

**PAULO ROBERTO STÖBERL**

**OS TRIBUTOS NACIONAIS DIANTE DA  
SOCIEDADE COOPERATIVA NO BRASIL**

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processual Tributário, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.  
Professor Coordenador: Prof. Dr. James Marins

CURITIBA  
1999

**PAULO ROBERTO STÖBERL**

**OS TRIBUTOS NACIONAIS DIANTE DA  
SOCIEDADE COOPERATIVA NO BRASIL**

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processual Tributário, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.  
Professor Coordenador: Prof. Dr. James Marins

CURITIBA  
1999  
**SUMÁRIO**



## INTRODUÇÃO

O tema que procuro desenvolver ao longo deste trabalho é de escassez doutrinária acentuada e foi escolhido no escopo de se esclarecer a relação até hoje mal entendida entre este tipo societário “sui generis” - sociedades cooperativas – e o fisco brasileiro. Desta feita, para qualquer consideração explicativa do fenômeno da tributação das cooperativas, deve-se trilhar um caminho que necessariamente irá buscar interpretar o arcabouço legal tributário em aplicação às atividades desenvolvidas pelas cooperativas no afã de concretizar seus objetivos estatutários, passando pela conceituação do chamado “Ato Cooperativo” delimitando-o e esclarecendo a teoria que se traduz no âmago do caráter ímpar que a sociedade cooperativa apresenta, não só no Brasil como no mundo, pois o cooperativismo é doutrina universal, tendo, claro, sua regulamentação adaptada para os direitos positivos de cada nação, todavia obedecendo-se a princípios e estrutura quase que dogmáticos.

É presente a dificuldade de se elucidar algumas questões cotidianas que muitas vezes aparentemente não se vislumbra solução imediata, diante da sede do Estado em tributar. Assim temos observado que autoridades tributárias não alcançam o entendimento de certos conceitos deste tipo societário e desrespeitam sua estrutura, para atribuir-lhes errôneas classificações de suas atividades, na maioria das vezes separando a pessoa do cooperado da pessoa da sociedade,

propriamente dita, não acatando a teoria da “extensão”, ou como nomina o professor Reginaldo Ferreira Lima “Teoria da Sociedade Auxiliar”.

Para os conhecedores da sociedade cooperativa, é flagrante o entendimento que a cooperativa existe tão somente para prestação desinteressada de serviços a seus donos, ( leia-se cooperados), servi-los, “sem a mais leve intenção de lucrar”, inconcebível, portanto, a pratica de qualquer ato contrario aos associados, ou que não esteja intimamente ligada aos objetivos sociais a que foi constituída.

O tema, em questão, possui grande relevância fática, dado, em primeiro plano, a importância econômica das cooperativas no cenário brasileiro, segundo dados da OCB, ( Organização das Cooperativas Brasileiras), a sociedade cooperativa no Brasil representa o engajamento de quase quatro milhões e meio de cooperados, através de 5.102 cooperativas, com faturamento anual de 17 bilhões de dólares americanos, em nosso estado, o Paraná, as cooperativas agropecuárias representam 55% do PIB, totalizando, 210.000 cooperados. (Dados estes fornecidos pela Organização das Cooperativas Brasileiras e pela OCEPAR – Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná em 1997).

É um setor que esta em pleno desenvolvimento e crescimento, no entanto, este tipo societário é regido por uma lei de 1971, que em muito não representa mais a estrutura da cooperativa e inclusive cria óbices funcionais no desenrolar das relações societárias, necessitando de interpretações de outras legislações que regem sociedades comerciais, todavia, ainda bem disciplina o objetivo de constituição e funcionamento das cooperativas, bem como, disciplina os atos por ela praticados e os afasta da tributação.

Assim, comprovado a importância econômica da cooperativa no Brasil e

principalmente no estado do Paraná, apresenta-se no campo do direito tributário, o segundo dado de importância para a escolha do tema, a necessidade de se tentar efetuar uma delimitação de vários conceitos de direito tributário, que merecem interpretação, respeitando a natureza dos atos praticados nas cooperativas.

Talvez a principal via de conflitos doutrinários, seja a relação complexa apresentada pelos atos praticados pela cooperativa, que afastam sua tributação; sendo que tais atos conceituados e identificados - como sendo os praticados para consecução dos objetivos societários - não é o puro resultado econômico; hipótese de incidência de tributos, que desperta interesse do fisco em tributar, porém resta particularidades não assimiladas pelo fisco, quer federal, quer estadual. Não sendo compreendido ou delimitado o real fato ocorrido com a prática dos "Atos Cooperativos", dando origem a várias interpretações errôneas que desembocam no judiciário, o qual, infelizmente tem, em muitas decisões, mostrado pouco conhecimento técnico da matéria regulamentar societária da cooperativa, vindo a se construir uma jurisprudência prejudicial ao crescimento e fortalecimento das sociedades cooperativas, em contrário com as normas constitucionais brasileiras e principalmente agredindo normas infra-constitucionais reguladoras das cooperativas.

É de suma importância a delimitação do ATO COOPERATIVO, para desenvolvimento da idéia deste trabalho, todavia, o intuito desta Monografia não se pauta exclusivamente na análise e estudo do Ato Cooperativo e sua extensão, o

escopo no momento é ambientar o leitor na realidade da sociedade cooperativa e possibilitar que entenda que os tributos no Brasil tem nascedouro na Constituição, evoluindo para o conceito que a tributação dos atos praticados pela sociedade obedece princípios inerentes à matéria do direito cooperativo e frente ao conceito de cooperativa advém a explicação sucinta dos tributos e de seu mecanismo de incidência em certos atos praticados pelas cooperativas; para tanto, serão ministradas noções destes pontos basilares.

O que nos pautará o raciocínio será sempre a legalidade traçada pela Constituição Federal, no dizer do Dr. Reginaldo Ferreira Lima *“Com isso concluímos na conformidade da reiterada e sempre repetida lição do Prof. Geraldo Ataliba, norteada pela impossibilidade de se interpretar as questões tributárias, em todos os sentidos, senão a partir da Constituição Federal.”*<sup>1</sup>

Importante, também salientar que, somos do entendimento da existência do chamado Direito Cooperativista, existente através da doutrina cooperativista traduzida em um sub-ramo do direito comercial e civil, traduzido por princípios universais da matéria e por lei específica federal, no território brasileiro, legislação esta, que deve ser respeitada. Com este esclarecimento, será mais fácil, ao leitor, entender certas defesas e posições acerca de questões, que no momento, dizem respeito a inter-relação do direito tributário e o direito cooperativo.

Desta forma, o trabalho será desenvolvido tendo como escopo a visão panorâmica dos tributos aplicados à sociedade cooperativa.

---

<sup>1</sup> LIMA, Reginaldo Faria. Direito Cooperativo Tributário.

## 1 SISTEMA COOPERATIVISTA NO MUNDO E NO BRASIL (HISTÓRICO)

O sistema cooperativista é, a bem da verdade, uma filosofia de vida. Não se pode separar o cooperativismo de atitudes e vida societária. Como o próprio nome já traduz, cooperativismo é cooperar, é atuar em conjunto, é união do grupo para resolução de problemas comuns. Para se ter uma idéia básica do sentido de cooperação, interessante sintetizar o ensinamento de uma antiga lenda chinesa, que se refere à força dos feixes de junco, que agrupados não se quebram, rompendo apenas, quando separados. É este, o âmago da idéia; juntar, unir operar em conjunto para fortalecer e assim vencer.

A idéia de cooperativismo nos foi trazida ao Brasil pela leva de imigrantes entrados no país principalmente à partir da segunda metade do século passado.

O estranhamento de terra, língua, costumes e culturas de lavoura, ressaltaram ainda mais a necessidade dos imigrantes em se unirem, e relembrem os modelos desta união associativa.

Porém a idéia de cooperativismo, nasceu, na forma que conhecemos hoje, na Inglaterra da Revolução Industrial. Época de grande carestia e exploração do povo, onde a idéia de capitalismo passava pela exploração de mão de obra.



Pois bem, abaixo transcreveremos trecho melhor explicativo:

No início essa cooperação aconteceu em âmbito tribal pela união de tribos próximas contra inimigos comuns (outras tribos, animais de grande porte etc.) ou para trabalho conjunto, seja na coleta de frutas, na caça ou na pesca. Na Babilônia, muito antes de Cristo, já existia um sistema de exploração, em comum, de terras arrendadas. Na Grécia antiga havia diversas formas de associações, entre as quais as que objetivavam garantir enterro e sepultura decente aos seus associados. No México, os indígenas organizavam-se em comunidades chamadas “ejidos”, hoje transformadas em cooperativas integrais de produção agrícola. O mesmo aconteceu com os indígenas peruanos que, organizados em comunidades chamadas “ayllos”, semeavam e colhiam suas lavouras com instrumentos de propriedade coletiva, repartindo os frutos do trabalho de acordo com a necessidade de cada um.<sup>2</sup>

Mas é digno de salientar que: *“O surgimento do Cooperativismo como empreendimento sócio-econômico aconteceu na Inglaterra em 1844, na cidadezinha de Rochdale, perto de Manchester. Sob a crescente ameaça de serem substituídos pelas máquinas a vapor e com o agravamento do estado de extrema miséria da classe operária, 28 tecelões reuniram-se para buscar outra alternativa de trabalho e sobrevivência.”*<sup>3</sup>

No Paraná, há que se registrar que um dos primeiros movimentos marcados pela cooperação surgiu no ano de 1829, com a chegada do primeiro grupo de 248 imigrantes alemães que fundaram a Colônia Rio Negro, hoje município.

Diversos movimentos embasados no espírito da cooperação surgiram até 1911, entre alguns dos mais de cem grupos de imigrantes aqui chegados. Todavia, o mais importante movimento pré-cooperativista ocorreu entre os franceses que, em 1847 fundaram a Colônia Thereza Cristina às margens do Rio Ivaí, hoje município

---

<sup>2</sup> O Cooperativismo no Mundo - Publicação Ocepar - 1995

<sup>3</sup> O Cooperativismo Paranaense - Publicação Ocepar - 1997

de Cândido de Abreu. Os imigrantes liderados por Jean Maurice Faivre, desencadearam um movimento cooperativista sob inspiração do médico Benoit Joseph Mure, fundador da Vila da Glória em Santa Catarina.

Entre as experiências mais importantes realizadas no terreno cooperativo destaca-se a da “Colônia Cecília”, em 1890, no município de Palmeira, no Paraná, idealizada pelo agrônomo Giovanni Rossi, líder do grupo de italianos chamados de “anarquistas”. Seguiram-se vários outros movimentos de cooperação, como por exemplo: a fundação, em 1906, da Associação Beneficente 26 de Outubro, por ferroviários de Ponta Grossa, a qual se transformou em Cooperativa Mista 26 de Outubro, mais tarde; em 1909, indústrias madeireiras se reúnem e fundam a Cooperativa Florestal Paranaense; a fundação da Colônia Muricy com a constituição em 1912, da Sociedade Agrícola Polonesa, transformada em Cooperativa Mista Agropecuária São José Ltda., em 1945.<sup>3</sup>

Ressaltasse ainda, a Cooperativa Agrária de Consumo de Responsabilidade Ltda, “Liberdade”, em Vera Guarani, município de Paulo Frontin, surgida no ano de 1930, que foi a primeira cooperativa registrada conforme o Decreto-Lei 581/38, tendo o registro sido feito no dia 19 de maio de 1942, recebendo o nº 1.

*“Um dos momentos marcantes do cooperativismo ocorreu na década de 60, quando o IBC incentivou a criação das cooperativas de cafeicultores, como forma de superação das dificuldades do setor. Já no ano de 1964 o Paraná tinha 33 cooperativas de café, algumas das quais desapareceram por causa do declínio da produção”.*<sup>3</sup>

Mas, foi a partir de 1969 que o movimento cooperativista paranaense ganhou proporções, com o início das discussões para a implantação dos projetos de integração, desenvolvidos conjuntamente pela Acarpa, DAC e Incra, com o apoio do Banco do Brasil, BRDE, BNCC e CFP.

---

<sup>3</sup> O Cooperativismo Paranaense - Publicação Ocepar - 1997

Cabe, ainda esclarecer que a estrutura organizacional do Cooperativismo mundial e brasileiro se traduz pela existência de um órgão de representação mundial das organizações cooperativas de todo o tipo , com sede em Genebra, uma organização Americana de representação, a OCA - Organization das Cooperativas Americanas, e a nível brasileiro a OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras, conforme disciplina o artigo 105 da lei cooperativista, quanto à obrigatoriedade de registro perante esta organização nacional através da organização estadual, quando o estado da federação possuir tal órgão e a nível estadual a OCEPAR – Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado do Paraná.

Por derradeiro, gostaríamos de expressar em breves traços, o histórico da legislação brasileira que regeu a sociedade cooperativa, nas seguintes legislações transcritas abaixo, assim, como se verifica, existiu uma sucessão de diplomas normativos, mencionada por Sylvio Marcondes: <sup>4</sup>

- Decreto legislativo nº 979, de 6-1-1903, tido como precursor do trato da matéria – “Faculta aos profissionais da agricultura e indústrias rurais a organização de sindicatos para defesa de seus interesses”.
- Decreto legislativo nº 1.637, de 5-1-1907, primeira lei especial – “Cria sindicatos profissionais e sociedades cooperativas”.
- Decreto nº 22.239, de 19-12-1932 – Reforma as disposições do Decreto legislativo nº 1.637, de 5-1-1907, na parte referente às sociedades cooperativas.
- Decreto nº 23.611, de 20-12-1933 – Revoga o Decreto legislativo nº 979, de 6-1-1903, e faculta a instituição de consórcios profissionais-cooperativos.

---

<sup>4</sup> MARCONDES, Sylvio - Enciclopédia Saraiva do Direito. vol. 20

- Decreto nº 24.647, de 10-7-1934 – Revoga o Decreto nº 22.239, de 19-12-1932, estabelece bases e princípios para a cooperação profissional e para a cooperação social; faculta auxílios diretos e indirectos às sociedades cooperativas e institui o Património dos Consórcios Profissionais Cooperativos.
- Decreto-Lei nº 581, de 1-8-1938 – Dispõe sobre registros, fiscalização e assistência de sociedades cooperativas; revoga os Decretos nº 23.611, de 20-12-1933; 24.647, de 10-7-1934; e revigora o Decreto nº 22.239, de 19-12-1932.
- Decreto-Lei nº 926, de 5-12-1938 – Dispõe sobre a constituição, financiamento e fiscalização das sociedades cooperativas de seguros.
- Decreto-Lei nº 1386, de 5-12-1939 – Permite a admissão de pessoas jurídicas nas cooperativas de indústrias extrativas.
- Decreto nº 6980, de 19-3-1941 – Aprova o regulamento para a fiscalização das sociedades cooperativas estabelecido no Decreto-Lei nº 581, de 1-8-1938.
- Decreto-Lei nº 5.893, de 19-10-1943 – Dispõe sobre a organização, funcionamento e fiscalização das cooperativas.
- Decreto-Lei nº 6.274, de 14-2-1944 – Altera disposições do Decreto-Lei nº 5.893, de 19-10-1943.
- Decreto-Lei nº 8401, de 19-12-1945 – Revoga os Decreto-Leis nº 5893, de 19-10-1943 e 6.274, de 14-2-1944, exceto as disposições dos arts. 104 a 118, seus respectivos parágrafos, revigorando o Decreto-Lei nº 581, de 1-8-1938 e o Decreto nº 22.239, de 19-12-1932.

- Decreto-Lei nº 59, de 21-11-1966 – Define a política nacional de cooperativismo, cria o Conselho Nacional de Cooperativismo e dá outras providências.
- Decreto nº 60.597, de 19-4-1967 – Regulamenta o Decreto-Lei nº 59, de 21-11-1966.
- Lei nº 5.764, de 16-12-1971 – Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências.

## **2 CONCEITO DE SOCIEDADE COOPERATIVA**

Para que tenhamos um bom andamento no desenvolvimento do tema, antes de mais nada, se faz necessário conceituar a sociedade cooperativa, tal qual existe hoje no Brasil. Para que tenhamos este conceito sempre em mente, no desenrolar do tema e assim possibilitando alcançar as diferenças dos atos praticados por qualquer outra pessoa jurídica e pela cooperativa.

Preliminarmente, a cooperativa é uma pessoa jurídica de direito civil, constituindo-se desta forma em uma sociedade civil, de eminente e forte cunho social, que não possui finalidade lucrativa, mesmo que atuando no mundo econômico, não sendo passível de falência, onde há regulamentação legal das formas de sua extinção.

A cooperativa é regida por um documento , que deve ser arquivado nas juntas

comerciais, denominado Estatuto Social, onde serão delimitados, segundo critérios legais, o prazo de mandato de seus administradores e mecanismos internos e obrigatórios de fiscalização. Ressalte-se que é criada exclusivamente para a prestação de serviços diretos a seus donos, chamados de cooperados, que tem de ser em número superior a vinte, havendo singularidade de voto, mesmo que haja diferença no número de cotas-partes que cada um possua, sendo vedado, em qualquer caso o voto por procuração.

Há, também a necessidade de existirem obrigatoriamente, pelo menos dois fundos indivisíveis, entre os cooperados, onde todo o resultado de operações com não associados, deve a estes fundos, ser remetida, onde, havendo extinção da sociedade, por qualquer motivo, o montante dos fundos é enviado para o governo federal, e nunca reverterá para os cooperados.

Temos assim, certos aspectos básicos a considerar em qualquer conceituação que se venha a adotar:

- a) Caráter social da sociedade cooperativa;
- b) Caráter econômico desenvolvido no mercado, todavia ausência de intuito de lucro;
- c) Relações de direito comercial (Direitos e obrigações societárias - “sui generis”);
- d) Prestação de serviços diretos ao cooperado como argumento existencial (Teoria da Sociedade Auxiliar).

### **3 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RECEPÇÃO DA LEGISLAÇÃO COOPERATIVISTA**

Pautados na idéia de que existe um Direito Cooperativo, deve existir, além de princípios norteadores do ramo, uma legislação positiva que discipline a matéria, elenque os princípios e estabeleça regras de criação, extinção, funcionamento e outros mecanismos necessários a existência do objeto, no mundo real. Neste sentido, se faz necessário trazer a notícia que tal legislação existe. Trata-se da Lei Federal 5.764/71, legislação esta que rege a sociedade cooperativa no Brasil.

É anterior a Constituição Federal, todavia, essencial esclarecer que houve sua recepção pela Texto Constitucional, a exemplo do próprio Código Tributário Nacional.

Com o advento da promulgação da Constituição de 1988, muito se discutiu sob a recepção do Código Tributário Nacional, se chegando, quase a unanimidade da doutrina, de que este fora recepcionado e seu texto detinha o estatus de Lei Complementar, por reger a matéria, conforme assim dispõe o artigo 146.

O mesmo aconteceu com a Lei 5.764/71, que passou a integrar a ordem jurídica, inteligência do artigo 34, em seu parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, no dizer de Paulo de Barros Carvalho:

Assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de patibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o Poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão rescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa.<sup>5</sup>

#### **4 RESUMO DA ESTRUTURA DA SOCIEDADE COOPERATIVA NO BRASIL (APLICAÇÃO DA LEI 5.764/71)**

A Sociedade Cooperativa no Brasil.

***Legislação aplicável:***

- a) CF/88 - art. 5º, XVIII
  - art. 146, III, c
  - art. 174, § 2º

- b) Lei Federal 5.764/71

Conceito: É um tipo de sociedade de pessoas, sem fins lucrativos regulada por lei especial e que se destina a prestação direta de serviços aos associados.

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.



Estrutura:

- Assembléia Geral – art. 38
- Diretoria/ou Conselho – art. 47 CNC 12
- Conselho Fiscal – art. 56 (mandato de 1 ano)
- Características cooperativistas (art. 4º)
- sem fins lucrativos (art. 4º)
- não sujeito a falência (art. 4º)
- 20 pessoas no mínimo (art. 6º)
- Responsabilidade (arts. 11 e 12)
- Regida por Estatuto social (art. 21)
- Com instituição de fundos indivisíveis (art.28) e (art. 89)
- Livre ingresso e saída (art. 32)
- Distribuição de despesas e sobras regulada por lei – (art.80)

Tipos:

- 1º grau / 2º grau / 3º grau ( art. 6, I,II, III)

Formas de extinção e criação:

- Constituição – art. 15
- Fusão – arts. 57 e 58
- Incorporação - art. 59
- Cisão/Desenvolvimento – art.60
- Dissolução – art 63( liquidante - art.65)
- Ato cooperativo – art.79 e Operação com terceiros arts. 86/89
- Representação Sistema Cooperativista

## **5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

Necessário, no presente momento, nos afastarmos um pouco do conceito de sociedade cooperativa e sua regulamentação legal, para desenvolvermos um tema que nos será necessário elucidar, para que mais tarde, quando retomarmos a linha de raciocínio da tributação dos atos cooperativos, possamos estar com o tirocínio bem reavivado.

Muito se discute do porquê da existência dos tributos, o cidadão de hoje trava uma batalha com o Estado, onde há o escopo de fugir do desconto compulsório e inevitável de parte de seu patrimônio, situação esta, onde muitos cidadãos, transformados em contribuintes, chegam a dizer que o tributo é um “furto legalizado e estruturado, sem o qual não se tem qualquer defesa!” Na verdade, é um drama do Estado moderno fazer com que os cidadãos entendam porque devem contribuir com parte de seus patrimônios, para seu custeio; que muitas vezes representa um descontentamento, geral do contribuinte, com o modo em que as coisas são feitas, todavia, há realmente uma razão histórica, longínqua, é verdade, mas explicativa, e digamos até bastante razoável do “porquê pagar”.

Eis a explicação: Voltemos às primeiras aglomerações de humanos na terra, um agrupamento necessário à sobrevivência da espécie, realizada primeiramente, através de famílias, e mais tarde, de pequenos clãs onde na proteção das cavernas, enquanto uns dormiam outros vigiavam, enquanto uns se feriam, outros tomavam deles conta, onde quando a prole tinha fome alguns se arriscavam caçando. Quero, com esta argumentação, demonstrar que sempre houve necessidade de sacrifícios

individuais para a conservação do coletivo. Esta idéia da importância da coletividade esta mais arraigada na filosofia do oriente onde o “indivíduo só”, não tem a importância do coletivo. Diferentemente da nossa sociedade ocidental, onde perdemos um pouco deste “sentido fundamental do coletivo em detrimento do indivíduo”, porém ele existe e está presente. Deste modo sempre houve, como acima dito, a necessidade da parcela do sacrifício unitário para que a sociedade possa existir; transportemos a idéia do sacrifício individual para a data atual e teremos, de maneira simplista, porém básica, o porquê do pagamento de certa quantia, que nos pertence, para a manutenção da sociedade. Claro que pelo gigantismo do Estado, este criou maneiras de cobrar a quantia que entende necessário, criando também, formas e mais formas de coação para exigir o pagamento, o que fez surgir a necessidade de criação de pesos e contrapesos para salvaguardar o cidadão.

No Brasil, temos que o sistema de pesos e contrapesos, localiza-se no topo do arcabouço jurídico, ou seja, na Constituição Federal, que sendo rígida, nos dá uma estável segurança, segurança esta, embasada em uma série destes mecanismos ditos, princípios, que correspondem a proteção necessária contra o Estado. No dizer de Reginaldo: *“O texto constitucional brasileiro se inclui, pois, nessa classificação, na área das estruturas rígidas, que somente podem sofrer alterações pelo legislativo mediante condições especiais, que operam efeitos tanto nas limitações da apresentação dos projetos, como no seu trâmite e no quorum de votação”*.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

O Direito Tributário no Brasil é eminentemente constitucional, obedecendo-se a idéia de sistema, no ensinamento do Prof. Paulo de Barros, *“o sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações”*,<sup>7</sup> de forma que *“tendo a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas”*. Desta forma, por termos uma constituição rígida, e nela estar alicerçadas as normas tributárias, é que podemos seguramente dizer que *“esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo Ataliba na sua obra Sistema constitucional tributário brasileiro”*.<sup>8</sup>

Este sistema possui uma série de “princípios e regras que formam o Sistema Constitucional... *“que influem diretamente na compreensão da atividade tributária do Estado e das relações tributárias que emergem do exercício da atividade tributária do Estado ... e são eles é que dão a definição, ou seja, a feição, os contornos e o conteúdo desse próprio sistema”*.<sup>9</sup> No dizer do Mestre Geraldo Ataliba, em transcrição de uma aula, dada na USP.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP(fonte Internet).

## 6 PRINCÍPIOS NORTEADORES DE TRIBUTAÇÃO

Desta forma, está provada que a existência de princípios chamados constitucionais tributários, nada mais são do que limites ao legislador e conseqüentemente ao Estado no sentido de tributar. São estes princípios pesos e contra-pesos, sistema de freios que constituem-se verdadeiro rol de garantias ao contribuinte-cidadão, contra a sede de arrecadação do Estado moderno.

Diante disto, é necessário falar sucintamente de princípios, aplicáveis à tributação das cooperativas, no sentido de reforçar a tese da não tributação dos atos por ela praticados para consecução de seus objetivos sociais. Para tanto, recorreremos, de imediato à explicação do Mestre Paulo de Barros Carvalho: *“Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma”*.<sup>10</sup>

Nos ensinamentos do saudoso Mestre Geraldo Ataliba, se abstrai de seus escritos que existiam, na verdade, três macro-princípios, de onde os outros demais derivavam, assim vejamos, nos dizeres do próprio mestre: *“Esses três princípios esbarram em todos os princípios chamados “Princípios do Direito Administrativo”, e eles tolhem ou orientam toda a legislação administrativa federal, estadual ou municipal. República, Estado de Direito e Federação: não há ramo do Direito que não sofra a influência desses princípios.”*<sup>11</sup> E após esta delimitação

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 9ª ed.

<sup>11</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

passa a conceituar cada um dos princípios de maneira tal que não cabe qualquer comentário, tão somente a transcrição de seu pensamento:

República implica igualdade. República é o regime político em que os cidadãos mandam. Os cidadãos são os donos da coisa pública, são donos, em igualdade de condições; ninguém é mais cidadão do que outro. A igualdade é a base pressuposta da República. Isto vem dito, depois vem repetido—nem precisava—no art. 5.º, caput, da Constituição e em seu inciso I. Quer dizer, a igualdade domina toda a Constituição: dimensão política da igualdade, dimensão individual da igualdade. É evidente que vai ter reflexos no campo do Direito Tributário. Aliás, é o mais importante de todos os princípios constitucionais e, por isso mesmo, é o mais importante de todos os princípios tributários.<sup>12</sup>

E mais adiante completa que a Igualdade é o princípio mais importante que existe, dele deriva a Legalidade, conceituada por garantia material da igualdade. Assim, completa: *“A legalidade é um grande valor, mas é um valor instrumental. Ela é o meio de assegurar a igualdade. A legalidade não vale só como um valor em si, embora seja também um valor em si. Mas vale porque é o modo de se garantir o tratamento igual e, portanto, realizar-se na plenitude a República.”*<sup>13</sup> E completa: *“Esta garantia material da igualdade só se alcança pela legalidade. Daí a consagração, em todos os esquemas constitucionais, do princípio da legalidade.”*<sup>14</sup>

Resta-nos ressaltar sobre a chamada – Estrita Legalidade Tributária- segundo ensinamentos do Professor Ataliba, que assim ensina: *“Qual é a primeira e maior consequência das exigências do princípio da igualdade em matéria tributária? O Estado é obrigado a tratar igualmente a todos. O único modo pelo qual o Estado pode nos obrigar é fazendo lei. E a lei deve ter um conteúdo tal que respeite as exigências da igualdade”*.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

<sup>13</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

<sup>14</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

<sup>15</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

Diante de todo o exposto, evoluímos para a idéia da aplicação deste princípio agora tratando da Igualdade Tributária, ainda transcrevendo os imprescindíveis ensinamentos do mestre desaparecido:

Assim, também, quando o Estado quer contribuições financeiras do cidadão, ele é obrigado a fazer uma lei, e uma lei que seja geral e igual para todos. Qual o critério para se determinar a igualdade entre as pessoas para se exigir contribuições financeiras? Há duzentos anos que vem sendo elaborada e aperfeiçoada esta teoria, no mundo ocidental, que está muito clara na nossa Constituição: o Estado, em matéria tributária, é obrigado a tratar igualmente os cidadãos. Quer dizer, exigir de todos igualmente. Conforme o caso, a própria Constituição coloca o critério de igualdade. Sem necessidade, porque bastava afirmar a igualdade—como está afirmado na Alemanha, na Espanha, na Itália, na França, nos Estados Unidos—sem que a Constituição precisasse ir à minúcia, ao pormenor de dizer quais são os requisitos técnicos que o legislador deve observar ao fazê-lo. A postura do constituinte brasileiro foi diferente, minuciosa, extensa e rígida, pela preocupação de marcar claramente campos materiais de competência tributária, a fim de evitar conflitos de leis entre as pessoas tributárias.<sup>16</sup>

E deste modo, igualdade é tratar os iguais de maneira igual, e não os desiguais de tal modo, pois assim não se estaria aplicando tal princípio basilar.

Quanto ao segundo e terceiro " Macro-Princípios", temos a destacar: Quanto ao Estado de Direito e Judiciário :

Quando se fala em Estado de Direito, está-se supondo tripartição do Poder, que é o que está no art. 2º da Constituição. Não há Estado de Direito sem Poder Judiciário objetiva e subjetivamente dotado de todas as condições de absoluta independência e com a atribuição de controlar o Legislativo e o Executivo, além de autocontrolar-se. É este o ingrediente do Estado de Direito. Sem isto, não há Estado de Direito.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

<sup>17</sup> ATALIB, Geraldo. Transcrição de aula inaugural na USP (fonte Internet).

E, conseqüentemente, não há Federação, da qual não trataremos mais, neste momento, por impertinência do tema frente a este trabalho.

Ainda quanto ao Princípio da igualdade, uma importante contribuição acerca desta idéia de igualdade como princípio constitucional, é extraída do livro do professor Renato Lopes Becho, quando cita o mestre Celso Bastos referindo-se a chamada "Igualdade Substancial": *"... postula o tratamento uniforme de todos os homens. Não se trata, como se vê, de um tratamento igual perante o direito, mas de uma igualdade real e efetiva perante os bens da vida"*.<sup>18</sup>

Para chegar no ponto que nos interessa ressaltar, ou seja, que as desigualdades merecem tratamento desigual para a aplicação do princípio, que ora comentamos, se faz mister transcrever as citações do citado Professor Becho, acerca do tema. *"Porém, ainda dentro desse tópico, quem trouxe mais luz ao nosso trabalho foi Meirelles Teixeira ao apresentar uma terceira forma de tratamento para o princípio da isonomia, ao lado da igualdade formal e da igualdade substancial, que entendemos poder denominar de igualdade jurídica proporcional. Nota-se entretanto, que o autor utiliza a terminologia orgânico-personalista, para contrapor à liberdade-individualista."*<sup>19</sup>

Desta forma, tal qual o professor Becho, recorramos, as explicações do mestre Meirelles Teixeira, comentando Dabin, que os homens são ao mesmo tempo, iguais e desiguais:

---

<sup>18</sup> BASTOS, Celso. Citado por Renato Lopes Becho na obra *Tributação das Cooperativas*.

<sup>19</sup> BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 1ª ed.



Iguais, pela sua natureza de pessoa humana, com as prerrogativas ligadas a esta qualidade, idêntica em cada um, mas também desiguais pela diversidade de suas condições de vida na terra, seja na ordem física, como na psicológica, moral, economia, social: diversidade de sexo, idade, saúde, inteligência, instrução, virtude, educação temperamento, raça, língua, religião, opinião política, profissão fortuna, classe, encargos de família, serviços prestados ao Estado.<sup>20</sup>

O Direito, continua Meirelles Teixeira<sup>21</sup>, trata as desigualdades sociais de três formas impossíveis:

- tratando igualmente todos os indivíduos e todas as situações (posição liberal- individualista).
- destruindo as desigualdades e buscando a igualdade de fato, socialmente absoluta, sem classes (posição igualitárias).
- distinguindo duas categorias: desigualdades legítimas e desigualdades ilegítimas.

Por essa terceira corrente, deve-se distinguir as desigualdades baseadas, nos dotes naturais de talento, inteligência, aptidões, virtudes, esforço, e desigualdades artificiais, criadas apenas pelos azares, desajustamentos ou injustiças da ordem social.

O autor anteriormente citado ainda completa a lição, na seguinte afirmação:

Ora, é evidente que não pode ser a mesma a posição do Estado em face dessas duas ordens ou espécies de desigualdades, pois as primeiras devem ser reconhecidas, amparadas e mesmo estimuladas, ao passo que as segundas devem ser combatidas seja suprimindo-se as suas causas (reformas sociais e políticas, política geral do Estado), seja amparando-se os mais fracos, ou ainda atenuando-se ou mesmo suprimindo-se as situações ilegítimas de desigualdade (supressão de privilégios, de distinções injustas).<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> TEIXEIRA, Meireles. Citado por Renato Lopes Becho. Tributação das Cooperativas. 1ª ed.

<sup>21</sup> TEIXEIRA, Meireles. Citado por Renato Lopes Becho. Tributação das Cooperativas. 1ª ed.

<sup>22</sup> TEIXEIRA, Meireles. Citado por Renato Lopes Becho. Tributação das Cooperativas. 1ª ed.

Desta forma, arrematados o pensamento e externando o porquê deste tópico, ou seja, as lições acima transcritas destinam-se a levar o leitor a entender que deve ser aplicado o Princípio Igualdade, em toda e qualquer tributação, no entanto tal princípio corresponde proteção à ânsia do Estado em buscar o injusto, na verdade, o justo seria exigir dos iguais de maneira igual e dos desiguais de maneira desigual, para que tenhamos cumprido este preceito em forma de princípio, assim, colocamos a questão primordial, em forma de questionamento: Sendo a sociedade cooperativa diferente das demais sociedades comerciais no Brasil, está correto sua tributação tal qual estas outras sociedades?

## **7 PRECEITOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A SOCIEDADE COOPERATIVA**

O sistema cooperativo no Brasil, tem sua previsão na Constituição Federal, pois no ensinamento de Paulo de Barros Carvalho:

O texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado, limitando-se como adverte Celso Ribeiro Bastos, a tracejar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe compostura final. No seu repertório, como decorrência, há predomínio quantitativo das regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de comportamento.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.

Esta previsão constitucional, nos reforça o entendimento que a sociedade cooperativa é uma sociedade “especial”, tutelada pelo Estado, com o objetivo que exista livre, devendo ao Estado dar condições para que haja “campo” e possibilidade de sua existência, ou seja, cabe ao Estado incentivar sua criação e existência, e faz isso baseado no cunho social que a cooperativa possui, exala e transborda.

Tal incentivo traduz-se no chamado “adequado tratamento tributário” dispensado às cooperativas e evoluindo o raciocínio, a não tributação dos atos cooperativos.

Pois bem, a própria Constituição Federal, ressalta o caráter social da sociedade cooperativa e institui o citado “adequado tratamento tributário” conforme expresso nos artigos 146 III, alínea, “c” e 174. Leia-se o citado artigo 146 III, “c” : “Cabe à Lei Complementar estabelecer; normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre; adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” E quanto ao , e no artigo 174, parágrafo 2º: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo”.

A título de ilustração, gostaríamos de também acrescentar as normas constitucionais do Estado do Paraná de apoio ao cooperativismo, constituindo-se em verdadeiro “Compromisso constitucional de apoio e estímulo ao cooperativismo”, traduzido pelos artigos 148 e 156:

“Art. 148 – O Estado apoiará e estimulará o cooperativismo.

Parágrafo Único. É assegurada a participação do cooperativismo, através do seu órgão de representação, nos colegiados de âmbito estadual dos quais a iniciativa privada faça parte e que tratem de assuntos relacionados com as atividades desenvolvidas pelas cooperativas.

Art. 156 – A regularização de ocupações e a destinação de terras públicas e devolutas serão compatibilizadas com as políticas agrícola, agrária e de preservação ambiental, através de títulos de domínio ou de concessão de uso, inegociáveis pelo prazo de dez anos, segundo forma e critério definidos em lei complementar estadual.”

O termo adequado se refere ao sinônimo do termo "diferenciado", pois a Constituição Federal de 1988 protegeu o sistema cooperativo justamente para diferenciá-lo das empresas e sociedades mercantis, portanto, tudo o que não é sistema cooperativo não deve ter o mesmo tratamento adequado reservado às cooperativas, segundo o escopo do espírito "legis", que era proteger as cooperativas incentivando-as através do já referido vocábulo "tratamento tributário diferenciado", visando que as cooperativas pudessem concorrer com as demais sociedades mercantis as quais tem como objetivo o lucro em contrapartida das sociedades civis (cooperativas), que não possuem este objetivo; eis portanto, o que o Estado deve proteger segundo disciplina a CF/88 para que exista condição favorável de que fala a Constituição, dado o caráter social da sociedade cooperativa, que o legislador entendeu benéfico e necessário à sociedade brasileira o que portanto gerou a regra do art. 146, III.

Leciona Plínio Antonio Machado na sua obra "Comentários à Lei Cooperativismo", acerca do ato cooperativo:

Para dissipar mais um antigo preconceito, deve ser salientado que o art. 79, em exame, não concede às cooperativas qualquer privilégio, apenas diz que o ato cooperativo tem natureza tal, que o torna sobranceiro a tributação, mas não impede a cobrança de impostos sobre as atividades dos associados, que ordinariamente arcam com o pagamento de impostos e contribuições com maior regularidade possível, já que a sistemática cooperativista e sua contabilização, que é peculiar, não admitem sonegações.

Sendo a cooperativa uma extensão do associado, quando, numa cooperativa, por exemplo, de venda em comum, o associado entrega seu produto, este tipicamente cooperativo não pode ser onerado com tributação mas, quando a cooperativa efetua a venda em comum deste produto, ela recolhe os impostos devidos; da mesma forma, quando uma cooperativa de consumo adquire no atacado mercadorias destinadas a seus associados, paga rigorosamente os impostos devidos; entretanto, quando distribui tais mercadorias aos associados, não esta sujeita a nenhum ônus tributário.

Pela própria sistemática, verifica-se que a cooperativa não passa de mandatária de seus associados, de sua representante, de seu agente, de modo que eles é que são sujeitos passivos dos impostos e não a cooperativa.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> MACHADO, Plínio Antonio. Comentários a Lei do Cooperativismo.

---

<sup>24</sup> MACHADO, Plínio Antonio. Comentários a Lei do Cooperativismo.

Adiantando o tema, queremos considerar que, em interpretação de modo inverso do artigo 111 da lei 5.764/71: “*Art. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei.*”

Entende-se que apenas os atos com terceiros serão tributados, isentando assim os atos cooperativos. Ainda da obra citada acima, temos a acrescentar o seguinte ensinamento contido na página 256, quando o autor analisa o art. 111: “*Redação defeituosa, contrária à técnica legislativa*”.<sup>25</sup> A lei anterior dispunha: (Os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja sua destinação). O certo seria manter essa norma, que constitui como regra geral, aditando-se a cláusula, salvo os resultados das operações de que tratam os artigos. 85, 86 e 88 desta lei.

