



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1999.70.05.003502-0/PR
RELATOR : **DES. FEDERAL LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON**
APELANTE : **UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)**
ADVOGADO : **Dolizete Fátima Michelin**
APELADO : **COOPERATIVA AGRICOLA MISTA VALE DO PIQUIRI
LTDA/ e outro**
ADVOGADO : **Ademar Silva dos Santos e outro**
REMETENTE : **JUIZO FEDERAL DA 1A VARA FEDERAL DE
CASCAVEL/PR**

VOTO

O presente processo traz à baila o complexo problema das cooperativas, em especial no que diz respeito ao seu tratamento tributário.

Merece, assim, uma reflexão mais profunda referentemente ao tema, o que será feito a seguir.

I – INTRODUÇÃO

Veremos, de imediato, que a história das sociedades cooperativas remonta a séculos. Apesar disso, não há um rigor técnico no manejo das regras legais que disciplinam tais entidades. A par disso, uma escassa doutrina se detém sobre a matéria. Agora, quando os núcleos empresariais sofisticam suas iniciativas, incumbe às cooperativas uma nova postura, exigindo-se um maior rigor científico em sua contextura.

O cooperativismo não merece um ramo especial do direito, sendo disciplinado pelo direito comercial ao lado das demais sociedades com as quais se distinguem, em especial sob o aspecto teleológico.

Desse modo, ao tratarmos das incidências tributárias sobre as atividades das cooperativas é indispensável que se entenda, com precisão, o motivo pelo qual foram criadas, sua finalidade, a qualidade e a dimensão jurídica dos atos que praticam.

Ademais, deve-se entender o conteúdo dos atos e a subsunção às hipóteses de incidência, a resposta dada pelo ordenamento legal ao estímulo a essas entidades de auxílio mútuo.

Enfim, o que se impõe é retratar a exata condição que as sociedades cooperativas ostentam perante o sistema tributário brasileiro, atualmente.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

A compreensão de todas essas circunstâncias autorizará uma interpretação adequada sobre a possibilidade de as atividades das cooperativas se constituírem em fatos impositivos de tributos.

II – HISTÓRICO

A experiência do cooperativismo está cristalizada na maioria dos países.

A Assembléia Legislativa do Rio Grande do Sul realizou um *Seminário de Análise da Legislação Cooperativa*, no ano de 1980. O primeiro painel esteve a cargo da maior autoridade no assunto no Brasil, Dr. Walmor Franke. Nessa ocasião, ficou consignado a respeito de uma resumida história das cooperativas o seguinte:

“Conhecem-se formas cooperativas de trabalho desde a mais remota história, entre os povos primitivos, também na Grécia, em Roma, praticamente em todos os lugares e todas as épocas registra-se a conjunção de esforços.

A cooperativa moderna não tem muito a ver com as corporações de ofício nem com as guildas, etc. As cooperativas modernas são reflexo da Revolução Industrial, e dela, a partir dela, é que devem ser enfocadas.

A obra dos famosos 28 Pioneiros de Rochdale tinha quase objetivos extra-sociais. Não havia qualquer legislação cooperativa específica na época: Rochdale surgiu sobre um estatuto de ‘auxílio-mútuo’, de 1834, tendo sido necessário que um dos sócios se responsabilizasse. Somente após é que veio um diploma jurídico legal.

Conclui-se daí que, tendo as primeiras cooperativas surgido antes da existência de uma legislação específica que se adequasse ao novo tipo de associação, era natural que se formasse ponderável corrente de juristas e doutrinadores que exigiam do poder legislativo a edição de diplomas que regulassem, judicialmente, a vida e o funcionamento do novo tipo societário.

*Surgiu, desse modo, na **Inglaterra**, o ‘Industrial and Provident Societis Act’, em 1852, que representou a primeira orgânica regulamentação da cooperativa. Sucederam-se depois outros fatos e normas jurídicas complementares.*

*Também na **Alemanha**, com a Revolução Industrial sobrevieram dificuldades para os agricultores no campo: foi com Raiffeisen (vivendo no campo) e Schulze-Delitzsch (entre os artesãos) que foram tomando forma as associações ‘Erlaubte Private Gesellschaften ...’, nas quais um sócio era designado como mandatário, possibilitando, desta forma, a defesa das maiorias frente às conseqüências e reflexos da Revolução Industrial.*





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

*E no **Brasil** também os documentos originais do Pe. Amstad de 1902, assim como as cooperativas por ele inspiradas e criadas, nos mostram que essas associações surgiram sem a tutela de qualquer legislação do Estado.*

*Retornando à **Alemanha**, constatamos que em 1862 surgiu o Código de Comércio. Em 27 de março de 1867 a Lei prussiana dessa data serviu de esquema para a edição da Lei de 4 de julho de 1868, do Norddeutscher Bund, que fez promulgar um Estatuto Cooperativo que estendia sua ação aos Länder (estados), sendo por fim substituída pela Lei que ainda hoje está em vigor na Alemanha, onde há hoje muito mais um Código que uma ‘Lei Cooperativa’ ...*

*Na **França**, a situação era exatamente a mesma: as cooperativas como sociedades civis. Porém, a forma preferida era a das sociedades anônimas. Em 1867, foi promulgada a ‘Lei das Sociedades Anônimas’ na França, onde houve a inclusão de uma parte específica sobre as cooperativas: era a Sociedade de Capital Variável. Destarte, com a variabilidade de capital, não podia ter a cooperativa um capital fixo. Ficava aberta a livre adesão e vigorava o princípio de um homem, um voto. Há na França leis diversas, inclusive bem recentes, como a de 1951, que detalham com minúcia os diversos tipos de cooperativas.*

*Na **Suíça**, registramos em 1892 o surgimento de cooperativas que, em certa medida, eram falsas cooperativas: foi somente em 1936 que o cooperativismo suíço passou a ter um grande desenvolvimento. Essa lei de 1936 falava em ‘uma organização de pessoas e sociedades comerciais corporativamente idealizadas, com um fim social comum, através da ação comum dos sócios’.*

*Na **Áustria**, a lei surgiu em 9 de abril de 1873.*

*Na **Bélgica**, foi em 18 de maio de 1873 também, a exemplo da Áustria, que foi criada a sua lei, enquanto na **Holanda** o foi em 17 de novembro de 1876.*

*Quanto a península escandinava, na **Suécia** e na **Noruega** o cooperativismo, submeteu-se ao Direito Comercial. Na **Dinamarca**, configurou-se o surgimento, de qualquer maneira, novamente sem a existência de qualquer legislação específica.*

*Na **Espanha**, surge em 1975 o Sistema Laboral trabalhista das cooperativas, decorrendo muitos problemas principalmente no que diz respeito ao IR na área das cooperativas médicas.*

*Na **Itália**, as organizações cooperativas eram, no início, ou sociedades anônimas ou em comandita. Na própria constituição italiana, a cooperativa é caracterizada por sua mutualidade, sem especulação e sem o lucro. Há, além disso, uma série de leis fragmentárias, difusas.*

*Nos **Estados Unidos**, cada estado tem suas próprias leis cooperativas, com características também próprias. Nos EUA são especialmente fortes as cooperativas agrícolas.”*





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

De grande utilidade, também, o desenvolvimento do histórico elaborado por CARLOS ERVINO GULYAS:

*“6.1 É sabido que a primeira sociedade cooperativa foi fundada na Inglaterra em 1844, sob a denominação de Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale (**Rochdale Society of Equitable Pioneers**), cujos princípios básicos continuam a irradiar efeitos na atualidade, para orientação dos rumos do verdadeiro espírito cooperativista. Somente em 1852 é que a nação inglesa passou a admitir, no seu Direito Privado, o tipo societário das cooperativas, em face de mudança legislativa então aprovada, razão por que aquela sociedade inicialmente teve de adotar a forma de sociedade de socorros mútuos por ser o tipo legal mais aproximado de seus objetivos.*

6.2 Anteriormente a essa época, alguns empresários ingleses e franceses causaram admiração, ao concederem a seus empregados, sem serem sócios, uma participação nos seus lucros empresariais; tal atitude dos empresários ensejou, segundo se constatou então, um interesse direto dos empregados no resultado do empreendimento, trazendo reais benefícios recíprocos.

6.3 Contemporâneo ao surgimento da nova modalidade societária, John Stuart Mil, louvando-se em idéias teóricas de Robert Owen e Louis Blanc, registra sua franca esperança de que a forma de associação que iria predominar no futuro seria a dos trabalhadores em condições de igualdade e possuindo coletivamente o capital; desta forma, seu trabalho seria realizado sob a direção de pessoas que eles mesmos, os trabalhadores, nomeariam ou destituiriam. Entendia Mill que o novo modelo societário seria mais satisfatório do que aquele em que se confrontam o capitalista - que atua como chefe - e o operário - que não tem voz nem vota na direção. Deduziu, daí, que o movimento cooperativista, então iniciado, se traduziria em aumento considerável da produção e na canalização de maior quantidade de riqueza em direção ao produtor como decorrência direta da eliminação dos intermediários. Com otimismo, antevia o apaziguamento do conflito entre capital e trabalho, e a conversão da luta de classes em concretização de um bem comum a todos e na concomitante elevação da dignidade do trabalho.

6.4 No Brasil, a primeira manifestação legislativa iniciou-se em 1903, com o Dec. 979, de 6 de janeiro desse ano, que permitiu a organização, por sindicatos de profissionais da agricultura e da indústria rural, de caixas de crédito e de cooperativa de produção ou consumo, mas sem oferecer a necessária regulamentação. Posteriormente, o Dec. 1.637, de 5.1.07, inspirado na lei belga de 1873, tratou pormenorizadamente da constituição e do regime jurídico das cooperativas, mas foi somente em 1932, com o Dec. 22.239, de 19 de dezembro do mesmo ano, que foi dada a organicidade preconizada pelos princípios do cooperativismo, embora abrigasse, sob o mesmo teto, tanto as de natureza civil como as de natureza comercial, assim distinguidas conforme operassem, ou não, exclusivamente com seus sócios. Este último decreto, no período que vai de 1934 a 1945, com as modificações oriundas do Dec.-lei 581, de 1.8.38, foi revogado e reprimado por várias vezes, sendo, por fim,





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

*revogado pelo Dec.-lei 59, de 21.11.66. O Dec.-lei 59 afirmou a natureza civil da cooperativa (art. 3º, **caput**) e a não caracterizabilidade, como renda tributável, dos resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas, em hipótese alguma, qualquer que fosse sua destinação (art. 18), mas sujeitando a tributos os resultados de operações com terceiros, cujo montante ficou limitado a 5% do volume de comercialização de cada produto, operações essas que seriam permitidas nos casos de complementação de quota de exportação ou de capacidade ociosa de industrialização, mas vedado, em casos diversos, o recebimento ou aquisição de produtos de não associados para venda a terceiros (art. 20).” (Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, Rev. de Direito Tributário , ano VII, nºs 25/26, pp. 253/254)*

A Lei nº 5.764, de 16-11-71, é que acabou por aperfeiçoar a legislação brasileira na disciplina das sociedades cooperativas, afirmando que são sociedades de pessoas, mas de natureza civil (art. 4º). Da leitura de seu texto conclui-se que se tratam de pessoas jurídicas com características peculiares, refletindo a finalidade de sua instituição.

III – NATUREZA JURÍDICA DAS ENTIDADES

Como já se disse, a lei é expressa no sentido de que as cooperativas são sociedades civis.

O importante é compreender o dimensionamento de suas atividades para bem distingui-las das demais sociedades.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA preleciona:

“Esta é uma primeira verdade primordial sobre o tema deste estudo: cooperativa é um tipo societário normatizado por lei especial e cercado de peculiaridades inexistentes em nenhum outro tipo societário.”

Adiante:

“O cooperativismo nasceu da idéia de que a união faz a força, ou seja, é melhor muitos produtores de algum bem, pequenos ou grandes, se reunirem para vender em conjunto sua produção, do que cada um fazê-lo por si. Da união resulta a força perante o mercado adquirente, a força perante outros concorrentes, a troca de conhecimentos e experiências, a economia de custos e despesas, e outras vantagens da associação. O mesmo quando muitos querem comprar para consumo, sendo melhor fazê-lo em conjunto do que isoladamente.

Desta idéia básica nasceu a idéia do instrumento de ação, que é a associação dos interessados através de uma entidade que se destine apenas a





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

tratar dos interesses de todos os que se associam, trabalhando para todos eles, sem que ela vise lucrar para si, porque sua finalidade é conseguir facilidades e vantagens e dar lucro aos associados.

Nisto reside a distinção fundamental das cooperativas em relação às demais pessoas jurídicas engajadas em atividades econômicas.” (Cooperativas - o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras, Rev. Dialética de Direito Tributário nº 12, pp. 63 e 65)

Vê-se, pois, que as cooperativas emergem de uma necessidade de sobrevivência dos pequenos diante de um mercado cada vez mais competitivo em face da grandeza das sociedades comerciais, num mundo em que a globalização estende os tentáculos do poder econômico das multinacionais, formando conglomerados fortíssimos que neutralizam a concorrência. Exemplo disso são as fusões de significativos empreendimentos nos países mais ricos do planeta.

Se os produtores não encontram um meio de valorizar seus produtos e o trabalho desenvolvido ficarão submetidos ao domínio das empresas poderosas, no que diz respeito à fixação dos preços, com desestímulo à produção. E isso é testemunhado, na atualidade, pela condição dos agropecuaristas brasileiros, que sobrevivem num clima de produção quase insuportável.

Lê-se em WALMOR FRANKE:

“ ‘O mais alto princípio ao qual se subordina, inalteravelmente, a ação cooperativa’, adverte o Prof. Dr. HANZ-JÜRGEN SERAPHIM, ‘é o de que a cooperativa não existe para explorar serviços no seu próprio interesse, mas para prestá-los desinteressadamente aos seus membros, os cooperados. Essa atitude básica pressupõe um ideário sócio-econômico, a que se tem chamado, com muito acerto, de Solidarismo, entendido como expressão de um comportamento comum em que o interesse da cooperativa se identifique com o do cooperado. É exatamente esse ideário que distingue as cooperativas, por forma inequívoca, de outras orientações econômicas, tais como o individualismo lucrativista e o coletivismo comunista, e, bem assim, do altruísmo econômico’.” (Direito das Sociedades Cooperativas, Ed. Universidade de São Paulo, 1973, p. 97)

Os associados não criam uma cooperativa para que se constitua num capital lucrativo, distribuindo dividendos. É uma pessoa jurídica, com vida própria, distinta dos associados, que se relaciona com terceiros, basicamente com o propósito de resguardar os interesses de quem cria a entidade. Ou vende a produção dos associados ou compra e transfere as mercadorias para baratear o consumo (cooperativas de produção e de consumo).

