

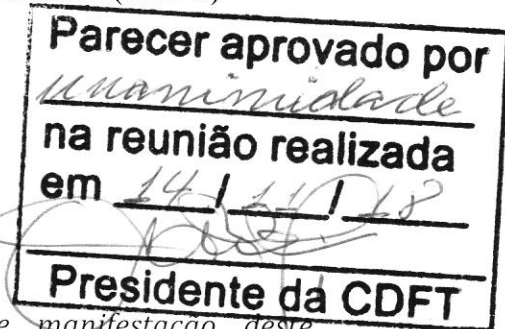
Aprovado pela Comissão de Direito Cooperativo
fiv na reunião do dia 13/11/18.



INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS – IAB
COMISSÃO DE DIREITO COOPERATIVO (CDC)
COMISSÃO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO (CDFT)

Indicação nº 033/2018

AgInst nos EDel no AREsp 1.160.270/SP



Trata-se de manifestação deste Instituto em relação ao Recurso Especial, no qual se discute a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a prestação de serviços de transporte individual de passageiros, nos casos em que a sociedade cooperativa contrata os serviços diretamente com os usuários.

Palavras-chave

Ato cooperativo. Cooperativa. Tributação. Prestação de Serviço. Sujeito Passivo. Obrigação Tributária. Transporte Individual de Passageiros.

Excelentíssimos Senhores Membros da Comissão de Direito Cooperativo,
Excelentíssimos Senhores Membros da Comissão de Direito Financeiro e Tributário,

Preliminarmente, sinto-me honrado por ter recebido do Sr. Presidente da Comissão de Direito Cooperativo a incumbência de elaborar parecer a respeito de ação



judicial que tramita na Primeira Turma do e. Superior Tribunal de Justiça (STJ), em que se discute a responsabilidade tributária das cooperativas de taxi, relativamente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza devido pela prestação dos serviços de transporte prestados por taxistas da cidade de São Paulo.

O problema é da maior relevância, tendo em vista a natural repercussão sobre as atividades desenvolvidas pelas cooperativas e por todos os profissionais que se dedicam à prestação de serviços de transporte de passageiros nos mais de cinco mil e quinhentos municípios brasileiros.

Convém, ainda, destacar a importância da decisão, visto que, juntamente com a definição do real sujeito passivo da obrigação tributária gerada, sobreleva a necessidade de lei que estabeleça o conceito de ato cooperativo, previsto no art. 146, inc. III, al. c, da nossa Lei Maior.

A Importante Questão submetida à Decisão do STJ

Tramita no Superior Tribunal de Justiça (STJ) o AgInst nos EDel no AREsp 1.160.270/SP, que julga questão de grande importância para a definição do ato cooperativo previsto na Constituição da República. Segundo o voto do Senhor Ministro Gurgel de Faria proferido na ação citada, a atividade de transporte de passageiros realizada por proprietários de veículos não associados à cooperativa, transforma estas instituições em contribuintes do Imposto sobre Serviços devido.

Segundo a justificativa apresentada pelo ilustre magistrado, a cooperativa é quem celebra o contrato com os clientes, recebendo os valores dos usuários para só depois repassá-los aos taxistas. Por essa razão, ela, a cooperativa, se coloca na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Divergindo de Sua Excelência, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, alega que não é a cooperativa quem presta os serviços objeto da ação, mas sim os motoristas contratados, motivo pelo qual são os taxistas os verdadeiros contribuintes do imposto.

Integrando a Turma de Julgamento, a Exma. Ministra Regina Helena Costa pediu vista do processo, a fim de poder melhor refletir e analisar a questão. Isto mostra, evidentemente, que a controvérsia está longe de ser solucionada, uma vez que a legislação tributária é omissa no que toca à definição do ato cooperativo, referido no art. 146, inc. III, al. c, da Lei Maior.

Com vistas a maior clareza sobre o tema acima referenciado, cabe, inicialmente, fazer-se ligeira digressão sobre como se proceder quanto à distinção entre ato



cooperativo e ato da cooperativa, ou seja, neste último caso, o ato praticado pela cooperativa em nome e no interesse dos cooperativados.

O Fundamento Constitucional

Uma sociedade de pessoas que se unem com o propósito de desenvolver atividade de comércio, indústria, serviços, crédito etc, recebe, no mundo jurídico, a denominação de cooperativa. Trata-se, portanto, de uma sociedade civil diferenciada das sociedades empresárias previstas no Código Civil, tendo em vista as muitas particularidades que apresentam. Como preliminar, firme-se que as cooperativas são entidades sem fim lucrativo, em que pese a natural obtenção de recursos, que lhes permite arcar com os custos de sua manutenção, sendo o superávit posteriormente distribuído aos associados.

Conforme reza a Constituição da República, a instituição de cooperativas independe de autorização prévia das autoridades. Assim dispondo, a Carta Magna ressalta a independência das cooperativas em relação aos órgãos reguladores e de controle do Poder Público, diferentemente do que ocorre com as sociedades empresárias em geral.

Ao mesmo tempo, as sociedades cooperativas conservam plena autonomia funcional em relação aos seus cooperativados. Igualmente, o constituinte originário cuidou de eliminar possível tratamento discriminatório, que viesse a restringir de alguma forma o seu funcionamento ou dispensar tratamento tributário mais gravoso às atividades cooperativistas.

Essa particularidade vem disposta de maneira expressa no art. 146, inc. III, al. c, acima citado, que reserva ao ato cooperativo “adequado” tratamento tributário.

Eis o dispositivo constitucional:

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;

Da leitura do texto acima, extrai-se que as sociedades cooperativas se revestem de característica *sui generis* no cenário do Direito Público no Brasil.



O Importante Papel das Cooperativas na Economia do País

Hoje disciplinada pela Lei nº 5.764/71, as cooperativas têm “por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade”, conforme prevê o art. 5º, da citada lei. Disso resulta a possibilidade de instituição de um sem número de cooperativas de diversos ramos, que vão desde a atividade agropecuária, passando pelo tratamento da saúde, pela regulação dos transportes, pelo consumo e pelo crédito, sendo que esta última é regulada por normas emanadas do Banco Central do Brasil.

É mister afirmar-se que o ato cooperativo se caracteriza pela eliminação do intermediário, ou seja, os cooperativados atuam em nome próprio, agindo solidariamente e buscando melhores condições de mercado, visando promover a expansão dos seus negócios e auferir ganhos mais significativos.

Assim é que Paulo Renato Fernandes da Silva (Cooperativas de Trabalho, Terceirização de Serviços e Direito do Trabalho, 4. ed. São Paulo: LTr, 2017, p. 29), com propriedade, diz, *in verbis*:

...definimos cooperativa como uma pessoa jurídica, regida por estatuto legal próprio, criada por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas que desenvolvem atividade ou profissão em comum ou ligadas mediante interesses comuns, que se unem em igualdade de condições para realizarem certa atividade econômica ou para praticarem negócios jurídicos, sempre por meio de instituição, a qual tem como finalidade exclusiva servir aos associados, viabilizando a materialização dos interesses destes, sendo os resultados econômicos distribuído de acordo com o esforço de cada cooperado.

O caráter solidário e a realização do interesse comum, porém, não autorizam tratamento privilegiado das cooperativas em detrimento dos demais tipos de sociedade. Constitui, antes, declaração incontestada de que as cooperativas exercem papel dos mais expressivos nos sistemas econômico, financeiro e produtivo do país.

Todavia, persiste na sociedade brasileira generalizado desconhecimento a respeito das cooperativas e a sua destacada atuação, devido a uma visão distorcida - consciente ou não- no que tange ao cumprimento das normas legais que regem o seu funcionamento. De fato, dados divulgados pela Organização das Nações Unidas, mostra que é bastante reduzido o número dessas sociedades em nosso país.

A título ilustrativo, no Brasil, contam-se pouco mais de 3% das cooperativas em funcionamento em todo o mundo, o que, de certa forma, contrasta com o contingente de



associados, representado por considerável cifra de empregos gerados. Esse é um dos principais objetivos de uma cooperativa. Para completar, ressalte-se o grande volume de recursos movimentados pelas cooperativas no Brasil.

A Partilha dos Lucros e dos Prejuízos apurados pelas Sociedades Cooperativas

É claro que não se mede a importância das sociedades cooperativas pela expressão do superávit apurado no balanço de final do exercício, uma vez que lucro ou prejuízo não fazem parte do planejamento das cooperativas. Em verdade, o saldo positivo por ventura apurado reverte-se na aquisição de bens diversos que contribuem para a melhoria e o atingimento de suas finalidades.

Por outro lado, o eventual resultado negativo é suportado pelos cooperados, de forma pessoal, sem possibilidade de compensação de lucros apurados em exercícios posteriores, diferentemente do que ocorre com as sociedades em geral. Para melhor esclarecimento, transcreve-se o art. 80, da Lei nº 5.764/71, que regula as atividades das cooperativas no Brasil.

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.

Assim, são os cooperados que assumem os riscos eventualmente advindos da prática de atos cooperativos, peculiaridade típicas das sociedades cooperativas. O art. 79, parágrafo único, da Lei das Cooperativas, é suficientemente claro ao afirmar essa característica das cooperativas em sua gênese.

Vejam-se, abaixo, os termos do dispositivo citado.

Art. 79. 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 dos objetivos sociais.

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

Esta é a principal marca distintiva entre o ato cooperativo e os atos ou contratos operados na vida civil ou empresarial. Se os atos típicos de cada sociedade são distintos, igualmente distintos serão seus efeitos, a saber, no primeiro caso a satisfação dos cooperados e, no segundo, o lucro.

Ainda sobre o ato cooperativo e, raciocinando *a contrario sensu*, é de se concluir que o ato não-cooperativo deriva de contrato, ainda que informal, e se perfaz com a emissão de Nota Fiscal, de venda ou de serviço. A propósito, o Supremo Tribunal Federal já decidiu nesse sentido ao examinar RE 599.362/RJ, em que se discutia a incidência, ou não, das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre o faturamento de uma cooperativa de trabalho.

Cabe lembrar que, sob o ponto de vista jurídico, a cooperativa é uma pessoa jurídica com personalidade própria, que não se confunde com a de seus associados. Trata-se de entidade autônoma, visto que é composta de pessoas físicas unidas pelo único objetivo de servirem a si próprios. Como organização independente e autônoma, é vedado à cooperativa exercer atividades que extrapolem os limites estabelecidos em seu estatuto.

Teoricamente, a cooperativa, quando contrata serviços que deverão ser prestados por seus associados, deve, de pronto, repassar o valor recebido aos reais prestadores do serviço, isto é, aos seus cooperados, uma vez que, pelas características das cooperativas, a possível retenção de valores resultará em obtenção de lucro e, naturalmente, no nascimento da obrigação tributária, o que não é próprio dessas sociedades.

Assim, não pairam dúvidas acerca do ato cooperativo, que é praticado pelo associado, não se justificando imputar à cooperativa a responsabilidade tributária quando os valores recebidos são repassados aos seus cooperados, após satisfeitos os compromissos e as despesas e os custos de administração e outros suportados pela cooperativa.

Nos termos do que dispõe o art. 80, da Lei nº 5.764/71, como dito acima, resta aos cooperativados o valor líquido da receita, assim como a responsabilidade por possíveis prejuízos apurados em balanço.

De acordo com o dispositivo referido, ao integrar a cooperativa, o associado se coloca como sujeito único de direitos e obrigações decorrentes de atos cooperativos praticados por eles, ainda que em razão de contratos firmados pela cooperativa. O associado, portanto, é, sob o ponto de vista jurídico tributário, o sujeito passivo das obrigações contraídas em virtude de sua atuação como associado, ainda que, na



qualidade de responsável tributário, caiba à sociedade cooperativa a retenção e o recolhimento antecipado de tributos por exigência legal.

Para efeito de Imposto de Renda, por exemplo, o valor recebido pelo cooperado deverá ser levado à tributação juntamente com os demais rendimentos que por ventura tenha auferido no ano-calendário respectivo. Quanto ao Imposto sobre Serviços, da mesma forma, o contribuinte por excelência do tributo é única e exclusivamente o prestador, ou seja, o cooperado.

De todo o exposto, é fácil concluir que a cooperativa se extrema do cooperado, visto que verdadeiramente o ato cooperativo é da alçada deste último, servindo a cooperativa como apoiadora e responsável pela infraestrutura necessária e indispensável ao desenvolvimento das atividades que competem aos seus associados.

A Indubitável Responsabilidade Tributária do Cooperado

Se o ato cooperativo é individualizado na pessoa do cooperado, este -e somente este- poderá ser considerado como sujeito passivo direto, ou melhor, o contribuinte que surge da ocorrência de um fato do cotidiano, seja a prestação de um serviço, o fornecimento de bens, a concessão de um empréstimo ou de um financiamento ou qualquer outra hipótese juridicamente alçada à categoria de fato gerador da obrigação.

Com vistas à validação desse entendimento, vale aqui recordar que o art. 121, parágrafo único, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN), dispõe, expressamente, que contribuinte é a pessoa vinculada pessoal e diretamente ao fato gerador da obrigação tributária a que dá origem. Logo, há que se excluir a cooperativa do polo passivo da relação jurídica tributária, principalmente pelo fato de que o ato cooperativo, por natureza, é prestado pelo cooperado.

Em outras palavras e, ainda, à luz de dispositivos do CTN, contribuinte não é a cooperativa, que não tem finalidade de lucro e, desse modo, não auferir rendimentos. Como já disse, os recursos recebidos pela sociedade cooperativa se destinam exclusivamente à manutenção de suas atividades administrativas, sendo o saldo, se positivo, repassado aos cooperados.

Em vista disto, fácil é concluir que os cooperados e, não, a cooperativa dispõem de capacidade contributiva, condição básica para a caracterização do contribuinte da relação jurídica tributária. Em outros termos, as duas figuras, da cooperativa e dos cooperados, não podem ser confundidas para fins de responsabilização pelo cumprimento da obrigação.



Cabe, portanto, à cooperativa, tão somente, promover a gestão dos negócios realizados no interesse das partes envolvidas nos atos cooperativos. Desse modo, a cooperativa apenas responde por tributos eventualmente devidos e não retidos do contribuinte (leia-se, cooperado), na qualidade de responsável tributário, nos termos do inc. II, do parágrafo único, do art. 121, do CTN.

Apenas neste caso é legítimo à Fazenda Pública exigir da cooperativa os tributos a que tem direito por lei. Por essa razão, tributos como o PIS/PASEP e a COFINS, que incidem sobre o faturamento, nunca poderão ser cobrados das cooperativas.

Assim entendido, resta claro que cooperativa e cooperados são figuras jurídicas distintas, desde que, cada uma delas atue no mercado de acordo com normas constitucionais e legais reservadas a cada uma, ou seja, a primeira reunindo condições e infraestrutura necessárias ao exercício das atividades dos últimos e estes praticando pessoal e diretamente os atos próprios considerados como geradores da relação jurídica tributária.

Conclusão: A Correta Imputação de Tributos sobre os Cooperados

Se, de acordo com a Lei nº 5.764/71, a cooperativa é constituída como uma sociedade de pessoas, não há como imaginar-se que o serviço prestado pelo cooperado possa ser atribuído à cooperativa para fins de tributação.

É oportuno lembrar, ainda uma vez, Paulo Renato Fernandes da Silva (*op. cit.*, p. 40), para quem “os associados prestam seus serviços por meio do ente cooperativo, que é quem contrata com terceiro interessado a prestação do serviço.” O autor acrescenta que a cooperativa atua como “interposta pessoa”, o que apenas confirma a natureza do trabalho prestado pelo cooperativado.

Com efeito, é de se reconhecer que, tendo em vista essa característica do relacionamento cooperativa/cooperativados, a primeira consiste num ente inteiramente autônomo, no sentido em que se organiza de forma empresarial para servir aos interesses de seus associados. Por seu turno, os cooperados se valem da sociedade cooperativa, que mantém estrutura apropriada apta a liberar os cooperativados, que, tão só, se dedicam à prestação do serviço que lhes compete em razão da sua condição de associado.

Os resultados, positivos ou negativos, obtidos pela cooperativa são produto exclusivo do trabalho de seus cooperados, uma vez que são estes que, verdadeiramente, contribuem com bens ou serviços para o fim por eles buscado, conforme art. 3º, da Lei



das Cooperativas, que, com base no art. 981, do Código Civil brasileiro, assim dispõe:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

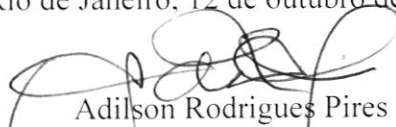
A decisão em tela, espera-se, deverá trazer avanço significativo no esclarecimento da questão. Afinal, definida a expressão ato cooperativo para fins tributários, aguardada há exatos trinta anos, todas as questões envolvendo o significado da expressão inserida no texto constitucional estarão solucionadas.

Por fim, proponho seja o presente parecer encaminhado às Mesas da Câmara de Deputados e do Senado Federal, a quem compete legislar sobre a matéria, bem como ao Exmo. Sr. Ministro da Casa Civil da Presidência da República, que, a seu talante, poderá tomar a iniciativa da remessa de Projeto de Lei ao Congresso Nacional para o fim acima mencionado.

Em aditamento, proponho seja o presente encaminhado ao e. Superior Tribunal de Justiça, solicitando o ingresso do Instituto naquela Corte, na qualidade de *amicus curiae*, representado por membro indicado pela Comissão de Direito Cooperativo, com o objetivo de expor o pensamento do IAB sobre o processo em tela, da relatoria do Exmo. Sr. Ministro Gurgel de Faria.

À consideração dos Srs. Membros da CDC.

Rio de Janeiro, 12 de outubro de 2018



Adilson Rodrigues Pires

Comissão de Direito Cooperativo

Comissão de Direito Financeiro e Tributário