Apesar dessa falta de técnica, indubitável é que os resultados das atividades das cooperativas com não associados, que podem apresentar lucros, os quais estarão sujeitos a tributação. Mas serão casos excepcionais, sendo que o resultado integral destas operações será destinado aos fundos, indivisíveis aos associados.

Importante salientar que as cooperativas não tem lucro, seu patrimônio e fundos são indivisíveis entre os associados mesmo em caso de dissolução da sociedade, quando este montante é remetido ao Banco do Brasil, segundo disciplina artigo da Lei 5.764/71

---

<sup>25</sup> MACHADO, Plínio Antonio. Comentários a Lei do Cooperativismo.

## **8 TEORIAS ACERCA DA CARACTERÍSTICA ÍMPAR DA SOCIEDADE COOPERATIVA**

Para continuar o raciocínio constante do item anterior, atestamos a existência de teorias explicativas do caráter diferenciado que a sociedade cooperativa apresenta, se comparada com os outros tipos societários brasileiros.

Em primeiro plano, temos três teorias básicas que explicam este caráter “sui generis” que possui a sociedade cooperativa, ou seja, de que a cooperativa existe só e tão apenas em função do cooperado, como se entende através dos textos do estudo do Professor Reginaldo Ferreira Lima, relativos às Teorias da Sociedade Auxiliar, do Princípio de Identidade das Sociedades Cooperativistas e Princípio do Exclusivismo, com relação a sua não aplicabilidade no Brasil.

Tais teorias explicam o que acontece na prática, traduzindo os princípios inerentes à sociedade cooperativa, juntamente com princípios mundiais que norteiam as diretrizes do associativismo.

### **I) Teoria da Sociedade Auxiliar**

No dizer do Professor Reginaldo Ferreira Lima destacamos o seguinte, relevante ensinamento:

Na sociedade cooperativa, como ensina Pontes de Miranda, a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e a conseqüência da personalidade da participação são profundas, de tal forma que a tornam uma espécie de sociedade.

Por isso é conceituada, na sua natureza jurídica, como uma “sociedade auxiliar”, cuja razão de ser consiste na prestação desinteressada de serviços aos que a compõem, predomina no estudo científico de direito das cooperativas.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

Derivando deste raciocínio, o já citado mestre volta a teorizar: A sociedade Cooperativa é uma “Sociedade auxiliar”, de caráter institucional a qual, na sua condição de ente personificado, *“existe tão só para prestar serviços aos associados, independentemente da idéia de, como pessoa jurídica, obter vantagens para si, em detrimento do cooperado, investido da dupla qualidade: de associado e utente dos serviços cooperativos”*.<sup>27</sup>

Esta posição é de suma importância e afasta de vez toda a argumentação que se refere a “atos independentes” praticados pelas cooperativas em relação ao cooperado. O que se pretende esclarecer de uma vez por todas é que a cooperativa é uma sociedade criada pelo cooperado para o cooperado. Se em dado momento a sua estrutura não for mais necessária ela simplesmente se extingue, hipótese também que ocorre caso a administração da sociedade, que deve ser por determinação legal formada exclusivamente de cooperados, não consiga fazer da cooperativa mero instrumento viabilizador da atividade dos cooperados. Está estampado expressamente no artigo 4º da Lei 5.764/71 que a cooperativa existe para prestação de serviços diretos ao seu cooperado, assim os atos praticados pela cooperativa nada mais são do que atos praticados por cooperados.

## **II) Teoria da Identidade**

Temos, pelo Princípio de Identidade das Sociedades Cooperativistas, o entendimento que este tipo societário, nada mais é do que uma extensão de seu cooperado, ou seja, na prática de seus atos ela simplesmente é um prolongamento

---

<sup>27</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.



do cooperado, isto é, o ato praticado pela cooperativa é entendido como ato praticado pelo cooperado, neste sentido, *“a circunstância de ser a cooperativa conceituada como de “economia auxiliar” ou como “sociedade auxiliar”, posta a serviço do incremento da situação econômica dos seus membros – utentes, levou a doutrina a visualizar na cooperativa uma extensão da economia dos seus sócios, o prolongamento, ou braço alongado das economias associadas”*.<sup>28</sup>

Desta forma surge o conceito identidade entre a cooperativa e o cooperado, com coincidência de interesses: *“Considerando que o interesse da cooperativa, na prestação do serviço, se identifica com o interesse que o sócio possui em fruí-lo, há escritores que sustentam que as relações entre o cooperado e a cooperativa realizam-se sob a égide do princípio de identidade”*.<sup>29</sup> Temos que o Princípio da Identidade é uma derivação da Teoria da Sociedade Auxiliar, baseados no entendimento de que: *“O interesse da cooperativa, teoricamente, sempre coincide com o interesse do sócio, na realização dos negócios internos desenvolvidos entre ambos”*.<sup>30</sup>

Desta feita, correto derivar no entendimento que: “ O problema da definição do “ato cooperativo”, com a fixação dos seus efeitos jurídicos, é fundamental para a investigação científica do direito cooperativo. Os fatos juridicamente relevantes, especialmente no aspecto tributário, decorrentes desses atos, vão determinar a não configuração das situações exaustivamente tipificadas, únicas com condições de fazer eclodir a obrigação tributária.

---

<sup>28</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

<sup>29</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

<sup>30</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

### **III) Teoria do Exclusivismo e sua não aplicabilidade**

Um argumento sempre utilizado, no sentido de vir a rebater a teoria da “sociedade auxiliar” e por conseqüência descaracterizar o princípio da identidade reside na afirmação de que a cooperativa, para consecução de seus objetivos, pratica atos com não associados, ou no dizer da legislação cooperativista, pratica atos com terceiros, o que desta forma, segundo alguns não poderia fazê-lo, em virtude dos dois enunciados, já citados. Esta vedação da prática de atos com terceiros, é conhecida como “Teoria do Exclusivismo”, ou seja, a cooperativa pode tão somente realizar ou praticar atos com seus cooperados, por exemplo, uma cooperativa agrícola, recebe grãos, para armazenar, de um produtor não cooperado, este fato para os seguidores da teoria do exclusivismo seria ato impossível e vedado de ser praticado.

Prova da não aplicabilidade deste princípio è a possibilidade legal, dada às cooperativas agropecuárias e as de prestação de serviços expressa nos artigos 86 e 85 da lei cooperativista.

A refutação que se faz para afastar qualquer argumentação contrária à tese principal do item seguinte, ou seja, a não tributação do ato cooperativo, diz respeito exatamente a capitulação legal que todos estes “atos com terceiros” sofrerão tributação, isto é os atos cooperativos não são tributados e os atos praticados pelas cooperativas com terceiros, devem sofrer tributação, equiparando a cooperativa às outras pessoas jurídicas.

Desta forma, adotou o legislador maneira de afirmar uma tese pela sua negativa, ou seja, elencando os casos em que haverá tributação dos atos cooperativos. Inteligência do artigo 111 da Lei 5.764/71. Para corroborar com a idéia entendamos o que explica o Dr. Reginaldo: *“A contrário sensu, portanto, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda os resultados positivos, denominados sobras, obtidos pelas cooperativas nos negócios realizados com os seus próprios sócios, quando tais negócios dizem respeito a serviços que, na conformidade dos estatutos, a cooperativa está destinada a prestar aos seus associados”*.<sup>31</sup>

Deflui desse enunciado, conforme teoriza o Professor Reginaldo que:

Disso resulta que a Lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isto é, os fatos que decorrem dos atos cooperativos são uma coisa e os fatos decorrentes dos atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos efeitos jurídicos dos outros.<sup>32</sup>

Diante de tudo isso, é necessário se conceituar, no entender do Professor Reginaldo F. Lima, os tipos de atos que a cooperativa realiza, e neste sentido ele os define como sendo “negócios internos” aqueles praticados entre a cooperativa e seu cooperado, como por exemplo o recebimento da safra de grãos, para armazenamento, e negócios externos, aqueles praticados pela cooperativa para

---

<sup>31</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

<sup>32</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

concretização dos objetivos sociais, por exemplo venda destes grão, assim nos dizeres do citado mestre: *“No entanto, com relação aos chamados “negócios externos”, a sua realização não refletirá apenas internamente, ou seja, constitui meio para que se realize os fins da sociedade. Sem os negócios externos a cooperativa não existiria, ou seja, seria apenas uma associação inócua de pessoas, que não teriam meios de realizar uma atividade econômica de proveito comum”*.<sup>33</sup>

E complementa a idéia da seguinte forma: *“O fato de serem realizados apenas para satisfazer aos negócios internos que a cooperativa realize com seus associados pode ser considerado como negócios realizados em nome dos sócios, circunstância em que a sociedade cooperativa se caracterizará como uma pessoa jurídica instrumental, de representação de seus associados”*.<sup>34</sup>

Pois bem, se as sociedades cooperativas praticam atos com o mundo externo, para concretização dos seus objetivos, estes atos também são chamados de Atos Cooperativos, segundo própria definição legal, Artigo 79, Lei 5.764/71, precisamos definir o que vem a ser o “Ato Cooperativo”.

## **9 O ATO COOPERATIVO**

### **I) Características do Ato Cooperativo**

Este nono item é de suma importância para o desenvolvimento do trabalho, em questão, por isso vamos subdividi-lo em dois tópicos, o primeiro caracterizando

---

<sup>33</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

<sup>34</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário. 1ª ed.

o ato cooperativo e o segundo tratando do próprio ato cooperativo, já que teremos sua configuração através do conhecimento de seus elementos formadores.

Para melhor entendermos, o Ato Cooperativo, interessante, dissecá-lo para esclarecer seus elementos, à partir da classificação encontrada através da Carta de Mérida, resultado do I Congresso Continental de Direito Cooperativo, (Venezuela 1969), trecho este constante do estudo do Professor Becho, desta forma existem três elementos básicos e indispensáveis para que se configure o ato cooperativo:

**“Sujeito:** *O “cooperador” enquanto a sua condição de tal é a cooperativa enquanto está constituída e funciona de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos. Objeto:* *de acordo com os fins de uma cooperativa. Serviço:* *sem intenção de lucro.”*<sup>35</sup>

E explica o professor Becho: *“Esses elementos essenciais são imprescindíveis para uma verdadeira conceituação. Pode, como vimos, suscitar algumas dúvidas quanto ao sujeito, na figura do cooperador, de cuja presença uma corrente não reconhece a necessidade para termos um ato cooperativo, bastando, neste ponto, a cooperativa. Quanto à presença desta, há uma inegável unanimidade”*.<sup>36</sup>

Entendemos de suma importância a delimitação dos elementos do ato cooperativo, esta teoria é de recente idade e de relevância indiscutível, assim para complementar a idéia, acrescentamos o texto da Elsa Cuesta sobre o mesmo tema: *“Podemos, de acordo com o que expomos, distinguir os seguintes integrantes do conceito de ato cooperativo. Ao nosso juízo de caráter tipificante”*.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Carta de Mérito. Citação de Renato Lopes Becho. Obra Tributação das Cooperativas.

<sup>36</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

<sup>37</sup> CUESTA, Elza. Citação de Renato Lopes Becho. Obra Tributação das Cooperativas.

- Necessidades individuais comuns (pressuposto e objeto básico do ato cooperativo)
- Ausência de finalidade de lucro (como sistema econômico e socialmente mais justo para limitar um bem particular do grupo por meio da satisfação das primeiras.)
- Solidariedade (como valor essencial permanente e indispensável para o ganho da integração social, o bem-estar particular dos membros do grupo e a geral comunidade).
- Integração social (do grupo através do espírito de colaboração ativa e como técnica de transformação da sociedade política em comunidade).
- Bem-estar geral (como fim do sistema).

A importância dos atos cooperativos radica, entre outros aspectos, em que uma atividade dos componentes do grupo aponta obter um resultado de igual conveniência para todos e que é condizente ao bem-estar geral, através de uma mecânica excludente de competência.

“Cada um dos componentes do grupo atua porque é sua vez, e outro há de atuar voluntariamente como meio, como instrumento seu, e reciprocamente, isso em virtude da valoração do fim cooperativo que é o que impulsiona as condutas dos membros do grupo em elemento que permite antepor aos outros e a si”.

## II) Ato Cooperativo - propriamente dito

Pois bem, chegamos ao centro da conceituação do Ato Cooperativo, definido pelo artigo 79 da Lei 5.764/71, como já foi comentado, no decorrer deste trabalho, é a Teoria da “Não Tributação do Ato Cooperativo”, o âmago da explicação do porquê não se deve tributar os atos praticados entre a cooperativa e o cooperado, para concretizar o objetivo social, conforme se depreende da inteligência dos artigos 79 e 111 da Lei 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.*

*Art. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei.”*

Concordamos que o sentido do artigo 79 da Lei.5764/71 é dirigido a regular e disciplinar o Ato cooperativo, no dizer de Becho: *“Está sim, pretendendo regular suas operações, o cumprimento do seu objeto social e a prestação de serviços que motivou sua fundação “.*<sup>38</sup>

Este estudo e preocupação é recente. E foi com a lei 5.764/71 que o ato cooperativo foi melhor tratado e definido, pelo artigo 79. A importância desta limitação é cristalina, não só no Brasil como também nos países que nos cercam: *“...a Lei nº 5.764, de 1971, que o definiu em seu art. 79. Definição, aliás, aplaudida pela doutrina nacional e, principalmente, pela estrangeira, como os argentinos Ricardo M.A. Klug e César Juan Ariel Omarini. A legislação nacional, por sinal, é apontada como fonte de referência para outras, como a da Argentina (Lei nº 20.337/73), que faz esta menção em sua Exposição de Motivos”.*<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

<sup>39</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

Já foi frisado o fato de que a sociedade cooperativa existe tão somente para prestar serviços ao cooperado, segundo dispõe artigo 4º, da mesma lei e explicado pelo Princípio da Identidade com base na teoria da “Sociedade Auxiliar”.

Neste sentido, o Estatuto Social, documento regulador das sociedades cooperativas, tem o dever e a função de esclarecer em seu corpo, quais são os objetivos daquela sociedade, ou seja, a que ela foi criada, seu motivo de existência, traduzida nos atos que dela se praticarão para concretizar a prestação de serviços ao cooperado. Também no Estatuto teremos o perfil do associado, ou seja, quem pode se associar para usufruir aqueles serviços. Havendo, portanto, uma sociedade criada a luz da legislação cooperativa, com seus princípios e exigências teremos o terceiro elemento necessário para a existência do ato cooperativo. Desta forma se fecha o ciclo e a idéia de – quais são os atos praticados e quem pode praticá-los -, para que tenhamos separado o que esta privado de tributação, conforme preceitua o artigo 85 e 86 da Lei 5.764/71. *“Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.*

*Art. 86 – As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.”*



Quando se fala em ato cooperativo deve-se ter em mente o caráter de exceção à regras de direito comercial que esta sociedade impõe. Neste sentido, citamos o Professor Becho que bem definiu tal particularidade de relacionamento dono-empresa:

Contudo, esse sócio/proprietário é o consumidor da cooperativa, não por uma eventualidade – como um banqueiro ter conta corrente em seu banco ou o industrial consumir um produto de sua indústria. É condição “sine qua non”, na cooperativa, ser proprietário para ser consumidor, apesar de que, por força das circunstâncias, principalmente pelo mercado, pode a cooperativa operar em posição desvantajosa quanto ao preço, e os resultados dessas operações serão contabilizados separadamente, tendo destinação diferente dos demais e sendo, inclusive, indivisíveis quando da apuração do resultado do exercício financeiro.<sup>40</sup>

Deste modo o que particulariza a cooperativa é o fato de o associado atuar como proprietário e como beneficiário (consumidor, contratante etc) e uma relação ocorrer como resultado da outra, principalmente a segunda ser decorrência da primeira.

Souto Maior Borges, expressou seu entendimento acerca do Ato Cooperativo da seguinte maneira:

Quando a cooperativa adquire de terceiro qualquer produto e os entrega a seus associados, essa operação não é de mercado. É feita por delegação contratual característica do regime cooperativista, exclusivamente para consumo. Simples entrega desses produtos, não caracteriza assim transferência de propriedade de mercadoria, mas simplesmente de produtos ou gêneros. Subtraídos do processo econômico circulatório, esses produtos não mais podem ser, enquanto destinados aos associados, mercadorias. São coisas fora do comércio, que, nada obstante poderão ad futurum nele serem eventualmente reintroduzidas. Mas, só com a reintrodução no mercado, revestir-se-ão da qualidade de mercadorias e pois serão tributáveis ...sem nenhuma óbice constitucional.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

<sup>41</sup> BORGES, Souto Maior. Revista de Direito Tributário - 1978. vol. 4.

Com estas considerações cabe-nos no momento, citar a brilhante definição de Ato Cooperativo, assim definido nas palavras do professor Becho, para que comecemos a evoluir no tema e entendê-lo, eis pois a definição:

Ato Cooperativo é um ato jurídico, pois decorre da ação do homem e seus efeitos são regulados pelo direito. Obviamente não é um fato jurídico em sentido estrito, pois não decorre das forças da natureza. Não é um ato ilícito, pois não fere o ordenamento legal, pelo contrário, é reconhecido e regulado pelo direito como atividade lícita. Adequa-se totalmente ao conceito do art. 81 do Código Civil, já citado (item 7.3.1), sendo um ato lícito, que tem por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos”.<sup>42</sup>

Diante de todas estas informações, já temos condições de teorizar sobre o assunto, explanando porque é que não se deve tributar os atos cooperativos, assim entendidos no âmbito daqueles praticados entre o associado através da cooperativa com o mundo fático, para cumprimento dos objetivos, sociais e estatutários.

Lembramos por oportuno que a sociedade cooperativa é vedada por lei de ter lucro, conforme artigo 4º da Lei 5.764/71. Pois bem, o dito resultado positivo, auferido no final de cada exercício, nada mais é do que parcela paga ou subtraída do cooperado quando este entrega produtos, no objetivo de manter a sociedade com seus custos fixos e variados.

A cada ano é necessário se contabilizar os custos operacionais, e assim é retirado um percentual da operação ou da estimativa da operação para custear a sociedade naquele exercício, deste modo, as sobras, são na verdade o coeficiente de erro, ou seja, aquele percentual de segurança calculado a mais para que não hajam surpresas no decorrer do ano, o que não impede que elas existam, todavia, se está tentando evitar surpresa.

---

<sup>42</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

Bem lembrado que se houverem resultados negativos, prejuízos, na linguagem corrente, estes “prejuízos” também serão rateadas entre os cooperados, e obedecendo o mesmo critério, qual seja, baseado na movimentação que o associado teve com a cooperativa durante aquele exercício, e nunca com critério de número de cotas partes.

