

RENATO LOPES BECHO

*A B:Listra de IRPJ*

*em homenagem de*

*Renato Lopes Becho*

*SP, 21. M. 2013*

# TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

3ª edição, revista, ampliada e atualizada

RENATO LOPES BECHO



**DIALÉTICA**

São Paulo - 2005

TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

Existem exceções a aplicação automática de decretos, como, por exemplo, os manifestamente ilegais, quando a realização do ato seja verdadeira prática de crime. Contudo, fora desses casos, o servidor público deve aceitar o decreto, praticando os atos administrativos de sua competência, de acordo com a interpretação dada pelo seu Chefe, o presidente da República.

No caso do Decreto nº 85.450/80, não só ele era legal, trazendo, como dito pelo Ministro Ari Pargendler, uma interpretação dentre as possíveis da Lei nº 5.764/71, como era constitucional, já que a Carta de 1988 determina, expressamente, que as cooperativas serão incentivadas pelo Poder Público (art. 174, § 2º).

Diante desses argumentos, a fiscalização, sob a égide do decreto referido, não pode querer exigir o tributo sobre as aplicações financeiras das cooperativas.

A lei complementar da qual se aguarda a edição pode adequar essa situação, permitindo, por exemplo, que os resultados positivos obtidos pelas cooperativas em suas aplicações financeiras, provenientes ou não de atos cooperativos, sejam levados, integralmente, sem deduções tributárias para o FATES. Recordamos que, assim determinando, tais resultados positivos nunca poderão ser destinados aos cooperados e deverão ser aplicados em assistência técnica, educacional, social, funções típicas do Estado.

#### 9.4.4.4. A Súmula nº 262 do STJ

Desde o período de uniformização da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pela decisão do IR sobre as aplicações financeiras de cooperativas a matéria foi regulamentada com o seguinte texto: "Incide o Imposto de Renda sobre o resíduo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas com a interpretação dada pelo seu Chefe, o presidente da República. Como se vê, nosso entendimento da matéria é diverso. Entretanto, há que se apontar para seus efeitos, além do desejado, dada a redação genérica da lei referente com as cooperativas de crédito, onde as aplicações financeiras para nós não devem ser classificadas como aplicações. É importante sustentar, com razão, que estas são operações bancárias. É importante mencionar que as aplicações são incentivadas pelo Poder Público (atritante das peculiaridades que informam as cooperativas de crédito), e, portanto, estão em quadro fático-operacional grandemente diferenciado das demais entidades cooperativas, não, se lhes podem ser cooperando os efeitos da Súmula aqui examinada, assim em relação ao imposto (de) renda, bem como, por decorrência, no que se refere à CSL e ao PIS fatiamento".<sup>56</sup>

A interpretação dada ao PIS fatiamento, que excluiu as aplicações financeiras, tornando-as inaplicáveis, que os resultados positivos obtidos pelo indivíduo em tais aplicações, que, assim determinando, tais resultados positivos nunca poderão ser destinados aos cooperados e deverão ser aplicados em assistência técnica, educacional e social, funções típicas do Estado.

A incidência ou não do IR sobre as aplicações financeiras das sociedades cooperativas ainda está em aberto, pois cabe ao Supremo Tribunal Federal a palavra final sobre a matéria, que é constitucional por ter como fonte primeira o art. 146, III, c, da Carta. Pode também o Congresso Nacional ajustar o sentido da tributação, editando a lei complementar tão esperada e conferindo ao tema o adequado tratamento tributário.

#### 9.5. As Contribuições Sociais

Vimos o art. 149 da Carta Política, que prevê as contribuições tributárias. Apontamos que as Emendas Constitucionais nºs 33, 41 e 42 fizeram parte incluir parágrafos e incisos ao referido art. 149. Tais Emendas denotam a profundidade de modificações pela qual passaram tais exações. De fato, os tributos que mais sofrem alterações legislativas e majorações de alíquotas têm sido as contribuições.<sup>57</sup> Eis a atual redação do dispositivo constitucional:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuições, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais a que se refere o inciso II do parágrafo anterior terão como base de cálculo o valor da contribuição de que trata o artigo. De fato, o inciso II não incidirá sobre as receitas decorrentes de exportação, importação e prestação de serviços; também, sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

#### 9.5. A III e poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento; a receita bruta ou o valor da operação; e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou b) ad mensuram, tendo por base o peso econômico, de tais tributos, antes de que o ICMS, imposto de maior arrecadação de nosso sistema, amealhou R\$ 119,3 bilhões em 2003, distribuídos entre todos os Estados da Federação. Todos os impostos federais, estaduais, foram responsáveis por R\$ 113,1 bilhões no mesmo período. Já as contribuições sociais transferiram dos cofres particulares para a União a impressionante cifra de R\$ 222,5 bilhões. Fonte: Journal *O Estado de São Paulo*, 15 de fevereiro de 2004, p. A-12.

Na expressão aléuica do jornalista, as contribuições sociais representaram R\$ 131,8 bilhões, enquanto a "Previdência Social" arrecadou R\$ 80,7 bilhões. Em termos jurídicos, todas elas são contribuições sociais, as primeiras devidas pelas empresas, a última recolhida pelas pessoas físicas, como se viu.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício,

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez."

As contribuições sociais mencionadas no art. 149 da Constituição Federal são detalhadas no art. 195, que compõe o sistema de arrecadação da Seguridade Social. O constituinte originário optou por uma gama de incidências tributárias para o financiamento da seguridade social, como facilmente se observa:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a ele equiparar."

Vejamos alguns tributos atuais que tem o citado art. 195 como fonte constitucional, com as indicações de algumas leis que mencionam as sociedades cooperativas. O constituinte originário optou por uma gama de incidências tributárias para o financiamento da seguridade social, como facilmente se observa:

- inciso I, a: contribuição previdenciária sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho (Leis nºs 8.212/91, 9.876/99 e 10.666/2003);

- inciso I, b: PIS e COFINS (Leis Complementares nºs 770 e 70/91, Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.684/2003 e Medida Provisória nº 2.158-35/2001);

- inciso I, c: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/88);

- inciso II: contribuição previdenciária do trabalhador (Lei nº 8.212/91);

- inciso III: concurso de prognósticos (Lei nº 8.212/91);

- inciso IV: tributação sobre o importador, que lhe preste serviços mediante seu vínculo empregatício;

- d) a receita ou o faturamento;

Esses tributos são contribuições sociais, contribuições previdenciárias, contribuições parafiscais ou contribuições tributárias. Todas essas exações podem ser reduzidas a impostos ou taxas. Serão taxas quando tenham alguma contrapartida pública específica para o contribuinte. É dizer: para o contribuinte fazer jus à malha de proteção da Previdência Social, como a aposentadoria, ele terá que recolher o tributo contribuição previdenciária (CF, art. 195, II e Lei nº 8.212/91). É uma taxa de serviço previdenciário. Já as contribuições devidas pelas empresas, como o PIS e a COFINS, serão impostos, posto que tais pessoas jurídicas não fazem jus a nenhum serviço público de previdência social.

Para reforçarmos essa idéia, vejamos. Para as pessoas jurídicas, faz alguma diferença recolher imposto sobre a renda ou COFINS? Há algum ganho, direito ou indireto, para ela que é seu contribuinte, em uma ou outra exação? Como evidentemente a resposta é negativa, podemos reforçar tudo o que dissemos anteriormente: a finalidade para a qual as contribuições - na modalidade impostos - foram criadas não interfere para o contribuinte, como não interfere para o Direito Tributário. Já as contribuições na modalidade taxa são retribuições por serviços públicos específicos e divisíveis, postos à disposição do contribuinte.

#### 9.5.1. A deturpação anual pela qual passam as contribuições

As contribuições estão servindo, atualmente, como uma forma de desorganizar o sistema tributário, tão bem construído no passado recente (1988). Para isso, que o sistema clássico não permitia, se cria uma contribuição e se consegue apoio parlamentar, doutrinário e jurisprudencial. O Estado precisa de dinheiro para fazer face ao brutal endividamento público (a dívida líquida do setor público encerrou o ano de 2003 em 58,2% do PIB), as demandas sociais sempre crescentes e as despesas com a máquina pública. A principal escolha do legislador federal, já, sido criar contribuições.

III - Nesse diapasão, esses tributos servem para os fins que a União Federal almeja: aumentar a arrecadação, em regra não-partilhada a receita com Estados e Municípios (as contribuições de demais impostos), e não-se vincular com os estritos limites materiais de competência originária e nem com os limites para o uso da competência residual (CF, art. 154, I). Pela interpretação dada por alguns aplicadores da lei, com o COFINS, PIS e PIS-Contribuição, além disso, as contribuições estão servindo de mecanismo de insegurança jurídica e de desrespeito ao contribuinte. Os bons ordenamentos jurídicos, aqueles utilizados por Estados que não apenas almejam a paz social, mas também nesse sentido, procuram trazer segurança jurídica e um mínimo de estabilidade às leis, notadamente as leis tributárias. Essas medidas tranquilizam o ambiente social e demonstram respeito dos governantes pelos governados. As contribuições não estão servindo a esses propósitos.

#### 9.5.1. A deturpação anual pela qual passam as contribuições

As contribuições estão servindo, atualmente, como uma forma de desorganizar o sistema tributário, tão bem construído no passado recente (1988).

O que as cooperativas estão passando com as contribuições é em si mesmo. A lei de regência dessas sociedades foi bem elaborada e previu os efeitos dos principais tributos consolidados à época. Praticamente concomitante, entretanto, começou a fase triste das contribuições, com o PIS (Lei Complementar n.º 77/70). Dessa época em diante, temos assistido a uma verdadeira avalanche de contribuições, por vezes respeitadas as características das cooperativas, outras vezes não, a ponto de, mantidas as diretrizes fiscais da época presente, poder levar muitas dessas sociedades à ruína e ao fechamento.

Vejamos, agora, alguns desses tributos. Abordaremos as contribuições previdenciárias - em suas duas modalidades, ou seja, devida pela pessoa física e pela pessoa jurídica -, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a COFINS e o PIS, na sequência escolhida pelo legislador no referido art. 195.

### 9.6. A Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Salários

As pessoas jurídicas recolhem a contribuição previdenciária sobre a folha de salários e rendimentos equiparados, pelo comando constitucional insculpido no art. 195, incisos I, *alpha*.

A redação atual está mais genérica do que aquela aprovada pelo constituinte originário em outubro de 1988. Naquela época, constavam apenas três incisos, assim redigidos:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores, essas sociedades foi bem elaborada e previu os efeitos dos principais tributos consolidados à época. Praticamente concomitante, entretanto, começou a fase triste das contribuições, com o PIS (Lei Complementar n.º 77/70). Dessa época em diante, temos assistido a uma verdadeira avalanche de contribuições, por vezes respeitadas as características das cooperativas, outras vezes não, a ponto de, mantidas as diretrizes fiscais da época presente, poder levar muitas dessas sociedades à ruína e ao fechamento.

Atualmente, o inciso I está dividido em três partes, estando a primeira delas assim disposta: "contribuição social do empregador; da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe presta serviços, mesmo sem vínculo empregatício (redação de acordo com a Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998), agora, alguns desses tributos. Abordaremos as contribuições previdenciárias, a contribuição social sobre o lucro líquido, o PIS e a COFINS. Os termos da legislação previdenciária, a cooperativa é empresa, conforme art. 15 da Lei n.º 8.212/91, contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Uma sucessão de leis foram editadas para cumprir o desiderato constitucional de financiamento da seguridade social pelas pessoas jurídicas, em relação às remunerações pagas. Partiremos do principal diploma desse curso, a Lei n.º 8.212/91, que estabeleceu em sua redação atual (com o acréscimo da Lei n.º 9.876/99),<sup>58</sup> recolhimento a contribuição previdenciária sobre a folha de salários e rendimentos equiparados, pelo comando constitucional insculpido no art. 195, inciso I, *alpha*, da Constituição Federal de 1988. Considerando a profusão de leis tributárias em nosso País, mais seguro é informar nossa referência, outubro de 2004.

A redação atual está mais genérica do que aquela aprovada pelo constituinte originário em outubro de 1988. Naquela época, constavam apenas três incisos, assim redigidos:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

- I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou formador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.
- (...)
- III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;
- IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.<sup>59</sup>

As sociedades cooperativas normalmente possuem empregados. Isso é uma decorrência natural das atividades organizadas. As relações entre a cooperativa e seus empregados são regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e demais leis trabalhistas. Conforme a determinação constitucional, será devida a contribuição social sobre o conjunto de remunerações pagas pelo empregador aos seus empregados.

Também incidirá a contribuição sobre os contribuintes individuais, as pessoas físicas que não possuam vínculo de emprego, mas possuam vínculo de serviço. São os empreendedores, os autônomos, os avulsos e demais contratados para prestar serviços. São todos os trabalhadores pessoas físicas sem subordinação nos termos da CLT, mas que percebam remuneração, inclusive a título de pro-labore, como os administradores da pessoa jurídica (presidente e vice, diretores etc.)

Nesse tema, há uma regra específica para as cooperativas de trabalho, conforme citado no inciso IV do art. 22. Seus contratantes estão sujeitos a reter quinze por cento sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, pelos serviços prestados por cooperados filiados a entidades desse ramo específico do cooperativismo.<sup>60</sup> O total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.

Conforme Sérgio Pinto Martins:

'Em relação às cooperativas, o Ministério da Previdência e Assistência Social estipulou que, em média, 25% do valor da nota fiscal ou prestação de serviços, retém quinze por cento sobre a nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.<sup>61</sup>

309. Cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

As sociedades cooperativas normalmente possuem empregados. Isso é uma decorrência natural das atividades organizadas. As relações entre a cooperativa e seus empregados são regidas pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e demais leis trabalhistas. Conforme a determinação constitucional, será devida a contribuição social sobre o conjunto de remunerações pagas pelo empregador aos seus empregados.

fatura de serviços dizem respeito a despesas administrativas, e 20% de 75% acabam resultando nos 15%.<sup>160</sup>

Observe-se que a retenção de 15% sobre a nota fiscal ou fatura paga a cooperativa de trabalho foi equiparada pelo legislador à tributação sobre a folha de salário, não se referindo ao custeio do segurado pessoa física (que verificaremos um pouco adiante). Em termos jurídicos, é bom lembrar: estamos no inciso I do art. 195, e não no inciso II. O art. 31 da Lei nº 8.212/91 estipula que as empresas de cessão de mão-de-obra estão sujeitas a uma retenção de 11%. O art. 224-A do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, afirma não ser aplicável às cooperativas de trabalho a retenção mencionada. Isso porque há norma mais gravosa para tais entidades, como acabou de ser visto.

O legislador tratou com evidente desconfiança as cooperativas de trabalho. Todos os demais incisos referem-se aos pagamentos realizados a pessoas físicas. Apenas as cooperativas de trabalho estão sujeitas à referida retenção.<sup>61</sup> Ela não se aplica às demais sociedades comerciais que visam lucro na exploração de mão-de-obra do trabalhador. Não vemos nenhuma justificativa fática, por exemplo relacionada a uma eventual dificuldade em fiscalizar as cooperativas, que não exista nas empresas que visam lucro para seus donos. Ao contrário. As verdadeiras cooperativas de trabalho são empresas que auxiliam a sociedade ao não concentrar o lucro na exploração de mão-de-obra, possuir conselho fiscal, ser administrada de forma democrática e ser mais ciosa de suas responsabilidades sociais. Há falhas cooperativas de trabalho, como há práticas ilícitas em todas as atividades humanas. Lamentamos que o legislador tenha trilhado o caminho da penalização de todas as cooperativas, culpando-as por algumas agirem ilícitamente. Do ponto de vista jurídico, a norma parece-nos evidentemente inconstitucional por ferir o princípio da igualdade, largamente estendido aos capitulos iniciais deste trabalho, e por desprestigiar, desestimular e não apoiar o cooperativismo, em desconformidade com as diversas normas constitucionais por nós já mencionadas (notadamente os arts. 5º, caput, 146, III, c e 174, § 2º).<sup>62</sup>

Por haver essa retenção na nota fiscal ou fatura, a cooperativa de trabalho não estará sujeita a nova retenção quando repassar os valores, devendo como remuneração, de seus associados, caso contrário haveria, um *pro rata idem*. Assim, uma cooperativa de trabalhadores terceirizados, como de limpeza, verá retido o valor acima mencionado em sua nota fiscal ou fatura, e não repassará outros valores a título de cumprimento do inciso I do art. 195 da Carta. Não se trata, evidentemente, de nenhuma vantagem do cooperativismo.

<sup>60</sup> Ela não se aplica às demais sociedades comerciais que visam lucro.

<sup>61</sup> *Decreto da Seguridade Social*, p. 184.

<sup>62</sup> Sérgio Pinto Martins aponta esse aspecto como evidência de inconstitucionalidade da norma. *Decreto*, cit., p. 186.

Os demais incisos referem-se aos pagamentos realizados a pessoas físicas. Apenas as cooperativas de trabalho estão sujeitas à referida retenção. Ela não se aplica às demais sociedades comerciais que visam lucro para seus donos. Ao contrário. As verdadeiras cooperativas de trabalho são empresas que auxiliam a sociedade ao não concentrar o lucro na exploração de mão-de-obra, possuir conselho fiscal, ser administrada de forma democrática e ser mais ciosa de suas responsabilidades sociais.

As cooperativas de crédito, como as demais instituições financeiras, estão sujeitas a um adicional de 2,5% sobre as remunerações devidas à luz do inciso I, a, do art. 195 da CF, conforme determina o § 1º do art. 22 já citado. Sérgio Pinto Martins defende a inconstitucionalidade desse adicional, por ferir o princípio da igualdade e o princípio da equidade no custeio previdenciário (art. 194, inciso V, da Constituição Federal), bem como por não se aplicar ao caso o princípio da capacidade contributiva.<sup>62</sup>

Por todo o exposto, verifica-se que não há tratamento específico sobre os atos cooperativos para fins previdenciários (em relação ao inciso I, a, do art. 195 da CF), ao arripio do constitucional art. 146, III, c.

### 9.6.1. A contribuição para aposentadoria especial (Lei nº 10.666/2003)

A Constituição Federal estabelece em seu art. 201 que:

“A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada.”

Em relação à idade avançada, o sistema prevê a aposentadoria por tempo de contribuição e por idade, nos termos do § 7º do mesmo art. 201:

“É assegurada aposentadoria no regime geral de previdência social, a partir dos seguintes requisitos: a) homem, de 35 (trinta e cinco) anos de contribuição, se homem, e 30 (trinta) anos de contribuição, se mulher; b) mulher, de 35 (trinta e cinco) anos de idade, se homem, e 30 (trinta) anos de idade, se mulher, reduzidos em 5 (cinco) anos o limite para homens e mulheres rurais de ambos os sexos e para os que exercem suas atividades em regime de economia familiar, nestes incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal; c) o mesmo se o trabalhador não possuir outro sistema de previdência social. No mesmo art. 201, há previsão constitucional para aposentadoria especial a ser concedida a trabalhadores que laborarem em condições especiais, nos seguintes termos:

“§ 1º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados os casos de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidos em lei complementar.”

<sup>62</sup> *Decreto*, cit., p. 185.

Em relação à idade avançada, o sistema prevê a aposentadoria por tempo de contribuição e por idade, nos termos do § 7º do mesmo art. 201:

Como a lei complementar prevista ainda não foi editada, continua gerando efeitos o art. 57 da Lei n.º 8.213/91, como determina o art. 15 da Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, *in verbis*:

"Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei.

(...)

§ 6º O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 7º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais referidas no caput."

Por aposentadoria especial entende-se o benefício previdenciário a que faz jus o segurado que trabalhou em situações prejudiciais à sua saúde ou à sua integridade física. É uma situação anormal, pois o correto não é a exposição do trabalhador aos riscos extraordinários previstos em lei. Evidentemente, que tal benefício tem que ter previsão legal. Porém, a aposentadoria especial visa compensar o trabalhador que laborou em condições adversas à sua saúde ou que desempenha atividade com riscos superiores aos normais.<sup>63</sup> A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a

Como a aposentadoria especial irá gerar menos tempo de contribuições, a lei encontra o meio forma de manter o equilíbrio atuarial: o aumento do valor do tributo que lhe custeie. 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, con-

Os cooperados filiados a cooperativas de trabalho e de produção, quando em condições laborativas especiais, estão mais expostos a eventuais prejuízos à saúde ou integridade física. Por isso, a Lei n.º 10.666, de 8 de maio de 2003, estendeu o regime de aposentadoria especial a eles. Eis a redação do essencial n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acres-

"Art. 1º As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física. A legislação contida neste inciso exclui-se somente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições espe-

<sup>63</sup> Sergio Pinto Martins, *Dir. Trib. Imp. e Fin. v. 2*, p. 373.

Por aposentadoria especial entende-se o benefício previdenciário a que faz jus o segurado que trabalhou em situações prejudiciais à sua saúde ou à sua integridade física. É uma situação anormal, pois o correto não é a

§ 1º Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 2º Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 3º Considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção."

Conforme se depreende das regras citadas, a exposição à insalubridade ("condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física") é que justifica a incidência dos adicionais. Não serão quaisquer situações e não serão todas as cooperativas sujeitas a essa modalidade de tributação. Nesse aspecto, a regra previdenciária protege todos os trabalhadores, independentemente de seu regime jurídico, se empregado ou sócio.

9.6.2. A contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado,

Conforme mencionado *supra*, a redação original do art. 195, inciso I, letra a, da Constituição Federal, previa contribuição apenas sobre a folha de salários. Apesar de, como afirmado, folha de salário ser um conceito restrito, a Lei n.º 4.787/89, em seu art. 3º, inciso I, ampliou a incidência também sobre os pagamentos realizados a empresários, administradores e autônomos. Todos esses são trabalhadores não regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho, não possuindo subordinação e não percebendo salário. Com o advento da Lei n.º 8.212/91, o art. 195, inciso I, letra a, sofreu alterações. Sobre a Lei n.º 8.212/91, seu art. 674, I, manteve as mesmas incidências da Lei n.º 4.787/89. O Supremo Tribunal Federal, em decisão inconstitucional, entendeu que a matéria tratada pelo art. 195, inciso I, letra a, da Constituição era matéria reservada ao Congresso Nacional. O Tribunal considerou que se tratava de novas fontes de financiamento, somente instituídas por lei complementar, conforme comando dos arts. 195, § 4º e 154, inciso I.<sup>64</sup> A vista das decisões do Supremo, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões *avulsos, autônomos e administradores* por intermédio da Resolução n.º 15, de 19 de maio de 1995.

<sup>64</sup> RE n.º 177.296-4, ADIn n.º 1.102-2, Rel. Min. Maurício Corrêa e RE n.º 166.772-9, RS, Rel. Min. Marco Aurélio, que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física") é que justifica a incidência dos adicionais. Não serão quaisquer situações e não serão todas as cooperativas as sujeitas a essa modalidade de tributação. Nesse aspecto, a regra previdenciária protege todos os trabalhadores

para a Previdência Social, a contribuição previdenciária será fixada em valor de salário, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, que dispunha:

"Art. 1.º Para manutenção da Seguridade Social ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

- I - A carga das empresas e pessoas jurídicas, *inclusive cooperativas*, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício os segurados empregados, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e
- II - A carga das *cooperativas de trabalho*, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus *cooperados* a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas." (grifamos)

Com a aprovação da Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, passamos a ter a ampliação das materialidades no próprio inciso I, letra *a*, do art. 195. Nesse caso, desnecessário a manutenção do tributo por lei complementar. Por isso, o art. 9.º, da Lei n.º 9.876/99, incorporou as com alterações já vistas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91.

Conforme dito nas edições anteriores deste livro, a Lei Complementar n.º 84/96 padecia de inconstitucionalidades evidentes. A despeito de todas as diferenças existentes entre as cooperativas e as empresas comerciais, que por isso não podem ter o mesmo tratamento tributário, o legislador não pôde ter feito referendo *igualou*, explicitamente, tais sociedades de pessoas físicas. O Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, que alterou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, para que as cooperativas não possam ter o mesmo tratamento tributário, mesmo para as contribuições sociais, pois o art. 149 da Constituição Federal determina, entre outras disposições, que esses tributos obedecerão ao disposto no art. 146, inciso III, no qual se situa a previsão para ajuste na tributação do ato cooperativo. Por esse artigo constitucional (o

149), fica fácil observar que a tributação diferenciada para o ato típico das cooperativas vale, também, para as contribuições sociais, ou seja, para todos os tributos, sem vínculo empregatício os segurados empresariais, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

Este é o entendimento, também, de Douglas Yamashita:

"As Feições das Cooperativas de Trabalho não valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas na Lei Complementar n.º 84/96 também esta sujeita ao princípio da igualdade, seja diretamente, seja indiretamente por meio da expressa determinação do art. 149, de obediência ao art. 146, III, e por consequente à sua alínea c) referida no art. 20, de 15 de dezembro de 1998, passamos a ter a ampliação das materialidades no próprio inciso I, letra *a*, do art. 195. Nesse caso, desnecessário a manutenção do tributo por lei complementar. Por isso, o art. 9.º, da Lei n.º 9.876/99, incorporou as com alterações já vistas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91."

Conforme dito nas edições anteriores deste livro, a Lei Complementar n.º 84/96 padecia de inconstitucionalidades evidentes. A despeito de todas as diferenças existentes entre as cooperativas e as empresas comerciais, que por isso não podem ter o mesmo tratamento tributário, o legislador não pôde ter feito referendo *igualou*, explicitamente, tais sociedades de pessoas físicas. O Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, que alterou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, para que as cooperativas não possam ter o mesmo tratamento tributário, mesmo para as contribuições sociais, pois o art. 149 da Constituição Federal determina, entre outras disposições, que esses tributos obedecerão ao disposto no art. 146, inciso III, no qual se situa a previsão para ajuste na tributação do ato cooperativo. Por esse artigo constitucional (o

149), fica fácil observar que a tributação diferenciada para o ato típico das cooperativas vale, também, para as contribuições sociais, ou seja, para todos os tributos, sem vínculo empregatício os segurados empresariais, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

Este é o entendimento, também, de Douglas Yamashita:

"As Feições das Cooperativas de Trabalho não valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas na Lei Complementar n.º 84/96 também esta sujeita ao princípio da igualdade, seja diretamente, seja indiretamente por meio da expressa determinação do art. 149, de obediência ao art. 146, III, e por consequente à sua alínea c) referida no art. 20, de 15 de dezembro de 1998, passamos a ter a ampliação das materialidades no próprio inciso I, letra *a*, do art. 195. Nesse caso, desnecessário a manutenção do tributo por lei complementar. Por isso, o art. 9.º, da Lei n.º 9.876/99, incorporou as com alterações já vistas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91."

Conforme dito nas edições anteriores deste livro, a Lei Complementar n.º 84/96 padecia de inconstitucionalidades evidentes. A despeito de todas as diferenças existentes entre as cooperativas e as empresas comerciais, que por isso não podem ter o mesmo tratamento tributário, o legislador não pôde ter feito referendo *igualou*, explicitamente, tais sociedades de pessoas físicas. O Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, que alterou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, para que as cooperativas não possam ter o mesmo tratamento tributário, mesmo para as contribuições sociais, pois o art. 149 da Constituição Federal determina, entre outras disposições, que esses tributos obedecerão ao disposto no art. 146, inciso III, no qual se situa a previsão para ajuste na tributação do ato cooperativo. Por esse artigo constitucional (o

149), fica fácil observar que a tributação diferenciada para o ato típico das cooperativas vale, também, para as contribuições sociais, ou seja, para todos os tributos, sem vínculo empregatício os segurados empresariais, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

Este é o entendimento, também, de Douglas Yamashita:

"As Feições das Cooperativas de Trabalho não valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas na Lei Complementar n.º 84/96 também esta sujeita ao princípio da igualdade, seja diretamente, seja indiretamente por meio da expressa determinação do art. 149, de obediência ao art. 146, III, e por consequente à sua alínea c) referida no art. 20, de 15 de dezembro de 1998, passamos a ter a ampliação das materialidades no próprio inciso I, letra *a*, do art. 195. Nesse caso, desnecessário a manutenção do tributo por lei complementar. Por isso, o art. 9.º, da Lei n.º 9.876/99, incorporou as com alterações já vistas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91."

Conforme dito nas edições anteriores deste livro, a Lei Complementar n.º 84/96 padecia de inconstitucionalidades evidentes. A despeito de todas as diferenças existentes entre as cooperativas e as empresas comerciais, que por isso não podem ter o mesmo tratamento tributário, o legislador não pôde ter feito referendo *igualou*, explicitamente, tais sociedades de pessoas físicas. O Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, que alterou a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, para que as cooperativas não possam ter o mesmo tratamento tributário, mesmo para as contribuições sociais, pois o art. 149 da Constituição Federal determina, entre outras disposições, que esses tributos obedecerão ao disposto no art. 146, inciso III, no qual se situa a previsão para ajuste na tributação do ato cooperativo. Por esse artigo constitucional (o

149), fica fácil observar que a tributação diferenciada para o ato típico das cooperativas vale, também, para as contribuições sociais, ou seja, para todos os tributos, sem vínculo empregatício os segurados empresariais, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

## 9.7. O PIS e a COFINS

O PIS surgiu como o Programa de Integração Social, previsto desde a Constituição Federal de 1967, visando à participação dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas, como uma espécie de participação em seus lucros, objetivo efetivamente nunca alcançado e alterado com a Constituição Federal de 1988 para financiar o seguro-desemprego e o abono que está a limitar sua competência de tributar.

Em parecer inédito para a Federação das Unimed do Estado de São Paulo, Assin, por exemplo, se uma empresa contratar uma sociedade comercial de serviços de limpeza, não haverá que reter os 15% sobre a nota fiscal, a título de contribuição previdenciária. Já se contratar uma cooperativa de trabalhadores de serviço, de limpeza, terá que reter o montante. Criou-se, em afronta aberta ao disposto no art. 146, III, c, da Constituição Federal, uma obrigação adicional para o tomador de serviços de limpeza, que, obviamente, por razões operacionais, preferirá contratar os serviços de uma sociedade comercial, pois terá menos deveres a cumprir (de escrituração, fiscalização etc.) do que de uma cooperativa, que os cumprirá em nome da empresa.

As despesas administrativas não compõem a base de cálculo das demais contribuições dispostas no art. 22 da Lei de Custeio da Previdência Social, mas estão computadas dentro da nota fiscal ou fatura fornecida pelas cooperativas de trabalho a seus contratantes. Tais despesas incluem gastos com publicidade, material de escritório, empregados, profissionais liberais (advogados, contadores, consultores) e vários outros. A tributação de auto-debitos (a) e (b) sobre a carga tributária, por exemplo, fiscal ou futura, faz com que a contribuição devida seja maior do que a efetivamente paga, o que não diz respeito ao tributo devido, mas ao custo da tributação.

no anexo de um salário mínimo para quem perceba até dois salários mínimos por mês.<sup>70</sup>

Ele foi instituído primeiramente pela Lei Complementar n° 7, de 7 de setembro de 1970. Atualmente sua regência é a Lei n° 9.718/98, incidindo sobre o faturamento, considerado para fins tributários como sendo a receita bruta obtida pelas pessoas jurídicas de direito privado, nos seguintes termos:

“Art. 2° As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3° O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1° Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Como se observa da norma citada, o legislador unificou o tratamento normativo do PIS e da COFINS. Entretanto, antes dessa unificação, há pareceres legislativos que separam seu tratamento, como será visto.

A COFINS foi instituída como uma contribuição para financiamento da seguridade social, tendo por fundamento constitucional o art. 195, I, b. Ela substitui o antigo FINSOCIAL. A criação da contribuição se deu pela Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991 - publicada no DOU de 31 de dezembro de 1991, cujo art. 1° estabeleceu a seguinte redação: “Institui-se a contribuição para o Programa de In-

tegração Social, PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, PASEP, fica instituída contribuição social para o financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I, de art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, incluídas as equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, sendo calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.”

A COFINS é destinada à seguridade social, de acordo com o art. 10 da Lei em análise, sendo que a legislação do imposto sobre a renda lhe é subsidiária (parágrafo único do mesmo art. 10).

70 A referência atual ao PIS está no art. 239, que compõe o título das “Disposições Constitucionais Gerais”. A antecédente decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criada pela Lei Complementar n.º 27 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa de seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”

A COFINS foi instituída como uma contribuição para financiamento da seguridade social, tendo por fundamento constitucional o art. 195, I, b. Ela substitui o antigo FINSOCIAL. A criação da contribuição se deu pela

A Lei Complementar n° 70/91, em seus arts. 6° e 7°, trouxe as isenções determinadas pelo legislador.

“Art. 6° São isentas da contribuição:

- I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;
- II - as sociedades civis de que trata o art. 1° do Decreto-lei n° 2.397, de 21 de dezembro de 1987;
- III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Art. 7° São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

- I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;
- II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;
- III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei n° 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
- IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso, ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo” (Redação determinada pela Lei Complementar n° 85, de 15 de fevereiro de 1996).

A isenção para as cooperativas encontra pleno reconhecimento constitucional, conforme vemos exposto ao longo do presente livro. Como será visto mais adiante, pensamos mesmo ser uma situação de não-incidência tributária, as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Entretanto, a Medida Provisória n° 1.858-6, de 29 de junho de 1999, em seu art. 23 revogou os incisos I e III do art. 6° e o art. 7° da Lei Complementar n° 70/91. Essa MP foi reeditada, estando em vigor atualmente a Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que em seu art. 93, inciso II, determina a revogação dos incisos I e III do art. 6° da citada lei. A revogação vale desde 30 de junho de 1999, data da publicação da MP n° 1.858-6. Nos termos do tratamento constitucional vigente, a MP, n° 2.158-35 tem validade indeterminada, nos termos do Decreto-lei n° 2.009, de 25 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que determinado o fim específico de exportação para o exterior.

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior.”





### 9.7.3. Aspecto material referente ao PIS e a COFINS sobre sociedades cooperativas

Em primeiro lugar, como temos procurado deixar claro alhures, para nós as cooperativas não são beneficiárias de isenções generalizadas. No mais das vezes, os tributos não incidem sobre suas operações, como no caso do ICMS e as cooperativas de consumo, tema a ser visto no próximo capítulo.

No intuito de melhor esclarecer, vamos verificar alguns pontos referentes ao aspecto material (não no sentido do critério material da regra-matriz, mas no sentido de conteúdo, situação diversa do aspecto formal visto acima) da incidência do PIS e da COFINS sobre as sociedades cooperativas.

A base de cálculo e a alíquota, componentes do critério quantitativo do tributo, estavam assim previstas inicialmente na Lei Complementar n.º 70/91:

"Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devoluções e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."

Como já vimos, a Lei n.º 9.718/98 unificou o tratamento do PIS e da COFINS, determinando que ambos incidirão sobre o faturamento (art. 2º):

Essa base de cálculo é o ponto central para nosso estudo, como afirmado. Vale repetir que o PIS e a COFINS incidirão, portanto, sobre a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços ou a conjugação de ambos, pois esse é o sentido para faturamento, na a ser visto no próximo capítulo.

O parágrafo único do art. 79 da Lei n.º 5.764/71, já visto, reconhece que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conjugando os dois fatores, e que não reconhecer a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos.

A base de cálculo e a alíquota, componentes do critério quantitativo de tributo. As operações realizadas, atos cooperativos que não se ajustam ao modelo de base de cálculo do PIS e da COFINS, isso nos leva a crer na ocorrência do fenômeno da não incidência tributária. Os arts. 6º e 7º da Lei Complementar n.º 70/91 apresentaram as isenções ao tributo - e aqui a análise em conjunto do PIS e da COFINS se separaram. Pois bem, essas isenções só serão verdadeiramente válidas para as circunstâncias em que, incluindo-se nos limites da base de cálculo, sejam pela norma isentiva retirados os atos cooperativos da obrigação de recolher o tributo.

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devoluções e dos descontos a qualquer

Esclarecemos. Considerando que algum ato cooperativo possa estar sujeito à COFINS, que algum ato cooperativo realize o critério material do tributo (realize venda), ele será isento pelo art. 6º, I. Aquelles atos cooperativos que não realizarem venda, não estarão sujeitos ao tributo, e por isso a norma isentiva nada lhes diz.

Lembramos que o art. 110 do Código Tributário Nacional determina:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Com isso, o legislador infraconstitucional não pode considerar que haja venda onde ocorre entrega, não pode simplesmente manipular os conteúdos dos conceitos jurídicos como se fossem um mero jogo de palavras.

No mesmo sentido as lições, sempre preciosas, de Roque Antonio Carrazza:

"Faturamento não é simples rótulo, nem caixa vazia, na qual o legislador ou o intérprete podem colocar o que melhor lhes aprouver. Na realidade, faturamento tem uma acepção científica, que o Direito Tributário não pode desconsiderar.

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-catedrático da Universidade de Roma), aceita-se que o Direito Tributário é um "direito de superposição", na medida em que assimila institutos e encampações conceituais, tais como the são fornecidos por outros ramos do Direito. Assim, por exemplo, quando o Direito Tributário alude à propriedade, é preciso buscar, no Direito Civil, a noção de propriedade; quando alude ao faturamento, é preciso buscar, no Direito Comercial, a noção de faturamento; e assim por diante.

Pois bem, faturamento, nos lides do Direito Comercial, nada mais é que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS, ou ainda a contribuições tributárias. Cópia quer tal ramo do Direito, o faturamento (que, etimologicamente, advém de *fatura*) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Fatura, pois, é obter receita bruta, proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços, que pode ser considerada, como, riqueza própria, pelas empresas, em consequência do desempenho de suas atividades econômicas.

Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida pelo produtor ou o prestador, que pode cobrar o que lhe for devido. Na realidade, faturamento tem uma acepção científica, que não se confunde com o conceito de receita, que é o valor que o produtor ou o prestador recebe em troca de seus produtos ou serviços.



rativos, estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

3. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro mas, sim servir aos associados.

4. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência da COFINS porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Se o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I do art. 6º da LC 70/91 em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/91 não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

6. A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85º, 86º e 88º do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas "atos cooperativos" que visam ao lucro. Dispõe ainda, que os resultados dessas operações com terceiros, serão contabilizados, em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87º). Isenção, porquanto o primeiro asseio na jurisprudência que "Guidão se de discussões acerca dos atos cooperativos, firmou-se o entendimento, no sentido de que não há incidência de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro", (Min. Milton Luiz Pereira, RESP 152.546-0/03/09/2001 (unânime) e venda de produto ou mercadoria.

58. A doutrina, por seu turno, é uníssona ao asseio que, pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representação dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado, em dinheiro ou crédito, nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados, serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa, em seu art. 79, que constituem atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85º, 86º e 88º do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas "atos cooperativos" que visam ao lucro. Dispõe ainda, que os resultados dessas operações com terceiros, serão contabilizados, em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87º). Isenção, porquanto o primeiro asseio na jurisprudência que "Guidão se de discussões acerca dos atos cooperativos, firmou-se o entendimento, no sentido de que não há incidência de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro", (Min. Milton Luiz Pereira, RESP 152.546-0/03/09/2001 (unânime) e venda de produto ou mercadoria.

9. Incidindo a COFINS sobre o faturamento/receita bruta impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos de Direito Privado. Conseqüentemente, faturamento o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou sob outro vernacular é a soma dos contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda não há incidência da COFINS.

10. Destarte, matéria semelhante a dos autos (relacionada às sociedades civis), vem sendo discutida pelas Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior, que, com fulcro no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei nº 9.430/96 da isenção conferida pela LC nº 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços, entendo, todavia, que o direito do contribuinte ver revogada a suposta isenção pela mesma lei que o isentou, máxime quando a vontade política nela encurrada revela *quorum* qualificado.

11. Recurso especial provido com ressalvas. 75

Esta longa ementa do acórdão tem a grande vantagem de demonstrar como o STJ foi fundo na matéria, analisando a não incidência da COFINS sobre as sociedades cooperativas por seus diversos ângulos.

Lembramos que a Lei nº 9.715/98 previu, para as cooperativas, a incidência sobre a folha de pagamentos e sobre atos não cooperativos. Essa exigência constava da Medida Provisória nº 1.212/95, que gerou efeitos a partir de 28 de fevereiro de 1996, tendo sido transformada na lei em questão, com a seguinte redação: entidades em um dado período ou sob outro vernacular é a soma dos contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda não há incidência da COFINS.

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

A incidência sobre a folha de salários decorre de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei nº 9.430/96 da isenção conferida pela LC nº 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços, entendo, todavia, que o direito do contribuinte ver revogada a suposta isenção pela mesma lei que o isentou, máxime quando a vontade política nela encurrada revela *quorum* qualificado.

RSP nº 534.554-MG, 1ª Turma, rel. Min. Luiz Fux, un., j. 3.2.2004, DJU de 25.2.2004. Recurso especial provido com ressalvas. 76

Esta longa ementa do acórdão tem a grande vantagem de demonstrar como o STJ foi fundo na matéria, analisando a não incidência da COFINS sobre as sociedades cooperativas por seus diversos ângulos.

#### 9.7.4. Exclusões da base de cálculo da COFINS

A reedição nº 7 da Medida Provisória nº 1.858 acrescentou os arts. 15 e 16, estipulando algumas exclusões da base de cálculo da COFINS incidentes sobre cooperativas. Atualmente estão em vigor nos seguintes artigos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

- "Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:
- I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
  - II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
  - III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
  - IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
  - V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos, juros contraiados junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

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

A § 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput e 16, estipula a Contribuição para o PIS/PASEP será determinada também de acordo com o disposto no art. 13, e nos seguintes artigos da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

II - serão contabilizadas desacomodadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação de associação, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

Art. 16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoas jurídicas associadas, na hipótese prevista no inciso I do art. 15, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996. Por sua vez, o art. 66 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, estabelece, para as atividades rurais, relativos à assistência

Art. 66. As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, referidas no art. 82 da Lei nº 51764, de 16 de dezembro de 1971, que recebem para comercialização a produção de suas associadas, são responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, a COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 17, de 1991, e os encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias

tar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, com suas posteriores modificações.

§ 1º O valor das contribuições recolhidas pelas cooperativas mencionadas no caput deste artigo, deverá ser por elas informado, individualizadamente, às suas filiações, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a procedimento idêntico que, eventualmente, tenha sido adotado pelas cooperativas centralizadas de vendas, inclusive quanto ao recolhimento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com suas posteriores modificações."

Além dessas normas, a Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, decorrente da conversão em lei da Medida Provisória nº 101/2002, estipula:

"Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstas no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, na forma de Integração Social - PIS, criada pela Lei Complementar nº 7, de 1970, e a contribuição para a constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados à formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, inclusive quanto ao recolhimento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 2003, e no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP e da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 17, de 1991, e os encargos a estas devidos.

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/PASEP e da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 17, de 1991, e os encargos a estas devidos, quando a venda de bens e mercadorias

Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuario dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados. Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999."

Essa alteração produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003, nos termos do art. 29 da mesma lei.

Se forem superados os vícios de conteúdo e de forma para a incidência do PIS e da COFINS sobre as sociedades cooperativas, o que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não está a apontar, serão vigentes as exclusões autorizadas pelos diversos dispositivos citados. Algumas delas, entretanto, só serão aplicadas a cooperativas específicas, como as agropecuárias, de eletrificação e de consumo, não atingindo os componentes da base de cálculo da tributação para o PIS e a COFINS sobre os demais ramos do cooperativismo. Esse tratamento antitônomo, a nosso ver, não se sustenta ante nosso ordenamento constitucional.

#### 9.7.5. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS e seu reflexo sobre as cooperativas

A não-cumulatividade é um princípio e uma técnica de tributação. Como técnica, ela significa o abatimento dos valores recolhidos na etapa anterior ou durante a formação do critério material, atingindo para melhor o montante do tributo devido em cada momento da cadeia produtiva. Como princípio ela aponta um norte, um objetivo a ser perseguido pelos operadores do Direito: pelas cooperativas de eletrificação rural e seus associados.

A não-cumulatividade só tem sentido nos chamados tributos plurifásicos, incidentes em uma cadeia produtiva. Isso quer dizer que a incidência do tributo ocorrerá diversas vezes, por vários operadores econômicos, até que o produto ou o serviço seja consumido, por seu destinatário final, não tendo mais o ordenamento constitucional determinando a não-cumulatividade para o IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados (e para o ICMS, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), o que a jurisprudência entende.

A legislação fiscal ampliou esse pequeno rol para incluir algumas contribuições sociais, especificamente o PIS, por intermédio da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a COFINS, pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Hicet, e de consuno, não atingindo os componentes da base de cálculo do tributo, o PIS e a COFINS sobre os fatos geradores das sociedades cooperativas. Entretanto, há o risco de que, por meio de alterações de legislação, esse tratamento seja sistematizado. Eis o texto redigido:

Quando ao PIS, o art. 8º foi alterado pela Lei nº 10.637/2002 (art. 25) e a COFINS, o art. 1º, parágrafo único, foi acrescentado ao texto da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ficando o texto da seguinte forma:

9.7.5. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS e seu reflexo sobre as cooperativas

"Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º.

...

X - as sociedades cooperativas."

Essa alteração passou a valer a partir de 1º de fevereiro de 2003, conforme determinado pela art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

Para a COFINS, também houve exclusão para as sociedades cooperativas, conforme o inciso IV do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, pela alteração normativa determinada pela Lei nº 10.865/2004:

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º.

...

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo."

Não pretendemos entrar no mérito da retirada das cooperativas da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Pode ter sido positiva, pois as alterações citadas levaram ao aumento real da carga tributária. Entretanto, ao que nos parece, havendo vício na origem da incidência de tais tributos sobre o tipo de associação que estamos tratando, todas as alterações posteriores estarão impeditas de surtir efeitos arrecadatórios.

Chegou a semelhantes conclusões Walter Alexandre Bussanara:

"O exercício dos denominados atos cooperativos, na consecução das finalidades típicas das sociedades cooperativas, revela-se alheio à incidência da Cofins, por impossibilidade, já originariamente e por sua própria natureza, de efetivação, do aspecto material de sua respectiva hipótese de incidência tributária (alterar-se-ia); e, ainda, por não se tratar de atividade econômica, ainda assim, inviável restaria qualquer incidência da Cofins sobre tais atividades. É que, se revelaria, em vigor, por sua vez, uma situação efetiva de isenção tributária, ante o quociente concedido, ou seja, um caso de não-incidência, agora, porém, legalmente qualificada (e não, mais, originariamente, pela própria natureza daqueles atos)."<sup>76</sup>

Penhamos da mesma forma, como pôde ser visto.

A não-incidência da Cofins em âmbito, puro, de Cooperativismo", *Revista Tributária e Finanças Públicas* nº 57, pp. 40-60.

76 de dezembro de 2003, e as de consumo.