Obviamente, a sociedade não se caracteriza pela forma como é constituída e sim pela realidade de suas atividades. Deixa de ser cooperativa a





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

sociedade que não mantém o perfil antes referido.

IV – SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS COOPERATIVAS

a) Evolução legislativa

As constituições federais brasileiras nunca trataram expressamente das sociedades cooperativas, com exceção da última, de 1988.

Todavia, a legislação pátria testemunha em sua história um expressivo favorecimento às cooperativas.

O Decreto-lei nº 22.239, de 19-12-1932, com a redação do Decreto-lei nº 8.401, de 19-12-1945, em seu art. 38, dispunha que as cooperativas *são sociedades civis, e como tais não sujeitas a falência, nem à incidência de impostos que recaiam sobre atividades mercantis*. Era quase uma imunidade de tributos, norma que, entretanto, não sobreviveu à vigência da Constituição Federal de 1946, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A verdade, porém, é que inúmeros outros diplomas normativos beneficiaram as cooperativas, do ponto de vista tributário. Exemplo disso, foi o imposto do selo, conforme regra de isenção disposta no Decreto-lei nº 4.655, de 3-9-1942, deixando claro FÁBIO LUZ FILHO que diversos outros países da América do Sul tinham disciplina tributária favorável às entidades em apreço (*Teoria e Prática das Sociedades Cooperativas, Ed. Irmãos Pongetti, RJ, 1953, pp. 356/358*).

Em 10-5-1962, a 1ª Turma do Pretório Excelso, decidiu no RE-49758:

“As sociedades cooperativas estabelecidas no Paraná, estão isentas de impostos, por força do art. 94 da própria constituição do referido estado. RE não conhecido.”

Seria cansativo e desnecessário arrolar todos os preceitos que criaram regras isentivas de tributos para privilegiar as entidades cooperativas. A referência apenas se faz necessária para demonstrar a evolução da visão do sistema normativo no que diz respeito à tutela do cooperativismo.

Exatamente por isso é que inúmeras manifestações postularam disciplina expressa e benéfica às cooperativas na Constituição Federal de 1988, quando de sua elaboração.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Comissão de Estudos Constitucionais, liderada por Afonso Arinos de Mello Franco, foi encarregada de elaborar um anteprojeto de constituição. Ao tratar da Ordem Econômica, dita comissão adotou no art. 4º, § 4º, o seguinte texto:

“O cooperativismo e o associativismo serão estimulados e incentivados pelo Estado.”

A simplicidade do dispositivo não contentava, entretanto, os cooperativistas, tendo a Organização das Cooperativas Brasileiras, Brasília-DF e a Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre-RS apresentado aos constituintes a PE 025, em 6-8-87, com 46.503 assinaturas. Na proposta se recomendava a adoção de três artigos, sendo um deles atinente à matéria tributária, com a seguinte redação:

“É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir tributos sobre o ato cooperativo assim considerado aquele praticado entre o associado e a cooperativa ou entre cooperativas associadas, na realização de serviços, operações ou atividades que constituem o objeto social.”

Como se vê, pretendia-se verdadeira imunidade tributária ao ato cooperativo, e relativamente a todo e qualquer tributo, não só em relação a impostos.

No entanto, a pretensão encontrou fortes resistências.

Do projeto de constituição do relator, Dep. Bernardo Cabral, constou no art. 310, § 2º:

“A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo, com incentivos financeiros, fiscais e creditícios.”

Essa disposição era idêntica na proposta da Comissão de Sistematização, no art. 304, § 2º.

Já no segundo substitutivo do relator o art. 195, § 1º, dizia:

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

A influência do cooperativismo, ao final, se impôs e acabou sendo adotada disposição expressa no projeto votado em segundo turno pelos constituintes, no capítulo do sistema tributário nacional, dispondo-se no art. 152,





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

inciso III, alínea *c*, caber à lei complementar estabelecer normas, em especial sobre o:

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

Essa foi a regra que acabou por ser aprovada e que está no art. 146, inciso III, alínea *c*, da Constituição Federal de 1988.

Tal como no projeto votado em segundo turno, o que constava do art. 180, § 2º, passou a figurar no art. 174, § 2º, do texto definitivo:

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

De tudo isso somente se pode concluir que os constituintes não atenderam as extensas pretensões das cooperativas no que se refere ao benefício tributário sobre o ato cooperativo. Daí, o que é lógico concluir é que nem imunidade, nem isenção de qualquer tributo pode ser invocada com base no texto constitucional. Tal direito não existe, certamente.

RENATO LOPES BECHO faz referência a dispositivos constitucionais de diversos países relativamente ao cooperativismo, mas em matéria tributária apenas a constituição de Portugal trata no art. 86º, 2:

“A lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico.”
(Tributação das Cooperativas, Ed. Dialética, SP, 1998, p. 84)

Não constitui tradição, portanto, tornar imune à tributação os atos cooperativos, ou mesmo disciplinar, como regra, uma norma de isenção.

b) O adequado tratamento tributário

O que entender, então, pelo termo *adequado* introduzido pela Constituição Federal brasileira de 1988?

Parece óbvio que não se poderá interpretar o termo, que não pode ser inútil, porque nada na lei consta por acaso, como simples antônimo de inadequado. Porque seria impossível pensar-se que em relação a outras entidades, que não as cooperativas, poderia haver um tratamento tributário inadequado.

Veja-se o que diz DOUGLAS YAMASHITA:





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

“Vejamus a etimologia de ‘adequado’. ‘Adequado’ provém do verbo adequar que, por sua vez, provém do latim adaequaro. Adaequaro significa ‘1. tornar igual, igualar, pôr ao mesmo nível de; 2. Alcançar, atingir; 3. Ser igual a, igualar uma coisa a outra’. Deste modo, o objeto que quer ‘tornar-se igual’ sempre se baseia num outro objeto-modelo; aquele que quer alcançar ou atingir algo sempre se baseia num outro objeto-modelo; e o que é igual, é igual segundo outro objeto-modelo. Observamos então no significado do termo ‘adequado’ uma relação de comparação aproximativa. Prossigamos.

Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, por sua vez, esclarece-nos que adequado significa apropriado, próprio, ajustado, adaptado, ‘aquilo que tem exata correspondência ou conformidade com o seu objeto’. Novamente nos deparamos com essa relação de comparação aproximativa, em que um objeto busca proximidade a um outro objeto-modelo.

E, se existe tal relação de comparação aproximativa, há necessariamente um objeto-modelo a ser seguido. Portanto, a questão é: adequado a que?

‘Adequado’ ao tratamento tributário não seria, pois tal interpretação torna inútil a norma constitucional.

Ao CTN não seria, pois tal diploma legal nada dispõe sobre cooperativas. Além disso, seria totalmente inútil que a Carta Magna de 1988 determinasse obediência do tratamento tributário ao CTN, pois tal obediência é evidente.

