

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – COGEAE/PUC-SP

ELIANE DE LIMA BITU

**ATO COOPERATIVO E SEUS REFLEXOS NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO
INDUSTRIAL**

SÃO PAULO

2016

ELIANE DE LIMA BITU

**ATO COOPERATIVO E SEUS REFLEXOS NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO
INDUSTRIAL**

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação Lato Sensu Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para obtenção o título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE/PUC –SP.

Orientador: Charles William McNaughton.

SÃO PAULO

2016

Aos meus Pais, pelos princípios e ensinamentos
que guiaram minha vida e educação.

Aos meus Irmãos, Amigos e Marido pela
paciência, carinho, compreensão e apoio durante
minha jornada.

A Deus, pela vida que me concebeu.

Aos Mestres da Especialização pelo brilhantismo e ensinamentos passados.

Ao Professor Charles William McNaughton, exemplo de dedicação ao ensino e estudo do Direito, agradeço pela consideração, paciência e apoio na elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. COOPERATIVISMO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	10
3. DEFINIÇÃO DE ATO COOPERATIVO E O PARALELO COM O DIREITO ARGENTINO.....	12
4. DA ISENÇÃO E DA NÃO INCIDÊNCIA.....	18
5. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL.....	20
6. DA NÃO INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL SOBRE O ATO COOPERATIVO NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL.....	22
7. DO ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL.....	31
8. O ATO COOPERATIVO - AS DECISÕES EM REPERCUSSÃO GERAL DO STF – SEUS EFEITOS E SUA EXTENSÃO ÀS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL.....	33
9. CONCLUSÃO.....	36
BIBLIOGRAFIA.....	40

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo definir da controvérsia existente entre a não incidência e a isenção do ato cooperativo e os reflexos nos atos com terceiros. A partir de tais premissas, será analisado o adequado tratamento tributário das sociedades cooperativas e a extensão dos julgados proferidos pelos Tribunais e a extensão das decisões às cooperativas de produção industrial.

Palavras-chave: Ato Cooperativo, Não Incidência, Isenção, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL.

ABSTRACT

The present study aims to define the controversy between the no incidence and the exemption of cooperative acts and reflections in the acts of third parties. Based on these considerations, it will be considered the appropriate tax treatment of cooperative societies and the extent of the Courts decision to industrial production cooperatives.

Keywords: Cooperative Act, No Incidence, Exemption, PIS, COFINS, Income Tax, Social Contribution.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade a exposição acerca da análise das cooperativas de produção industrial, com foco na definição do ato cooperativo e seus reflexos tributários, voltado para as questões envolvendo a tributação no âmbito federal.

A partir do tema proposto, o trabalho procurou verificar aspectos para melhor compreensão dos conceitos.

Nesse cenário, buscou-se trazer a previsão constitucional da cooperativa, introduzindo as características previstas na Carta Magna, que visou privilegiar o cooperativismo.

Em seguida, dedicou-se um capítulo ao ato cooperativo e sua previsão legal, buscando um paralelo com o Direito Argentino.

Após, buscou-se conceituar os institutos da isenção e da não incidência, para a então adentrar no foco central do trabalho, a não incidência dos tributos federais – PIS/COFINS/IRPJ e CSLL nas receitas advindas do ato cooperativo.

Na sequência, adentrou-se na questão constitucional do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, com foco nas cooperativas de produção industrial.

Importante ressaltar a necessidade de regulamentação do tema, considerando que, as sociedades cooperativas por conta de sua natureza jurídica, denotam singularidade em sua formação associativa, formada por pessoas e não por capitais, e, portanto, não possuem receitas e despesas, tampouco auferem lucro, e sim, possuem ingressos e dispêndios, e apuram perdas ou sobras.

Desse modo, os ingressos auferidos pelas cooperativas que decorrem do ato cooperativo, por força do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, bem como as sobras que decorrem dessas operações jurídicas não se sujeitam ao IRPJ e CSLL.

Isso se torna primordial, tendo em vista que na sociedade cooperativa de produção industrial – o ato cooperativo se configura pela aquisição de insumos e matéria prima, bem como a detenção dos meios produtivos, para que seus cooperados industrializem, fabricando os produtos.

Após, e ainda como necessária prática do ato cooperativo, angaria clientes para a venda de seus produtos. Evidentemente que tais clientes – no caso indústrias dos mais diversos ramos, não serão e nem poderão ser cooperados, e quando adquirirem os produtos fabricados pelos cooperados, não desfiguram a prática do ato cooperativo.

Com base nesta premissa, o presente trabalho buscou estruturar-se a partir de uma construção doutrinária e jurisprudencial.

No tocante a jurisprudência, elaborou-se o presente estudo visando uma análise acerca dos recursos em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal que visam dirimir os conflitos existentes acerca da tributação do ato cooperativo típico e atípico.

Buscou-se analisar referidas decisões e sua extensão às cooperativas de produção industrial, foco central do presente trabalho.

O presente trabalho visou uma análise acerca do ato cooperativo nas cooperativas de produção industrial, considerando sua particularidade, uma vez que para consecução dos objetivos sociais, necessitam de suas relações com terceiros não cooperados, servindo de intermediária para a venda dos produtos fabricados por seus cooperados. Essa relação jurídica é ato cooperativo próprio, cujas receitas não poderão se submeter à tributação.

A presente monografia buscou focar o trabalho nas cooperativas, sociedades que ganham cada vez mais espaço, visto que constituídas muitas vezes para salvar postos de trabalho, e suas questões controvertidas que serão discorridas ao longo no presente trabalho.

2. COOPERATIVISMO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal em seu artigo 174, § 2º disciplina que a lei estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Vislumbra-se que a Constituição Federal buscou ao disciplinar o estímulo ao cooperativismo, dar tratamento diferenciado as sociedades cooperativas, buscando constitucionalizar o sistema cooperativista, produzindo deste modo, uma política de fomento.

Ao constitucionalizar o sistema cooperativista, a nossa Carta Magna visou privilegiar o coletivo em face do sistema individual, buscando desse modo favorecer a associação de pessoas para constituição de uma cooperativa.

É de suma importância constar que a Constituição Federal em seu artigo 5º, XVIII, previu a facilidades para formação de cooperativas, legislando acerca da sua criação e determinando que a vedação da interferência estatal em seu funcionamento.

Com isso, a Carta Magna buscou dar privilégios a criação das cooperativas, visando estimular o cooperativismo, considerando a premissa de estímulo ao coletivo, visando um privilégio social muito mais efetivo.

Para tanto, a Constituição Federal buscou estabelecer regramento diferenciado para sociedades cooperativas, estabelecendo que o fruto advindo o cooperativismo, ou seja, o ato cooperativo deveria ser privilegiado, nos termos do artigo 146, III, C.

