ou jurídica) e as cooperativas.

Nessa linha destacamos precedentes do CARF, 2ª Seção, Ac. 2301-005.151, Rel. Cons. Fabio Piovezan Boza, j. 03/10/2017:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A ENTREGA À COOPERATIVA DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. “FUNRURAL”. ART. 25 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.256, DE 2001. ATO COOPERATIVO. AUSÊNCIA DE COMERCIALIZAÇÃO. Não há comercialização na entrega dos produtos rurais pelos segurados especiais à cooperativa (ato cooperativo), motivo pelo qual não é devida, nessas operações, a contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001 (“Funrural”).

Assim como do TRF da 4ª Região, APELREEX 5002422-42.2014.404.7203, Primeira Turma, Relator Des. Dr. Jorge Antônio Maurique, j. 29/05/2015:

“TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE ATIVA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DA PESSOA FÍSICA. EMPRESA ADQUIRENTE DA PRODUÇÃO RURAL. INEXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DA PESSOA JURÍDICA. INEXIGIBILIDADE. EFEITO REPRISTINATÓRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO LIMITADA À DIFERENÇA. ATO COOPERADO E NÃO-COOPERADO. DISTINÇÃO. INCIDÊNCIA. (...) 7. Os atos cooperativos típicos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados para a consecução dos objetivos sociais, segundo definido pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71. 8. Os atos não cooperativos, a contrário senso, são aqueles praticados com não associados, mas que guardam relação com os objetivos sociais da cooperativa. Na prática de tais atos a sociedade cooperativa atua como qualquer outra pessoa jurídica, devendo a receita gerada servir de base à tributação, consoante preconiza o art. 111 da Lei nº 5.764/71. 9. A entrega da mercadoria pelo produtor rural à cooperativa, da qual é associado, não se confunde com a comercialização do produto por ela realizada, que constitui o fato gerador da contribuição previdenciária.”

A matéria, não obstante referidos precedentes, merecerá melhor reflexão e certamente demandará um posicionamento de nossas Cortes Superiores.

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 entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), 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, temas 516 e 536, ainda pendentes de julgamento.

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.

Inexistem discussões acerca da incidência de tributos como IPTU, ITR, IPVA, ITBI, ITCMD, bem como taxas, contribuições de melhoria, além de contribuições previdenciárias em geral, sobre as sociedades cooperativas, pois a materialidade dessas exações não sofre qualquer afetação (em tese) pela prática de atos cooperativos.

O âmbito de discussão acerca da tributação do ato cooperativo e não cooperativo fica restrito aos tributos IR, CSL, PIS, COFINS, ICMS, ISSQN e contribuições especiais (social e intervenção no domínio econômico), cuja análise deverá ser efetivada caso a caso, mediante enquadramento da atividade praticada pelas cooperativas nos termos do objeto social definido em seu estatuto, reconhecimento de suas especificidades, face à legislação de regência de cada exação.

BIBLIOGRAFIA:

ATALIBA, Geraldo. 1978. ISS – Base Imponível – O preço do Serviço – Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição – Pressupostos Positivos – Arquétipo do ISS. Revista de Direito Tributário. São Paulo, jul-set, 1986, n. 37, ano 10.

BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. Ed. Dialética., 2ª ed., São Paulo, 1999, p. 112/113.

_____. Problemas atuais do cooperativismo, Coordenador Renato Lopes Becho, Ed. Dialética, p. 265. 2002

BASTOS, Celso Ribeiro e Ives Gandra Martins. 2000. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva.

BULGARRELLI, Waldírio. 1974. Regime Tributário das Cooperativas (À luz da nova Lei Cooperativista nº 5.764, 16 de dezembro de 1971). São Paulo: Saraiva.

CALCINI, Fabio Pallaretti. Não cabe tributação e/ou retenção do Funrural entre cooperado e cooperativas. 2020. Revista Consultor Jurídico (CONJUR), <https://www.conjur.com.br/2020-abr-10/direito-agronegocio-nao-cabe-tributacao-funrural-entre-cooperado-cooperativas>

CARVALHO, Paulo de Barros. 2008. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva.

CARRAZZA, Roque Antônio. 2002. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros.