

06/11/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 599.362 RIO DE JANEIRO

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Início por delimitar o âmbito de discussão do presente recurso extraordinário, registrando que, no caso, não está em questão a possibilidade de lei ordinária revogar lei complementar. Essa discussão, como já relatado, se dará nos autos do RE nº 598.085, de relatoria do Ministro **Luiz Fux**.

Não se pode negar, no entanto, que a contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, ambas incidentes sobre o faturamento, na atualidade, recebem o mesmo tratamento jurídico, com apenas algumas particularidades, mormente no que se refere à destinação dessas contribuições. As disposições relativas à não incidência, ao fato gerador, ao sujeito passivo, à base de cálculo e à isenção, por exemplo, se aplicam à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS. A similitude de tratamento jurídico no que se refere à **não incidência** faz com que as soluções deste caso e do já citado RE nº 598.085 sejam convergentes, resguardadas as particularidades inerentes a cada segmento cooperativo.

Com essas observações iniciais, registro que no acórdão recorrido, declarou-se indevida a contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos cooperativos ditos **próprios**, “na forma do art. 79 da Lei nº 5.764/71”, ressalvando-se que, “**caso a impetrante pratique outros atos, deverá observar o disposto no art. 87, da referida lei**”, acolhendo-se, assim, a tese que tais atos não geram receita nem faturamento para a cooperativa, pois “não implicam operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

O argumento central do contribuinte, todavia, baseava-se no fato de

“[ser] Sociedade Cooperativa que recebe os profissionais a fim de organizar a sua atividade, a fim de que seja exercida

globalmente, preparam (sic) os planos para serem desenvolvidos pelos mesmos, oferecem e **firmam (sic), em nome dos sócios, os contratos com os usuários, recebem e repassam (sic) integralmente a estes o produto econômico dessas contratações**".

Note-se que o Tribunal Regional, ao acolher o pedido inicial sem definir concretamente o que seria ato cooperativo próprio, acabou por declarar indevida a contribuição ao PIS/PASEP que incidiria sobre as receitas auferidas pela cooperativa **em negócios jurídicos com terceiros tomadores de serviço**.

Com essas observações preliminares, passo à análise do mérito do recurso.

A controvérsia gira em torno do alcance do comando contido no art. 146, III, c, da Constituição, o qual dispõe caber a lei complementar dispor sobre o "adequado tratamento tributário do ato cooperativo".

No que concerne à contribuição ao PIS, as insurgências surgiram a partir da edição da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, a qual dispôs serem as cooperativas sujeitos passivos da referida contribuição nas operações praticadas com não associados, nos seguintes termos:

"Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, **em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.**"

Este é o cerne da demanda: a partir da exegese do que seja o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, saber se as receitas

auferidas pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros - não cooperados - se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP, ou se, ao revés, não constituem receita da cooperativa e, sim, do cooperado, caracterizando-se como hipótese de não incidência tributária.

A Constituição de 1988, além de conter uma referência genérica aos valores que informam o cooperativismo, consagra, em seu art. 174, § 2º, o dever do Estado de apoiar e estimular a formação de cooperativas, ao qual se agrega o art. 146, inciso III, alínea c, que dispõe caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto ao adequado tratamento tributário conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, alcançando, assim, a matéria ao nível constitucional.

Estatui, textualmente, o art. 146, inciso III, c, da Constituição, caber a lei complementar:

I – (...)

II – (...)

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

(...)

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

Por sua vez, no capítulo da ordem econômica, versa o art. 174, § 2º, da Constituição o seguinte:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

(...)

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

Extrai-se, de imediato, do conteúdo do art. 146, III, c, que o adequado tratamento tributário é **dirigido ao ato cooperativo**, o que importa dizer que a norma é de caráter objetivo, o que é relevante na determinação da sua extensão. A norma, portanto, concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes, pois, a rigor, para fins fiscais, elas são indistintas de outras sociedades enquanto não praticam atos cooperativos.

Mesmo no que **se refere ao ato cooperativo**, o texto constitucional **pressupõe a possibilidade de sua tributação** ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. Portanto, o texto constitucional a ele não garante imunidade **ou mesmo não incidência de tributos**, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das Cooperativas à isenção.

Note-se, ademais, que o tema em exame põe em foco **dois importantes valores constitucionais**: de um lado, a clara vontade do constituinte de fomentar a **criação de organizações cooperativistas** e a sua atividade econômica e, de outro, a fixação de um **regime universalista de financiamento da seguridade social**. Ao tratar do financiamento da seguridade social, a Constituição determinou que ele será suportado "por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei" (art. 195), pelo Poder Público, pelos empregadores (inciso I), pelos trabalhadores (inciso II) e, até mesmo, por simples produtores, parceiros, meeiros e arrendatários rurais, bem como pelos pescadores artesanais que exerçam atividade em regime de economia familiar (§ 8º). Ficaram isentas (vale dizer, imunes) das contribuições para a seguridade social apenas "as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei" (§ 7º), o que não quebra o princípio da distribuição universal do ônus do financiamento, uma vez que essas entidades, considerados os seus objetivos institucionais, já destinam seus recursos a programas assistenciais.

Sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é de se notar que a maioria da doutrina trata da matéria como sendo um

tratamento diferenciado e especial que **atenda às peculiaridades das sociedades cooperativas.**

Segundo Sandra A. L. Barbon LEWIS (**Cooperativas e tributação**. GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). Juruá, p. 103), o enunciado do art. 146, III, c, da Constituição Federal constitui um valor constitucional, devendo o legislador “então tratar de maneira diferente as cooperativas, ou seja, **a tributação das cooperativas tem que ser diferente da tributação concedida às outras instituições**”, claro que enquanto pratiquem atos cooperativos. Para essa jurista,

“Enquanto não houver norma (lei complementar) que estabeleça critérios para a tributação adequada às cooperativas, os legisladores das esferas federal, estadual, municipal precisam atentar ao valor contido no enunciado, pois estamos diante de um valor constitucional – **devem, portanto, inserir nos respectivos ordenamentos normas que respeitem esse valor constitucional.**”

Segundo Pedro Einstein Santos Anceles (**Tributação das Cooperativas – PIS/PASEP e COFINS nas Sociedades Cooperativas**. In: BARRETO, Aires Fernandino e outros. Congresso do IBET, III. Interpretação e Estado de Direito. Noeses, 2006),

“(…) a expressão ‘adequado tratamento tributário’ tem por objetivo determinar que uma lei complementar venha dispor sobre normas diretivas para que a legislação tributária: (i) **seja compatível à peculiaridade das sociedades cooperativas**; ii) quando possível e de interesse da sociedade, **seja concedido benefício fiscal.**”

Vejam os entendimentos de Heleno Taveira Torres (**Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho**. RDIT 1/101, jun/04):

“Há uma proteção expressa que a Constituição promove

para garantir o respeito à unidade conceitual do 'ato cooperativo', cuja coerência sistêmica projeta o dever de, ao menos, respeitar os traços que o caracterizam, sem deformá-lo ou equipará-lo ao que a própria constituição esforça-se para distinguir: do regime de 'ato mercantil' ou empresarial (art. 174, § 2º, e art. 146, III, c). **Por esse motivo, não é porque ainda não veio a reclamada Lei Complementar para dar o 'tratamento adequado' ao ato cooperativo, que o legislador, antes disso, possa prejudicá-lo ou equipará-lo a ato de empresa.** Como mínimo, as cooperativas não podem suportar uma pressão fiscal maior do que aquela aplicável às demais formas de organização societária, o que decorre das regras constitucionais aplicáveis, na medida que as exigências de tratamento adequado projetam uma limitação inequívoca para tal 'máximo' impositivo, urdido dentro dos cancelos do conceito de 'ato cooperativo', mediante reconhecimento da especificidade das suas notas distintivas e a impossibilidade de qualquer discriminação mais gravosa (*ex vis* dos arts. 174, § 2º, e 146, III, c, ambos da CF). **Já o dissemos, na interpretação dos regimes aplicáveis às cooperativas, deve-se ter em conta a nota da especificidade que a cooperativa contempla, na medida que se define, desde a Constituição Federal, como uma entidade com propriedades distintas e singulares, e assim deve respeitá-la o legislador tributário."**

Na jurisprudência da Corte, já no sistema constitucional anterior, era assente que a mera condição de cooperativa não implicava a concessão de isenção ou mesmo de imunidade tributária. Registro, nesse sentido, o RE nº 48.121/PR, Relator o Ministro **Ribeiro da Costa** (28/11/62), em que o Plenário da Corte consignou não emanar da Constituição Federal isenção ou imunidade tributária para as cooperativas, dependendo esse benefício de definição legal. A questão foi objeto de Súmula 81/STF, de seguinte teor: **"[a]s cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais"**.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, mantiveram-se as

balizas anteriormente definidas, a exemplo do que ocorreu quando da edição da Lei nº 9.311/96, instituidora da CPMF, que dispôs, em síntese, que todo aquele que realizasse movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira seria contribuinte da CPMF, não constando **as cooperativas** no rol dos não alcançados pela contribuição (art. 3º).

Nesse sentido, **vide** o RE 364.127-AgR, Relator o Ministro **Sepúlveda Pertence**, DJ de 16/5/03 e o RE 374.022, Relator o Ministro **Maurício Corrêa**, DJ de 14/11/03.

No julgamento do **RE 141.800/SP**, relatado pelo Ministro **Moreira Alves**, DJ de 3/10/97, adotou-se o entendimento de que

- (a) “esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária”;
- (b) a lei complementar a que aludiu o preceito constitucional ainda não foi promulgada;
- (c) “tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado”.

Vide a ementa do referido julgado:

“EMENTA: ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, ‘caput’, da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - A alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - **Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque**

tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido” (RE 141.800, Relator o Ministro **Moreira Alves**, Primeira Turma, julgado em 1º/4/97, DJ de 3/10/97 – destaques nossos).

Esse entendimento foi mais recentemente reiterado pelos Ministros integrantes da Segunda Turma da Corte, em juízo cautelar, em julgado no qual assentaram que “o art. 146, III, c, da Constituição não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas” (AC 2.209-AgR, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, Segunda Turma, DJe de 26/3/10).

Como se vê, o Poder Constituinte conferiu tratamento diferenciado (não privilegiado) para as cooperativas, vedando a interferência estatal no seu funcionamento, dispensando-as de autorização para a sua formação (art. 5º, XVIII), possibilitando a criação de regime tributário “adequado” **para os seus atos cooperativos** (art. 146, III, c), favorecendo a sua forma na atividade de garimpo (art. 174, §§ 3º e 4º) e dando **a elas papel relevante na política agrícola** (art. 187, VI).

Portanto, no âmbito tributário o comando constitucional é dirigido ao ato cooperativo e tem eficácia imediata naquilo que garante a quem o pratica o direito (**negativo**) de impedir que os poderes do Estado venham a inserir nos respectivos ordenamentos regras que deixem de respeitar a eficácia mínima da norma constitucional, evitando-se, assim, “**tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo** e respeitando-se, igualmente, **as peculiaridades das cooperativas** com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais”, como ressaltou Heleno Taveira Torres para quem, “**como mínimo**, as cooperativas não podem suportar uma pressão fiscal maior do que aquela aplicável às demais formas de organização societária”.

Nessa perspectiva, até que sobrevenha a lei complementar que definirá o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ao meu sentir, a **legislação ordinária relativa a cada espécie tributária** deve, com relação a ele, garantir a **neutralidade e a transparência**, de modo que o

tratamento tributário conferido ao ato cooperativo **não resulte em tributação mais gravosa aos cooperados (pessoas físicas ou pessoas jurídicas) do que aquela que incidiria se as mesmas atividades fossem realizadas sem a associação em cooperativa.** Embora premente, essa é uma **questão política** que deve ser resolvida a partir de amplo debate na esfera adequada e competente, sendo que a eventual **insuficiência de normas não pode ser tida por violadora do princípio da isonomia**, como já observou a Corte no julgamento dos MI nºs 701, 702 e 703, de relatoria do Ministro **Marco Aurélio**.

A partir de tais premissas, cumpre analisar se o art. 2º, I, § 2º da Lei nº 9.715/98, ao estabelecer que as sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal dos seus empregados, pagarão, também, a contribuição ao PIS/PASEP, calculada sobre o faturamento do mês, em **“relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados”**, estaria a descumprir o comando negativo (mínimo) do art. 146, III, c, da Constituição.

O deslinde do caso concreto, **a partir das premissas do acórdão recorrido**, passa pela definição do que seja ato cooperativo e por determinar-se se as operações praticadas pela cooperativa com não associados se inserem nesse conceito.

O tema é tormentoso. A primeira questão que se coloca diz com a natureza da Lei 5.764/71 e se ela, pelo menos em relação aos arts. 78, 79 e 111, teria sido recepcionada com status de lei complementar fazendo às vezes da lei complementar de que trata o art. 146 da Constituição, especialmente no que se refere à tributação do ato cooperativo.

Renato Lopes BECHO (**Tributação das cooperativas**. 2. ed. Dialética, 1999. p. 153/156) defende que alguns artigos da Lei 5.764/71 foram recepcionados como normas gerais com **status** de lei complementar, como se infere da seguinte passagem:

“A Lei das Cooperativas... possui normas tributárias relativas a, por exemplo, ICMS (art. 79, parágrafo único) e IR (art. 111 e suas remissões). (...) Após a Carta de 1988 (...) as alterações em tais normas só poderão ser validamente alteradas

por lei complementar (...).”

O Ministro **Teori Zavascki**, quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, defendia que a Lei 5.764/71 não foi recepcionada com **status** de lei complementar, de modo a fazer às vezes da lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, da Constituição. Esse entendimento foi bem explicitado por Sua Excelência no REsp 591.298/MG, DJ de 7/3/05:

“Não há como sustentar que a Lei nº 5.764/71, nos seus artigos 79, 87 e 111, tenha natureza de lei complementar, por força do art. 146, III, ‘c’, da Constituição segundo o qual ‘cabe à lei complementar (...) estabelecer (...) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo’. É que a Lei 5.764/71 veio definir a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, e não disciplinar seu regime tributário, nem, especificamente, o do tratamento tributário a ser dado a seus atos cooperativos. **O art. 79 dessa lei apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. E os artigos 87 e 111 sequer tratam dos atos cooperativos.** Pelo contrário, tratam dos atos não cooperativos, sua disciplina contábil e sua tributação para fins de imposto de renda. Assim, ao contrário do que sustenta a recorrente, a Lei nº 5.764/71 não pode ser considerada lei complementar. Continua, assim, mesmo após a Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária”.

Comungo do entendimento externado pelo Ministro **Teori Zavascki**. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, tal se dará a partir da análise da subsunção do fato à norma de incidência específica, em cada caso concreto. De todo modo, a recepção ou não da Lei nº 5.764/71 com status de lei complementar, não é determinante para o deslinde da

questão posta nos autos. A grande problemática gerada pelo acórdão recorrido está na abrangência do próprio conceito de ato cooperativo, tal como posto no art. 79, parágrafo único da citada lei.

Sobre o tema, observo que dentre aqueles que laboram junto às cooperativas, há os que emprestam uma acepção muito ampla ao instituto, colocando toda sorte de situações sob esta rubrica. Outros há que restringem o conceito de ato cooperativo de modo a abranger somente aqueles praticados “**entre a cooperativa e seus associados**, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento” (NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54). Há, também, aqueles que, apesar de reconhecer que o ato cooperativo se resume àqueles praticados entre a cooperativa e seus associados (atos internos), acabam por emprestar ao negócio jurídico firmado entre a cooperativa e terceiros (atos externos ou negócio-meio), o mesmo tratamento tributário. A justificativa da última corrente parte da concepção de que “[o] negócio interno ou negócio fim está vinculado a um negócio externo, negócio de mercado, ou negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência” (Walmor FRANKE. **Direito das sociedades cooperativas (direito cooperativo)**. São Paulo: Saraiva, Editora da USP, 1973. p. 26).

Uma outra definição se encontra em Marco Túlio de ROSE (A incidência do ISS sobre a atividade de cooperativas. In: **Revista de Estudos Tributários**, nº 14/32-33, jul-ago/2000).

“O ato cooperativo é uma criação dos juristas da América Latina, presos à tradição conceitual dos atos jurídicos, como forma de descrição de uma situação própria, **sui generis**, das sociedades cooperativas, que longe está em constituir-se numa ficção abstrata, antes sendo, como toda boa ficção, selecionado pelo direito como a ele relevante. O dado fático de que se fala está exatamente na diferença entre o sócio de uma sociedade comum e o sócio de uma sociedade cooperativa. Enquanto naquela existe evidente distinção entre a atividade profissional

ou pessoal do associado e a sua participação no desenvolvimento e resultados da sociedade, nesta comparece uma conexão estrita entre a atividade particular do cooperativado e a sua integração, para todos os efeitos, na sociedade. (...) **O conjunto de ações que uma Cooperativa realiza, com seus associados, prestando a eles o serviço que eles, associados, procuraram na Cooperativa quando se associaram, serviço que não os diferencia da qualidade de associados, por serem clientes, este serviço é o que a lei chama de ato cooperativo.**”

Helena Taveira Torres, ao analisar o ato cooperativo e seu papel delimitador das funções das cooperativas, observou:

“Enquanto categoria jurídica, o *ato cooperativo* é a denominação atribuída ao ato jurídico decorrente de exercício de autonomia privada mútua, proveniente do concurso de vontade de um grupo de sujeitos interessados em usar dos direitos constitucionais ao cooperativismo, vinculados entre si nos termos dos estatutos da cooperativa, para atender aos próprios interesses e necessidades, em condições típicas e sem ânimo lucrativo **a priori**.

Cuidando do ‘Sistema Operacional das Cooperativas’, a Lei n. 5.764/71, **define o conceito de ‘Ato Cooperativo’, no artigo 79, como sendo aquele praticado ‘entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais’.**

E reduz o seu âmbito semântico, no parágrafo único, ao dizer que ‘o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria’. Eis a demarcação positiva do conceito de ato cooperativo. Mesmo assim, não se pode entender que todos os tipos de relações jurídicas, no âmbito da plurilateralidade do contrato de sociedade cooperativa, existentes entre associados e cooperativa, sejam, invariavelmente, atos cooperativos.

E isso é relevante porque se há de separar adequadamente tais atos dos chamados 'atos não-cooperativos', que são admitidos no direito brasileiro, em face do princípio do não exclusivismo.

De fato, é preciso separar o complexo de relações jurídicas que se apresentam no seio das estruturas cooperativadas, como o fez Renato Lopes Becho, para isolar o conceito de 'ato cooperativo'. **Consistem em negócios plurilaterais, como observa Tulio Ascarelli, todos os atos cooperativos, oriundos das relações entre sócio-usuário e cooperativa, sob a forma de prestações de serviços desta àquele, quanto à realização efetiva dos seus propósitos na relação de intermediação com terceiros.** Além deste, a relação jurídico-obrigacional de fazer, entre a prestadora de serviço (cooperativa) e o tomador dos serviços (sócio-usuário), precisa de um *tertius vínculo*, **agora com terceiros (negócio externo de contrapartida), para que se possa aperfeiçoar, quanto às suas finalidades, o agir cooperativo.** Como lembra Tulio Rosembuj: 'La obligación se justifica por cuanto la cooperativa promete a terceros las prestaciones de sus socios, los que realizan su interés individual por la retribución que les corresponde'. **E é exatamente aqui onde gravitam os maiores problemas do cooperativismo, quanto ao isolamento desses aspectos, pois estas relações-meio não deixam de ser relações sujeitas aos estatutos da cooperativa, apesar de não configurarem o ato cooperativo.** (Regime constitucional do cooperativismo e a exigência de contribuições previdenciárias sobre as cooperativas de trabalho. In: RDIT, 1/101, jun/04).

O mesmo autor, ao analisar o ato cooperativo no âmbito das relações entre entidade e sócios usuários (cooperados), assevera:

"As relações internas, de todo institucionais, não-contratuais, dão-se nos limites dos estatutos, configurando-se a classe orgânica dos chamados 'atos cooperativos'. Em virtude da natureza desses, que refletirá o objeto da atividade que as

cooperativas desenvolvam, é que se poderá obter uma adequada classificação de tais entidades (ato cooperativo de trabalho, ato cooperativo de fornecimento, etc). Por isso, somente na dinâmica interna de cada sociedade cooperativa será possível isolar adequadamente os atos 'devidos pela cooperativa ao sócio', com direitos e obrigações recíprocos diretamente relacionados com os negócios-fim do empreendimento. A *co-atividade interna dos associados, expressa na relação cooperado-utente*, marca, com precisão, o âmbito material desse conceito, como faz ver Franke. O elemento diferenciador da cooperativa, reside, destarte, no princípio da dupla qualidade, em vista do quanto acima se demonstrou, na medida que se funda a cooperativa para prestar serviços aos associados, nos termos da Lei n. 5.764/71, sob pena de transmutar-se em relações típicas de emprego e subordinação."

A professora Bettina Treiger GRUPENMACHER (**Problemas atuais do Direito Cooperativo**. p. 41), discorrendo acerca da incidência do ISS sobre cooperativas de trabalho, assevera:

"É certo que a atividade inerente às cooperativas, especialmente pelas assim chamadas 'cooperativas de trabalhos', é complexa por envolver funções de naturezas distintas.

A priori, as sociedades cooperativas existem para servir aos cooperados, na medida em que a atividade por elas exercida visa atender aos objetivos estabelecidos democraticamente pelos seus associados, que buscam, por meio delas, criar e desenvolver formas de aumentar sua produtividade e seu rendimento. Esta é a atuação interna das cooperativas, é o **chamado ato cooperativo** pelo qual os seus dirigentes, trabalhando em prol das mesmas, atuam junto à sociedade captando possibilidades de trabalho para o cooperado."

O Superior Tribunal de Justiça, mais recentemente tem procurado

definir ato cooperativo a partir dos sujeitos da relação. Exemplo disso é o AI 1.386.385/RS-AgRg, Relator Ministro **Herman Benjamin**, DJe de 9/6/11.

“os atos cooperativos são assim definidos tendo em vista os agentes que deles participam, de forma que, em se tratando de pessoa estranha à relação cooperado-cooperativa, inexistente a possibilidade de celebração de ato cooperativo”

Pelos entendimentos acima colacionados, evidencia-se que, em maior ou menor extensão, as definições de **ato cooperativo** partem sempre da interpretação da legislação de direito privado, no caso, do art. 79 da Lei 5.764/71, o qual define o ato cooperativo como **“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”. Se, para uns, o foco são os sujeitos da relação, para outros, o que importa é o ato cooperativo não em si considerado, mas como aquele que garante a plena satisfação dos objetivos sociais da cooperativa.

Quando estamos diante de uma cooperativa de trabalho, caso dos autos, o tipo de serviço prestado precisa ficar bem evidenciado. Isso se vê claramente nas chamadas cooperativas de prestação de serviços profissionais, as quais respondem **“pela captação e pela contratação impeçoal dos serviços, para ulterior distribuição entre os cooperados, que os executarão de forma individual e autônoma, de modo a garantir oportunidade de trabalho e remunerabilidade a todos”**. (Heleno Taveira Torres, op. cit).

Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas sim como entidade autônoma com personalidade jurídica própria, distinta dos trabalhadores que se associaram. Como dizia Pontes de Miranda (**Tratado de Direito Privado – contratos de sociedade, sociedades de pessoas**. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. XLIX, p. 507),

“[a] sociedade cooperativa de trabalho, com a personalidade jurídica, aparece, lá fora, como empresa; e empresa, em largo sentido, ela o é. Os interesses dos sócios permanecem tão adstritos a eles, que não se há de pensar, sequer, em assimilar a sociedade cooperativa de trabalho à sociedade em nome coletivo, ou à sociedade por quotas, de responsabilidade limitada. A **affectio societatis** não só está a frente. Só ela liga o sócio, que trabalha, aos outros sócios, e, pois, à sociedade. O que mais põe em relevo a situação das pessoas que, como sócios, trabalham, é não serem trabalhadores empregados, nem trabalhadores sem vinculação empregatícia. Não se pode dizer que empresários sejam os sócios: coletivamente, pela cooperação, eles integram a empresa.”

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

Como bem analisa Pedro Einstein dos Santos Anceles, “ **não é pelo fato de ser, ou não, um ato cooperativo, mas pelo fato de existir, ou não, uma receita que se verifica o efeito da incidência** ”.(Pressuposto material de incidência do PIS/PASEP e COFINS nas sociedades cooperativas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT** , Belo Horizonte, ano 1, n. 3, maio/jun 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br>)

O mesmo autor (op. cit.) complementa:

“(…) pôde-se colher que as cooperativas têm possibilidade

de, em seu desenvolvimento normal, **auferir receita**, tendo em vista os objetos e as atividades de exploração da sociedade. Por outro lado, as contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento, assim entendido a totalidade das receitas brutas auferidas pelas sociedades cooperativas, foram as que sofreram as maiores alterações da legislação tributária, principalmente na sistemática de determinação da base de cálculo. Trata-se de uma incidência aplicável a todas as sociedades cooperativas, que permitiu **um tratamento especial às sociedades cooperativas de produção agropecuárias e algumas exclusões específicas às sociedades cooperativas de créditos**. Também, neste caso, observa-se que, a partir de 1999, o legislador infraconstitucional utilizou-se desse dispositivo para uniformizar a determinação da base de cálculo das contribuições, sem, contudo, observar o tratamento tributário ao ato cooperativo antes existente. A Medida Provisória nº 101/02 **veio complementar as exclusões específicas para determinação da base de cálculo dessas contribuições, relativas às sociedades cooperativas de produção agropecuária.**”

Digno de nota é o julgado proferido pelo Tribunal Regional da Quarta Região (1ª T., AMS 199971020055924, Juiz Fed. **Leandro Paulsen**, out/03, que concluiu que a “(...) Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento e seus resultados positivos constituem renda tributável (...)”.

Eis excerto do voto condutor:

“CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. Diz a Impetrante que não possui capacidade contributiva. Deve-se, porém, distinguir **a ausência de finalidade lucrativa da falta de capacidade contributiva da cooperativa enquanto pessoa jurídica. Aquela constitui elemento essencial das cooperativas**; esta, porém, não se dá na medida em que estas realizam atividades econômicas. Note-se que a Constituição expressamente pressupõe a possibilidade de tributação das cooperativas, ao

dizer que a lei estabelecerá a forma adequada para tanto, e, ao tratar das contribuições à Seguridade Social, só estabeleceu imunidade para as entidades beneficentes de assistência social. **FATURAMENTO. Não se pode entender que o conceito de faturamento seja estranho às cooperativas no que diz com suas relações com terceiros.** Efetuando, elas, a **venda** de mercadorias e **serviços**, auferem receita enquadrável no conceito de faturamento. Tendo ou não finalidade lucrativa, certo é que a Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento e seus resultados positivos constituem renda tributável.”

Foi nesse sentido o posicionamento do Ministro **Teori Zavascki** nos autos do REsp nº 591.298/MG. O caso, embora envolva uma cooperativa de crédito, no meu entender, elucida a problemática gerada pela constante alegação de que as cooperativas não possuem faturamento ou receita, **como se lucro fosse sinônimo de faturamento:**

“Cumpro, finalmente, tecer algumas considerações acerca da recorrente alegação de que as sociedades cooperativas **não possuem ‘receita’ ou ‘faturamento’ (ou, pelo menos, não possuem em relação aos atos cooperativos típicos)**, razão pela qual não se realiza, em relação a elas (ou àqueles atos), a **hipótese de incidência da contribuição social, que é justamente o ‘faturamento’, ou a ‘receita’.** Também esse argumento não procede, já que parte do pressuposto de que **receita e faturamento são sinônimos de lucro, ou de ‘resultado’,** o que é um manifesto equívoco. A distinção desses conceitos decorre da própria Constituição, que no seu art. 195 separa as diversas situações de incidência da contribuição para a seguridade social ‘do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei’ (inciso I), a saber: ‘a) a folha de salário (...); b) a receita ou o faturamento; c) o lucro’. Aqui, em relação ao PIS (ao contrário do que ocorre com o imposto de renda), a hipótese de incidência é o faturamento e a receita, e não o lucro. Ora, a lei considera ‘faturamento’ a ‘receita bruta’,

assim entendida 'a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas' (Lei 9.718, de 27.11.98, art. 3º e § 1º).

É certo que as cooperativas não têm fim lucrativo, conforme está expresso no art. 3º da Lei 5.764, de 16.12.71, que 'define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas'. **Também é certo que o resultado das suas operações, nomeadamente os que decorrem dos atos cooperativos, são direcionados, em regra, a beneficiar o próprio cooperado (art. 4º, VII). Mas isso não significa dizer que as cooperativas não tenham 'faturamento' e nem 'receita bruta', que é o conjunto das receitas auferidas com as suas operações, 'irrelevantes o tipo de atividade por ele exercida e a classificação contábil adotada para as receitas'.** Com efeito, é da própria essência e está na própria definição legal de sociedade cooperativa o de que ela se destina ao 'exercício de uma atividade econômica' (Lei 5.764/71, art. 3º), podendo 'adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade' (art. 5º) E é da essência da atividade econômica a prática atos jurídicos (operações de compra, de venda, de financiamento, de serviços, pouco importa) que geram receitas e despesas. Também as cooperativas, portanto, como qualquer empresa do gênero, para atingir os objetivos que lhes são próprios, deve, necessariamente, auferir receita. **Quem não tem receita não pode ter despesa, nem resultado a ser distribuído entre os cooperados ou destinado a constituir fundos (art. 28). Quem não tem receita não pode operar.** E as cooperativas, indubitavelmente, operam fartamente, tanto que a Lei que as regulamenta tem um capítulo próprio tratando 'Do Sistema Operacional das Cooperativas' (Capítulo XII), cuja Seção III trata especificamente 'Das Operações da Cooperativa'. Não é por outra razão que também as cooperativas estão obrigadas a possuir livros fiscais e contábeis (art. 22, V), destinados, justamente, ao lançamento das suas receitas e das suas despesas, com base nas quais apurará, em cada exercício,

seus resultados, positivos ou negativos.

Em suma, considerando que a hipótese de incidência do PIS não é o lucro (a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas está disciplinado em outra lei, a Lei 7.689, de 15.12.88), mas suas receitas brutas, **não há como negar que as cooperativas, como todas as demais pessoas jurídicas que exercem atividades econômicas, com ou sem fins lucrativos, realizam aquela hipótese de incidência** e, não estando isentas, submetem-se ao pagamento daquela contribuição, nos limites e com as deduções e exclusões previstas em lei.”

Nos autos do RE 474.132/SC (DJe de 1º/12/10), o Plenário desta Corte já firmou a “distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita”. Na ocasião, a Ministra **Ellen Gracie** destacou:

“Assim é que coexistem o PIS e a COFINS, de um lado, com a CSLL, de outro, e, ainda, com as contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, isso sem falar na contribuição do importador, para ficar apenas naquelas embasadas diretamente no art. 195 da CF. Cada uma das bases econômicas tributadas por tais contribuições é tomada numa perspectiva distinta.

Entender que todas as bases estão abrangidas pela noção de receita implicaria tornar sem sentido a coexistência entre as alíneas do art. 195, I, da CF, comprometendo a compreensão do Texto Constitucional e da legislação tributária. Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que gravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de

distribuição do ônus tributário fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos de revelação de riqueza distintos.

A falta de comprometimento com o sentido técnico-tributário dos termos renda, lucro e folha de salários, entre outros construídos ao longo do tempo por este próprio Tribunal e operados pelo Fisco e pelos contribuintes, faz com que se perca os instrumentos jurídicos necessários à aplicação do Direito Tributário. E isso em prol de uma descabida simplificação econômica dos fatos, de nenhuma validade jurídica.”

O entendimento de que as sociedades cooperativas não possuem faturamento, nem receita, e que, portanto, não haveria a incidência de qualquer tributo sobre a pessoa jurídica levaria ao mesmo resultado prático de se conferir a elas imunidade tributária, com a ressalva de que não há autorização constitucional para tanto.

Digno de registro é o trecho do voto do Desembargador **Fábio Bittencourt da Rosa**, em julgado da Corte Especial do Tribunal Regional da Quarta Região, nos autos da AMS nº 1999.70.95.003502-0/PR:

“Se examinarmos a Lei nº 5.764/71 verificaremos que as cooperativas são sociedades de pessoas (art. 4º), ou seja, **pessoas jurídicas com personalidade distinta dos associados e por isso mesmo estão obrigadas a manter escrituração regular, possuindo livros fiscais e contábeis, obrigatórios** (art. 22, inc. VI). Nesses livros serão registradas todas as operações, não só em relação aos atos cooperativos internos como aos externos. Se o repasse de valores se dá aos associados isso não significa que esteja descaracterizada, contabilmente, a receita bruta. E o que interessa para o direito tributário é verificar se ocorreu o fato impositivo, criando a obrigação tributária. **Se existe receita bruta há a subsunção do fato, sendo estranho à relação tributária o fim que é dado aos valores recebidos pela cooperativa.**

Não há dúvida que a receita obtida, por exemplo, com a produção trazida pelos associados, a estes será repassada. Todavia, existe tal receita na sociedade e isso é o que basta pra incidir a regra da tributação da COFINS” (grifos nossos).

Após discorrer sobre a hipótese de isenção anteriormente prevista no art. 6º da Lei Complementar 70/91 e sobre a possibilidade de sua revogação por lei ordinária, o ilustre Desembargador concluiu que

“[f]icou bem claro, por tudo que se viu até aqui, que poderia o poder tributário simplesmente revogar a norma isentiva. E, nesse caso, a receita bruta das cooperativas, sob qualquer aspecto, faria incidir a regra criadora da contribuição. **Não há imunidade tributária, não há direito constitucional à isenção, porque a cooperativa não é entidade beneficente de assistência social, e não se pode cogitar de hipótese de não incidência**” (grifo nosso).

Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, **caput**, da CF/88).

Por fim, não vislumbro na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 ofensa ao postulado maior da isonomia.

Na esteira dos precedentes da Corte, **o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política que deve ser resolvida na esfera adequada e competente**, sendo que, repito, a eventual insuficiência de normas não pode ser tida por violadora do princípio da isonomia.

Nos julgados dos **MI nºs 701, 702 e 703**, assentou-se que a definição do adequado tratamento tributário previsto no art. 146, III, alínea c, da

Constituição se insere na órbita **da opção política do legislador**.

Como bem pontuou o Relator, Ministro **Marco Aurélio**, quando do julgamento do já referido MI nº 701:

“Agora, se o Tribunal realmente partir para a apreciação da matéria à luz do art. 146, III, ‘c’, da Constituição Federal e potencializar a existência de lei complementar, surgirá a inconstitucionalidade de todos os diplomas hoje vigentes – caminhando-se para o estabelecimento dos parâmetros que revelariam um tratamento tributário consentâneo com o objetivo das cooperativas -, **e adentrará o campo político, porque a definição nesse tratamento é política**” (destaques nossos).

Note-se que as diferenciações são possíveis e até necessárias, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso em tela.

Registro que a legislação atual do PIS, especialmente no art. 15 da citada medida provisória, traz variadas espécies de desoneração de receita relativamente a cooperativas dos mais diversos segmentos, estando excluídos da base cálculo dessa contribuição e da COFINS, por exemplo: (i) os valores repassados aos associados, decorrentes da **comercialização de produtos** por eles entregues às cooperativas; (ii) a receita da venda de bens e mercadorias a associados, desde que vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida por eles, além de outras receitas, tais como aquelas decorrentes de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos dos associados.

A justificativa do tratamento conferido pelo art. 15 da referida medida provisória está no próprio texto constitucional para os casos de atividade garimpeira (art. 174, § 3º), de produção, comercialização, armazenamento e transportes de produtos agrícolas (art. 187, I e VI) e de cooperativas de crédito (art. 192, VIII, e ADCT, art. 47, § 7º).

Além do mais, as cooperativas de produção agropecuária, que são as que mais se beneficiam com o sistema de deduções da base de cálculo e de créditos do PIS/PASEP, estão sujeitas ao regime não cumulativo, o que implica dizer que se sujeitam à alíquota de 1,65%, enquanto as cooperativas de mão de obra contribuem com a alíquota de 0,65% no regime cumulativo da contribuição.

No que concerne às cooperativas de trabalho, na modalidade serviço, como se vê na IN nº 635/06, são excluídas diversas receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS, dentre outras: (i) para as cooperativas de transporte rodoviário de cargas, dos ingressos decorrentes de ato cooperativo; (ii) exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP apuradas por sociedades cooperativas de serviços médicos; (iii) para as cooperativas de crédito, **os ingressos decorrentes de ato cooperativo** (art. 15, IN 635/06).

Portanto, sem a norma geral que disciplinará o adequado tratamento ao ato cooperativo, a partir do caso concreto, não vislumbro afronta ao princípio da isonomia, tampouco um desvirtuamento do comando mínimo garantido pelo art. 146, III, “c” da Constituição, naquilo que garante o direito na sua concepção negativa de impedir um **“tratamento gravoso ou prejudicial às cooperativas e respeitando-se, igualmente, as peculiaridades de cada “cooperativa” com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais”**.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário da União para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou

“inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”.

RE 599362 / RJ

Sem honorários, a teor da Súmula nº 512/STF.
É como voto.

Em revisão