Seria adequado à Constituição? Também aqui seria despiciendo que a Carta Magna de 1988 determinasse obediência a si mesma, pois tal obediência é axioma inerente à Norma Fundamental.

Então não seria ‘adequado’ aos valores prestigiados (positivados) pela Constituição? É o que veremos somente na interpretação teleológica. Prossigamos.

Ora, se ‘adequado’ não se refere nem ao tratamento tributário, nem ao CTN e nem à Constituição, então ‘adequado’ só pode se referir ao ‘ato cooperativo’.

O conceito de ato cooperativo, por seu turno, é esclarecido pelo art. 79 da Lei nº 5.764 segundo o qual o ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados ou entre cooperativas.

Portanto, o tratamento tributário deve adequar-se ao ato praticado entre cooperativas e seus associados ou entre cooperativas.” (Tributação do Ato Cooperativo, Repertório de Jurisprudência, nº 7/96)

A norma do art. 146, III, alínea c, da Constituição Federal de 1988 é de eficácia reduzida, que se traduz naquela cujos efeitos são dependentes de lei regulamentadora.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Há muito está no Poder Legislativo o projeto de lei nº 109, de 1989, que visa a estabelecer *normas para o adequado tratamento tributário do ato cooperativo*.

Referido projeto, que está parado desde 21-6-89, tem praticamente apenas um artigo, que dispõe:

“Art. 1º O ato cooperativo, como tal definido na legislação própria, não sofre a incidência de impostos.

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, consideram-se, entre outros, atos cooperativos:

I – o empréstimo, financiamento ou repasse de recursos financeiros aos seus sócios;

II – a saída de bens, produtos, ou mercadorias do estabelecimento de produtor para o estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estado;

III – a saída de bens, produtos ou mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma cooperativa ou para o estabelecimento de outra, sua associada, no mesmo Estado;

IV – o fornecimento de bens, produtos ou mercadorias, inclusive combustíveis, da cooperativa a seus sócios;

V – a entrega de habitações da cooperativa a seus sócios;

VI – a prestação, direta ou indireta, de serviços de qualquer natureza, da cooperativa a seus sócios, ou de cooperativas entre si, quando associadas;

VII – a devolução, aos seus sócios, das sobras resultantes de atos cooperativos.”

Como se vê, limita a não incidência aos impostos e não estabelece uma relação exaustiva dos atos cooperativos.

Como DOUGLAS YAMASHITA, é forçoso concluir que o termo *adequado* do texto constitucional se refere à correta adequação dos fatos decorrentes das atividades cooperativas aos preceitos que criam os tributos. Veremos, em seguida, que isso não é possível em todas as hipóteses de incidência em que o núcleo é o *lucro*, porque é ontológico ao ato cooperativo não ter a conotação de lucro. Nesses casos, trata-se de verdadeira hipótese de não incidência, e não de isenção. A não incidência tributária é em tudo semelhante à atipicidade penal. Inexiste adequação da conduta ao preceito, falta um ou mais elementos do tipo. A isenção é renúncia do poder de impor tributos, em razão do que somente quem tem o poder de tributar é que poderá isentar.

Não se pode identificar nenhuma utilidade no texto do art. 146, III, alínea *c*, da Constituição Federal de 1988, se a conclusão de *adequado tratamento* se limitar a reconhecer as hipóteses de não incidência de tributos, porque para isso não precisaria qualquer norma constitucional ou de lei





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

complementar. Então, se impõe concluir que o constituinte pretendeu favorecer, de algum modo, as cooperativas em matéria de tributos, e não só em relação a impostos como consta do projeto ora em discussão.

O art. 194 da Constituição Federal de 1988 trata da Seguridade Social e no inciso V do § único estabelece como um dos objetivos a *equidade na forma de participação no custeio*. Sem dúvida, aí incluir o ato cooperativo seria solução que muito bem se adaptaria ao *adequado tratamento* ao ato cooperativo em relação a tributos.

Em outros casos, seria de se cogitar de uma tributação menos onerosa às cooperativas.

Mas isso tudo, ressalte-se, em norma que deverá se consubstanciar em lei complementar. Nada deflui do texto constitucional atual.

Atente-se para o seguinte acórdão do Supremo Tribunal Federal, relatado pelo Min. MOREIRA ALVES:

“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-141800/SP, T1, DJ 03-10-97, p. 49239)

V- ATOS COOPERATIVOS E AS INCIDÊNCIAS DE TRIBUTOS

A Lei nº 5.764/71, que trata das sociedades cooperativas, estabelece em seu art. 3º que tais sociedades de pessoas agem *sem objetivo de lucro*.

Assim, na prática de atos cooperativos não se pode entender como a cooperativa possa auferir riqueza, simplesmente a repassa aos associados. Estes é que têm o lucro e pagam imposto sobre a renda.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Mas existem outros atos, que podem ser praticados pelos entes cooperativos, e que estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da referida lei, hipóteses em que se dá o relacionamento das cooperativas com terceiros, em que a tributação do lucro é expressamente autorizada, consoante a letra do art. 111 da lei em referência:

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

Ora, essa disposição autoriza a conclusão de que, em matéria de imposto sobre a renda, não pode o ato cooperativo propriamente dito caracterizar a hipótese de incidência. Não se ajusta à descrição do preceito. Conduta atípica, como se fala em direito penal. Fato estranho à regra instituidora do imposto.

Se isso ocorre por tal modo, crucial é que se defina o ato cooperativo que, seguramente, tem um conceito indeterminado.

A Lei nº 5.764/71 esclarece em seu art. 79:

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

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

As cooperativas intermediam os produtos, vendendo-os a terceiros ou comprando de terceiros e entregando aos associados, sem o que não tem razão de existir a cooperativa. Essa é sua finalidade institucional.

Logo, é preciso saber se constitui ato cooperativo apenas o ato interno ou também o externo, isto é, aquele praticado com terceiro para cumprir o propósito da instituição. Essa é a grande questão a resolver, porque aí reside toda a divergência das sociedades cooperativas com o fisco.

O tema foi bem explicitado em voto do eminente Juiz Silvio Dobrowolski perante a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na apelação em mandado de segurança relatada pelo Juiz Gilson Dipp, de nº 89.04.04242-9/RS. A precisa distinção dos atos praticados pelas cooperativas e sua qualificação devida merece referência. Disse o magistrado:

“É preciso, anotar as diversas espécies de negócios, ou atos negociais que podem ser praticados pelas cooperativas.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Surge, em primeiro lugar, o chamado ato cooperativo, também chamado negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos, isto é, as relações entre a cooperativa e os cooperados. É aqui que há o recebimento das mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais e, posteriormente, há devolução a estes do resultado da venda daqueles produtos rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse, é claro, normalmente ocorrendo, não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.

As cooperativas, para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos. Se a cooperativa recebeu a produção de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros. Esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio - são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo - ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos, para terceiros. Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão de fora da incidência do Imposto de Renda.

Em terceiro lugar, existem ainda outros negócios ou atos que são acessórios ou auxiliares para a boa administração da cooperativa: contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, vender máquinas velhas, vender resíduos de beneficiamento, ou produtos estragados, e outras alienações eventuais. Aí, a cooperativa estará agindo, não como uma sociedade comercial, mas como qualquer pessoa em atividade não comercial, como um associado civil que é, procurando, não o lucro, mas simplesmente a mais-valia na forma de ganho. Estes negócios também estão, de fora da incidência do Imposto de Renda.

A quarta modalidade de negócios que pode ser praticada pelas cooperativas são os atos chamados vinculados à finalidade básica. Serão os negócios com não associados, são autorizados pela Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88. São os negócios com os não associados ou os investimentos em sociedades não cooperativas. Esta é uma abertura que a lei deu, para que as cooperativas tenham condições de melhor funcionamento, porque poderão aproveitar uma capacidade ociosa na sua maquinaria, ou terão possibilidades de aplicar o dinheiro em investimentos, em vez de deixar o dinheiro parado. A lei autorizou que as cooperativas efetuassem nesse tipo de transações. São atividades não ligadas ao objetivo principal; mas, de algum modo com ele relacionadas, pois visam dar uma melhor capacidade, um aproveitamento maior às virtualidades, às potencialidades da cooperativa. Esses tipos de negócio, segundo a lei, estarão, evidentemente, sujeitos ao Imposto de Renda.

Por fim, existe uma quinta espécie de negócios que podem ser praticados pelas cooperativas. Podem no sentido fático, não no sentido jurídico, porque são negócios vedados pela lei. A Lei das Cooperativas (5.764/71) dispõe no artigo 93 que serão, inclusive, objeto de intervenção do





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Poder Público, aquelas cooperativas que agirem em violação contumaz da lei, como expressa o artigo 93. O artigo 24, § 3º, proíbe às cooperativas de distribuir vantagens a associados ou a outras pessoas: 'É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.' Esse tipo de transação não é permitido. Faticamente, com infração à lei, cooperativa poderá começar a atuar como uma sociedade comercial e por isso estará sujeita à falência ou poderá ser objeto de dissolução requerida pelo INCRA ou por outra entidade da administração, encarregada da fiscalização.

Parece claro que, praticando negócios ilegais, a cooperativa deixa de atuar como sociedade cooperativa, ou seja como aquela associação que visa apenas a melhorar as condições econômicas dos associados. Passando a atuar efetivamente como uma sociedade comercial, entra na previsão do artigo 129, do Regulamento do Imposto de Renda, como consta dos §§ 1º e 2º, verbis: '§ 1º - É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-lei nº 1.598/77, art. 39, I, b).. § 2º - A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento.'

A real dimensão do ato cooperativo, como já mencionado, é essencial para uma regulamentação devida ao disposto na alínea *c* do inciso III do art. 146 do texto constitucional.

Se a venda a terceiros de produtos fornecidos pelos associados não receber benefício tributário, então constitui letra morta a garantia que se procurou dar ao cooperativismo, com um *adequado tratamento* relativamente aos tributos. Incontestável que a venda a terceiros de produtos fornecidos pelos associados é ato cooperativo externo. Sem essa venda não há razão para existir cooperativa de produção. Da mesma forma, a compra de terceiros para repassar ao consumo dos associados.

Ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

“Quando a cooperativa adquire de terceiro qualquer produto e os entrega a seus associados, essa operação não é operação de mercado. É feita por delegação contratual característica do regime cooperativista, exclusivamente para consumo. Simples entrega desses produtos, não caracteriza assim transferência de propriedade de mercadoria, mas simplesmente de produtos ou gêneros.” (NÃO-INCIDÊNCIA DO ICM SOBRE ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS, Revista de Direito Tributário, nº 4, p. 66)





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Inegável que o conceito de ato cooperativo não é só legal mas também doutrinário. Deriva do sentido especial que a sociedade cooperativa ostenta. Sendo assim, o rol de hipóteses contemplado na lei não pode ser exaustivo. Exatamente por isso no projeto de lei complementar que está em andamento no legislativo brasileiro, como já se transcreveu, se lê no § único:

*“Para fins do disposto neste artigo, consideram-se, **entre outros**, atos cooperativos:*

I – o empréstimo, financiamento ou repasse de recursos financeiros aos seus sócios;

II – a saída de bens, produtos, ou mercadorias do estabelecimento de produtor para o estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estado;

III – a saída de bens, produtos ou mercadorias de um estabelecimento para outro da mesma cooperativa ou para o estabelecimento de outra, sua associada, no mesmo Estado;

IV – o fornecimento de bens, produtos ou mercadorias, inclusive combustíveis, da cooperativa a seus sócios;

V – a entrega de habitações da cooperativa a seus sócios;

VI – a prestação, direta ou indireta, de serviços de qualquer natureza, da cooperativa a seus sócios, ou de cooperativas entre si, quando associadas;

VII – a devolução, aos seus sócios, das sobras resultantes de atos cooperativos.”

Corretamente, não pretende a proposição esgotar a conceituação, até mesmo atendendo à dinamicidade das relações econômicas, que podem ensejar novas feições do ato cooperativo.

No Brasil, a distinção no trato de atos cooperativos internos e externos é que enseja discussões com as autoridades fiscais, como já referido, porque se pretende que as isenções criadas não alcancem os atos cooperativos externos. Onde a norma fala em ato cooperativo o fisco lê tão-somente *atos internos cooperativos*.

O que constitui conclusão invencível é que os atos cooperativos não tipificam certas hipóteses de tributos, como aqueles que incidem sobre o lucro; todavia, não estão protegidos por norma constitucional que impeça sua tributação, sob o benefício de imunidade ou de isenção.

Por tal maneira, enquanto não sobrevier a lei complementar incumbida de dar o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*, o sistema normativo pátrio autoriza que se crie isenção, favorecendo o ato cooperativo, e que se revogue tal isenção por critério de conveniência do poder tributante.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Repise-se que a lei encontra barreira constitucional se pretender impor à cooperativa tributo que incida sobre fato que ela não é capaz de produzir, como é o caso de imposto sobre a renda incidente sobre ato cooperativo. Veja-se o que refere ANDRÉ L. BORGES NETTO:

“Isso significa dizer que os atos, quaisquer que sejam, envolvendo a cooperativa e seus associados, não existem para o mercado, não configuram contratos de compra e venda de mercadoria ou produto ou contrato típico de prestação de serviços, vale dizer, não transferem a propriedade ou serviços a terceiros. São atos internos, que não podem ser considerados para fins de tributação porque não transcendem os limites da cooperativa.”

(O DIREITO À NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS FATOS EMERGENTES DA ATUAÇÃO DAS COOPERATIVAS MÉDICAS, IOB-Repertório de Jurisprudência, nº 15/2001)

VI – COOPERATIVAS E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – COFINS

Anteriormente ao sistema institucional de 1988, havia no Brasil uma intervenção estatal exclusivamente em relação à previdência social. Tratava-se de criar uma forma organizada de prevenir o infortúnio dos trabalhadores, garantindo aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários. Inclusive prestava-se assistência à saúde, porém somente àqueles filiados ao sistema, ou seja, os segurados ou seus dependentes assim considerados pela lei. As autarquias encarregadas da administração da previdência, em determinada época, eram três: INPS, INAMPS e IAPAS. A primeira tratava dos benefícios, sua concessão e pagamento. A segunda tinha por finalidade prestar a assistência à saúde e a terceira encarregava-se da arrecadação das contribuições previdenciárias, que incidiam sobre a folha de salários e pagamento de autônomos, basicamente.

Com a Carta de 1988 tudo foi modificado. Pretendia-se que o estado não deixasse ao desamparo considerável parcela da população. Portanto, todos passaram a ter direito à saúde (art. 196) e também à assistência social estatal (art. 203). No entanto, manteve-se o mesmo sistema previdenciário, assegurando-se benefícios a quem contribui para a previdência social (art. 201).

Ora, se isso passou a ocorrer, evidentemente emergiu a necessidade de se buscar outras fontes de custeio para a Seguridade Social que sucedeu a Previdência Social, esta de âmbito limitado, aquela universal. Manteve-se, então, a cobrança de contribuições previdenciárias para sustentar o sistema de





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

benefícios, especialmente incidentes sobre a folha de salários. Mas cresceu-se a exigência de contribuições sobre o faturamento e o lucro (art. 195), sem prejuízo de outras receitas que haveriam, entretanto, de vir criadas e disciplinadas por lei complementar (art. 195, § 4º). Frise-se que esse dispositivo somente se relaciona com *novas* contribuições instituídas. Aquelas expressamente previstas no art. 195 demandavam apenas lei ordinária, que difere da complementar pelo *quorum* privilegiado para aprovação, já que estas exigem maioria absoluta dos congressistas na sessão de deliberação (art. 69).

Vê-se, pois, que um sistema de seguridade, por sua grandeza, deveria obrigar a população do país a participar efetivamente, em razão do que o art. 195 da constituição referiu que *a seguridade social será financiada por toda a sociedade...* E, por uma questão de segurança, determinou que novos benefícios ou serviços dependessem de novas fontes de custeio (art. 195, § 5º). A medida era salutar porque alguns governos costumavam, antes de eleições, criar benefícios sem fonte de custeio, captando votos e inviabilizando a previdência social.

Todavia, o constituinte deixou expressos os casos admitidos de isenção às contribuições que passavam a ter o mesmo tratamento dos tributos em geral. O § 7º do art. 195 isentou das mesmas as entidades beneficentes de assistência social. A solução era lógica porque esses entes acabam, praticamente, por substituir a ação estatal nessa área.

Portanto, o financiamento da seguridade é uma imposição que se dirige a todos, apenas isentando-se as entidades beneficentes de assistência social, assim caracterizadas por requisitos legais, que deverão ser verificados pela fiscalização.

Um dos princípios do novo sistema foi o da *equidade na forma de participação no custeio* (art. 194, § único, inc. V).

Então, estamos diante de dois programas estabelecidos pela Constituição Federal de 1988: um *adequado tratamento tributário* às cooperativas e a exigência da universal participação no financiamento da Seguridade Social.

O *adequado tratamento* depende do advento de lei complementar o que ainda não aconteceu. Logo, não há qualquer direito a imunidade ou isenção das contribuições devidas à seguridade pelas cooperativas. Assim, uma lei instituidora de isenção pode ser revogada por outra com suporte exclusivamente num juízo discricionário da administração tributária. Quanto a isso parece não haver dúvida.

Poder-se-ia cogitar de favorecer as entidades cooperativas na lei





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

complementar em discussão no congresso, com base no princípio da equidade na participação do custeio da seguridade. Tal providência, evidentemente, depende do poder de influência das cooperativas, que existiu nos trabalhos da constituinte, mas não da forma e na extensão pretendidas, consoante se comentou antes.

Dessa maneira, se não há direito a isenção o único modo de fuga à incidência dos tributos pelas cooperativas é a análise dos fatos geradores, verificando-se se há, efetivamente, a subsunção. Faz-se o exame da hipótese de incidência e a constatação sobre a dimensão da situação fática a fim de constatar se o fato é imponible, ou seja, se foi gerada a obrigação tributária. E já tivemos oportunidade de demonstrar que tal inócere com relação aos tributos que estabelecem a renda ou o lucro como núcleo, porque as cooperativas, no que diz respeito aos atos cooperativos, não visam ao lucro. A hipótese é, forçosamente, de não incidência, atipicidade da conduta.

Alguns casos são inequívocos no que respeita à incidência: IPTU sobre propriedade imóvel da sociedade cooperativa, IPVA sobre automóveis mantidos, imposto de transmissão sobre bens adquiridos. Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça no recurso especial nº 328775, relatado pelo Ministro José Delgado, decidiu que as cooperativas devem recolher a CPMF.

Têm-se travado grandes discussões sobre a tributabilidade do ICMS sobre as mercadorias adquiridas nas cooperativas de consumo para repasse aos associados (ato cooperativo externo), imposto sobre a renda sobre aplicações financeiras, etc. O que nos interessa, no entanto, diz com a incidência da COFINS instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

No livro *Cooperativas e Tributação* (Juruá editora, 2001) existe um artigo de FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA, cujo título é *A Cofins e o PIS das Cooperativas*. A certa altura, afirma o autor:

“A importante conseqüência dessas noções introdutórias está exatamente no aspecto da verificação da existência jurídica dos elementos ‘faturamento’, ‘receita bruta’ e/ou ‘receita’ pertencentes à pessoa jurídica.

*É que, sendo as cooperativas entes especiais, que existem para prestar serviços aos sócios, ‘mera projeção do cooperado’, na clássica lição de Waldírio BULGARELLI (in **Regime Jurídico das Cooperativas**. São Paulo: Saraiva, p. 18), que são os verdadeiros e únicos titulares do resultado do empreendimento, através da entrega de produtos ou serviços, ou mesmo pela entrega de resultados financeiros dos atos praticados pela cooperativa em nome dos cooperados, quaisquer dos atos praticados pela cooperativa, em verdade, **não representam uma receita ou um faturamento dela e sim, dos próprios cooperados.**” (ob. cit. P. 309)*





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Adiante, prossigue o articulista:

“A verdade é que as cooperativas não auferem receitas próprias como pessoa jurídica e, sim, tão-somente, ingressos financeiros, que são dos associados e para os quais serve de instrumento, na condição de ‘sociedade auxiliar’.” (ob. cit. P. 312)

Parece insustentável a pretensão de que em matéria de COFINS existe a não incidência, porque faturamento ou receita não seriam caracteres dos atos cooperativos. Significaria que as cooperativas não possuem faturamento ou receita bruta.

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, não pertence à cooperativa. Todavia, existe tal receita na sociedade e isso é o quanto basta para incidir a regra de tributação da COFINS.

Descartada, em conclusão, a hipótese de não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos, resta o exame da regra de isenção.

Atente-se para que já o Decreto nº 92.698, de 21-5-86, que regulamentou a Lei nº 1.940/82, isentava do FINSOCIAL os atos cooperativos.

O art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 dispôs que eram isentas da contribuição:

“I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.”

Esse privilégio fiscal sobreviveu por tempo considerável. Todavia, o poder público resolveu modificar a situação, diminuir a extensão do favor tributário. Em verdade, nas expressões *atos cooperativos próprios de suas*





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

finalidades incluíam-se os atos internos e externos. Excluir estes do favor tributário é que foi a intenção da medida provisória editada. Por tal modo, o art. 35 da Medida Provisória nº 1858-09/99 revogou o art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. E poderia fazê-lo, porque a referida LC 70/91 não tem natureza de lei complementar. Conforme já se mencionou neste trabalho, apenas as novas contribuições para a seguridade é que demandam lei complementar para sua instituição. Não é o que acontece com a contribuição sobre o faturamento, cuja previsão vem expressa no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Ficou 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.

Apesar disso, aconteceu que a medida provisória apenas reduziu o benefício fiscal, dispondo no seu art. 15:

“Art.15 - As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

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

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

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

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.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.”

Enfatize-se o seguinte: a medida provisória ainda manteve um





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

tratamento diferenciado às cooperativas. Elas não recolhem a COFINS na mesma dimensão das demais pessoas jurídicas de direito privado. Permanece o privilégio, ainda que reduzido. Os atos cooperativos internos estão a salvo da incidência da COFINS. Dessa maneira, incabível pensar-se que a maior tributação ofenderia a igualdade, que constitui princípio constitucional quanto à tributação, sob o argumento de que as cooperativas merecem incentivo. Se desigualdade sobrevive com a medida provisória é para privilegiar as cooperativas, certamente que não no tamanho pretendido pelas mesmas.

Cuide-se bem da interpretação da Medida Provisória 1858-09/99, cujo artigo 15 foi antes transcrito. Nas cooperativas de produção toda a receita da venda dos produtos dos associados a terceiros será tributável. Todavia, segundo o inciso I, excluem-se da base de cálculo da contribuição todos os valores repassados aos associados. Isso praticamente torna isenta a operação com os terceiros. Nas cooperativas de consumo, efetuada a aquisição de terceiros, a receita da venda dos produtos é tributável, porém excluem-se da base de cálculo, segundo o inciso II, as quantias decorrentes de receitas de vendas de bens e mercadorias a associados. Em termos práticos, permanece a isenção. E, na primeira hipótese, abrange um ato cooperativo externo, que se constitui na receita da venda a terceiros da produção do associado a este repassada.

Não se há de negar, porém, que o novo sistema onerou as sociedades cooperativas, aumentou o âmbito de incidência do preceito, porque é inegável que alguns atos externos também se podem caracterizar como atos cooperativos, porque seu conceito é indeterminado, como já se referiu. Revogou-se a isenção e especificou-se o que seria possível excluir da base de cálculo da COFINS. Mas isso está totalmente de acordo com o sistema constitucional pátrio. Não há imunidade, não há isenção, tampouco hipótese de não incidência. Todos são obrigados a financiar a Seguridade Social. É um valor instituído pelo novo texto constitucional, que não está abaixo de outro, que é a necessidade de se dar um *adequado tratamento tributário* aos atos cooperativos.

Sem dúvida, a redução do âmbito da isenção em relação à COFINS foi baseada em decisão de natureza política, cujo controle foge ao poder do Judiciário.

Improcede, outrossim, o argumento de que a medida provisória em questão estaria fazendo as vezes da lei complementar (CF 88, art. 146, III, c) que deve dar o *adequado tratamento tributário* às sociedades cooperativas. A LC nº 70/91 também não o era, mantendo a natureza formal de lei ordinária, e sequer foi editada para regulamentar o contido na alínea c do inciso III do art. 146 da Carta.

O que mais importa ressaltar é que ainda inexiste qualquer favor





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

legal no sistema normativo brasileiro quanto à situação tributária das cooperativas, porque não foi editada a lei complementar cogitada para tanto.

Assim, uma lei revogatória de norma que cria isenção tributária aos atos cooperativos ofenderia a que preceito constitucional? Nenhum, evidentemente. A norma do art. 146, III, alínea *c*, da CF de 1988 é de eficácia reduzida.

A Medida Provisória nº 2113-27, de 2001, em que se transformou a original MP 1858-09/99 foi à discussão na comissão mista da Câmara dos Deputados. Ali, o relator, deputado EULER MORAIS fez algumas considerações:

“Parece-nos que a intenção do governo foi a de tentar delimitar quais as operações que podem ser consideradas como atos cooperativos das finalidades das cooperativas, a fim de evitar a sonegação fiscal, pois, como já visto, o PIS/PASEP incide à alíquota de 0,65% sobre o faturamento, nas operações com não-associados, e à alíquota de um por cento sobre a folha de salários, em relação aos atos cooperativos. Atualmente, incide a mesma alíquota de 0,65%, agora sobre todo o faturamento, porém, excluídas as operações referidas nas alíneas ‘a’ e ‘e’ – que, na ótica da administração tributária, seriam os únicos atos cooperativos típicos -, sobre as quais continua incidindo a mesma alíquota de um por cento sobre a folha de salários.

O mesmo ocorre com a COFINS. Se antes havia isenção nas operações com não-associados, agora a tributação à alíquota de três por cento atinge o total do faturamento da cooperativa, porém excluídas as operações referidas nas alíneas ‘a’ a ‘e’, o que, na prática, faria com que a tributação, na visão do Poder Executivo, continuasse atingindo apenas as operações com não-associados.

Acontece que a lista de operações que podem ser excluídas para efeito de determinação da COFINS e do PIS/PASEP não é tão abrangente a ponto de alcançar todos os atos cooperativos próprios das finalidades das sociedades cooperativas, em razão da grande variedade de atos incluídos no conceito, e que dificilmente poderiam ser relacionados de forma exaustiva. A exclusão desses atos acarreta uma brutal elevação da carga tributária das cooperativas, o que ocasionará sua inviabilização, com graves conseqüências a todo sistema cooperativista.”

A conclusão do parecer do deputado foi no sentido de não se acatar a conversão dos dispositivos da medida provisória, retornando-se ao sistema de isenção da LC 70/91.

Essa é uma decisão política, viável. Mas não poderia ser assumida em decorrência de vício de inconstitucionalidade, porque isso não ocorre.

No entanto, como o poder de tributar tem o poder de isentar, poderá





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

o legislativo voltar à regra de isenção tributária completa dos atos cooperativos, abrangendo os internos e os externos.

O Judiciário, porém, não tem esse poder. Aplica a lei e somente deixa de fazê-lo se declarar a mesma contrária à constituição. Tal eiva não contamina a medida provisória em referência, consoante já se notou.

VII – CONCLUSÃO

As sociedades cooperativas têm uma grande importância, o que a evolução histórica e a valorização dos diversos países demonstra.

No Brasil, houve uma sucessão de privilégios fiscais em relação a tais entidades. Quando se tratou de elaborar uma nova constituição, foi proposta regra que beneficiava amplamente as cooperativas. A pretensão foi satisfeita em extensão bem menor do que a apresentada. Todavia, a norma era de eficácia reduzida. Enquanto não for editada a lei complementar prevista no art 146, III, c, da CF de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos. Isso autoriza a conclusão de que o que não se pode fazer é tributar em hipóteses em que impossível a incidência, o que é o caso do lucro, que inexistente no ato cooperativo segundo a própria lei de regência estabelece.

Ademais, toda a sociedade deve financiar a Seguridade Social, estando isentas apenas as entidades de assistência social.

De tudo deflui o dever que têm as cooperativas de se submeter à tributação. Se, por decisão política, forem beneficiadas com preceito legal de isenção, o mesmo poder terá o direito de revogar tal norma. Nem o art. 146, III, c, nem a norma programática do art. 174, § 2º, da CF de 1988 impedem o legislador ordinário de emitir tal juízo político através da regra cabível.

A singularidade da situação fiscal das cooperativas se resume no seguinte: não tipificam a regra de alguns tributos, porque o ato cooperativo não caracteriza lucro, e haverão de ter um *adequado tratamento tributário*, quando sobrevier a lei complementar programada no texto constitucional. Nada mais do que isso.

Assim, no estágio atual do sistema normativo brasileiro, especialmente em matéria de contribuições para a seguridade, constitui um erro imaginar-se que uma lei que revoga ou diminui o âmbito de isenção tributária ofende algum texto da Carta de 1988.

Não há, portanto, eiva de inconstitucionalidade na Medida





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Provisória nº 2113-27/2001. A diminuição do âmbito da isenção da COFINS, que ficou limitada aos atos cooperativos internos, não desacata qualquer preceito constitucional.

Em face do exposto, voto no sentido de rejeitar a argüição de inconstitucionalidade do art. 56, inc. II, alínea *a*, da Medida Provisória nº 2113-27/2001.

Des. Federal Fábio Bittencourt da Rosa





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1999.70.05.003502-0/PR
RELATOR : DES. FEDERAL LUIZ CARLOS DE CASTRO LUGON
REL. ACÓRDÃO : Juiz FÁBIO BITTENCOURT DA ROSA
APELANTE : UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : Dolizete Fátima Michelin
APELADO : COOPERATIVA AGRICOLA MISTA VALE DO PIQUIRI
LTDA/ e outro
ADVOGADO : Ademar Silva dos Santos e outro
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 1A VARA FEDERAL DE
CASCAVEL/PR

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.113-27/2001.COOPERATIVAS. HISTÓRICO DO COOPERATIVISMO NO DIREITO COMPARADO E NO BRASIL. NATUREZA JURÍDICA. NECESSIDADE DE SOBREVIVÊNCIA DOS PEQUENOS EM FACE DA GRANDEZA DAS SOCIEDADES COMERCIAIS.AUSÊNCIA DE FINALIDADE LUCRATIVA. SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA. LEGISLAÇÃO PÁTRIA CONFERIU FAVORECIMENTO ÀS COOPERATIVAS. TRATAMENTO EXPRESSO SOMENTE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. COOPERATIVAS PRETENDIAM GARANTIR NA CONSTITUINTE AMPLA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE ATO COOPERATIVO. CONSTITUINTE NÃO ATENDERAM EXTENSAS PRETENSÕES AO REDIGIREM O ART. 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CF/88. HERMENÊUTICA DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO”. NORMA DE EFICÁCIA REDUZIDA.DEPENDÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR REGULADORA.PROJETO DE LEI PARALISADO DESDE 1989.CONSTITUINTE PRETENDEU FAVORECER COOPERATIVAS,DE ALGUM MODO, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ATOS COOPERATIVOS E INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS. DISTINÇÃO DE ATOS INTERNOS E EXTERNOS. PRECEDENTE. FAVORECIMENTO DO ATO COOPERATIVO SUJEITO À CONVENIÊNCIA DO PODER TRIBUTANTE ATÉ A EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR. COOPERATIVAS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COFINS. MODIFICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL PELA CF/88. PARTICIPAÇÃO UNIVERSAL DO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL, SALVO ENTIDADES BENEFICENTES DE





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

ASSISTÊNCIA SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE QUALQUER DIREITO À IMUNIDADE OU ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE PELAS COOPERATIVAS. COFINS: FATO GERADOR EXISTENTE NAS ATIVIDADES DAS COOPERATIVAS. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2113-27/2001 APENAS REDUZIU O FAVOR LEGAL DADO ÀS COOPERATIVAS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91, REVOGANDO A ISENÇÃO MAS LIMITANDO O ÂMBITO DA BASE DE CÁLCULO. CONFORMIDADE COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL PÁTRIO. OPÇÃO POLÍTICA CUJO CONTROLE FOGE AO PODER JUDICIÁRIO. REJEITADA A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 56, INC. II, ALÍNEA “A”, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.113-27/2001.

1. As sociedades cooperativas têm uma grande importância, o que a evolução histórica e a valorização dos diversos países demonstra, uma vez que assegura a sobrevivência dos pequenos em face da grandeza das sociedades comerciais, mormente nesta era de profundas modificações motivadas pela globalização.
2. No Brasil, houve uma sucessão de privilégios fiscais em relação a tais entidades.
3. Quando se tratou de elaborar uma nova constituição, foi proposta regra que beneficiava amplamente as cooperativas.
4. Somente a atual Constituição tratou expressamente das cooperativas.
5. A pretensão foi satisfeita em extensão bem menor do que a apresentada. Todavia, a norma era de eficácia reduzida.
6. O termo “adequado tratamento tributário” refere-se à correta adequação dos fatos decorrentes das atividades cooperativas aos preceitos que criam os tributos.
7. Enquanto não for editada a lei complementar prevista no art 146, III, c, da CF de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos.
8. O que não se pode fazer é tributar em hipóteses em que impossível a incidência, o que é o caso do lucro, que inexistente no ato cooperativo segundo a própria lei de regência estabelece. Hipóteses de não-incidência.
9. Da análise do precedente nº 89.04.04242-9/RS é possível estabelecer as distinções entre os atos cooperativos internos e externos.
10. A modificação do financiamento da seguridade social operada pela Constituição de 1988 determinou que toda a sociedade deve financiar a Seguridade Social, estando isentas apenas as entidades de assistência social.
11. As cooperativas têm o dever de se submeter à tributação.





Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

12. Se, por decisão política, forem beneficiadas com preceito legal de isenção, o mesmo poder terá o direito de revogar tal norma.

13. Nem o art. 146, III, “c”, nem a norma programática do art. 174, § 2º, da CF de 1988 impedem o legislador ordinário de emitir tal juízo político através da regra cabível.

14. A singularidade da situação fiscal das cooperativas se resume no seguinte: não tipificam a regra de alguns tributos, porque o ato cooperativo não caracteriza lucro, e haverão de ter um “adequado tratamento tributário”, quando sobrevier a lei complementar programada no texto constitucional. Nada mais do que isso.

15. No estágio atual do sistema normativo brasileiro, especialmente em matéria de contribuições para a seguridade, constitui um erro imaginar-se que uma lei que revoga ou diminui o âmbito de isenção tributária ofende algum texto da Carta de 1988.

16. A Medida Provisória nº 2.113-27/2001 apenas reduziu o favor legal dado às cooperativas pela lei complementar nº 70/91.

17. Não há, portanto, eiva de inconstitucionalidade na Medida Provisória nº 2.113-27/2001.

18. Rejeitada a argüição de inconstitucionalidade do art. 56, inc. II, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.113-27/2001.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos entre as partes acima indicadas, decide a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, vencidos os Desembargadores Federais Luiz Carlos de Castro Lugon, Relator, Amir José Finocchiaro Sarti, Silvia Goraieb e Amaury Chaves de Athayde, rejeitou o incidente de argüição de inconstitucionalidade do art. 56, inciso II, alínea “a”, da Medida Provisória nº 2.113-27/2001, nos termos do voto do Desembargador Federal Fábio Bittencourt da Rosa, que lavrará o acórdão. Votou o Desembargador Federal Teori Albino Zavascki, Presidente. Não participaram do julgamento as Desembargadoras Federais Luiza Dias Cassales e Maria Lúcia Luz Leiria.

Porto Alegre, 28 de novembro de 2001.

Des. Federal Fábio Bittencourt da Rosa
Relator para Acórdão