Este dado é relevante para continuarmos, o raciocínio, tomando por base o texto abaixo, conforme ressalta o Professor Reginaldo:

Como é obrigatório o mandamento nesse sentido, as sobras, distribuídas da forma prevista na norma, constitui apenas uma espécie de correção dos preços (de serviços, bens e outros que sejam do objeto próprio da cooperativa) antecipados aos cooperados na oportunidade dos fatos decorrentes de sua atuação (por atos cooperativos) por intermédio da sociedade. Com este modo de operar, emerge a inexistência de qualquer tipo de resultado na sociedade que não seja a prestação de serviços aos sócios, consistente na organização conjunta de suas economias e possibilitar que o objeto de sua atividade se aproxime diretamente do usuário, do consumidor ou do produtor, sem qualquer outra interveniência. Parece-nos que o inciso VII, do dispositivo que elenca o rol de características das cooperativas, é norma que se destaca como significadora de uma das suas principais peculiaridades, sendo o instrumento pelo qual esta se apresenta.<sup>43</sup>

Já escrevemos que a cooperativa é na verdade uma extensão do cooperado, existindo tão somente para prestação de serviços a estes. Pela teoria da identidade há reforço desta explicação, de onde anotamos que existe, na verdade uma identidade de atos entre o cooperado e a cooperativa, também colocamos que existem atos praticados entre a cooperativa e seu cooperados e entre a cooperativa e o mundo fático para realização do objeto social, caso contrário não teríamos uma sociedade de pessoas, e sim uma agremiação social fechada; pois bem, afastamos

---

<sup>43</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário.

com isso a Teoria do Exclusivismo, provando que a sociedade quando pratica atos com o mundo real nada mais faz do que praticar atos para e em função do seu dono, o cooperado, assim como último conceito elencamos o fato da proibição de lucro na cooperativa, com a conseqüente distribuição de todo o resultado que advenha da atividade. Assim teorizamos, juntamente com o Professor Reginaldo: *"Como o fim da cooperativa é prestar serviços aos sócios a disposição em questão mostra que a sociedade, como pessoa jurídica autônoma, não tem despesas e, por conseguinte, não dispõe de receita, visto que, mesmo efetuando o pagamento do custo da sua estrutura administrativa, paga em nome dos cooperados, portanto, com os recursos destes, e não da pessoa jurídica".*<sup>44</sup>

Com este esclarecimento resta-nos transcrever na íntegra a tese do Professor Reginaldo, para explicar a não tributação do Ato Cooperativo, pois, quaisquer outras palavras não definiriam melhor a questão:

... Parece-nos que a peculiaridade da cooperativa não é a ausência de lucro, mas a inexistência de receita como pessoa jurídica, o que realmente repercute na questão tributária, em face de ser uma sociedade de prestação de serviços (exclusivamente aos sócios). Assim, cientificamente, qualquer que seja o seu ramo e o objeto de aglutinação de seus cooperados, as cooperativas:

- a) se restringem a prestar serviços;
- b) não possuem resultados; e
- c) não têm receita operacional.<sup>45</sup>

É sabido que existe determinação constitucional acerca do tratamento do ato cooperativo quanto a tributação. Tal instituto encontra-se no artigo 146 da Carta Constitucional. E assim antes de mais nada, queremos ressaltar e explicar que existia à época da constituinte, o propósito de alguns constituintes acerca do intuito de tornar o ato cooperativo, imune, como assim não foi possível, após

---

<sup>44</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário.

<sup>45</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário.

debates do Congresso se chegou a redação deste artigo 146, conforme consta do brilhante e apurado estudo do Professor Becho: *“Na Assembléia Nacional Constituinte que se reuniu para elaborar a Carta de 1988, havia proposta no sentido de conceder imunidade tributária ao ato cooperativo. Tal proposta não foi aprovada pelo Plenário, mas foi defendida por alguns constituintes. Vale destacar que se pretendia conceder imunidade ao ato cooperativo, e não às cooperativas. Mesmo o texto aprovado refere-se a tal ato”*.<sup>46</sup>

Dada esta diretriz, também se faz importante salientar a colocação do professor Becho, feita em seu trabalho quando tratava do tema da análise deste artigo 146, e da qual também comungamos: *“É importante frisarmos, de antemão, que não advogamos a tese da imunidade absoluta para as cooperativas. Entendemos que elas devem se sujeitar a alguns tributos, porém não podem, também, ser obrigadas a suportar toda a carga fiscal, há que suas peculiaridades afastam-nas das sociedades comerciais.”*<sup>47</sup>

Desta forma questão da tributação dos atos praticados pelas cooperativas também esbarra no comando do artigo 146, III, o qual já nos referimos em outro item e que voltamos ora a salientar, acrescentando o que foi enunciado anteriormente, deve o legislador ordinário atentar para o fato de que a simples tributação de um ente como a cooperativa esbarra no princípio da igualdade pois a cooperativa não pode, como vimos ser comparada com outra sociedade existente no

direito

---

<sup>46</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação nas Cooperativas.

<sup>47</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação nas Cooperativas.

brasileiro, e no dizer do mestre Ferreira Lima, sobre a tributação:

Sabemos que, em geral, incide sobre as pessoas jurídicas, incide sobre as pessoas jurídicas, independentemente de um objeto peculiar e determinado de sua atividade, como por exemplo importação, exportação, o imposto sobre a renda, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre serviços e as contribuições. Diante da disposição constitucional em apreço, independentemente da edição da norma geral por intermédio da prevista lei complementar, o legislador não poderá validamente criar tributos dessa natureza que incidam sobre as sociedades cooperativas, eis que, para isso, se valerá, inquestionavelmente, de hipótese ou base de cálculo que corresponderão a sociedade de outro tipo operacional.<sup>48</sup>

Ainda sobre o artigo 146, no tocante ao adequado tratamento tributário, nos deparamos com um problema intestino, qual seja, o da tipologia jurídica que não será obedecido por ocasião de uma tributação do ato cooperativo, assim nos reportamos mais uma vez ao que ensina o Professor Reginaldo: *“Independentemente da edição da lei complementar, os fatos provenientes da atuação em sociedades cooperativas não podem ser equiparados para configurar as hipóteses de incidência próprias de outros fatos aos quais se prescreve efeitos jurídicos. Isto porque, pelo princípio da tipologia tributária, os fatos e as repercussões materiais destes identificam um tipo de tributo e apenas um fato típico”*.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> LIMA, Reginaldo Faria. Direito Cooperativo Tributário.

<sup>49</sup> LIMA, Reginaldo Faria. Direito Cooperativo Tributário.

Por derradeiro salienta-se o âmago da tese:

Assim, entendemos, pela aplicação sistemática dessa disposição constitucional, que as repercussões jurídicas dos atos cooperativos não se enquadram nos tipos tributários aos quais se atribuiu competência para gerar o nascimento das relações jurídicas dessa natureza, não configurando as hipóteses exaustivamente dispostas na Constituição. A única possibilidade estaria contida na denominada “competência residual” da União (art. 154, I da Constituição Federal).

Entretanto, mesmo assim, diante da restrição de que eventual imposto assim criado não poderia Ter fato gerador ( na linguagem do texto constitucional) e base de cálculo de outros tributos ou de outra forma de atuação nas relações humanas, não haverá espaço para que essa competência seja eventualmente exercida.

Isto porque não sobra ao legislador a construção de situações que caracterizem fatos diversos daqueles provenientes da integração desses dois elementos nos tipos e nas atuações que a Constituição culminou por esgotar. Ademais, como as cooperativas não possuem receita operacional, uma vez que toda a arrecadação que realiza é dos cooperados, e como se dedicam à prestação de serviços (aos sócios), mesmo que essa forma de atuação se inclua no critério material da hipótese, não haverá à subsunção do fato à regra matriz da norma jurídica tributária, não se preenchendo todos os seus elementos, porque, no conseqüente a base de cálculo será sempre zero.<sup>50</sup>

Pois considerando-se que todo eventual lucro das cooperativas é destinado, integralmente, para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES, e em nenhuma hipótese é distribuído aos sócios, não há capacidade contributiva por parte dessas sociedades.

Por isso é que se diz que cabe ao legislador infra constitucional, complementar, atentar para os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva e da norma de apoio ao cooperativismo (art. 174, § 2º), diante do sistema jurídico brasileiro necessário que se analisem essas normas em conjunto.

---

<sup>50</sup> LIMA, Reginaldo Faria. Direito Cooperativo Tributário.

Diante deste embasamento é que fechamos a idéia da não possibilidade da tributação do ato cooperativo, recorrendo, mais uma vez aos ensinamentos de Becho: *"Realçamos que o princípio da igualdade, em sua aplicação para o Direito Tributário, por meio da capacidade contributiva, veda uma tributação igual para as associações objeto de nosso interesse, mas não garante uma imunidade. Por isso o legislador constituinte determinou que uma lei complementar viesse a ser editada para ajustar a tributação sobre as cooperativas às suas peculiaridades"*.<sup>51</sup>

Assim, dois são os pontos que se devem observar:

- A desigualdade entre as cooperativas e as sociedades comerciais;
- A ausência de capacidade contributiva das cooperativas.

Cabe tão somente questionar: "Sendo tão desiguais as cooperativas e as sociedades comerciais, devem elas ter o mesmo tratamento fiscal, recolhendo os mesmos tributos e com as mesmas bases de cálculo e alíquota?"

Com estes questionamentos, ao final de seu trabalho, o professor Becho, chegou a certas conclusões, as quais nos parecem corretas e imprescindíveis, razão pela qual transcreveremos: *"Então, o norte para o trabalho do legislador ordinário das normas complementares à Constituição será, primeiro construir um sistema distinto para cooperativas, que não seja idêntico ao das demais empresas:*

- *tendo em vista os princípios cooperativos;*
- *tendo em vista o princípio da capacidade contributiva; e*
- *tendo em vista o comando do art. 174, § 2º, da Constituição Federal."*<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.

<sup>52</sup> BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas.



E para complementar, ressalte-se o fato de que a Constituição não determinou uma imunidade, nem para o ato cooperativo, nem para as cooperativas, todavia é comando constitucional a tributação diferenciada que deve ser dispensada às cooperativas, sendo que não é decorrência de favor fiscal nem de prática extrafiscal. É resultante de disposições constitucionais, que mandam levar em conta as diferenças existentes entre as cooperativas e as demais sociedades. E como já foi dito, as cooperativas não possuem capacidade contributiva, já que todo eventual “lucro” que advenha de atos não-cooperativos, será levado para o FATES – Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social. Esses valores não poderão ser distribuídos aos sócios nem reaplicados na própria cooperativa.

Assim, o legislador determinou, expressamente, no art. 111 da Lei nº 5.764/71, quais atividades das cooperativas devem ser tributadas. Respeitando-se o princípio da tipicidade, outras atividades que não as ali elencadas não podem ser tributadas.

