

O ATO COOPERATIVO E A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO
PIS/PASEP E COFINS: INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO ATO
COOPERATIVO DO ART. 70 DA LEI N.º 5.764/71 SOB A LUZ DA
TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA DE NEIL MACCORMICK

*THE COOPERATIVE ACT AND THE INCIDENCE OF CONTRIBUTION TO
PIS/PASEP AND COFINS: INTERPRETATION OF EXPRESSION
COOPERATIVE ACT OF ART. 70 OF LAW No. 5.764 / 71 UNDER THE
LIGHT OF THE THEORY OF LEGAL ARGUMENTS OF NEIL MACCORMICK*

André Mendes Moreira*

Filipe Lima Carneiro**

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo chegar à interpretação mais correta do alcance da expressão “ato cooperativo”, utilizada pelo art. 79, da Lei n.º 5.764/71, por meio da aplicação da teoria da argumentação de Neil MacCormick. O tema é de grande relevância, notadamente porque a tributação, ou não, de determinada operação pelo PIS e pela COFINS, está diretamente vinculada ao seu enquadramento, ou não, no conceito de ato cooperativo.

Palavras-chave: Ato cooperativo – Teoria da argumentação jurídica – Não incidência do PIS/COFINS sobre o ato cooperativo.

ABSTRACT: This article aims at a more correct interpretation of the scope of the expression "cooperative act", namely, by art. 79, of Law no. 5,764 / 71, through the application of Neil MacCormick's theory of argument. The issue is of great relevance, notably because a taxation or not, of a certain operation by PIS and COFINS, is linked to its framing, or not, to the concept of cooperative act.

Keywords: Cooperative Act - Theory of legal argumentation - Non-incidence of PIS / COFINS on the cooperative act.

Artigo recebido em 14 de abril de 2020.

Artigo aceito em 21 de novembro de 2021.

* Professor Adjunto de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFMG. Doutor em Direito Tributário pela USP, onde realizou Residência Pós-Doutoral. Mestre em Direito Tributário pela UFMG, onde se bacharelou em Direito. Professor convidado do - IBET. Advogado e Consultor Tributário. Email: andre@sachacalmon.com.br

** Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos (2012). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos (2014). Mestre em Direito das Relações Econômicas e Sociais pela Faculdade de Direito Milton Campos (2018). Advogado. Professor de Direito Tributário da UNIFEMM. Professor de Processo Civil do Instituto Elpídio Donizetti. Advogado. Email: filipe@rabelloelima.com.br

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA DE NEIL MACCORMICK; 3. CONTROVÉRSIA NA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO ATO COOPERATIVO E SUAS CONSEQUÊNCIAS; 4. DA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO ATO COOPERATIVO DO ART. 79, DA LEI N.º 5.764/71 DE ACORDO COM A TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO DE NEIL MACCORMICK; 5. CONCLUSÃO; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

Em um passado recente inúmeras cooperativas de todo o país se voltaram contra a revogação do inciso I, do art. 6º, da Lei Complementar n.º 70/1991¹, que isentava as sociedades cooperativas do recolhimento da COFINS incidente sobre os atos cooperativos próprios de suas finalidades, pela Medida Provisória n.º 1.858-6, consolidada na Medida Provisória n.º 2.158-35 de 2001. As sociedades cooperativas, inconformadas com o fim da isenção, alegavam que a dispensa do recolhimento da COFINS que se deu por Lei Complementar não poderia ser revogada por meio de Medida Provisória, notadamente porque o art. 146, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal, estabelece que cabe à Lei Complementar estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Assim, a referida isenção somente poderia ser revogada via Lei Complementar.

¹ Lei Complementar n.º 70/1991:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I- as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 598.085/RJ em 06/11/2014, que se deu sob a sistemática da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal chancelou a legitimidade da revogação da isenção em comento por meio da Medida Provisória n.º 1.858-6, consolidada na Medida Provisória n.º 2.158-35. Em síntese, o Supremo afirmou que (i) a outorga de isenção e sua revogação é matéria reservada ao legislador ordinário, de modo que a isenção conferida pela Lei Complementar 70/91 deve ser tida como complementar apenas formalmente; (ii) o legislador ordinário pode estabelecer e revogar isenções e outros benefícios fiscais até que sobrevenha a Lei Complementar de que trata o art. 146, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal, estabelecendo o chamado adequado tratamento tributário às cooperativas, que ainda não foi editada.

Além de ter chancelado a legitimidade da revogação da referida isenção, na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 598.085/RJ e, também, do n.º 599.362/RJ, a Suprema Corte fixou a tese de que incide a COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pelas cooperativas com terceiros.

Superada a questão acerca da possibilidade da revogação da isenção concedida pela Lei Complementar n.º 70/91 por meio de Medida Provisória e fixada a tese de que incide COFINS sobre os negócios jurídicos praticados pelas cooperativas com terceiros, passou-se o foco para uma nova discussão envolvendo a tributação das sociedades cooperativas. Dessa vez, o que está em debate é o alcance da expressão ato cooperativo a que faz referência o art. 79, da Lei n.º 5.764/71, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais[...]. (grifo nosso)

Esta discussão é de extrema importância, na medida em que o parágrafo único do mesmo art. 79 da Lei n.º 5.764/71² estabelece que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, o que implica na possibilidade de tributar ou não os valores decorrentes da prática do chamado ato cooperativo típico.

A despeito do *caput* do dispositivo legal em comento, conceituar os atos cooperativos como aqueles “praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais”, enseja inúmeras dúvidas, que acarretam interpretações em sentidos completamente opostos acerca do que seria considerado ou não um ato cooperativo típico.

Recentemente quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.164.716/MG, sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.” Como os atos cooperativos típicos não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, os valores deles advindos não poderiam ser considerados receita ou faturamento para serem tributados pelo PIS e pela COFINS.

Entretanto, os tribunais estão tendo interpretações opostas acerca daquilo que se enquadraria ou não no conceito de ato cooperativo, o que acarretou, inclusive, no reconhecimento da Repercussão Geral acerca da matéria pelo

² Lei n.º 5.764/71

Art. 79. **Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados**, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 672.215/CE, que ainda aguarda julgamento.

A controvérsia foi instaurada em razão das seguintes interpretações divergentes: (i) a venda de mercadorias ou prestação de serviços pelas sociedades cooperativas somente serão considerados atos cooperativos típicos naquelas hipóteses em que o destinatário das mercadorias ou dos serviços prestados seja associado da cooperativa ou uma cooperativa; (ii) para que a venda de mercadorias ou prestação de serviços seja considerado ou não prática de ato cooperativo não importa quem foi o destinatário destes produtos ou serviços, mas sim se eles fazem parte do objeto social da cooperativa e se foram fornecidos ou prestados por associados da sociedade cooperativa ou não associados. Se fornecidos ou prestados por associados, configura-se ato cooperativo, se fornecidos ou prestados por não associados, a operação não é considerada ato cooperativo.

As duas correntes, que são o objeto de interpretação do presente trabalho, implicam na tributação ou não do produto da venda das mercadorias ou prestação de serviços pelo PIS e pela COFINS, eis que, conforme o fixado no supracitado julgado do Superior Tribunal de Justiça, o PIS e a COFINS não incidem sobre o ato cooperativo típico.

Diante do atual cenário, em que o modelo lógico-dedutivo de argumentação se mostra limitado e, portanto, insuficiente para solucionar casos difíceis, os estudos acerca da argumentação jurídica têm ganhado maior relevância na ciência do Direito. No âmbito global, temos Robert Alexy e Neil MacCormick como expoentes no que diz respeito à teoria da argumentação

jurídica, tendo em vista a difusão e aceitação de suas respectivas teorias. No Brasil, temos Humberto Ávila como destaque na teoria da argumentação jurídica³.

A despeito da importância das teorias desenvolvidas por aqueles e outros autores, no presente artigo o paradigma interpretativo adotado será a teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick, tendo em vista ser uma das mais discutidas e de maior alcance do século XXI.

2. TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA DE NEIL MACCORMICK

A atividade do intérprete no mundo jurídico é complexa, na medida em que para se chegar ao correto sentido da norma a ser extraída da legislação, exige-se uma pormenorizada atividade de análise do texto legal e da realidade fática.

Nas palavras de Eros Roberto Grau *"a interpretação do direito não é atividade de conhecimento, mas constitutiva, portanto, decisional, embora não discricionária. Dizendo-se de outro modo: a interpretação do direito envolve não apenas a declaração do sentido veiculado pelo texto normativo, mas a constituição da norma a partir do texto e da realidade. É atividade constitutiva, não meramente declaratória."*⁴

No exercício da interpretação o intérprete deve justificar as premissas que adota, o que se dá por meio de argumentos, que na definição de MacCORMICK e ALEXY *"são elementos de justificação racional da interpretação jurídica.[...]Esse trabalho de fundamentação da premissa escolhida convém seja qualificado de*

³ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 09 out.2017.

⁴ GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes. (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6ª Edição, pg. 26. Editora Malheiros, São Paulo, 2014.

*justificação externa, mediante a qual são avaliados os argumentos empregados para decidir por uma interpretação em detrimento de outra(s)."*⁵

Assim, para MacCormick a argumentação, seja no âmbito prático, seja no âmbito jurídico, possui função justificadora. Especificamente no contexto jurídico, a argumentação somente será persuasiva e correta se estiver de acordo com os fatos estabelecidos e as normas extraídas do ordenamento vigente.

MacCormick reconhece então a possibilidade de vários pontos de vista que podem acarretar diversos argumentos para um mesmo caso, notadamente naqueles casos difíceis.

Eu acredito no caráter argumentativo do direito, e eu considero isso admirável em uma sociedade aberta. Nós devemos olhar para todos os lados de qualquer questão importante, e não simplesmente pender para o lado de nossos preconceitos ou da certeza aparente. Nós devemos escutar todos os argumentos, e celebrar, não deplorar, a natureza discutível que parece estar incorporada no direito.⁶

Importante destacar que a despeito de reconhecer a existência de vários argumentos para um mesmo caso, MacCormick não deixa de reforçar que tais argumentos devem ser avaliados para definir qual a interpretação será a mais correta para o caso específico.

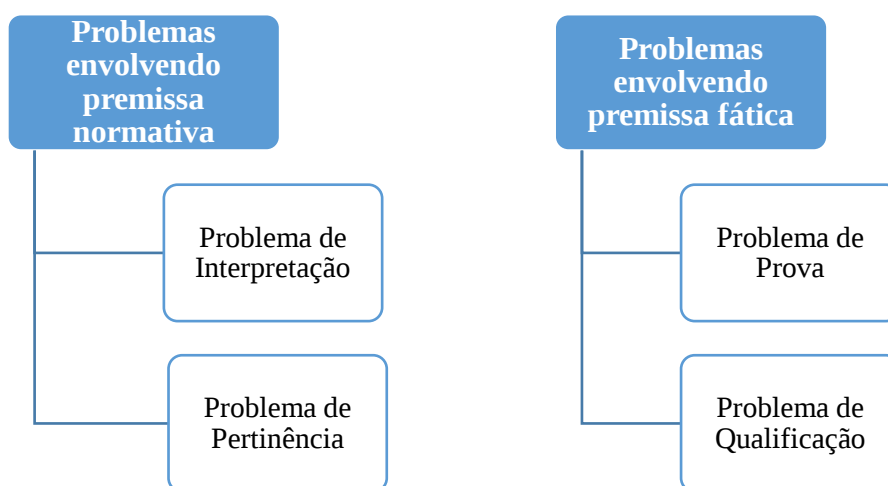
Ao mesmo tempo em que Teoria da Argumentação Jurídica proposta por MacCormick reconhece que em alguns casos as justificações adotadas pelos Juízes são de caráter estritamente lógico-dedutivo, especialmente nos casos envolvendo um cenário fático e normativo simples (casos fáceis), reconhece as

⁵ ALEXY, Robert. Juristische Interpretation. In: Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie. 1. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995. p. 71-92.

⁶ MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

limitações da justificação de caráter lógico-dedutivo para a solução de casos envolvendo um cenário fático ou normativo complexo (casos difíceis).

MacCormick então faz uma divisão dos casos difíceis envolvendo a premissa normativa e a premissa fática. Enquanto os casos difíceis em razão da premissa normativa podem envolver problemas de interpretação e pertinência, aqueles casos difíceis em razão da premissa fática podem envolver problemas de prova ou qualificação.⁷



(i) Problema de Interpretação

Em alguns casos, apesar de não ocorrer dúvida acerca de qual o dispositivo legal a ser aplicado para resolução do caso concreto, a interpretação deste dispositivo pode comportar mais de um sentido. Por exemplo, é o que se verifica no caso trazido no presente artigo em relação à interpretação da expressão ato cooperativo presente no art. 79, da Lei n.º 5.764/71, que para alguns são apenas aquelas operações de fornecimento de mercadorias e prestação de serviços que tenham como destinatários cooperados ou cooperativas, enquanto para outros

⁷ ATIENZA, Manuel. *As Razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica*. São Paulo: Landy Editora, 2000. p. 179.

são todas as operações de fornecimento de mercadorias e prestações de serviços, desde que fornecidos/prestados por cooperados e que estejam em concordância com o objeto da cooperativa.

(ii) Problema de Pertinência

O problema da pertinência se faz presente quando não se sabe se existe uma norma aplicável à determinado caso concreto. Verificada a ausência de norma aplicável de forma direta ao caso, abre-se espaço para o uso da analogia.

(iii) Problemas de Prova

Para o doutrinador Manuel Atienza:

Os problemas de prova estão presentes quando há dificuldade no estabelecimento da premissa menor, ou seja, dos fatos. Nos casos envolvendo problemas de prova a resolução passa pela realização de um teste de coerência, verificando se todas as peças da história parecem se ajustar bem, sem que se tenha infringido nenhuma regra processual.(2000.p.195)⁸

(iv) Problemas de Qualificação

Os problemas de qualificação são constatados quando, apesar de se verificar a ocorrência de determinados fatos, há dificuldade em saber se estes se enquadram ou não em um dos casos regulados pela norma. Isso ocorre principalmente naqueles casos em que existem fatos secundários que são decisivos no enquadramento ou não do caso concreto à hipótese regulada pela norma. Como exemplo, o autor Manuel Atienza ao explicar os problemas de qualificação de MacCormick, coloca o seguinte questionamento: uma esposa que deu à luz à um filho sem ter feito relações sexuais com o marido nos últimos 11 meses pode ser acusada de adultério, tendo em vista que a gravidez se deu em decorrência de uma inseminação artificial? A questão estáo será resolvida

⁸ ATIENZA, Manuel. As Razões do Direito. Teorias da Argumentação Jurídica. São Paulo: Landy Editora, 2000. p. 181.

verificando-se se a inseminação artificial está ou não abarcada pelas hipóteses da norma que trata do adultério.

Como decorrência da insuficiência da justificação lógico dedutiva para a resolução daqueles casos difíceis, MacCormick cria alguns requisitos para que se considere que uma decisão de um caso difícil está correta, ou seja, que os argumentos empregados foram os mais adequados. Estes requisitos são:

- Universalidade;
- Sentido em relação ao sistema (isto é, devem ter consistência e coerência);
- Sentido em relação ao Mundo (o argumento, além de estar dentro dos limites dos critérios anteriores, deve ser consequencialista).

O requisito da universalidade é do tipo lógico, na medida em que se exige uma previsibilidade na aplicação da norma. Isto é, para justificar uma decisão de forma adequada, deve ser apontada pelo menos uma premissa (premissa maior) que seja a expressão de uma norma geral ou de um princípio e, ao mesmo tempo, essa premissa deve servir para a resolução de casos semelhantes (previsibilidade).

Com efeito, a despeito de todo caso ter suas particularidades, deve sempre existir um nexo entre o caso concreto e a decisão para que a argumentação seja adequada, e é justamente em razão disso que o critério da universalidade pode ser constatado ou não. Por exemplo, sempre que acontecer *A*, *B*, *C*, deve ser aplicada a decisão *D*, eis que naquelas hipóteses se aplica a norma *X*.

Importante destacar que a universalidade não se confunde com a generalidade, eis que uma norma pode ser mais abrangente ou mais específica sem que isso afete a sua universalidade. Enquanto a generalidade está ligada ao campo de alcance da norma, a universalidade está vinculada à possibilidade de se estabelecer um critério lógico de aplicação das normas, do tipo, quando acontecer *A* $\rightarrow$ aplica-se *B*, ou seja, deve estar presente uma hipótese de tipo geral que una as causas ao efeito.

Cumprido o requisito da universalidade, deve ser observado ainda o sentido da argumentação perante o sistema, isto é, se ela guarda consistência e coerência. Um argumento será considerado consistente quando não for contraditório com normas vigentes que foram estabelecidas de forma válida, o que significa dizer que o Direito vigente não pode ser violado, sob pena de não ser cumprido o requisito da validade da argumentação perante o sistema. Já o requisito da coerência será cumprido quando a norma puder ser subsumida à um ou mais princípios ou valores protegidos pelo Direito. Na concepção de Atienza:

Segundo essa ideia de coerência, uma norma que estabelecesse que os carros amarelos não podem trafegar a mais de 80 quilômetros por hora (enquanto o limite para os carros de outras cores é, por exemplo, 110 quilômetros por hora) não seria inconsistente, mas seria incoerente, pois a cor, em princípio, não parece ter nenhuma relação com os fins ou valores a serem perseguidos pelo controle do tráfego de veículos (como seriam a segurança, a economia de combustível, etc.).⁹

A coerência é um elemento muito importante, na medida em que é impossível ter conhecimento acerca de todas as normas do ordenamento jurídico, mas é possível conhecer os princípios e valores norteadores do ordenamento, que, por sua vez, acabam orientando a conduta dos jurisdicionados. Ainda com base na ideia de coerência, MacCormick defende a utilização de argumentos com base nos princípios e na analogia na resolução dos casos difíceis. Os princípios têm uma função explicativa, por indicar o sentido da norma e, também, justificativa, tendo em vista que a subsunção na norma aos princípios é indispensável para o reconhecimento de sua coerência perante o ordenamento jurídico. A analogia, por sua vez, também pressupõe a coerência do direito, eis que, ainda que de forma menos explícita, faz o uso de princípios para, após a

⁹ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito**. Teorias da Argumentação Jurídica. São Paulo: Landy Editora, 2000, p. 188.

constatação de semelhança entre determinados casos concretos, chegar à norma correta a ser aplicada. Por óbvio, a analogia pressupõe a realização da análise do contexto fático dos casos eventualmente análogos e a pertinência entre o caso que se pretende solucionar e os princípios ou normas norteadores do caso paradigma. *A suficiência da analogia depende da existência de semelhança entre os fatos do novo caso e os fatos operativos de princípios, ou normas, enunciados em termos razoavelmente específicos engastados em precedentes ou em leis promulgadas.*¹⁰

Por fim, a necessidade de sentido da decisão/argumentação com o mundo é um critério que para MacCormick é decisivo na qualificação da argumentação. Para MacCormick, a argumentação jurídica adequada, além de estar dentro dos limites marcados pela universalidade, consistência e coerência, deve ser consequencialista. Isto é, ao abordar determinada questão, deve ser levada em conta qual serão as consequências para além das partes envolvidas caso a norma aplicada seja A ou B ou, ainda, qual a melhor interpretação da norma aplicável, tendo em vista as consequências para outras questões semelhantes. A título de exemplo, podemos citar o efeito de indução comportamental decorrente de julgamentos em matéria tributária, seja no âmbito administrativo ou judicial, que vão afetar a tomada de decisões de diversos contribuintes, mesmo não sendo parte do caso julgado.

¹⁰ MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P.250.

3. CONTROVÉRSIA NA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO ATO COOPERATIVO E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.164.716/MG, o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que "*não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas*" tendo em vista que os atos cooperativos típicos não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, de modo que os valores deles advindos não poderiam ser considerados receita ou faturamento para serem tributados pelo PIS e pela COFINS. Confira-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. 3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS. 4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovisionamento do Recurso Especial. 5. Recurso Especial desprovido.6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.(REsp

1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Em seu voto, o Min. Relator Napoleão Nunes Maia Filho, acompanhado por unanimidade, explicou por meio de exemplos práticos o que seria o ato cooperativo. Confira-se o trecho abaixo:

[...] atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais. Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de ato cooperativo típico. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo. **O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos** típicos não são *intuitu personae*, não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, **estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais.** Quando se está diante de uma cooperativa de trabalho, o tipo de serviço prestado precisa ficar bem evidenciado. **Isso se vê claramente nas chamadas cooperativas de prestação de serviços profissionais, as quais respondem pela captação e pela contratação impessoal dos serviços, para ulterior distribuição entre os cooperados, que os executarão de forma individual e autônoma, de modo a garantir oportunidade de trabalho e remunerabilidade a todos,** como leciona o Professor HELENO TAVEIRA TORRES (Regime Constitucional do Cooperativismo e a Exigência de Contribuições Previdenciárias sobre as Cooperativas de Trabalho. RDIT, 1/101, jun/04). Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como

entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram. No caso dos autos, colhe-se da decisão que se está diante de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS. (STJ. REsp 1164716/MG.2016) (grifo nosso)

Em que pese a explicação do ilustre Ministro Relator, a interpretação acerca do que seria o ato cooperativo ainda é controversa, mesmo após o referido julgado, uma vez que alguns entendem que (i) as vendas de mercadorias ou prestação de serviços pelas sociedades cooperativas somente serão considerados atos cooperativos típicos naquelas hipóteses em que o destinatário das mercadorias ou dos serviços prestados seja associado da cooperativa ou também seja uma cooperativa; enquanto outros entendem que (ii) para que as vendas de mercadorias ou prestação de serviços sejam considerados ou não ato cooperativo não importa quem foi o destinatário destes produtos ou serviços, mas sim se eles guardam pertinência com o objeto da cooperativa e se foram fornecidos ou prestado por associados da sociedade cooperativa ou não associados. Ou seja, se o fornecedor dos produtos ou serviços vendidos ou prestados pela cooperativa à terceiros for associado ou uma cooperativa, configura-se o ato cooperativo, lado outro, se os produtos ou serviços foram fornecidos ou prestados por não associados cooperativa, a operação não é considerada ato cooperativo.

Veja abaixo exemplo de julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região adotando a primeira corrente:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO DECORRENTE DE SERVIÇO PRESTADO A TERCEIRO NÃO ASSOCIADO. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. PRECEDENTES. HONORÁRIOS. (01) 1. Em se tratando de sociedade cooperativa,

para fins de tributação, deve-se verificar se o ato é cooperativo (atos que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71) ou se advém de operações que envolvam terceiros não associados, haja vista que as receitas resultantes da prática de atos cooperativos estão isentas do pagamento de tributos, enquanto que as decorrentes da prática de atos com não associados submetem-se à tributação. O STJ, ao apreciar recurso representativo da controvérsia (REsp. n. 58.265/SP), assentou que "as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009). Precedente: STJ - AgRg no Ag: 1221603 SP 2009/0148022-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, publicado no DJe 11/06/2013). Linha de raciocínio que se estende aos demais tributos. 2. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (RE n. 599.362 e RE n. 598.085) abraçou a ideia de que as sociedades cooperativas não são indistintamente imunes à incidência dos tributos; têm a sua receita bruta submetida às contribuições ao PIS e COFINS, na forma da legislação em vigor, incidindo tais tributos sobre os atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados por intermédio das cooperativas de serviços profissionais, respeitando-se as exceções legais previstas no art. 15, da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. 3. É assente a jurisprudência no sentido de que o fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados não se configuram como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente. Assim, em se tratando de atos não cooperativos, não há falar em isenção de tributos. 4. Honorários de sucumbência, nos termos do voto. 5. Apelação parcialmente provida. (TRF. AC 0023898-33.2012.4.01.3500 / GO, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, Rel.Conv. JUIZ FEDERAL EDUARDO MORAIS DA ROCHA (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 05/05/2017).(grifo nosso)

Confira-se agora julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
– CARF aplicando a segunda corrente:

IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - Não são alcançados pela incidência do IRPJ os resultados de atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, são passíveis de tributação normal pela em relação ao IRPJ. O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IRPJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei nº 8.541/92, art. 64 da Lei 8.981, de 1995). Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar. (CARF, Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-15.416, Processo n.º 10320.001177/2003-15). (grifo nosso)

O cenário, portanto, é de flagrante insegurança jurídica, eis que nos termos da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça os atos cooperativos típicos não são tributados pelo PIS e pela COFINS, enquanto os atos não cooperativos estão sujeitos a tal tributação. Contudo, sem uma interpretação uniforme acerca do que seria o ato cooperativo, a incidência ou não do PIS e da COFINS sobre as atividades desenvolvidas pelas cooperativas fica obscura.

4. DA INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO ATO COOPERATIVO DO ART. 79, DA LEI N.º 5.764/71, DE ACORDO COM A TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO DE NEIL MACCORMICK

Partindo-se da redação do art. 79 da Lei n.º 5.764/71 que define o ato cooperativo, temos que "*Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*"

Conforme se depreende da leitura do referido dispositivo, sua redação não é das mais cristalinas, de modo que o raciocínio lógico-dedutivo não se mostra suficiente para nos levar a mais correta interpretação da expressão ato cooperativo. Com efeito, a interpretação contida no referido dispositivo é passível de interpretações em diversos sentidos, por meio da utilização de argumentos distintos.

O problema que se pretende solucionar no presente artigo é justamente o fato de existir na jurisprudência duas interpretações em sentidos distintos da expressão ato cooperativo, o que acarreta na tributação ou não da operação pelo PIS e pela COFINS. Enquanto para alguns os atos cooperativos típicos são apenas aquelas operações de fornecimento de mercadorias e prestação de serviços destinados à cooperados ou cooperativas (primeira corrente), para outros, atos cooperativos típicos são todas as operações de fornecimento de mercadorias e prestações de serviços, desde que fornecidos/prestados por cooperados e que estejam em concordância com o objeto da cooperativa (segunda corrente).

De acordo com a divisão de casos difíceis proposta por MacCormick, sem dúvidas, estamos diante de um problema de interpretação, eis que não se tem dúvida acerca de qual é o dispositivo legal que traz o conceito de ato cooperativo (art. 79, da Lei n.º 5.764/71), mas a interpretação deste dispositivo comporta mais de um sentido.

Pois bem, partindo do requisito da Universalidade proposto por MacCormick como elemento indispensável para a justificação de uma decisão, temos que as duas interpretações ora tratadas cumprem tal requisito, tendo em vista serem passíveis de acarretarem um critério lógico de aplicação da norma, de modo a permitir a existência de um nexo entre o caso concreto e a consequência normativa (quando acontecer A → aplica-se B). Assim, se entendermos que o ato cooperativo só estará configurado quando a venda de

mercadorias ou prestação de serviços se der a favor de um destinatário que também seja cooperado ou cooperativa, sempre que uma cooperativa vender mercadorias ou prestar serviços para cooperativas ou cooperados estará configurada a prática do ato cooperativo, enquanto qualquer venda de mercadorias ou prestação de serviços para outros destinatários que não sejam cooperados ou cooperativos, não poderá ser considerada ato cooperativo. Lado outro, se entendermos que o ato cooperativo é praticado sempre que a cooperativa venda mercadorias ou preste serviços (i) por meio de cooperados ou cooperativa e (ii) que estejam em consonância com o seu objeto social, sempre que os serviços/mercadorias fornecidos se derem por meio de cooperados ou cooperativa e estejam em consonância com o objeto social da cooperativa, estará configurada a prática do ato cooperativo, independentemente da natureza do destinatário dos serviços ou mercadorias.

Em relação ao requisito do sentido da argumentação perante o sistema (consistência e coerência), entendemos que os argumentos que sustentam as duas correntes interpretativas se diferem em relação ao grau de cumprimento dos requisitos de consistência e coerência perante o ordenamento jurídico vigente.

Sobre a consistência (ausência de contradição com o ordenamento jurídico), aqueles que defendem a primeira corrente podem alegar que a interpretação mais restritiva acerca do conceito de ato cooperativo, no sentido de que o destinatário das mercadorias/serviços fornecidos pela cooperativa só poderá ser cooperado ou cooperativa, podem alegar que esta linha interpretativa não viola nenhum dispositivo legal vigente, porém, os defensores desta corrente não têm argumentos razoáveis para alegar que a linha argumentativa adotada pela segunda corrente é incompatível com o ordenamento jurídico. Lado outro, os que defendem a segunda corrente interpretativa podem sustentar que a

interpretação no sentido de que o ato cooperativo só é praticado quando há venda de mercadorias ou prestação de serviços para cooperativas ou cooperados é incompatível com o art. 174, §2º da Constituição Federal, que estabelece que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Ou seja, o “ato cooperativo” deve ser abrangente para causar um efeito prático relevante para as cooperativas, de modo que uma interpretação restritiva de seu conceito não é compatível com o referido dispositivo constitucional. Ademais, a interpretação no sentido de que a natureza jurídica do destinatário das mercadorias/serviços pouco importa para a configuração ou não do ato cooperativo não é incompatível com nenhum dispositivo legal.

No que diz respeito à coerência (subsunção do argumento à um ou mais princípios ou valores defendidos pelo ordenamento), a segunda corrente também tem maior respaldo nos princípios constitucionais e valores defendidos pelo ordenamento jurídico. Enquanto aqueles defensores da primeira corrente (o ato cooperativo só ocorre quando o destinatário das mercadorias/serviços é uma cooperativa ou cooperado) não encontram princípios e valores constitucionais que absolvem de forma direta este entendimento, os defensores da segunda corrente (o ato cooperativo ocorre sempre que o produto/serviço fornecido pela cooperativa se dê por meio de cooperado ou cooperativa e esteja de acordo com seu objeto social, pouco importando a natureza do destinatário) encontra respaldo em diversos princípios e valores constitucionais.

A interpretação mais abrangente acerca da expressão ato cooperativo defendida pela segunda corrente está em plena coerência com o supracitado art. 174, §2º, da Constituição Federal, que expressamente dispõe que a lei estimulará e apoiará o cooperativismo. Ou seja, uma interpretação mais abrangente da expressão cooperativo, inevitavelmente, acarretará tal estímulo, pois estará abarcando a grande maioria das atividades da cooperativa. Lado outro, a

interpretação restritiva defendida na primeira corrente praticamente esvazia o ato cooperativo ao considerar que ele só será praticado quando o produto/serviço for fornecido para cooperativa ou cooperado. A título de exemplo, podemos citar as cooperativas de trabalho formadas por motoristas de taxi. Se aplicarmos esta interpretação da primeira corrente, toda corrida feita por um taxista cooperado em favor de qualquer cidadão que não seja cooperado seria considerada ato não cooperativo, ao contrário do que determina o referido dispositivo constitucional.

A interpretação sustentada pela segunda corrente também encontra total compatibilidade com os Princípios da Livre Iniciativa e Valorização do Trabalho presentes nos artigos 1º, inciso IV, e 170 da Constituição Federal, *in versus*.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Isto porque, o cooperativismo no Brasil (país que sempre enfrentou alto índice de desemprego) tem a importante função de fomentar o trabalho, unindo trabalhadores de determinados setores de prestação de serviços ou fornecimento de mercadorias que, de forma conjunta, unem esforços e acabam criando um cenário no qual a conquista de oportunidades de trabalho é maior do que naquele cenário em que os trabalhadores atuam de forma pulverizada e sem organização. Logo, quanto maior a abrangência do ato cooperativo, maiores serão as oportunidades de trabalho criadas, o que está em consonância com os referidos princípios constitucionais.

Ademais, a exposição de motivos da Lei n.º 5.764/71 reconhece expressamente a importância das cooperativas no desenvolvimento nacional, de modo que a referida lei foi criada pensando em criar condições de competição para as cooperativas, permitindo que estas forneçam bens e serviços para não associados, colocando como condição apenas que seja atendido seu objetivo social. Tem-se, *in verbis*:

[...] não seria possível desconhecer a importância fundamental do cooperativismo brasileiro, que vem desempenhando transcendente tarefa na organização de uma estrutura sócio-econômica, que corresponde plenamente, às múltiplas exigências do desenvolvimento nacional. [...] A fim de criar condições de competição, atualmente inexistentes, já que as Cooperativas, a despeito de suas finalidades não lucrativas, estão equiparadas em termos tributárias, no que tange a ICM e IPI, às entidades tradicionais de comércio, foram introduzidas algumas inovações, a saber:

[...]

- As Cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais.¹¹

¹¹ BRASIL. **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências.

Assim, se a Lei das cooperativas permitiu a estas que forneçam bens e serviços a não associados como meio de aumentar a competitividade, colocando como única condição a relação entre os bens e serviços com o objetivo social da cooperativa, o fato de o destinatário dos bens e serviços não ser associado pouco importa para a configuração do ato cooperativo, pois os únicos requisitos para a configuração do ato cooperativo são (i) os bens ou serviços serem fornecidos por associado, por óbvio, e (ii) guardarem relação com o objeto social da cooperativa. Logo, o fomento ao cooperativismo é um valor defendido pelo ordenamento jurídico, o que também dá sustentação à segunda corrente, por abarcar de fato as atividades prestadas pelas cooperativas.¹²

Por fim, no que diz respeito ao requisito do sentido da decisão em relação ao Mundo (a decisão, além de estar dentro dos limites dos critérios anteriores, deve ser consequencialista), entendemos que as consequências da adoção da segunda corrente de entendimento é mais benéfica do que os da primeira. Isso porque, em um país que conta com mais de 12,7 milhões de desempregados¹³ o cooperativismo deve ser estimulado de forma direta por se tratar de um meio de

Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm > Acesso em: 18 outubro 2017.

¹² Exposição de Motivos da Lei n.º 5.764/71:

(...) não seria possível desconhecer a importância fundamental do cooperativismo brasileiro, que vem desempenhando transcendente tarefa na organização de uma estrutura sócio-econômica, que corresponde plenamente, às múltiplas exigências do desenvolvimento nacional.

(...)

A fim de criar condições de competição, atualmente inexistentes, já que as Cooperativas, a despeito de suas finalidades não lucrativas, estão equiparadas em termos tributárias, no que tange a ICM e IPI, às entidades tradicionais de comércio, foram introduzidas algumas inovações, a saber:

(...)

- As Cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais.

¹³ Informação retirada do sítio eletrônico disponível em <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-01/taxa-de-desemprego-no-pais-fecha-2019-em-119>>. Acesso em 09.04.2020

criação de oportunidades de trabalho. Assim, uma corrente interpretativa que acarretará em maior abrangência do ato cooperativo ensejará mais oportunidades de trabalho, enquanto uma corrente que restringe o alcance do ato cooperativo não guarda observância com a necessidade de se criar oportunidades de trabalho.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no que foi exposto no presente artigo constatamos que segundo a teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick uma decisão será considerada mais acertada e, por óbvio, os argumentos que lhe dão sustentação, quando cumprirem os requisitos da (i) Universalidade; (ii) Sentido em relação ao sistema (consistência e coerência); e (iii) Sentido em relação ao Mundo (as consequências da decisão devem ser consideradas).

Logo, tendo em vista os referidos requisitos balizadores das decisões, concluímos que os argumentos a favor da tese de que a configuração da prática do ato cooperativo têm apenas duas condicionantes: (i) as mercadorias ou serviços devem ser fornecidos por cooperados e (ii) devem ter relação com o objetivo social da cooperativa (segunda corrente); são mais fortes do que os daqueles que defendem a tese de que o destinatário das mercadorias ou serviços também deve ser um associado ou uma cooperativa para que seja configurado o ato cooperativo.

A uma, porque os argumentos no sentido de que a qualidade do destinatário é irrelevante para a configuração do ato cooperativo não se mostram diretamente inconsistentes com nenhum dispositivo constitucional, enquanto os argumentos a favor de uma interpretação mais restritiva no sentido de que o ato cooperativo só é praticado quando o destinatário dos serviços ou mercadorias é

cooperado ou associado é incompatível com o estímulo ao cooperativismo estabelecido pelo art. 174, § 2º, da Constituição Federal, tendo em vista que esta interpretação praticamente esvazia o ato cooperativo.

A duas, porque a interpretação mais restritiva não é coerente com os princípios constitucionais e valores defendidos pelo ordenamento. Já a interpretação mais abrangente encontra sustentação no referido art. 174, § 2º, da Constituição Federal, nos princípios constitucionais da livre iniciativa e valorização do trabalho, bem como nos valores defendidos pela Lei n.º 5.764/71, que foi criada com a finalidade de criar melhores condições de mercado para as cooperativas, abrangendo o seu campo de atuação.

E, por fim, porque as consequências decorrentes de uma decisão baseada na interpretação mais restritiva são menos benéficas para a sociedade, eis que em um país cuja constituição resguarda a valorização do trabalho e a livre iniciativa, mas que sofre de sério problema de desemprego, o cooperativismo se mostra como um meio de oportunidades de trabalho, de modo que o seu alcance deve ser o maior possível, ou seja, o ato cooperativo deve abranger todas as atividades de prestação de serviços e vendas de mercadorias realizadas pela cooperativa desde que estejam de acordo com seu objetivo social e sejam realizadas pelos cooperados ou cooperativa, independentemente da natureza dos destinatários daqueles produtos ou serviços.

6. REFERÊNCIAS

ALEX, Robert. **Juristische Interpretation**. In: Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie. 1. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995.

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito**. Teorias da Argumentação Jurídica. São Paulo: Landy Editora, 2000.

BOZZA, Fabio Piovesan. **A Tributação das Sociedades Cooperativas e a Evolução da Jurisprudência a Respeito**. Revista Dialética de Direito Tributário m.º 148. São Paulo: Dialética, 2008.

BRASIL, **Exposição de Motivos da Lei n.º 5.764/71**. Brasília, 1971. Disponível <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-5764-16-dezembro-1971-357788-norma-pl.html>> Acesso em: 18 outubro 2017

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Processo n.º 10320.001177/2003-15. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 105-15.416. Disponível em <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>> Acesso em 18 outubro 2017.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Lei Complementar 70/1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5764.htm> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Acórdão. Recurso Especial nº 1.164.716/MG. Não incidência do PIS e da COFINS nos atos cooperativos. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. DJU, Brasília, 27 ab. 2016. Disponível em <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/340013547/recurso-especial-resp-1164716-mg-2009-0210718-5/certidao-de-julgamento-340013558?ref=juris-tabs>> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 598.085/RJ. Repercussão Geral. Tributário. Ato cooperativo. Cooperativa de trabalho. Sociedade cooperativa prestadora de serviços médicos. Relator Min. Luiz Fux.

DJU, Brasília, 06 nov. 2014. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?Doctp=TP&docid=7708834>> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário nº 592.998/RJ. Incidência das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL sobre os atos cooperativos próprios. Relator Min. Dias Toffoli. DJU, Brasília, 24 out. 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarementa.asp?S1=000149685&base=basemonocraticas>> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Superior Tribunal Federal**. Acórdão. Recurso Extraordinário n.º 672.215/CE. Incidência da COFINS, da Contribuição ao programa de integração social e da Contribuição sobre o lucro líquido sobre o produto de Ato cooperado ou cooperativo. Relator Min. Joaquim Barbosa. DJU, Brasília, 29. Mar. 2012. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1949790>> Acesso em: 18 outubro 2017.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal**. Acórdão. Apelação Cível n.º 0023898-33.2012.4.01.3500 / GO. Cooperativa De Trabalho. PIS/COFINS. Incidência Sobre O Faturamento Decorrente de Serviço Prestado a Terceiro não Associado. Relatora Desembargadora Federal Ângela Catão. DJF1, 05 mai. 2017. Disponível em <https://edj.trf1.jus.br/edj/bitstream/handle/123/225182/Parte2-Caderno_JUD_TRF_2017-05-04_IX_77.pdf?sequence=3> Acesso em: 18 outubro 2017.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**. (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6ª Edição. Editora Malheiros, São Paulo, 2014.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MacCORMICK, Neil. SUMMERS, Robert. **Interpretation and Justification**. In: Interpreting statutes: a comparative study. Org. Idem. Aldershot, Brookfield, Hong Kong, Singapore, Sydney: Dartmouth, 1992.

OLIVEIRA. Nielmar de. **IBGE: total de desempregados cresce e atinge 14,2 milhões**. EBC.Agência Brasil. 2017. Disponível em <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-04/ibge-total-de-desempregados-cresce-e-atinge-142-milhoes>> Acesso em: 18 outubro 2017.