Importante frisar que, embora a Constituição Federal tenha previsto o tratamento privilegiado às cooperativas, não se incumbiu de definir o ato cooperativo, determinando em seu artigo 146, III, C, que caberia a lei complementar.

Todavia, a inexistência de lei complementar para regular o conceito de ato cooperativo vem criando inúmeras discussões acerca do tema, acarretando decisões divergentes sobre a questão posta em discussão nos tribunais pátrios.

Cumprido salientar que, é de suma importância conceituar o ato cooperativo, considerando que a ausência de regulamentação acarreta interpretações distintas e muitas vezes fogem do propósito que a Constituição Federal buscou favorecer.

Desta forma, denotamos que a Constituição Federal visou dar maior privilégio ao cooperativismo, visto que segundo o ponto de vista do legislador, é um avanço considerando as preocupações coletivas frente ao individualismo.

Referido incentivo decorre do fato de as cooperativas visarem o coletivo, e melhor explicando, temos a passagem do livro de Walmor Franke que assim define as sociedades cooperativas.

A cooperativa, porém, se distingue conceitualmente das demais organizações por um traço altamente característico: enquanto nas empresas não-cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital mas a possibilidade de utilizar-se dos “serviços” da sociedade para melhorar o seu próprio “status” econômico. Para isso, entretanto, impõe-se que o sócio da cooperativa seja, ao mesmo tempo, o seu “usuário” ou “cliente”. Nas cooperativas de consumo, por exemplo, a posição de sócio só tem razão de ser quando ele se associa para o fim de abastecer-se, nos armazéns da cooperativa, de bens necessários ao uso e consumo doméstico. Nas agrícolas, a filiação do produtor somente adquire sentido quando o seu ingresso se fez para permitir-lhe a entrega de seus produtos, a fim de que sejam vendidos, por intermédio da cooperativa, no mercado consumidor. A sociedade cooperativa tem caráter instrumental ou auxiliar, pois o seu fim é amparar e melhorar a situação econômica dos cooperados clientes, mediante os serviços que lhe presta¹.

Referida preocupação se deu, visto que o país passava por um momento de transformação na conjuntura social e econômica, visando dar maior amplitude as questões coletivas, razão pela qual o cooperativismo ganhou papel de destaque na Constituição Federal, havendo previsões que visam estimular a forma de associação.

¹ FRANKE, Direito das Sociedades Cooperativas: direito cooperativo, p. 13-15).

3. DEFINIÇÃO DE ATO COOPERATIVO E O PARALELO COM O DIREITO ARGENTINO

Previsto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o conceito de ato cooperativo e a tributação incidente sobre ele são temas bastante controversos tanto na jurisprudência quanto na doutrina pátria, gerando grande discussão acerca deles.

Antes de adentrar no conceito de ato cooperativo segundo o sistema jurídico pátrio, inicialmente, busca-se um paralelo com o constante no direito brasileiro e o previsto no direito argentino.

A legislação argentina desenvolveu o conceito de ato cooperativo, mais amplo e que não permite interpretação divergente, considerando que são atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e à consecução dos fins institucionais. Igualmente, consideram atos cooperativos os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas.

Desta feita, para a legislação argentina, todos os atos praticados entre a cooperativa e terceiros, desde que em cumprimento do objeto social ou destinados à consecução dos fins institucionais, não obstante aqueles praticados entre a cooperativa e os próprios cooperados, serão considerados atos cooperativos.

A previsão do ato cooperativo na legislação argentina está contida no artigo 4º da Lei 20.337/73, assim descrito:

ARTICULO 4 - Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales.
También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idêntica finalidad realicen con otras personas.²

² Tradução: São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por elas entre si, em cumprimento de seu objeto social e consecução alcance das metas institucionais. Também o são, a respeito das cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas.

Já no sistema jurídico brasileiro, verifica-se uma grande confusão na identificação do ato cooperativo, em especial, na relação jurídica estabelecida com terceiros.

Na doutrina brasileira, o primeiro a se aprofundar no estudo do ato cooperativo foi Walmor Franke, que dividiu os atos praticados pelas cooperativas em quatro grupos: negócios-fim (ou negócios internos), negócios-meio, negócios auxiliares e negócios acessórios.

Após, Professor Renato Lopes Becho, desenvolveu conceito trazido por Walmor Franke, partindo de duas premissas principais, sendo a primeira, de que o mercado não pode ser confundido com terceiros não associados, ele compõe-se de terceiros, mas alheios à dualidade associado/não associado. O mercado é o contratante, o contratado, o fornecedor. A segunda premissa foi de que a relação associado/cooperativa é a relação principal, e a relação cooperativa/mercado a acessória; sendo assim, o acessório deve seguir o principal.

Por fim, concluiu os estudos entendendo que os negócios cooperativos poderão ser ou não atos cooperativos. Haverá casos em que estes serão claramente atos cooperativos, como o caso dos negócios-fim e os negócios-meio. Todavia, haverá a possibilidade da existência de negócios auxiliares e negócios secundários, que poderão ser ou não atos cooperativos.

O Professor Renato Lopes Becho também trilha conceito de ato cooperativo nessa mesma premissa. Primeiramente, firma entendimento sobre ato não cooperativo.

Isto significa que o ato não-cooperativo é aquele ato normal da cooperativa, também chamado de negócio-fim, ou negócio principal, que realiza o objetivo social da empresa cooperativa, só que não realizado com associado, e sim realizado com terceira pessoa. O negócio é o mesmo, a cooperativa é a mesma, só não aparece o associado. Aparece outra pessoa que realiza o mesmo negócio, só não sendo associado. Agora sim, surge a expressão ato não-cooperativo não como o que não seja ato cooperativo, mas com um conteúdo próprio, afirmativo, provisoriamente assim definido: será ato não-cooperativo aquele realizado entre a cooperativa e um não-associado, ou entre este e a cooperativa, desde que, nos casos de cooperativas agropecuárias e de pesca seja realizado para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.³

³ BECHO, 2.002, Elementos de Direito Cooperativo, p. 173

Importante ressaltar que, as sociedades cooperativas por conta de sua natureza jurídica, denotam singularidade em sua estrutura associativa, formada por pessoas e não por capitais, e, portanto, não possuem receitas e despesas, tampouco auferem lucro, e sim, possuem ingressos e dispêndios, e apuram perdas ou sobras.

Nestes termos, em atendimento ao seu objeto social, fabrica produtos para venda ao mercado.

E nessa medida os atos que estejam voltados para o objeto social da cooperativa, que visem auxiliar os serviços prestados por seus cooperados e não tenham finalidade econômica (lucrativa), são considerados atos cooperativos.

Portanto, nesse aspecto, as atividades praticadas pela cooperativa, mesmo que de natureza mercantil, é a essência de sua atividade, denominando-se ato cooperativo.

Assim, nas cooperativas de produtores, o negócio interno, isto é, a entrega dos produtos pelo cooperado para serem vendidos pela cooperativa (in natura ou após transformados) necessita, para a sua total execução, de outro negócio, o negócio-meio, consistente na venda do produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço, minus despesas, ao sócio.⁴

No entendimento de Becho (2002, p.147) consigna-se que a cooperativa de produção se compõe “pelas cooperativas dedicadas à produção de um ou mais tipos de bens e mercadorias, sendo os meios de produção propriedade coletiva, através das pessoas jurídica, e não propriedade individual do cooperante”.

Em que pese o trabalho doutrinário construído com o intuito de definir o ato cooperativo, os tribunais veem exarando entendimento diverso quanto a incidência tributária sobre o ato cooperativo.

Visando estabelecer um conceito unificado, considerando a ausência de legislação específica acerca do tema, tramita junto ao Supremo Tribunal Federal, Recurso

⁴ BECHO, 2002, Op. Cit. p. 159.

Extraordinário reconhecida a repercussão geral, com discussão para distinção acerca do ato cooperado típico e ato cooperativo atípico.

O recurso aguarda julgamento, sendo a questão ainda não decidida pelo Tribunal.

Em síntese, o recurso traz em seu bojo a tentativa de distinguir ato cooperativo típico de ato cooperativo atípico, definindo desta forma a incidência da COFINS, PIS e da CSLL sobre o produto advindo do ato cooperativo.

Desta forma, faço constar a ementa do Recurso Extraordinário n.º 672.215:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA COFINS, DA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE O PRODUTO DE ATO COOPERADO OU COOPERATIVO. DISTINÇÃO ENTRE “ATO COOPERADO TÍPICO” E “ATO COOPERADO ATÍPICO”. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE “ATO COOPERATIVO”, “RECEITA DE ATIVIDADE COOPERATIVA” E “COOPERADO”. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. VALORES PAGOS POR TERCEIROS À COOPERATIVA POR SERVIÇOS PRESTADOS PELOS COOPERADOS. LEIS 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 E 10.833/2003. ARTS. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”. Discussão que se dá sem prejuízo do exame da constitucionalidade da revogação, por lei ordinária ou medida provisória, de isenção, concedida por lei complementar (RE 598.085-RG), bem como da “possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória n.º 2.158-33, originariamente editada sob o n.º 1.858-6, e nas Leis n.ºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998”⁵

Seguindo o mesmo entendimento, o julgado do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n.º 1.081.747/PR, da lavra da Ministra Eliana Calmon definiu por ato cooperativo as relações estabelecidas entre a cooperativa e terceiros não cooperados, para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa e em nome do interesse dos associados.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário/ RJ n.º 599.362, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Julgado em 06/11/2014. Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJE 027. Divulg 09 de fevereiro de 2015. Publicado 10 de fevereiro de 2015.

No âmbito administrativo, a questão é bastante controversa, não havendo posicionamento consolidado dos órgãos, todavia, observamos em recentes julgados que, os tribunais administrativos caminham para que seja o ato cooperativo uma extensão do cooperado, visando deste modo ampliar a aplicação da não incidência ao ato cooperativo praticado com terceiros.

Nesse sentido, podemos citar a Solução de Consulta n.º 76 de 22 de abril de 2002, que disciplina o ato cooperativo dentro das cooperativas de produção agropecuária ou de pesca, acompanhando entendimento exarado nos Tribunais Pátrios, conduzindo a um entendimento de estender o ato cooperativo as quando disso resultar a venda a terceiros.

COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO. Nas cooperativas de produção agropecuária ou de pesca, o ato cooperativo fica caracterizado pela operação entre o produtor e a cooperativa, sendo o resultado da venda dos produtos não tributado, independentemente de quem os comprar. Quando a cooperativa adquire produtos de não associados, mesmo que para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de suas instalações, o ato não é cooperativo e o resultado positivo é tributável⁶.

Diante da divergência existente em torno do conceito de ato cooperativo e incidência da tributação sobre os produtos vendidos a terceiros não cooperados, visando dirimir a controvérsia, estão em andamento no Congresso Nacional (Senado Federal e Câmara dos Deputados), projetos de Lei Complementar e Ordinária que visam estabelecer novos parâmetros.

Em que pesem os esforços visando dirimir a controvérsia, os projetos de lei estabelecem normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas a que alude a alínea “c” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, bem como buscam disciplinar acerca do tratamento tributário aplicável às sociedades cooperativas em geral.

Ponto importante a ser ressaltado consiste no conceito de ato cooperativo trazido pelo projeto de lei n.º 3.723/2008, em trâmite perante a Câmara dos Deputados, que busca dirimir a controvérsia existente na jurisprudência, conceituando o ato cooperativo como sendo o

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta Nº 76 de 22 de Abril de 2002

negócio jurídico decorrente do objeto social da sociedade, quando realizado em proveito de seus cooperados, seja com pessoas físicas ou jurídicas, desde que praticado entre a sociedade cooperativa e o cooperado e vice-versa ou, a sociedade cooperativa e a respectiva central ou confederação da qual seja associada.

O projeto de lei visa igualmente conceituar ato não cooperativo, definindo como sendo o negócio jurídico realizado pela cooperativa quando o beneficiário do resultado for a própria sociedade cooperativa ou, a pessoa física ou pessoa jurídica, pública ou privada, não cooperada.

Desta forma, diante da controvérsia existente em torno da definição de ato cooperativo e os reflexos advindos dos negócios jurídicos praticados pelas sociedades cooperativas, vislumbra-se que é de suma importância definir em lei complementar o ato cooperativo e suas extensões, visando desta forma, dirimir as controvérsias existentes em torno da matéria.

4. DA ISENÇÃO E DA NÃO INCIDÊNCIA

Antes de adentrarmos no tema central do presente trabalho, necessário se faz uma breve explicação acerca do instituto da isenção e não incidência, para a partir desta premissa ingressar no tema central.

Inicialmente, cumpre salientar que a isenção e a não incidência operam seus efeitos em momento diversos, sendo que a isenção se dá no plano da competência, enquanto a não incidência se caracteriza pela ausência de subsunção do fato a norma.

A isenção opera no plano do exercício da competência, por meio da legislação ordinária, seu efeito mutila a regra matriz de incidência tributária, reduzindo a abrangência dos critérios da hipótese ou do consequente da RMI do tributo.

No caso da isenção, existe a norma determinando a incidência do tributo sobre determinado fato, todavia, a existência de outra norma impede que a tributação incida sobre determinado fato, ocorrendo deste modo, a mutilação da regra matriz de incidência tributária.

Importante frisar que, considerando que o instituto opera no plano do exercício da competência, cabe ao ente tributante legislar acerca da isenção e das causas aplicadas a ela.

Noutro ponto, temos o instituto da não incidência, que no presente trabalho se mostra de suma importância, considerando que dará base para a explicação acerca da tributação do ato cooperativo.

Diversamente da isenção, a não incidência se configura pela ausência da subsunção do fato a norma, ou seja, os eventos não são juridicizados pela regra matriz de incidência tributária.

A não incidência quando operada, impede a composição da regra matriz de incidência tributária, não operando no caso específico a ocorrência da tributação.

O presente trabalho focará os estudos acerca do instituto da não incidência do PIS, Cofins, IRPJ e da CSLL sobre o ato cooperativo, visto que não se trata de caso de isenção, uma vez que por determinação legal, sobre o ato cooperativo não opera a tributação, tratando-se de hipótese de não incidência.

Melhor explicando, a legislação em vigor artigo 79 da Lei 5.764/1976 disciplina que o ato cooperativo não implica operação de mercado nem contrato de venda e compra de produto ou mercadoria, afastando desta forma a incidência da Cofins e Pis sobre o resultado da atividade.

Noutra vertente, considerando que os valores advindos do ato cooperativo são considerados ingressos e não receita, não vislumbresse a incidência da CSLL e do IRPJ sobre referidos valores.

Desta feita, considerando que os atos praticados pelas cooperativas de produção industrial se circunscrevem a ato cooperativo, conforme demonstrado no Capítulo anterior, denota-se a assim, que sobre este ocorre o fenômeno da não incidência da tributação federal.

5. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS, COFINS, IRPJ E CSLL

Para melhor compreendermos o foco central do trabalho, mister que façamos uma explanação acerca da materialidade dos tributos em foco, visando melhor determinar o fenômeno da não incidência sobre o ato cooperativo.

Para tanto, passamos a discorrer acerca da base de cálculo dos tributos, demonstrando a regra matriz de incidência tributária, para melhor compreensão do tema central.

Inicialmente, necessário adentramos no conceito de receita, para melhor compreensão acerca da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho,

Receita é a entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem acrescer seu vulto, como elemento novo positivo. Assim, quando o particular vende determinado bem que lhe pertence, o dinheiro recebido é receita, uma vez que altera a situação patrimonial do vendedor⁷.

Neste sentido, podemos conceituar receita como sendo o acréscimo patrimonial que se insere no patrimônio da pessoa jurídica, tais entradas significam a entrada de benefícios econômicos recebidos por esta durante o período de sua atividade econômica.

Passado o conceito de receita, determinaremos a base de cálculo do PIS e da Cofins, determinando a incidência o tributo.

Antes da edição da Emenda Constitucional n.º 20, as contribuições para seguridade social tinham como base de cálculo o faturamento, sendo que após, o conceito foi estendido passando a permitir a tributação com base na receita, conforme os termos do artigo 195, I, “b” da Constituição Federal.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 818.

No julgamento do RE 390.840, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 3º parágrafo 1º da Lei 9.718/98 que ampliou o conceito de receita bruta, que visava abarcar a totalidade das receitas da pessoa jurídica.

No julgamento do recurso, concluiu-se que a base de cálculo do PIS e da Cofins passou a ser o faturamento, entendido como sinônimo de receita bruta, visto que são termos fiscais equivalentes, determinando desta forma, o critério material da norma.

Quanto aos demais critérios da regra-matriz, a norma incide com o recebimento ou creditamento das receitas auferidas, no território nacional.

Finalizando a RMIT, no consequente o sujeito ativo será a União e na sujeição passiva, estará a pessoa jurídica de direito privado que auferir receita.

No que concerne ao IRPJ e CSLL, teremos como base de cálculo dos tributos o lucro auferido pela pessoa jurídica de direito privado, mantendo-se no critério espacial e pessoal a similaridade com o PIS e COFINS.

Em que pese a base de cálculo dos tributos, é importante ressaltar que considerando o disposto no artigo 79 da Lei 5.761/1976, o ato cooperativo não implica em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse sentido, as sociedades cooperativas em razão da sua natureza não possuem receitas e despesas e não visam o lucro, possuem ingressos e dispêndios e apuram perdas e sobras.

Tecidas as considerações, e diante as peculiaridades das sociedades cooperativas, como veremos no capítulo seguinte, denota-se que sobre o ato cooperativo não ocorre incidência do tributo, visto que em razão da ausência de materialidade, a norma não incide.

6. DA NÃO INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS, IRPJ E CSLL SOBRE O ATO COOPERATIVO NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL

A Constituição Federal prevê em seu artigo 174, § 2º que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo. Desta feita, verifica-se que caberá a Lei Complementar, no termos do artigo 146, III, alínea “C” instituir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Fato é que até o presente momento, não foi aprovada Lei Complementar a fim de instituir seu adequado tratamento, de modo que, nesse sentido, aplica-se a Lei 5.764/71, bastante conhecida como Lei das Cooperativas.

Da leitura do enunciado normativo, em seu artigo 79 do aludido diploma legal, tem-se o conceito de ato cooperativo, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas pelas cooperativas entre si quando associados, visando seus objetivos sociais.

Porém, a interpretação da norma jurídica tem gerado grandes discussões na jurisprudência a fim de se delimitar o alcance exato da expressão, “ato cooperativo”.

Neste sentido, está em discussão no Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 672.215, que visa delimitar o ato cooperativo, bem como a incidência de Pis/Cofins sobre as receitas advindos os atos cooperativos praticados.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA COFINS, DA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO SOBRE O PRODUTO DE ATO COOPERADO OU COOPERATIVO. DISTINÇÃO ENTRE “ATO COOPERADO TÍPICO” E “ATO COOPERADO ATÍPICO”. CONCEITOS CONSTITUCIONAIS DE “ATO COOPERATIVO”, “RECEITA DE ATIVIDADE COOPERATIVA” E “COOPERADO”. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. VALORES PAGOS POR TERCEIROS À COOPERATIVA POR SERVIÇOS PRESTADOS PELOS COOPERADOS. LEIS 5.764/1971, 7.689/1988, 9.718/1998 E 10.833/2003.

ARTS. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 DA CONSTITUIÇÃO.⁸

Importante esclarecer que, a repercussão geral visa dirimir a controvérsia existente acerca da tributação do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL incidente sobre o produto do ato cooperativo é de suma importância, considerando que, a interpretação contrária pode acarretar violação aos princípios constitucionais aplicados ao ato cooperativo, uma vez que se considerarmos a cooperativa como uma sociedade mercantil, estaremos desnaturando o que buscou o legislador constitucional.

Cabe salientar que as sociedades cooperativas tendo em vista sua natureza, denotam certa singularidade em sua formação, uma vez que são formadas por pessoas e não por capitais, desta forma, não possuem receitas e despesas e não visam o lucro, possuindo sim, ingressos e dispêndios e apuram perdas e sobras.

Após a apuração dos ingressos e dispêndios, o resultado positivo auferido pela Cooperativa se revestirá de sobras líquidas. Nesta oportunidade, efetuadas as devidas retenções legais e estatutárias, poderão ser distribuídas aos seus cooperados.

Ademais, vale lembrar que conforme os termos do parágrafo único do artigo 79, da Lei 5.764/71, o ato cooperativo não implica em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Com base neste dispositivo, podemos concluir que não há que se falar em incidência de COFINS – Contribuição para o Financiamento da seguridade Social e PIS – Programa de Integração Social em razão da base de cálculo ser o valor do faturamento auferido pela empresa decorrente de sua operação.

Porém, vale ressaltar que, se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto da mercadoria, então a revogação do inciso I do art. 6º da LC 70/91 em nada altera a incidência da COFINS sobre os atos cooperativos.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário/CE n.º 672.215. Relator Ministro Barbosa, Joaquim. Acórdão Eletrônico DJE-083. Divulg 27.04.2012, Publicado em 30.04.2012

Ademais, vale ressaltar que os atos praticados pelas cooperativas quando estabelece relação jurídica com terceiros não cooperados viabiliza o funcionamento da própria cooperativa, sempre visando o objetivo social da mesma.

Segundo o entendimento da Ministra Eliana Calmon, os atos praticados com terceiros não cooperados se enquadram no conceito de ato cooperativo, tendo em vista a busca do objetivo social da cooperativa.

Neste entendimento, o fato de uma cooperativa prestar serviço a uma terceira pessoa que não seja cooperada, não descaracteriza o objeto social de seu estatuto, portanto, tal ato se encontra acobertado pela não incidência de PIS e COFINS, conforme entendimento exarado no Recurso Especial n.º 903.699,

TRIBUTÁRIO – COOPERATIVA DE PROFISIONAIS DA ÁREA DE SAÚDE – ATO COOPERATIVO – PIS E COFINS – ISENÇÃO.

1. A cooperativa, pela Lei 5.764/71, tem isenção de tributos quanto as atos cooperativos, entendendo-se com tais atos praticados com vista à sua finalidade.

2. Cooperativa que tem com objetivo "a prestação direta de serviços aos seus cooperados, na defesa dos seus interesses, na melhoria econômica e social, na orientação e gerenciamento das atividades executadas a terceiros pelos seus cooperados, buscando aproximar os eu sócio-cooperado e fontes de trabalho, para que este possa executá-lo, de acordo com a competência e capacidade de cada um"

3. Prestação de serviços pelos cooperados a terceiros que se enquadra no objeto social da cooperativa e, por isso, caracteriza-se com ato cooperativo, estando isento do PIS e da COFINS.

4. Recurso Espacial não provido⁹. (grifo nosso).

No mesmo sentido, vem o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se manifestando, favorável ao ato cooperativo praticado com terceiro, como sendo uma extensão da cooperativa, razão pela qual, não incidente a tributação dele decorrentes, conforme proferido n.º 130100.758.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 SOCIEDADES COOPERATIVAS. VENDAS A TERCEIROS NÃO COOPERADOS. CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. As cooperativas, para chegar ao seu negócio-fim - prestar serviços aos

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.699/RJ, Relator: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 22/004/2008. Original sem destaques.

associados - 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 de meio - são os atos-meio, ou atos não-cooperativos intrínsecos, necessários para que se realize o ato cooperativo. Nas cooperativas de produção esses atos são representados pelas vendas dos produtos fabricados pelos cooperados, para terceiros¹⁰.

Todavia, em que pese decisões favoráveis ao conceito de extensão do ato cooperativo, este entendimento não está consolidado em nossa jurisprudência, dado que existem entendimentos contrários, no qual se tem a incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos.

Passada a fase introdutória, focaremos o presente trabalho no tema central, passando a analisar a incidência do PIS, IRPJ e da CSLL especificamente sobre o ato cooperativo advindo das cooperativas de produção industrial.

Professor Ives Grandra da Silva Martins ao elaborar parecer voltado a sociedades cooperativas de prestação de serviços médicos, bem conceituou os atos cooperativos praticados pelas cooperativas de produção:

Em uma cooperativa de serviços ou de produção – que angaria clientes e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo este o seu objeto social – todos os atos praticados pela cooperativa tendentes a conquistar uma clientela para os associados são atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada.

Ao contrário das cooperativas de consumo – em que a primeira fase do ato tem característica mercantil e apenas o ato de transferência de mercadorias ou bens da cooperativa para os associados passa a comportar a figuração jurídica de ato cooperativo – nas cooperativas de produção ou de serviço, a ação de atrair clientes para os associados formata o ato cooperativo “ab initio”, inclusive na própria atuação de disponibilizar bens e mercadorias de terceiros.

É que a relação com terceiros é instrumento essencial, nas cooperativas de produção ou serviços, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes, ou veiculando a produção dos cooperados para eventuais interessados.

Neste caso, como o pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa e no pólo passivo encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade, o ato decorrente dessa relação tem natureza cooperativa e não

¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 10932.000636/2008-50. Acórdão n.º 130100.758 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 23 de novembro de 2011.

mercantil. Até porque, se não tivesse tal natureza, não poderia jamais haver cooperativas de produção ou serviço, visto que terceiros não cooperados, são sempre o mercado a ser atingido.

Esta distinção é essencial para que se possa compreender a orientação dos Tribunais Superiores, sobre a matéria, embora não tenham ainda examinado as particularidades que diferenciam os “atos mercantis” praticados pelas cooperativas de consumos, dos “atos cooperativos”, que são aqueles próprios das cooperativas de serviços ou produção.¹¹

Ressalta-se que uma cooperativa de produção tem como finalidade precípua produzir, fabricando produtos para venda ao mercado.

Portanto, uma cooperativa de produção industrial necessita de sua relação com terceiros não cooperados, servindo de intermediária para a venda dos produtos fabricados por seus cooperados. Essa relação jurídica é ato cooperativo próprio, e não atividade mercantil, e desse modo, necessariamente, suas receitas não poderão se submeter à tributação.

Desta feita, nota-se que terceiro, é todo aquele que poderia ingressar na cooperativa, sem qualquer outro óbice, nas cooperativas de consumo, ser ou não cooperado.

Já nas cooperativas de produção, a produção destinada ao mercado, considerada negócio-meio, não tem como fito a venda para terceiro passíveis de serem associados nas cooperativas, tendo como premissa o seguinte: Negócio-fim = operações para as quais a cooperativa foi criada. Consecução de seus objetivos sociais e Negócio-meio = Atos necessários para a ocorrência dos negócios-fim.

Não obstante, seguindo a regra de hermenêutica, Renato Lopes Becho entende que,

Sendo a relação $A \rightarrow C$ a principal e a relação $C \rightarrow M$ a acessória, e mesmo acessória necessária e imprescindível para a realização da anterior, é de concluir que esta segunda relação tenha a mesma importância, devendo ter o mesmo tratamento que a anterior, que lhe é a principal¹².

Para corroborar o entendimento acerca do ato cooperativo e sua extensão aos atos praticados pela sociedade com terceiros, faço constar trecho extraído do acórdão proferido

¹¹ GANDRA, Revista Dialética de Direito Tributário nº 106, p.119

¹² BECHO, 2.002, Elementos de Direito Cooperativo, p. 158.

pelo CARF, nos autos do Processo n.º 11020.000206/2003-79, Acórdão n.º 9303-001.882 da 3ª Turma, Sessão de 07 de março de 2012, em que são parte a Fazenda Nacional e a Cooperativa Vinícola Aurora Ltda.

(...)

Certeiro, assim, o acórdão recorrido ao concluir que, verbis, os atos-meios isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade (ou “próprios da finalidade da cooperativa”), estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

(...)

Mais adiante, arrematou-se que, no caso da recorrente, os atos-meio essenciais são os de venda de vinhos (item 2.1, acima), cuja receita considero isenta para Cofins. Como a própria fiscalização admite, “são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo meio por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas”¹³.

Com base nesse entendimento, denota-se que os ingressos obtidos pela cooperativa de produção industrial, decorrentes de vendas com terceiros, decorrem do ato cooperativo, aplicando-se dessa forma, o artigo 79 da Lei n.º 5.764/71, não podendo se falar em incidência do PIS e da COFINS, IRPJ e CSLL.

É fato que, por se tratar de uma cooperativa de produção industrial, suas operações são obrigatoriamente realizadas com o mercado, não sendo possível que suas vendas sejam realizadas com pessoas jurídicas cooperadas.

Ledo engano interpretar que o ato cooperativo para cooperativas de produção industrial se circunscreva a vendas de seus produtos a pessoas jurídicas cooperadas, quando sua simples existência, prevê obrigatoriamente a operação mercantil com pessoas jurídicas não cooperadas, em virtude de sua configuração jurídica.

É um completo equívoco imputar que essa prática implique em atividade mercantil que não se configure em ato cooperativo.

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 11020.000206/200379. Acórdão n.º 9303001.882 - 3ª Turma. Sessão de 07 de março de 2012

Nesse diapasão, a atividade desenvolvida pela cooperativa se circunscreve ao disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Aludido enunciado normativo disciplina a relação jurídica que deverá ocorrer entre cooperado e cooperativa, para a consecução dos objetivos sociais. Ou seja, para alcançar os objetivos sociais estabelecidos em seu estatuto social para caracterização do ato cooperativo, obrigatório que sejam realizados entre cooperados e cooperativas e/ou pelas cooperativas entre si quando associadas. Realização de atos jurídicos praticados por terceiros não cooperados desnaturará a prática do ato cooperativo, levando a segregação de sua receita, que deverá se sujeitar a tributação.

Todavia, em que pese o conceito existente, nas cooperativas de produção industrial referida regra se mostra fora do contexto, uma vez que, o ato cooperativo se configura pela aquisição de insumos e matéria prima, bem como a detenção dos meios produtivos, para que seus cooperados industrializem, fabricando os produtos.

Após, e ainda como necessária prática do ato cooperativo, angaria clientes para a venda de seus produtos. Evidentemente que tais clientes – no caso empresas dos mais diversos ramos, não serão e nem poderão ser cooperados, e quando adquirem os produtos fabricados pelos cooperados, não desfiguram a prática do ato cooperativo.

Desta feita, denota-se de modo clarividente que os negócios jurídicos desenvolvidos pela cooperativa, venda de produtos fabricados por seus cooperados a terceiros, tem como preceito normativo o artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Ressalta-se que uma cooperativa de produção tem como finalidade precípua produzir, fabricando produtos para venda ao mercado.

Portanto, uma cooperativa de produção industrial necessita de sua relação com terceiros não cooperados, servindo de intermediária para a venda dos produtos fabricados por seus cooperados. Essa relação jurídica é ato cooperativo próprio, e não atividade mercantil, e desse modo, necessariamente, suas receitas não poderão se submeter à tributação.

Importa destacar, que as receitas auferidas pelas cooperativas de produção industrial, decorrentes da prática de ato cooperativo, com supedâneo no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, passam a não sofrer incidência tributária.

Assim, os ingressos obtidos pela cooperativa decorrem do ato cooperativo, inteligência ao artigo 79 da Lei nº 5.764/71, não se sujeitando à incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

É fato que, no caso de uma cooperativa de produção industrial, suas operações são obrigatoriamente realizadas com o mercado, não sendo possível que suas vendas sejam realizadas com pessoas jurídicas cooperadas.

Nestes termos, em atendimento ao seu objeto social, fabrica produtos para venda ao mercado.

E na medida em que os atos que estejam voltados para o objeto social da cooperativa, que visem auxiliar os serviços prestados por seus cooperados e não tenham finalidade econômica (lucrativa), são considerados atos cooperativos.

Portanto, nesse aspecto, as atividades praticadas pela cooperativa, mesmo que de natureza mercantil, é a essência de sua atividade.

Assim, nas cooperativas de produtores, o negócio interno, isto é, a entrega dos produtos pelo cooperado para serem vendidos pela cooperativa - *in natura* ou após transformados - necessita, para a sua total execução, de outro negócio, o negócio-meio, consistente na venda do produto pela cooperativa no mercado, com reversão do respectivo preço, *minus* despesas, ao sócio.¹⁴

No entendimento de BECHO, a cooperativa de produção se compõe,

Pelas cooperativas dedicadas à produção de um ou mais tipos de bens e mercadorias, sendo os meios de produção propriedade coletiva, através das pessoas jurídica, e não propriedade individual do cooperante.¹⁵

¹⁴ BECHO, 2.002, Elementos de Direito Cooperativo, p. 159.

¹⁵ BECHO, 2002, Op. Cit. p. 159.

Sendo assim, não se sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS, na medida em que não estão sujeitas à tributação, as receitas advindas do ato cooperativo, e que no caso de uma cooperativa de produção industrial, configura-se na venda de produtos a pessoas jurídicas não cooperadas, fruto da mão de obra de seus cooperados, detendo a cooperativa os meios de produção para a consecução de suas atividades.

Quanto a não incidência do IRPJ ou CSLL, todos os aspectos acima relatados, também se aplicam para esses tributos.

Nesse sentido, os tribunais administrativos têm entendido que, quando as cooperativas de produção vendem os estoques integrantes do estabelecimento industrial, não há razão para a incidência do imposto de renda, visto que referida operação se configura como operacional da empresa, sendo desta forma, extensão do ato cooperativo.

Nesse sentido, transcrevo parte da ementa do acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no processo nº 10950.723030/2012-54.

(...)

DA VENDA DOS ESTOQUES INTEGRANTES DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. ATO COOPERATIVO. INEXISTENCIA DE GANHO DE CAPITAL.

Na venda dos estoques integrantes do estabelecimento industrial, não se falar em apuração de ganho de capital, por se tratar de operacional da empresa, revestida da natureza de ato cooperativo, sendo inaplicável o artigo 183 do RIR/99.¹⁶

Desta forma, considerando a essência das cooperativas de produção industrial e suas particularidades, vê-se que há de fato a extensão do ato cooperativo aos atos jurídicos praticados com terceiros, razão pela qual não estão sujeitas a tributação, visto que se trata de hipótese de não incidência, não se tratando de caso de isenção.

¹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 10950.723030/201254, Acórdão nº 1302001.087 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 07 de maio de 2013.

7. DO ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO NAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL

O legislador constitucional quando da formulação da Carta Magna de 1988 visou estabelecer um tratamento tributário mais benéfico ao cooperativismo, fomentando desta forma referida forma de associação.

O estímulo pretendido se mostra estampado em ao longo da Constituição Federal, visto que há previsões em diversos artigos, destacando-se os artigos 5º, XVIII, 146, III, C, artigo 174, § 2º e 4º, 187, VI.

Visando essa política de incentivo, tratou de atribuir a Lei Complementar que determinasse um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Em que pese o inadequado termo, adequado tratamento, visto que a todos os contribuintes o tratamento tributário deva ser adequado, uma coisa é certa, faltou ao legislador infraconstitucional desenvolver a linha determinada na Constituição Federal, visando atender o que queria o legislador constitucional.

A ausência de legislação específica acerca do tema tratamento ao ato cooperativo acarreta as inúmeras interpretações acerca do tema, cabendo ao judiciário dirimir a questão, por ora, controvertida.

Fato é que, a Constituição visou ao estimular o cooperativismo um tratamento diferente das sociedades mercantis, tanto que, incumbiu a lei complementar um tratamento tributário diferenciado.

Para demonstrar a vontade do legislador constituinte, cogitou-se conceder imunidade as sociedades cooperativas, como bem diz Renato Lopes Becho (apud CF. Vergílio Périus. O cooperativismo na constituinte, p.25),

Na Assembleia Nacional Constituinte que se reuniu para elaborar a Carta de 1988, havia proposta no sentido de conceder imunidade tributária ao ato cooperativo. Tal proposta não foi defendida por alguns constituintes.¹⁷

Importante ressaltar que cabe ao legislador editar norma que regule a questão controvertida, visto que, por determinação constitucional as sociedades cooperativas devem receber tratamento tributário diferente dos conferidos as sociedades mercantis.

O cooperativismo privilegiado constitucionalmente, vem recebendo tratamento de modo a equipará-lo com as sociedades comerciais, desnaturando o objeto constitucional.

É importante destacar que, para as sociedades cooperativas a extensão dada ao ato cooperativa é primordial, como demonstrado no presente trabalho, uma vez que se limitado o conceito de ato cooperativo ao artigo 79, da Lei 5.764/1971, as cooperativas de produção industrial não terão razão de existir, uma vez que seu estarão engessadas em seus negócios.

Não se mostra adequado limitar o conceito de ato cooperativo para as cooperativas de produção industrial, visto que a produção realizada pelos cooperados deve ser repassada para mercado, não se restringindo este a outras cooperativas associadas.

As cooperativas de produção industrial praticam atos com terceiros não cooperados, visando atingir sua finalidade precípua de prestar serviços aos seus associados, destaque-se, venda da produção, atos derivados do ato cooperativo, que, também, estão fora da incidência da tributação.

Nesse diapasão, a venda da produção para terceiros há de ser considerado ato cooperativo, em razão da existência da sociedade, uma vez que se assim não o fosse, não haveria lógica para constituição de uma cooperativa de produção, visto que estaria limitada a vender somente a cooperativas associadas.

Desta feita, para dar ao ato cooperativo o tratamento tributário que visou o legislador constitucional, não podemos equipará-las as sociedades mercantis existentes, visto que têm objetivos e funções diferentes, não visando o lucro como objetivo principal.

¹⁷ BECHO, Tributação das Cooperativas, 1999, p.148.

8. O ATO COOPERATIVO - AS DECISÕES EM REPERCUSSÃO GERAL DO STF – SEUS EFEITOS E SUA EXTENSÃO ÀS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL

No presente capítulo buscou-se efetuar uma análise acerca do julgamento da Repercussão Geral RE 599.362, abaixo ementado:

EMENTA TRIBUTÁRIO – PIS - COOPERATIVA DE TRABALHO - MP Nº. 2.158-35/2001 LEIS Nº. 9.715/1998 E 9.718/1998 - INCIDÊNCIA SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS – REPERCUSSÃO GERAL - EXISTÊNCIA. A controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, ultrapassa os interesses subjetivos das partes. Repercussão geral reconhecida.¹⁸

Na análise do julgamento ocorrido em 06/11/2014, ficou demonstrada a preocupação dos Ministros do Supremo Tribunal Federal em restringir os efeitos do RE 599.362 a cooperativa parte no presente recurso.

Durante toda a sessão de julgamento, os Ministros defenderam o posicionamento de não se criar uma tese aplicável a todas as cooperativas.

A preocupação era evidente, visando impedir que a tese fosse aplicada as cooperativas de produção, visto que a aplicação ocasionaria grave dano as demais cooperativas, em especial as cooperativas de produção.

No que concerne ao julgamento do recurso Extraordinário RE 599.362, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, passamos a transcrever trechos do voto, bem como manifestações de suma importância dos demais Ministros.

A análise da jurisprudência se mostra essencial, visto que o julgamento em questão, se aplicado a todas as cooperativas ocasiona um efeito danoso, as demais cooperativas.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário/ RJ n.º 599.362, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Julgado em 06/11/2014. Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJE 027. Divulg 09 de fevereiro de 2015. Publicado 10 de fevereiro de 2015

Para o Ministro Dias Toffoli, relator do julgado, há uma ausência de lei que dê o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, sendo que essa ausência não pode ser tida como uma violação ao princípio da isonomia.

Importante ressaltar que, o Plenário do STF afirmou que cooperativas não são imunes a incidência dos tributos. Neste sentido, apenas é assegurado o tratamento tributário adequado, de forma que não resulte numa tributação mais gravosa do que aquela que incidiria se as atividades fossem feitas no mercado.

Entenderam que a Constituição Federal prevê em seu artigo 174, § 2º que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Desta feita, caberá a Lei complementar, no termos do artigo 146, III, alínea “C” instituir o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

Concluíram que até o presente momento, não foi editada Lei Complementar a fim de instituir seu adequado tratamento, desta forma, é aplicada a Lei 5.764/71.

O Relator cita em seu voto o entendimento do Prof. Heleno Taveira Torres, no qual este frisa que não é porque ainda não foi promulgada a Lei Complementar a fim de dar o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, que o Legislador ordinário poderá equipará-lo a ato de empresa.

Ademais, o Ministro Barroso abordou outro importante tema, no qual defendeu a tese de que não há incidência sobre os atos cooperativos típicos, voltado especificamente às cooperativas de produção, ressalva prevista no artigo 79 da Lei 5.764/71.

Cita como exemplo o seguimento das cooperativas de produção, no qual afirma que a não incidência sobre os atos cooperativos típicos previstos na Lei das Cooperativas as abrange.

Definiu que a previsão que afasta a tributação sobre atos cooperativos típicos é declaratória, e consiste numa não incidência que abrange as cooperativas de produção.

Desta forma, verificamos que o julgamento realizado em repercussão geral não tem aplicabilidade a todas as cooperativas, demonstrando que a questão acerca da não incidência da tributação é controvertida no Tribunal, visto que caracterizada pela discussão acerca das cooperativas de produção industrial.

É de suma importância destacar que, para dirimir a controvérsia existente, mister se faz que o legislativo edite a norma complementar visando dar o adequado tratamento tributário, visto que assim determinou o legislador constitucional, não bastando a lei 5.764/1971, visto que não se trata do meio adequado para regulamentação.

CONCLUSÃO

Presente trabalho teve como finalidade conceituar à luz da doutrina e da jurisprudência, o ato cooperativo, e seus reflexos no que tange a incidência dos tributos federais – PIS/COFINS/IRPJ/CSLL.

Em que pese a abordagem, em algumas passagens, permitir conceituar os atos cooperativos de modo geral, o intuito era tangenciar os aspectos voltados às cooperativas de produção industrial.

É possível verificar que existe uma grande dificuldade em conceituar o ato cooperativo, com reflexos na interpretação dada ao artigo 79 da Lei 5.764/71. Se no campo doutrinário, existe um avanço, ainda não se estabeleceu, de forma consolidada, no campo jurisprudencial, um posicionamento pacificado.

E quando temos algo mais consolidado, é no campo de cooperativas de consumo, de crédito e mais recentemente, nas de serviços médicos.

Nesse cenário, as cooperativas de produção industrial, quando levadas a lidar com o contencioso – administrativo ou judicial – muitas vezes são confundidas com cooperativas de natureza jurídicas distintas, dentre as quais, as de serviços médicos.

Sendo assim, preocupação do presente trabalho foi delinear, de forma clara, as atividades desenvolvidas por uma cooperativa de produção industrial, que é diverso em sua concepção e finalidade, de outros ramos do universo de cooperativas.

Não se pode ignorar que as cooperativas de produção industrial não surgem de planejamento, e sim, por necessidade.

São em sua grande maioria, constituídas para salvar postos de trabalho, surgindo como empresas recuperadas. Muitas delas, oriundas de massa falida, com trabalho hercúleo para demonstrar que não sucedem da empresa falida.

E após o desenvolvimento de suas atividades, se deparam com um cenário controverso no tocante ao recolhimento ou não dos tributos federais mencionados, em especial, com relação ao PIS e a COFINS, duas contribuições sociais que incidem sobre a receita bruta e que se defrontam num ambiente inconclusivo quanto a forma de apuração e recolhimento.

Sobre esse aspecto, não se pode olvidar que as cooperativas de produção industrial, embora muitas, com apuração no sistema de lucro real, não podem se enquadrar no regime da não cumulatividade, ficando obrigadas, por imposição normativa, a deixar de se creditar na entrada, e por vezes, ser impingida a recolher na saída.

Assim, buscou-se mapear os julgados recentes e inseri-los no contexto fático, visando delinear as problemáticas advindas de uma interpretação divergente quanto ao ato cooperativo.

Também, buscou-se entender nos projetos de lei existente em tramitação, que visam dirimir a controvérsia sobre o ato cooperativo, com foco a edição de normas jurídicas que estejam alinhadas com a doutrina corrente.

Por fim, é possível concluir que não se tem um caminho totalmente solidificado no campo jurisprudencial, em especial, se nos limitarmos às cooperativas de produção industrial.

Entretanto, essas cooperativas devem ter uma consolidação no tocante a forma de apuração de seus tributos e como se inserem dentro do ambiente contábil e fiscal, considerando todos os aspectos acima expostos.

BIBLIOGRAFIA

BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Dialética, 1999.

BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002.

BECHO, Renato Lopes - Coordenador. Problemas atuais do direito cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário/CE n.º 672.215. Relator Ministro Barbosa, Joaquim. Acórdão Eletrônico DJE-083. Divulg 27.04.2012, Publicado em 30.04.2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+672215%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+672215%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/bynpkbg>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário/ RJ n.º 599.362, Relator Ministro Dias Tofolli, Tribunal Pleno. Julgado em 06/11/2014. Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJE 027. Divulg 09 de fevereiro de 2015. Publicado 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7709680>>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.081.747/PR. Relator: Ministra Calmon, Eliana. Segunda Turma. Julgado em 15/10/2009, DJe 29/10/2009. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4287876&num_registro=200801797077&data=20091029&tipo=51&formato=PDF>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 903.699/RJ, Relator: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 22/004/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=903699+&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>.

BRASIL. Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal. Solução de Consulta Nº 76 de 22 de Abril de 2002. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=136&f=G&l=20&s1=&s3=76&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=7&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=136&f=G&l=20&s1=&s3=76&s4=&s5=&s8=&s7=>)>

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 10932.000636/2008-50. Acórdão n.º 130100.758 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 23 de novembro de 2011. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 11020.000206/200379. Acórdão n.º 9303001.882 - 3ª Turma. Sessão de 07 de março de 2012. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n.º 10950.723030/201254, Acórdão n.º 1302001.087 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 07 de maio de 2013, Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GANDRA, Ives. Revista Dialética de Direito Tributário nº 106. São Paulo: Dialética, 2002.

FRANKE, Walmor. Direito das Sociedades Cooperativas: direito cooperativo. São Paulo: Saraiva, 1973.