## **10 BREVE RESUMO DA TEORIA DA “REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA” SEGUNDO PAULO DE BARROS CARVALHO**

Dado a elucidação do “Ato Cooperativo”, gostaríamos de, a título de esclarecimentos exemplificativos, descrever, o que acontece hoje, com relação a tributação das cooperativas, e para tanto, julgamos necessário tecer um a breve consideração do que vem a ser a chamada Regra Matriz de Incidência, explicação essencial, para que se possa entender o mecanismo da capitulação do fato à norma tributária.

O autor que talvez melhor explicou as complexas regras e teorias atinentes ao direito Tributário com relação a incidência de tributos com a concretização de hipótese ocorridas no mundo real e previstas na legislação, sem dúvida é o renomado e multicitado mestre Paulo de Barros Carvalho, que em sua obra, Curso de Direito Tributário , reserva capítulos sobre o tema, e são nestes ensinamentos que nos baseamos para desenvolver este item. A Regra de Incidência Tributária, é tema imprescindível para o entendimento deste trabalho, em relação a ocorrência ou não da subsunção do ato cooperativo à norma tributária.

Vejam, que a Norma Jurídica Tributário ou também nominada Regra de Incidência Tributária tem dois momentos distintos, quais sejam:

- I) A Hipótese de Incidência Tributária, que se configura pela ocorrência de um fato, o qual nomina-se de Critério Material, adicionado de mais dois elementos, um dado espaço físico, em um certo período temporal delimitado, chamados respectivamente de Critério Espacial e Critério Temporal. Pois bem, resta, ainda, esclarecer que o Critério Material é formado por um verbo pessoal e de proposição conseqüente e de um complemento de verbo.
- II) A Conseqüência Tributária, formada pela existência delimitada de ocorrência de três elementos, ou melhor “Critérios, ou seja, o Critério pessoal, que identifica os sujeitos envolvidos (passivo – detentor da obrigação e ativo – que detém o crédito de receber), Critério quantitativo, responsável pelo “quantum” da obrigação/crédito, composto pelos elementos conhecidos por base de

cálculo, no dizer do mestre "grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário", e pela alíquota, "fator que conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária".

Por certo há de haver uma ligação entre estes dois grandes elementos, e esta referida ligação, assim nominada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho de conhecida, pela chama-se "*Conectivo deôntico interproposicional, onde é representado por um vetor que significa que ocorrida a hipótese deve ser a consequência*".<sup>53</sup>

Temos portanto que utilizar deste enunciado para entendermos a aplicação do tributo em certos fatos descritos na legislação e no dizer explicativo do Dr. Paulo de Barros Carvalho aceitar que:

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. Em seguida, experimentando o binômio base de cálculo/hipótese de incidência, colhido no texto constitucional para marcar a tipologia dos tributos, saberemos dizer, com rigor e presteza, da espécie e da subespécie da figura tributária que investigamos.<sup>54</sup>

Para facilitar, colocamos abaixo o esquema contido na obra do mestre Paulo de Barros Carvalho, que facilita a aplicação da teoria descrita:

$$\begin{array}{l}
 N_{jt} \left[ \begin{array}{l}
 H_t = C_{m(v+c)} + C_e + C_t \\
 \downarrow \text{DS}_n \\
 C_{S_t} = C_p (S_a + S_p) + C_q (bc \times al)
 \end{array} \right. \\
 \left. \begin{array}{l}
 \leftarrow \text{DS}_m \rightarrow
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed.

## 11 TRIBUTOS E A COOPERATIVA

Entendemos interessante, descrever a realidade presente, hoje no Brasil, no campo tributário, com relação às cooperativas. Desta forma, elencamos, a baixo, o rol de tributos aplicáveis para a sociedade cooperativa.

- a) Imposto de Renda - pago tão somente em relação aos atos praticados com terceiros.

A não ser a porcentagem de 1,5% destacável na Nota Fiscal e retido pelo pagador.

- b) IPI – Tabela Nacional.
- c) ICMS – Tabela dos Estados membros: No Paraná a alíquota varia basicamente de 12 a 17% dependendo do produto. (Tabela nacional)
- d) Contribuições Sociais – Para as cooperativas de Trabalho, instituída pela LC 84/96 – 15% do montante repassado ao cooperado em virtude de seu movimento com a cooperativa – base mensal.

Para as cooperativas agropecuárias 2, 2% sobre a NF de entrada.

- e) ISS – Depende de Município para Município – Em Curitiba: 5%
- f) Outros (CPMF, II, IE etc.) quando praticado atos que configurem a incidência do tributo.

## CONCLUSÃO

Esperamos ter ao longo deste trabalho ter proporcionado ao leitor um vôo panorâmico, fornecendo conceitos da sociedade cooperativa, com relação a sua história no mundo e no Brasil, ambientando o leitor no contexto de que este tipo societário já possuiu várias legislações que as regularam, portanto sua ambientação no Brasil não é recente, pois detém história e evolução, todavia seu âmago, ou seja, sua estrutura “sui generis” não foi nunca modificada! Esta estrutura não provém do direito pátrio, pois a sociedade tem nascedouro na necessidade do ser humano em associar-se para vencer as agruras que lhes são apresentadas, de onde, do longo das décadas se chegou a um nível tal de consciência que se extraiu princípios norteadores desta forma organizada de associativismo. Assim a cooperativa possui uma mesma base estrutural, o que significa dizer que há um sistema mundial estruturado para fomentar o desenvolvimento deste tipo societário. Estrutura esta mundial, subdividida em organizações americanas e uma nacional, que se ramificou em organizações, estaduais, falando agora em termos de Brasil. Pois bem, toda esta estrutura prima pela manutenção dos princípios cooperativistas, mesmo que em cada país tenha sua legislação, o que apresenta apenas nuances diferentes, pois a base e fundamento estruturais permanecem inalterados no mundo todo, como por exemplo, adesão voluntária e livre, gestão democrática e livre, participação econômica dos membros, autonomia e independência, educação, formação, informação, inter-cooperação e interesse pela comunidade, não sendo exceção o Brasil.

Pois bem, no Brasil a sociedade cooperativa é regida pela Lei Federal

5.764/71, recepcionada pela Constituição federal, através do princípio da recepção, lei genérica porém bastante explicativa e elucidativa, de onde se abstraem importantes conceitos, pesos e contra pesos, reguladores da vida societária, adequando a cooperativa no Brasil aos princípios mundiais. Mas, a maior contribuição desta legislação, é o fato de restringir a tributação apenas àqueles atos praticados pela cooperativa com pessoas que não integrem o corpo associativo da cooperativa, ou os atos praticados fora dos objetivos sociais, o que na verdade não ocorre pois a cooperativa, criada para prestação direta de serviços aos seus donos, os cooperados, não pratica atos alheios à seus objetivos sociais.

Daí decorrem várias teorias que afirmam a estreita ligação do associado com a sociedade confundindo-se os atos praticadas, uma vez que a cooperativa é dita “sociedade auxiliar”, pois, a cooperativa deve ser uma extensão da economia dos seus membros. Prova disto se traduz pela teoria da identidade e da não exclusividade, ou seja, há identidade entre o cooperado e a sociedade, e esta pode praticar atos com não associados, para concretização dos objetivos sociais, como por exemplo a venda dos produtos do cooperado , no mercado.

Voltando, todavia, a não tributação dos atos praticados pelas cooperativas para concretização de seus objetivos, salientamos, no decorrer do trabalho, que a cooperativa é legalmente proibida de produzir lucro, sendo que o resultado positivo, que por ventura surja, é fruto da cobrança de contribuição a maior de seu cooperados para sua manutenção funcional, o que é devolvido ao cooperado, no final do exercício, na proporção da movimentação de cada cooperado naquele dado exercício.

Este fato aliado com a característica da cooperativa de não possuir receita, é

fator primordial para se avançar no contexto do tema vindo a analisar o artigo 146, III, da Constituição Federal que determina o “Adequado Tratamento Tributário” à sociedade cooperativa.

Assim chegamos a conclusão que os atos da sociedade cooperativa praticados para concretização de seus objetivos não caracterizam tipificação tributária para os fins de constituição da relação tributária tal fim.

Não haverá subsunção dos resultados econômicos da cooperativa com relação à regra matriz de incidência, uma vez que a base de cálculo, sempre será zero, diante da ausência de valores dos atos praticados.

Assim esperamos ter provado, através da construção do pensamento lógico-tributário que os atos praticados pela cooperativa sofrem uma interferência intrínseca e dependente do próprio cooperado, pois não há prática independente e absoluta de qualquer ato da cooperativa e sim atos do e para o cooperado para concretizar os objetivos que fizeram com que o cooperado constituísse a sociedade e assegure a sua continuidade, prova disso é que a qualquer momento, quando não for mais necessária, a cooperativa pode ser extinta pelo próprio associado que não vê mais o porquê de sua existência. Pois bem, não praticando diretamente os atos, comprovado pela proibição de gerar lucro, pois todo e qualquer vantagem advinda dos atos negociais são imediatamente remetidos ao cooperado, não há que se falar em base de cálculo, elemento fundamental para a concretização da relação tributária.

Desta forma encerramos o referido tema, tendo entendido que alcançamos o objetivo primordial do trabalho, qual seja, levar o leitor a entender um pouco mais de sociedade cooperativa, sua característica ímpar de existência, sua necessidade no

campo social e a errônea tributação a que é submetida no Brasil, demonstrando tecnicamente o fato principal do erro que comete o Estado em não caracterizar que o ato praticado pela cooperativa, nada mais é do que uma extensão do ato praticado pelo seu cooperado, dono da empresa, que constitui-a exclusivamente para facilitar a luta pela sobrevivência, proibindo-a de ter qualquer resultado positivo ou vantagem própria.

Fato este comprovado pela ausência de subsunção dos resultados econômicos, inexistentes, à regra matriz de incidência tributária.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS