

# A Não-Incidência da Cofins sobre os Atos Auxiliares das Sociedades Cooperativas

**FRANCISCO AUGUSTO RAMOS**

*Procurador Federal aposentado; Especialista em Direito Empresarial; Professor de Direito Tributário da Universidade Cândido Mendes; Advogado no Rio de Janeiro.*

**MÁRCIO ÁVILA**

*Ex-analista tributário da Petrobrás S/A; Advogado no Rio de Janeiro*

## **Introdução**

O presente estudo analisará a legalidade da tributação sobre certos atos negociais das cooperativas. Em razão da complexidade da matéria, o estudo ficará restrito à tributação da Cofins, sendo certo que diversos argumentos aqui apresentados adequam-se à não-incidência de outros tributos sobre os atos auxiliares das sociedades cooperativas.

## **Características gerais da sociedade cooperativa**

A sociedade cooperativa é um instrumento de contratação coletiva dos profissionais que integram o seu quadro social (cooperados). Estes, por sua vez, nada mais são do que profissionais que colocam sua atividade individual à disposição da sociedade, a fim de que esta a integre com a dos demais e ofereça a prestação de serviço coletivo aos usuários desses serviços.

Assim, graças a este instrumento de contratação coletiva e de representação, os profissionais cooperados ficam, por exemplo, resguardados da exploração mercantil de que certamente seriam vítimas por parte dos grandes hospitais, planos de saúde e seguradoras, operados pelos grandes bancos e empresas que exploram esse ramo de atividade, agindo a sociedade cooperativa como mandatária da vontade de seus cooperados, representando-os e defendendo os seus interesses.

Enquanto nas demais sociedades, inclusive as civis, os sócios atuam em nome da pessoa jurídica, nas sociedades cooperativas ocorre o contrário, ou seja, a atuação da sociedade é realizada em nome dos cooperados, agindo como instrumento ou como mandatária, representando-os coletivamente.

A sociedade cooperativa não possui quaisquer fins lucrativos, ou seja, não visa, no seu objeto social, à perseguição obrigatória do lucro ou qualquer outro resultado econômico para si, tendo como finalidade específica representar seus associados, fomentando suas atividades individualmente. Ela se destina, primordialmente, a auferir, de forma direta ou indireta, vantagem ou proteção econômica para seus associados, aumentando os negócios para todos ao mesmo tempo e procurando reduzir as despesas individuais.

A Lei nº 5.764/71 dispõe de forma expressa que o ato cooperativo não implica em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Nas operações com associados, seja qual for o objeto social da cooperativa, esta não auferir quaisquer receitas, por ser mero instrumento ou procuradora dos associados. Quando a sociedade cooperativa emite uma nota fiscal de saída de produto, por exemplo, a receita pertence à pessoa jurídica ou física cooperada - na linguagem da Lei nº 5.764/71, na "proporção das operações" realizadas com a sociedade - e jamais à sociedade cooperativa.

Ainda de acordo com a referida lei, verifica-se que o ato cooperativo não implica em operação de mercado e também não coloca a sociedade cooperativa como prestadora de qualquer serviço. Por outro lado, não se confundem os atos da sociedade cooperativa com os dos profissionais que a compõem. Os atos da sociedade visam, exclusivamente, o planejamento, organização e labor dos cooperados, representando os mesmos na negociação, contratação e organização.

Os fins sociais das sociedades cooperativas são a prestação de serviços aos seus associados, promovendo sua agregação, organização e composição de um produto, que é levado, em nome dos cooperados, aos seus consumidores, como determina o artigo 4º da Lei nº 5.764/71: "As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e

natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados...”

Desta forma, a sociedade cooperativa não presta serviços aos usuários, por ser apenas meio para a negociação, contratação e organização de atividades dos cooperados e, por outro lado, os serviços contratados não são por ela prestados, mas sim, por seus associados.

Aprofundando o tema, a cooperativa de trabalho recebe como associados profissionais da área médica (p. ex.), organiza as atividades destes profissionais, para que possam ser exercidas da melhor forma e com o menor custo individual, oferecendo, em nome destes profissionais cooperados, contratos aos seus consumidores, repassando a seus integrantes todo o produto econômico de suas contratações, não possuindo qualquer receita, ou muito menos, despesas, *ex vi* do disposto no artigo 80 da Lei nº 5.764/71.

As cooperativas de trabalho apenas viabilizam a atividade coletiva de seus cooperados, realizando uma atividade de fins econômicos em benefício de todos e jamais em proveito próprio, haja vista que os cooperados não são seus empregados, mas sim os seus sócios e destinatários de seus atos. Assim, a sociedade cooperativa é meio ou instrumento pelo qual a pessoa física consegue prestar serviços ou trabalhar em determinadas situações.

Em que pesem as características acima apresentadas, o Estado como um todo, na ânsia de arrecadar tributos a todo custo, cada vez mais investe, utilizando-se do seguinte artifício: tenta equiparar as sociedades cooperativas às demais sociedades comerciais e de prestação de serviços com fins lucrativos. Qual a finalidade? Naturalmente, fazer com que as cooperativas sejam contribuintes do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL, Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Imposto sobre Serviços - ISS, dentre outros tributos.

Como escusa para esta finalidade, não faltam os mais variados e infundados argumentos, que vão desde a interpretação abusiva do texto da lei para “entender” que as sociedades cooperativas são contribu-

intes de vários tributos, até a descaracterização para fins meramente fiscais e o arbitramento de lucros.

### **A inconstitucionalidade formal da MP nº 2.158-35/2001**

No caso da Cofins, a Lei Complementar nº 70/91 isentava as sociedades cooperativas do seu pagamento. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 1.858-6/1999, a Receita Federal passou a adotar o entendimento de que esta isenção teria sido revogada. Nesta linha, o fisco passou a entender que a partir de 1º de novembro de 1999, as sociedades cooperativas estariam sujeitas à Cofins sobre o seu faturamento.

No entanto, esta Medida Provisória, hoje de nº 2.158-35/2001, está tendo sua constitucionalidade contestada na Justiça, em todo o Brasil. Já há decisões, inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que pugnam pela inconstitucionalidade da revogação da isenção, vez que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar, senão vejamos: "CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. COOPERATIVAS. COFINS. MP Nº 1.858-9 (ATUAL MP Nº 2.158-35/2001). LC Nº 70/91. LEIS Nº 9.718/98 E 5.764/71. ATOS VINCULADOS À ATIVIDADE BÁSICA DA ASSOCIAÇÃO. (...) 3. A isenção tributária decorre expressamente de lei, não suportando interpretação extensiva, salvo situações excepcionais. 4. A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, I, isentou, expressamente, da contribuição da COFINS, as sociedades cooperativas, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades. 5. Em consequência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, I, da LC nº 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em lei complementar, conseqüentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que serão abrangidas pela isenção da COFINS as sociedades cooperativas. Outra condição não foi considerada pela referida LC, no seu art. 6º, I, para o gozo da isenção, especialmente, o tipo de regime tributário adotado para fins de incidência ou não do tributo. 6. Posto tal panorama, não há suporte jurídico para se acolher a tese da Fazenda Nacional de que há, também, ao lado dos

requisitos acima elencados, um último, o do tipo de regime tributário adotado pela sociedade. A Lei Complementar não faz tal exigência, pelo que não cabe ao intérprete criá-la. 7. A revogação da isenção pela MP nº 1.858-9 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar. 8. Precedentes desta Corte Superior. 9. Recurso parcialmente provido, para declarar a isenção da COFINS, exclusiva e unicamente, sobre os atos vinculados à atividade básica da recorrente”. (Recurso Especial nº 546.674 – RS (2003/0106615-1); Relator Min. José Delgado. d.j. 16.09.2003). No mesmo sentido: REsp nº 476.510 – SC (2002/0129443-5); REsp nº 576.548 – PR (2003/0156430-0).

### **A Não-Incidência da Cofins sobre as Cooperativas de Profissionais Médicos**

Ainda que a argumentação a respeito da inconstitucionalidade formal da MP 2.158-35/2001 não resista ao crivo do Poder Judiciário, o que é quase inadmissível, a tributação da Cofins sobre atos cooperativos - pretensamente não-cooperativos - não pode prosperar, pelos motivos expostos a seguir.

Sob o aspecto material da tributação, o foco de toda a celeuma criada sobre as atividades das cooperativas está na pretensão do fisco em descaracterizar as sociedades cooperativas, alegando a habitualidade na prática de atos aparentemente não-cooperativos. Diante da suposta descaracterização, a Fazenda Pública conseguiria aplicar a tributação sobre o regime direcionado às sociedades mercantis.

### **O art. 79, caput, da Lei nº 5.764/71, e sua interpretação à luz da Constituição de 1988**

Para que se possa analisar a legalidade da tributação da Cofins sobre as diversas atividades cooperativas, faz-se necessária a exata interpretação dos “atos cooperativos”. O art. 79, caput, da Lei nº 5.764/71, determina: “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais”.

A seguir, verifica-se a correta interpretação do dispositivo, à luz da Constituição Federal de 1988.

### **Interpretação gramatical**

É certo que o texto da norma é o ponto de partida de toda e qualquer interpretação jurídica, pois visa a desvendar o conteúdo semântico das palavras. Caso aplicássemos apenas a interpretação gramatical ao art. 79, qualquer ato praticado que não envolvesse as cooperativas e seus associados ou as cooperativas entre si, deveria ser interpretado como sendo não-cooperativo. Esse entendimento é reforçado pela doutrina de Renato Lopes Becho (**Elementos de Direito Cooperativo**. São Paulo, Dialética, 2002, p. 153-154).

A insuficiência deste método será demonstrada quando da análise do PN (Parecer Normativo) Coordenador do Sistema de Tributação nº 38, de 1.11.1980. De início, pode-se afirmar que a utilização isolada do método induz a erro grave quanto ao conceito de ato cooperativo. Isto, porque o método literal ou gramatical proporciona o risco do intérprete estancar sua linha de raciocínio, além do que, é necessário interpretar a norma em conjunto com todos os demais métodos.

### **Interpretação histórica.**

A interpretação histórica aponta o sentido da lei no momento de sua feitura (*occasio legis*), o que abrange, naturalmente, os precedentes legislativos. Na época da elaboração da Lei nº 5.764/71, o modelo de entidade cooperativista era formado por obreiros claramente subordinados, e contrapunha-se à atuação maciça e plural de trabalhadores tradicionalmente vinculados a seu tomador por vínculo empregatício.

O consagrado doutrinador jus-trabalhista Mauricio Godinho Delgado leciona: “A nova interpretação sobre o cooperativismo surgiu, como fenômeno social genérico, essencialmente apenas no último lustro do século XX, no Brasil, provocando, desse modo, novas pesquisas e reflexões sobre o tema. Afinal, tratava-se de interpretação acerca de modelo muito distinto de entidade cooperativista, formada não por profissionais autônomos, mas obreiros claramente subordinados. (...) A propa-

gação desse fato novo provocou, em conseqüência, a necessidade de novas pesquisas e análises jurídicas sobre o cooperativismo” (**Curso de Direito do Trabalho**, 3ª edição, São Paulo, LTr, p. 332).

Em função da evolução das sociedades cooperativas e dos novos elementos trazidos pela CF/88 a respeito da matéria, o ato cooperativo não pode ser interpretado apenas sob o resguardo da interpretação histórica, até mesmo porque a CF/88 apresenta, como todo Poder Constituinte Originário, um *novo fundamento de validade para o ato cooperativo*. Como se sabe, o *originalismo* é a patologia da interpretação histórica.

### **Interpretação teleológica**

A Constituição de 1988 é suficientemente clara no sentido de dar tratamento diferenciado e favorecido às cooperativas, como pode ser demonstrado pelos inúmeros dispositivos expressos ou indiretos que tratam da matéria: “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...); XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; Art. 21. Compete à União: (...); XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa; Art. 146. Cabe à lei complementar: (...); III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...); c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...); § 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo; § 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros; § 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas

de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei; Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente: (...); VI - o cooperativismo; Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. § 2º - É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos. § 3º - É vedada a participação direta ou indireta de empresas ou capitais estrangeiros na assistência à saúde no País, salvo nos casos previstos em lei. § 4º - A lei disporá sobre as condições e os requisitos que facilitem a remoção de órgãos, tecidos e substâncias humanas para fins de transplante, pesquisa e tratamento, bem como a coleta, processamento e transfusão de sangue e seus derivados, sendo vedado todo tipo de comercialização”.

A extensa normatização constitucional da matéria representa a grande preocupação do constituinte originário na manutenção e desenvolvimento das sociedades cooperativas, nas suas mais variadas espécies. O fim social da mesma é a prestação de serviços aos seus associados, promovendo sua agregação, organização e composição de um produto, que é levado, em nome dos cooperados, aos seus consumidores.

A sociedade cooperativa é meio ou instrumento pelo qual a pessoa física consegue prestar serviços ou trabalhar em determinadas situações. Numa visão dinâmica, a sociedade cooperativa realiza diversos negócios cooperativos. Assim, temos os negócios-fim e os negócios-meio (ou negócios auxiliares). Renato Lopes Becho ensina: “Por negócios internos ou negócios-fim temos aquelas operações para as quais a cooperativa foi criada. São a consecução de seus objetivos sociais. Os negócios externos ou negócios-meio são aqueles necessários para a ocorrência dos negócios internos ou negócios-fim. Não são as práticas principais,



entretanto são imprescindíveis para que essas se realizem” (**Elementos de Direito Cooperativo**. São Paulo, Dialética, 2002, p.159).

A devida compreensão dos negócios auxiliares é o ponto que interessa para o estudo em análise. Como visto, são negócios necessários à ocorrência dos negócios-fim, ou seja, não se constituem nas práticas principais; contudo, são imprescindíveis para que essas se realizem.

Veja-se o exemplo da cooperativa de profissionais médicos: os serviços de laboratórios e clínicas, ínsitos que estão no ato cooperativo, não podem dele ser apartados – inclusive, para fins de incidência tributária. A verdade é que não há como conceber medicina sem laboratórios, clínicas ou hospitais, que são “terceiros necessários”.

Com base na afirmação anterior, suponha-se que determinado médico, no exercício da atividade profissional, entenda que seu paciente possa estar com diabetes. Como diagnosticá-la? É impossível estabelecer o diagnóstico de diabetes sem o recurso ao exame laboratorial de sangue. Atente-se bem: o recurso ao exame laboratorial de sangue é, inclusive, objeto de recomendação da OMS (Organização Mundial de Saúde). O mesmo ocorre com a hepatite, a AIDS e outras síndromes.

Conforme demonstrado, o exame laboratorial, por exemplo, é um negócio externo ou negócio-meio que se faz imprescindível para o exercício da medicina (negócio interno ou negócio-fim). O recurso ao exame laboratorial não é a prática principal; entretanto, é fundamental para o exercício da medicina. Confirmando nosso posicionamento, Renato Lopes Becho entende que o negócio-meio é negócio essencial, apesar de não estar expressamente previsto no conceito legal de ato cooperativo, já que este não se realiza sem tais negócios-meio (*Op. Cit.*, p. 164).

Analise-se, ainda, o caso da sociedade cooperativa de produção de laticínios: ela tem como matéria prima o leite produzido por seus cooperados, que será beneficiado e transformado no laticínio a ser comercializado.

Ocorre que, antes da industrialização, há a coleta da matéria-prima em cada um dos cooperados, a compra de materiais auxiliares (como embalagens e conservantes, etc.) empregados no beneficiamento do laticínio ou na pasteurização do leite; são realizados ou adquiridos

junto a terceiros, não cooperados, que são imprescindíveis para que a cooperativa possa desempenhar o seu objeto social, qual seja, o beneficiamento da produção dos cooperados.

Agora, voltemos ao caso da cooperativa de serviços médicos: seu único objetivo é a viabilização da prestação dos serviços de seus médicos cooperados. Para tanto, a sociedade precisa contratar exames laboratoriais ou adquirir materiais e serviços hospitalares junto a terceiros. Desse exemplo extrai-se o seguinte: assim como a sociedade cooperativa de produção não tem como industrializar os laticínios sem a aquisição de produtos ou serviços de terceiros, a sociedade cooperativa de prestação de serviços médicos não tem como fazer com que seus associados exerçam sua profissão sem realizarem exames laboratoriais e/ou hospitais!

Caso fosse admitida a possibilidade do negócio auxiliar ser apartado do negócio-fim, também seria admissível a existência de Auditores Fiscais sem contribuintes a serem fiscalizados, o que não é razoável, como também não é razoável que os advogados possam desempenhar suas atividades sem os respectivos fóruns.

Os atos realizados com não-cooperativados (serviços de hospitais, laboratórios) não constituem intermediação com índole de mercancia. Afinal, a sua utilização insere-se na relação médico-paciente, devendo o serviço ser visto na sua totalidade. O serviço contratado é o atendimento médico. Ora, para que este seja prestado em sua integralidade, há necessidade de exames, hospitais, remédios, e, por isso, descabe tomar a atividade-meio como apartada da atividade-fim.

Nas sociedades cooperativas de serviços médicos se verificam “negócios internos” ou atos cooperativos, que são aqueles realizados entre o médico associado e a sociedade cooperativa, e “negócios externos”, que são aqueles realizados pela sociedade cooperativa para que esta possa atingir o seu desiderato, ou seja, viabilizar os serviços de seus associados.

O serviço é prestado aos pacientes, que não são cooperados, mas não podem ser vistos como alheios ao ato cooperativo, que compreende meios e fins. Embora, no fundo, os serviços sejam prestados aos pacientes, são prestados pelo médico, associado da cooperativa.

Por todo o exposto, tem-se que a *ratio legis*, ao contrário da *occasio legis*, requer a redefinição da finalidade da norma ao longo do tempo. Assim qual é a correta interpretação do art. 79, *caput*, da Lei nº 5.764/71, nos dias atuais? Conclui-se que a interpretação teleológica do dispositivo impõe a admissão do negócio auxiliar juntamente com o negócio-fim – que é a operação para a qual a cooperativa foi criada – sob pena de se inviabilizar a consecução de seus objetivos sociais.

A correta determinação do ato cooperativo é casuística e varia de acordo com cada tipo de cooperativa, mas seu critério de validade é único e invariável: o atendimento do objetivo social da cooperativa. Por mais que haja variações na relação de serviço existente entre o associado e a cooperativa, o importante é a manutenção do núcleo “objetivo social”.

As atividades freqüentemente consideradas pela fiscalização como suficientes para descaracterizar a sociedade cooperativa são absolutamente necessárias ao desempenho das atividades sociais das cooperativas, sem as quais não seria viável a contratação coletiva por ela preconizada.

Os meios utilizados para a prática do ato cooperativo podem variar conforme o tempo e a modalidade de cooperativa, mas o objetivo social que o caracteriza deve ser sempre mantido. Existe, é fato, uma linha tênue entre o ato auxiliar e o ato não-cooperativo, mas uma característica evidente os distingue: para se caracterizar o ato não-cooperativo é necessário que o terceiro não-associado possa vir a ser um cooperado (*vide*, no mesmo sentido, a lição de Renato L. Becho, *Op. Cit.*, p. 180). Ora, no caso das cooperativas de serviços profissionais médicos, por exemplo, a utilização de hospitais, clínicas e laboratórios não se confunde com o exercício da medicina – apesar de imprescindíveis para a atividade-fim – logo, é inviável classificar a utilização de tais serviços como ato não-cooperativo.

### **Interpretação extensiva e evolutiva**

Conforme visto anteriormente, a devida interpretação teleológica do art. 79, *caput*, da Lei de Cooperativas, impõe a admissão do negócio auxiliar juntamente com o negócio-fim, sob pena de ser inviabilizada a consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Agora, cabe a análise da indispensável interpretação extensiva implícita no dispositivo em comento.

Numa interpretação literal, os atos cooperativos são aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas (cf. art. 79, *caput*). Porém, diante da insuficiência das interpretações literal e histórica - como apontado pela interpretação teleológica -, impõe-se interpretar de forma extensiva o conceito de “ato cooperativo” para compreender os atos auxiliares, sob pena da sociedade não alcançar seus objetivos sociais.

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma é medida extrema que deve ser evitada. Portanto, não deve ser declarado inconstitucional o art. 79, *caput*, da Lei nº 5.764/71. A medida mais prudente e de acordo com a presunção de constitucionalidade das leis é a interpretação conforme a Constituição, ou seja, deve-se entender o *caput* do art. 79 em consonância com a Magna Carta. Para que isto ocorra, faz-se necessário que existam pelo menos duas possíveis interpretações, bastando que uma delas esteja de acordo com a Carta Maior.

No decorrer do estudo, viu-se que o dispositivo comporta mais de uma interpretação: (a) interpretação literal e histórica do *caput* do art. 79 - que não compreende os atos auxiliares no conceito legal de “ato cooperativo”, e (b) interpretação teleológica e extensiva do dispositivo, comportando, em perfeita lógica, os atos auxiliares em tal conceito legal.

A interpretação conforme a Constituição implica na exclusão do resultado alcançado pelos métodos hermenêuticos da alínea “a”, e na escolha da interpretação apresentada na alínea “b”, por estar de acordo com a Constituição da República de 1988.

A conclusão óbvia é de que não incide a Cofins sobre os atos auxiliares, porque tais atos não se confundem com mercancia, de acordo com a interpretação conforme a Constituição, do *caput* do art. 79.

### **O Parecer Normativo CST nº 38, de 1.11.1980 e sua interpretação à luz do art. 79, *caput*, da Lei nº 5.764/71**

Cabe, agora, a análise da validade do antigo Parecer Normativo nº 38, de 1980, do Coordenador do Sistema de Tributação, quanto aos itens 3.2 a 3.5, onde se estabelece:

### **Item 3.2 – Atos Não-cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos**

*“Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde”.*

Logo de plano, percebe-se no item 3.2 que os serviços hospitalares são considerados como atos não-cooperativos, o mesmo ocorrendo com os serviços de laboratórios. Ora, conforme visto exaustivamente, tais serviços são auxiliares à atividade-fim, que é o exercício da medicina, logo, não podem ser apartados do ato cooperativo. O item 3.2 do parecer normativo é irretorquivelmente ilegal e, portanto, ineficaz.

### **Item 3.3 – Intermediação.**

*“Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviço médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação”.*

É fácil perceber a tentativa infrutífera da Administração Pública de isolar as cooperativas e os cooperativados num fim em si mesmo, o que se admitiria apenas por utopia. O item referido interpreta restritivamente o *caput* do art. 79, da Lei nº 5.764/71, inibindo as atividades vitais das cooperativas e isolando-as de forma incontornável, o que afronta a CF/88.

### Item 3.4 – Organização Mercantil

*“Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação estará mais corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços”.*

Esse item decorre dos dois anteriores. Na dúvida entre o ato auxiliar e o ato não-cooperativo, o fisco prefere o segundo, porque é mais cômodo lançar mão do princípio em desuso segundo o qual *in dubio pro fisco*, do que utilizar os devidos métodos científicos. É outro item que está em desacordo com a correta interpretação do *caput* do art. 79.

**3.5** – *“Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2º, c/c art. 7º, da lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação poderia ensejar a escalada de outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário”.*

Por último, o item 3.5 é de conteúdo dispensável – melhor seria se não tivesse sido escrito. É óbvio que a interpretação extensiva do conceito legal de ato cooperativo não alcança os locais de repouso e veraneio, tampouco os serviços funerários. Interpretação extensiva não é interpretação abusiva. O ato normativo foi extremamente infeliz neste ponto.

Em suma, são inválidos os itens 3.2 a 3.5 do Parecer Normativo CST nº 38, de 1.11.1980, em razão da sua discordância com a correta interpretação do *caput* do art. 79. Os citados itens, por valerem-se de conceitos fechados e restritivos, inviabilizam outras interpretações além da literal, logo sofreram perda dos seus fundamentos de validade após a CF/88. Caso contrário, sacrificar-se-ia a interpretação teleológica para prevalecer a insuficiente e deficiente interpretação literal.

Tal entendimento é acompanhado pelo Poder Judiciário, que em diversos posicionamentos, assim tem se pronunciado sobre a tributação dos atos auxiliares praticados pelas sociedades cooperativas: “TRIBU-TÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS – Não há renda tributável pelo fornecimento de peças e componentes se estiver incluído, por conexão, no conceito legal de ato cooperativo.”<sup>1</sup>

Os Conselhos de Contribuintes vêm, desde praticamente a edição da Lei nº 5.764, em 1971, apreciando inúmeros recursos voluntários interpostos pelas sociedades cooperativas visando desconstituir os inúmeros lançamentos abusivos dos quais sempre foram vítimas. Vejamos uma das bem fundamentadas decisões emanadas do Primeiro Conselho de Contribuintes, que corrobora as razões aqui expostas pela Recorrente: “IRPJ - EXERCÍCIO DE 1989 - ATOS DE SOCIEDADES COOPERATIVAS - A simples constatação por parte do Fisco de pagamentos feitos por serviços de terceiros, por si só, não descaracteriza o resultado de atos cooperativos. Para descaracterização é necessário proceder o cotejo das receitas e despesas relacionadas distintamente aos atos cooperativados e aos de atividade mercantil comum. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos interposto por SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA, ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso.”<sup>2</sup>

No mesmo sentido, o recente julgamento realizado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre esta matéria onde, mais uma vez, restou determinado que não é possível a tributação indiscriminada das receitas das cooperativas sob a escusa de que a prática habitual de atos não cooperativos simplesmente autoriza a sua descaracterização enquanto sociedade cooperativa, vejamos: “IRPJ/ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - A prática habitual

---

<sup>1</sup> Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos do recurso de apelação nº 04153114/97- RS, Relator Gilson Langaro Dipp, publicado no DOU de 03/12/1997, p. 105091, grifamos e destacamos.

<sup>2</sup> Acórdão nº 103-15.361, de 14/09/1994, grifamos e destacamos.

de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, havendo o lançamento, para prevalecer, que promover à segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos, tributando apenas estes. Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO AO RECURSO. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto Cava Maceira.”<sup>3</sup>

Feitas essas considerações acerca da natureza jurídica da sociedade cooperativa e de sua atividade operacional, é muito importante que fiquem inequívocas duas conclusões primordiais:

A primeira, de que a sociedade cooperativa não presta quaisquer serviços, aos seus usuários, nem auferir quaisquer receitas com prestação de serviços. Os serviços são prestados, única e exclusivamente, pelos profissionais cooperados.

A segunda, não tendo a sociedade cooperativa objetivo final de lucro e não sendo a prestadora dos serviços contratados, lícita é a conclusão de que os seus profissionais cooperados, também não lhe prestam quaisquer serviços.

### **Considerações finais:**

Por todas as razões aqui expostas, é certo que:

(1) o conceito legal de “ato cooperativo”, constante do *caput* do art. 79, da Lei nº 5.764/71, deve ser interpretado conforme a Constituição. Para tanto, deve-se afastar a sua interpretação literal, porque insuficiente e deficiente (não comporta os atos auxiliares no conceito legal de “ato cooperativo”), e, por outro lado, adotar as interpretações teleológica e extensiva do dispositivo, comportando, portanto, os atos auxiliares em tal conceito;

(2) os atos cooperativos compreendem meios e fins que não podem ser vistos isoladamente;

(3) A única conclusão lógica a que se pode chegar através das interpretações teleológica e extensiva do dispositivo é de que não incide

---

<sup>3</sup> Acórdão nº CSRF/01-02.929, de 08/05/2000 - grifamos e destacamos, publicado no DOU do dia 18/12/2000, às fls. 24.



a Cofins sobre os atos auxiliares, porque tais atos não se confundem com mercancia, de acordo com a interpretação e conforme a constituição do *caput* do art. 79, da Lei 5.764/71. ♦