

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FÁBIO MOURA DE VICENTE

**AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E O REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DE
SEUS ATOS**

Curitiba

2006

FÁBIO MOURA DE VICENTE

**AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E O REGIME JURÍDICO
TRIBUTÁRIO DE SEUS ATOS**

Dissertação de Mestrado em Direito Cooperativo e Cidadania para a obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná Programa de Pós-Graduação e Pesquisa da Faculdade de Direito.

Orientadora: Liana Maria da Frota Carleial

Curitiba

2006

TERMO DE APROVAÇÃO

Fábio Moura de Vicente

Orientadora: Professora Doutora Liana Maria da Frota Carleial

AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E O REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DE SEUS ATOS

Dissertação de Mestrado em Direito Cooperativo e Cidadania para a obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade Federal do Paraná Programa de Pós-Graduação e Pesquisa da Faculdade de Direito, aprovada em ___/___/___.

Presidente, Prof. Doutor

Prof. Doutor

Prof. Doutor

Prof. Doutor

Prof. Doutor

AGRADECIMENTO

Ao Professor José Antônio Peres Gediel, por me fazer acreditar no Direito como umas das ferramentas de efetivação da justiça social;

À Professora Liana Maria da Frota Carleial, pela paciência e por ter compreendido ao longo deste trabalho minhas limitações;

Aos meus verdadeiros amigos pelo sincero apoio e estímulo.

DEDICATÓRIA

Às três mulheres de minha
vida: Dona Alzira, Dona
Neuza e Luiza.

RESUMO

Este trabalho tem como escopo a abordagem dos principais institutos e peculiaridades, inerentes às sociedades cooperativas, dentre eles: o seu regime jurídico e o regime jurídico-tributário de seus atos. Procurou-se estabelecer, mediante uma interpretação sistemática, dos diversos valores, princípios e especificidades cooperativista a sua relação com o ordenamento jurídico-constitucional, constando-se a existência de diversos fundamentos, cuja natureza é comum. Em seguida, passou-se à análise pormenorizada destes princípios e institutos cooperativista, cujo objetivo foi a delimitação do regime jurídico das sociedades cooperativas. No que se refere ao regime jurídico-tributário destinado aos seus atos, tratou-se de categorias jurídicas como incidência, não-incidência, isenção e imunidade, além de um breve estudo sobre a efetividade das normas constitucionais. Tal labor teve como intuito o de se vislumbrar o real alcance da norma disposta no art. 146, inc. III, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, que previu o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Concluiu-se pela sua aplicabilidade imediata, devendo-se atribuir ao ato cooperativo um tratamento tributário diferenciado. Entretanto, tal conclusão ainda se demonstrou insuficiente, tendo em vista a necessidade de se abordar a extensão do conceito deste ato. O que ensejou uma análise fulcrada nos diversos aspectos inerente ao sistema cooperativista.

Palavras-chave:

Cooperativismo – cooperativas – ato cooperativo

SUMMARY

The objective of this dissertation is to approach the main institutes and peculiarities inherent to cooperative societies, among them: its juridical regime and the juridical-tributary regime of its acts. It was intended to establish, throughout a systematic interpretation of several values, principles and cooperativist specificities, its relationship with the juridical-constitutional system, the existence of various foundations whose nature is common being consisted. Soon after, it has gone through detailed analysis of cooperative principles and institutes to outline its juridical regime. Concerning the juridical-tributary regime destined to acts practiced by cooperatives, it was about juridical categories as incidence, no-incidence, exemption and immunity, besides a brief study about the effectiveness of constitutional norms. Such labor aimed to glimpse the real approach of the norm disposed in the art. 146, inc. III, letter " c " of the Federal Constitution of 1988, that foresaw the appropriate tributary treatment to the cooperative act. It was concluded by its immediate application, having to attribut to the cooperative act a differentiated tributary treatment. However, such conclusion still has proved to be insufficient, considering the need to approach the extension of the concept of this act. This way, that approach took place by means of an analysis based on several aspects inherent to the cooperative system.

Keywords:

Cooperativismo - cooperatives – cooperative act

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1ª Parte – Regime jurídico das sociedades cooperativas.....	13
1 As sociedades cooperativas: conceito, origem e evolução legislativa nacional.....	14
2 Princípios e valores do Cooperativismo e sua relação com o ordenamento jurídico nacional.....	23
Noções introdutórias.....	23
2.1 O ordenamento (sistema) jurídico e o subsistema das cooperativas – premissas básicas	27
2.1.1 Princípio da dignidade da pessoa humana.....	31
2.2.2 Neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social e seus reflexos.....	34
3 Princípios do cooperativismo e aspectos reflexos no ordenamento jurídico brasileiro.....	36
Noções introdutórias.....	36
3.1 Livre acesso e adesão voluntária.....	37
3.1.1 Número mínimo de cooperados para constituição de uma cooperativa singular.....	43
3.1.2 Incessibilidade das cotas-parte.....	49
3.2 Gestão democrática e livre.....	50
3.3 Participação econômica dos membros.....	54
3.3.1 Variabilidade do capital social.....	55
3.3.2 Limitação do número de cotas-parte.....	56
3.3.3 Distribuição dos resultados.....	57
3.3.4 Indivisibilidade dos fundos obrigatórios.....	58
3.4 Autonomia e independência.....	59
3.5 Educação, formação e informação.....	60
3.6 Intercooperação.....	61
3.7 Interesse pela comunidade.....	62

2ª Parte – Regime jurídico-tributário dos atos praticados pela sociedade cooperativa.....	63
1. Tributação e cooperativas.....	64
Noções introdutórias.....	64
1.1 Incidência e não-incidência tributária.....	64
1.2 Isenção.....	67
1.3 Imunidade.....	69
2. Eficácia das normas constitucionais.....	72
Noções introdutórias.....	72
2.1 Aplicabilidade das normas constitucionais, segundo José Afonso da Silva.....	71
2.2 Classificação das normas constitucionais de acordo com Luis Roberto Barroso.....	76
2.2.1 Normas constitucionais de organização.....	77
2.2.2 Normas definidoras de direitos.....	79
2.2.3 Norma programática.....	81
2.3 A eficácia das normas constitucionais em Paulo Bonavides.....	83
2.3.1 Normas constitucionais programáticas.....	84
2.3.2 Normas constitucionais imediatamente preceptivas.....	85
2.3.3 Normas constitucionais de eficácia diferida.....	86
3 Sistema normativo e regulamentações a respeito do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....	87
Noções introdutórias.....	87
3.1 O Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo - art. 146, inc. III, “c” - e a política de estímulo ao cooperativismo - art. 174, § 2º - como fundamento de interpretação constitucional.....	89
3.2 Aplicabilidade do teor da norma constitucional expressa pelo art. 174, §2º e 146, inc. III, alínea “c”.....	102
3.3 Noções, especificidades e reflexos do ato cooperativo.....	110
Conclusões.....	121
Referências.....	137
APÊNDICE – O princípio da indiscriminação: Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares (ITCPs) – ações afirmativas na efetivação da liberdade de acesso ao fenômeno cooperativista.....	142
ANEXO – Lei nº 5764/71 de 16 de dezembro de 1971.....	149

INTRODUÇÃO

Conforme dispõe o art. 3º da Lei 5.764/71, “Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem objetivo de lucro”. Dessa forma, as sociedades cooperativas têm como finalidade precípua a prestação de serviços a seus associados, de modo que atendam não só a interesses de ordem econômica, mas também sociais.

Caracteriza-se como uma sociedade simples,¹ de natureza própria, ou seja, em que pese ser uma sociedade de natureza civil, possui também natureza própria em decorrência de suas especificidades, conforme dispõe o próprio art. 4º da Lei 5.764/71² – Lei do Cooperativismo. Assim, as cooperativas apresentam peculiaridades suficientes que as diferenciam das formas mais “tradicionais” de agrupamentos de pessoas jurídicas de direito privado (associações, fundações etc)³, tanto que a Constituição Federal de 1988 trouxe em vários de seus dispositivos, normas de fomento e estímulo a este segmento, dentre eles: o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*.⁴

¹ “[...] Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.” (CÓDIGO CIVIL, art. 982, parágrafo único).

² “As sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, **com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil**, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características [...]” (LEI 5764/1971, art. 4º) [grifo nosso].

³ De acordo com o art. 4º da Lei das Cooperativas, tais instituições teriam “natureza civil”, e *ainda*, “forma e natureza jurídica própria[s]”. A dicção legal deve ser entendida em seus devidos termos: quando a lei fala em natureza *civil*, quer dizer que, da mesma forma que fundações privadas, associações, sociedades simples etc, as cooperativas estão abrangidas pelo amplo espectro do direito civil, isto é, estão sujeitas ao regime jurídico do direito civil; já quando o dispositivo faz referência à natureza jurídica própria das sociedades cooperativas, procede à distinção entre o regime jurídico específico desta forma de agrupamento societário e o das outras disciplinadas pela lei civil.

⁴ Constituição Federal de 1988. Art. 146, inc. III, alínea “c”.

Atenta às características – notadamente a perspectiva coletivista de produção-consumo-trabalho – e considerando o fato de que tanto o *regime jurídico das cooperativas*, como o *regime jurídico-tributário de seus atos* é fonte de divergência na doutrina e na interpretação dos tribunais, faz-se necessário expor e analisar os diversos posicionamentos e definir, a partir dos institutos inerentes ao cooperativismo, qual o mais coerente com o ordenamento nacional. Este é o objetivo da presente dissertação.

Desta forma, sua apresentação será realizada em duas partes. A primeira – *o regime jurídico das sociedades cooperativas* – será subdividida em três capítulos. No primeiro capítulo, passará à análise da noção, origem e evolução legislativa nacional das sociedades cooperativas; no segundo capítulo, a relação jurídica entre os elementos fundamentais do sistema cooperativista e o ordenamento jurídico nacional e; no terceiro, os princípios e especificidades deste tipo societário, como: *livre acesso e adesão voluntária; gestão democrática; participação econômica dos sócios; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação e; interesse pela comunidade.*

A segunda parte – *regime jurídico-tributário dos atos praticados pela sociedade cooperativa* - terá como escopo identificar o real grau de efetividade da norma disposta art. 146, inc. III, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988,⁵ que prevê um *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* e, por conseguinte a extensão do conceito deste ato. Para tanto, será realizada uma abordagem em três capítulos. No primeiro, será analisada a noção dos diferentes institutos jurídico-tributários como: *incidência tributária, não-incidência, isenção e imunidade*; no

⁵ “Cabe à lei complementar: [...] inc. III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

segundo capítulo, a *efetividade normativo-constitucional*, tendo como marco teórico as classificações de José Afonso da Silva, Luis Roberto Barroso e Paulo Bonavides e; no terceiro capítulo, a sistemática jurídico-cooperativista decorrente da norma constitucional, disposta no art. 146, inc. III, alínea “c” e a política de fomento e estímulo ao cooperativismo, previsto no art. 174, § 2º, da Carta Magna, o que implicará não só na estruturação do regime tributário dos *atos cooperativos*, mas também a de outros atos praticados pelas sociedades cooperativas. No entanto, vale salientar que não será objeto do presente estudo a análise exaustiva de todos os institutos jurídicos e tipos tributários (tributos) que permeiam esta espécie societária.

Por derradeiro, juntaram-se, ao final desta dissertação, um apêndice e um anexo. A finalidade do primeiro é se demonstrar o relevante papel desempenhado pelas Universidades Públicas, junto às comunidades mais carentes, funcionando como mecanismo de acesso ao fenômeno cooperativista. Já o segundo (anexo) tem como objetivo auxiliar o leitor na compreensão deste trabalho, tendo em vista que, por diversas vezes, o mesmo fará referência aos dispositivos da Lei do Cooperativismo (Lei 5764/71).

1ª PARTE

Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas

1 As sociedades cooperativas: conceito, origem e evolução legislativa nacional

A sociedade cooperativa pode ser conceituada como a associação autônoma de indivíduos que se unem, voluntariamente, para satisfazer objetivos e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma sociedade de propriedade coletiva e democraticamente administrada; constitui, portanto, espécie de sociedade autogestionável que integra o âmbito da chamada economia solidária ou social.⁶

Sua origem, nos moldes contemporâneos, deu-se como forma de reação à pobreza e ao desemprego resultantes do capitalismo industrial do século XIX, especialmente na Inglaterra e na Alemanha. O registro da primeira cooperativa nos moldes atuais, data do ano de 1884, tendo sido formada por um grupo de vinte e oito tecelões provenientes de uma fábrica situada em *Rochdale*, na Inglaterra, com a formação de uma cooperativa de consumo.

Esses pioneiros direcionaram seus esforços na constituição de um capital social que possibilitasse a emancipação dos trabalhadores envolvidos, por meio das economias decorrentes da compra comum de alimentos; adquiriram habitações; formaram estabelecimentos industriais e agrícolas voltados à produção de bens indispensáveis a baixo custo, priorizando sempre a dignidade humana de seus associados não só no âmbito econômico, mas também social.

Este tipo de empreendimento foi rapidamente disseminado por todo o mundo, principalmente em países como Alemanha, Itália, Estados Unidos, Canadá e, além deles, aqueles que integraram, durante a segunda metade do século XX, o

⁶ IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997. p. 25. Resumidamente a Economia Social designa o conjunto de instituições resultantes da organização dos trabalhadores, que nelas investem suas economias, para através da auto-ajuda promoverem o progresso social, e sua ampla participação na produção e nos frutos da atividade econômica.

chamado bloco socialista, de forma que o sistema cooperativista, atualmente, conta com gigantescos complexos cooperativos, como é o caso de *Mondragón* na Espanha, constituído por um grupo empresarial integrado por 228 (duzentos e vinte e oito) empresas e entidades estruturadas em três grupos setoriais (financeiro, industrial e distribuição) que conta com mais 71.500 trabalhadores.⁷

Assim, as cooperativas apresentaram-se, num primeiro momento, como expressão organizada das classes economicamente subalternas, impulsionadas pelo propósito de subtrair a hegemonia das classes economicamente dominantes. A política do movimento cooperativo, nesse período inicial, foi o combate à lei capitalista de remuneração do capital, partindo da proposta de propiciar melhores condições de trabalho aos proletários e diminuir a ação dos intermediadores.

É possível reconhecer, contudo, na recente história do movimento cooperativista moderno duas grandes ordens de idéias a respeito de tais formas de associação:⁸ uma, que trata do fenômeno cooperativista a partir de uma perspectiva socialista, e outra, que tem como norte a perspectiva capitalista.

As cooperativas, com efeito, ocuparam lugar central nas preocupações dos socialistas utópicos: Charles Gide defendia a superação do sistema capitalista por uma “república cooperativa”, na qual todos os setores da economia seriam organizados sob a forma de cooperativas, enquanto Owen, Fourier e Lassale reconheciam nas cooperativas um meio para a superação do capitalismo, rumo ao sistema socialista.

A relevância das cooperativas para a superação do capitalismo, defendida por Owen, Fourier e Lassale, não encontrou eco quando da instituição dos estados

⁷ MONDRAGÓN CORPARACIÓN COOPERATIVA. Disponível em: <<http://www.mcc.coop/>> Acesso em: 28 mar.2005.

⁸ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 11-7.

socialistas no século passado: na implantação concreta do socialismo, o cooperativismo foi considerado, às mais das vezes, mero instrumento complementar aos planos de coletivização governamental.

Já quando analisada sob a perspectiva capitalista, a cooperativa perde muito do caráter *revolucionário* que lhe era atribuído pelos socialistas utópicos, deixando de ser considerada *meio de superação* daquele modo de produção e passando a desempenhar o papel de *instrumento corretivo de imperfeições* desse mesmo modo de produção. No entanto, a eficácia das cooperativas como meio de correção das imperfeições do capitalismo foi (e continua a ser) maior ou menor, variando de Estado para Estado, em decorrência das diferenças culturais, sociais, econômicas e políticas existentes entre os países, e entre os *modelos* de cooperativismo adotados em cada um. Há, contudo, um elemento comum a todos os modelos cooperativistas bem-sucedidos (socialistas e capitalistas): a tradição cultural coletivista.⁹

Inicialmente restrito ao movimento operário, o sistema cooperativo estendeu seu âmbito de aplicação fora de seu campo originário, passando a abranger novas áreas, de que são exemplos as cooperativas de construção, criadas pela pequena burguesia, as cooperativas de atores teatrais, instituídas pelos intelectuais, e as cooperativas agrícolas, estruturadas por empresários rurais, tendo sempre em vista a repartição das utilidades e, agora, também, a obtenção de vantagem econômica.

⁹ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 14-7. Assim, muito embora – aparentemente – as cooperativas deveriam ter sido mais bem-sucedidas nos países socialistas (ao tempo em que o foram), tal não foi o que, efetivamente, ocorreu: no bloco socialista, o papel das cooperativas foi secundário, por motivos ideológicos (os teóricos do socialismo real, e do marxismo, não reconheciam no cooperativismo papel de relevância), políticos (administração burocrática e centralização de poder) etc. Diversamente, países essencialmente capitalistas obtiveram sucesso em diversas experiências cooperativistas, de que seriam exemplos Israel (que implantou um sistema de cooperativismo de natureza socialista), Estados Unidos (que tem 22% de sua população “cooperativada”), França (25% da população é “cooperativada”), Inglaterra (50% da população é vinculada a cooperativas de consumo) e outros países do norte europeu.

No Brasil, em que pese sua predominância no setor agropecuário¹⁰, estas também atuam em outros segmentos, como: consumo¹¹; crédito¹²; educação¹³; habitação¹⁴; produção¹⁵; serviço,¹⁶ etc.

Em face desse fenômeno mundial, o governo brasileiro, iniciando o processo de implantação do sistema cooperativista, promulgou em 06 de janeiro de 1903 o Decreto nº 979, permitindo aos sindicatos a organização de caixas rurais de crédito, bem como cooperativas de produção e de consumo. O referido diploma legal, contudo, não tratou do assunto de forma pormenorizada, dispondo somente sobre a

¹⁰ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 40. De acordo com o autor estas cooperativas “têm como objetivo organizar as atividades econômicas e sociais dos seus sócios, cujas atividades são: vender em comum a produção entregue pelos sócios; distribuir os bens de produção e utilidades necessárias; oferecer serviços na área de produção, pesquisa, assistência técnica administrativa, social e educacional; etc”. No que se refere à sua origem, os primeiros modelos foram criados no Brasil, em Minas Gerais, a partir de 1907 e depois se difundiram para o sul do país por meio de imigrantes europeus.

¹¹ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 39. As cooperativas de consumo tem como função “distribuir produtos ou serviços aos seus sócios, buscando as melhores condições, os melhores preços e a melhor qualidade”. A primeira experiência, no Brasil, verificou-se em 1897, em Campinas, com a criação da Cooperativa dos Empregados da Cia. Paulista de Estrada de Ferro.

¹² RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 37. “Têm o objetivo de realizar empréstimos aos seus sócios e, por meio de uma capitalização inicial, permitir maior produtividade ou implementação de alguma nova atividade, vindo suprir dificuldades em obter créditos ou financiamentos”. A primeira cooperativa brasileira surgiu no Rio Grande do Sul na forma de uma espécie de caixa de auxílio mútuo. Hoje, verificamos duas espécies de cooperativas de crédito: a) as urbanas ou de crédito mútuo, na qual só é beneficiado um grupo determinado (fechada) e; b) as de crédito rural, que só admitem a associação de cooperados de determinada cooperativa agropecuária ou região produtora. Ambas as espécies dependem de autorização do Banco Central para o funcionamento e se submetem à sua fiscalização.

¹³ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 44. São as cooperativas “formadas por professores e pais de aluno, têm a finalidade de manter uma escola formal”. Surgiu no Brasil em 1987, em Itumbiara-GO, cujos pais de alunos procuraram propiciar a seus filhos, ensino de qualidade a preço justo, libertando-se dos altos custos do sistema educacional privado.

¹⁴ As cooperativas habitacionais, no Brasil, foram criadas em 1964, juntamente com o extinto Banco Nacional de Habitação, teve como intuito a coordenação de ações dos órgãos públicos e a orientação da iniciativa privada, fomentando a construção de habitações de interesse social e financiando a aquisição da casa própria, especialmente para as classes pobre e média.

¹⁵ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 36. “São as que se dedicam à colocação da produção dos seus sócios dentro das melhores condições possíveis de preços, regularidade e segurança”.

¹⁶ Estas cooperativas não se confundem com as cooperativas de trabalho, uma vez que nas primeiras os sócios prestam coletivamente um determinado serviço e contam com os meios de prestação destes serviços (v.g. médicos, advogados, dentistas etc); enquanto nas segundas, muitas vezes denominadas, cooperativas de mão-de-obra, o cooperado possui apenas sua força de trabalho para a prestação do serviço de forma coletiva. O Ministério Público do Trabalho tem repudiado este último segmento, sob o argumento da precarização dos direitos trabalhistas.

responsabilidade patrimonial das cooperativas, e estendendo, a estas, o regramento das sociedades civis em relação à liquidação.¹⁷

Em 5 de janeiro de 1907, com as mesmas bases do Decreto nº 979, foi promulgado o Decreto nº 1637, expressão legislativa do reconhecimento, pelo governo federal, da importância das cooperativas para o desenvolvimento nacional. Esse Decreto, fortemente influenciado pela legislação francesa de 1867,¹⁸ conferiu maior relevo ao setor das cooperativas, em virtude da grande liberdade de constituição e funcionamento, não havendo qualquer subordinação aos órgãos estatais; deixou, contudo, de distingui-las das demais sociedades previstas no ordenamento jurídico.¹⁹

Posteriormente, com a Lei nº 4.948, de 21 de dezembro de 1925, e o Decreto nº 17.339, de 02 de junho de 1926, foram estabelecidas as normas inerentes às Caixas Rurais *Raiffeisen* e aos Bancos Populares *Luzzatti*, precursores das cooperativas de crédito.²⁰

Já em 1932, o cooperativismo ingressa numa etapa de “consolidação parcial”,²¹ com a edição do Decreto nº 22.239, reconhecida como “a primeira lei básica específica sobre cooperativismo no Brasil”.²² Nessa fase, o governo começa a reconhecer os principais institutos inerentes ao sistema cooperativista, propiciando às cooperativas uma maior liberdade de constituição e funcionamento, além de

¹⁷ A função dos sindicatos nos casos de organização de caixas rurais de crédito agrícola e de cooperativa de produção ou de consumo, de sociedade de seguros, assistência, etc., não implica responsabilidade direta dos mesmos nas transações, nem os bens nela empregados ficam sujeitos ao disposto no nº 8, sendo a liquidação de tais organizações regida pela lei comum das sociedades civis. (DECRETO 979/03, art. 10)

¹⁸ Legislação disciplinava sobre as sociedades e dedicou um capítulo exclusivo às sociedades cooperativas sob a denominação “Sociedades de Capital Variável”.

¹⁹ As cooperativas constituíam-se pela mesma forma das sociedades comerciais (em nome coletivo, em comandita e anônimas).

²⁰ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 65.

²¹ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 65.

²² RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995. p. 19.

diversos incentivos fiscais. Esse Decreto, no entanto, foi revogado em 1934 (Decreto-Lei nº 24.627/34), sendo restabelecido em 1938 (Decreto-Lei nº 581/38). Em 1943, foi novamente revogado, voltando a vigor em 1945, e permanecendo em vigor até 1966.

É relevante notar que a maior parte dos instrumentos normativos reguladores do cooperativismo editados a partir de 1930 são de nítida influência fascista: os Decretos-Lei nº 5.154/42 (regulador da intervenção do Estado nas cooperativas), nº 5.893/43 (organização, funcionamento e fiscalização das cooperativas) e nº 6.274/44 (aumenta o âmbito de influência do Estado nas cooperativas) provêm, todos eles, da ditadura getulista. Já as Leis nº 4.380/64 (sujeição das cooperativas habitacionais ao BNH) e nº 4.595/64 (que regula as instituições financeiras e, dentre elas, as cooperativas de crédito), o Decreto-Lei nº 59/66 (revogou a legislação anterior referente ao cooperativismo) e a Lei do Cooperativismo (Lei nº 5.764/71) foram todos produzidos no período da ditadura militar. Essa influência, evidentemente, manifestou-se na forma de regulação do fenômeno cooperativo brasileiro que se viu alijado da liberdade necessária à sua expansão e consolidação, enquanto forma societária de relevo.

Na história recente do cooperativismo brasileiro, ocupam lugar de destaque três diplomas infraconstitucionais: o primeiro deles consiste no Decreto-Lei nº 59/66, por ter revogado, como se disse, toda a legislação anterior referente às cooperativas e, conseqüentemente, as conquistas de liberdade cooperativista disciplinadas pela legislação ab-rogada (como, por exemplo, a liberdade de funcionamento e a possibilidade de atuação sem limitação territorial)²³, além disso, submeteu as

²³ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995, p. 23-4.

cooperativas a um forte controle estatal (“centralismo estatal”).²⁴ Há, contudo, méritos nessa legislação, notadamente no que se refere às características operacionais das cooperativas, que costumavam ser confundidas com outras espécies de sociedade e, com o advento do Decreto-Lei nº 59/66, passaram a ser reconhecidas como formas específicas de pessoas jurídicas.

Exemplo disso é o art. 18 do Decreto-Lei nº 59/66, em que se determinava que os resultados positivos das operações sociais não poderiam ser tidos como resultado tributável, independentemente de sua destinação. A esse específico dispositivo não foi conferida, contudo, a necessária efetividade, pois o Fisco entendia que o regime tributário destinado às cooperativas seria o da isenção, ao invés da “não incidência”. Isto teve reflexos negativos para as cooperativas, uma vez que estas ficariam sujeitas à realização de requerimento anual do favor fiscal, além de outras obrigações desnecessárias.²⁵

Também merecedor de referência é o Decreto nº 60.597/67, que veio regulamentar o Decreto-Lei nº 59/66, pois é nesse diploma normativo que reside a primeira noção, no ordenamento jurídico nacional, do que se convencionou chamar de “atos cooperativos”. O art. 105 do referido Decreto reconhecia, expressamente, que as operações entabuladas entre os cooperados e a cooperativa não caracterizavam operação de compra e venda.

O último – e mais importante – diploma normativo específico do modelo cooperativo brasileiro consiste na Lei nº 5.764/71, ²⁶ com a qual se iniciou um

²⁴ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 68.

²⁵ BULGARELLI, Waldirio. **Regime tributário das cooperativas**. p. 8. [...] insistia o Fisco em querer fazer prevalecer o Decreto nº 58.400, de 10.5.1966, que lhes concedia apenas a isenção, obrigando-as ao preenchimento de uma série de formulários, e assumindo obrigações que não cabem absolutamente na não-incidência.

²⁶ BULGARELLI, Waldirio. **Regime tributário das cooperativas**. p. 73. Havia vários projetos de lei que tramitavam no Congresso Nacional. Contudo, com o fechamento deste em decorrência do AI 5, os referidos projetos foram substituídos pelo anteprojeto elaborado pela Organização da

período de “renovação das estruturas”,²⁷ estabelecendo efetivamente o regime jurídico cooperativo, de forma a assegurar as características e peculiaridades inerentes ao sistema em vigor, definindo a política nacional do cooperativismo, com objetivo de fomentar tal segmento.²⁸

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 inicia-se um período de “liberalização”²⁹ do cooperativismo, com o fim do controle estatal sobre as cooperativas.³⁰ Dispôs-se, ainda, a respeito da imposição de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo (tema que será objeto de análise posterior). Também é merecedor de referência o art. 174, §2º da Constituição Federal, que dispôs sobre o apoio e estímulo ao cooperativismo e outras formas de associativismo”.

Em 2001, o Novo Código Civil, no intuito de estabelecer nova sistemática inerente às pessoas jurídicas de direito privado, tratou das sociedades cooperativas em seu Livro II (do direito da empresa), Título II (da sociedade), subtítulo II (da sociedade personificada), capítulo VII, de forma a ratificar, retificar e complementar alguns dos institutos cooperativos, conforme será aduzido oportunamente. Além disso, inseriu-as na categoria das sociedades simples, sendo, portanto, possível dizer que, no atual panorama jurídico, as cooperativas constituem uma subespécie das sociedades simples.³¹

Cooperativas do Brasil – OCB, que sofrera significativas alterações, promovidas pelos técnicos governamentais.

²⁷ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 73.

²⁸ O artigo 2º da referida lei afirma serem atribuições do Governo Federal a coordenação e o estímulo às atividades de cooperativismo, enquanto o parágrafo único trata das principais formas pelas quais atuará o poder público: “*prestação de assistência técnica*” e “*incentivos financeiros e creditórios especiais necessários à criação, desenvolvimento e integração das entidades cooperativas*”. [grifo nosso].

²⁹ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 75.

³⁰ “[...] a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento” (CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988, art. 5º, inc. XVIII).

³¹ Partindo da categoria mais ampla, para a mais restrita, teríamos: pessoas jurídicas; sociedades de natureza civil; sociedades simples; cooperativas.

Por fim, vale mencionar que a interpretação individualizada dos diversos dispositivos infraconstitucionais inerentes ao sistema do cooperativismo, se demonstra insuficiente para galgar a real compreensão e amplitude do que é e representa este segmento. Desta forma, deve-se estabelecer uma análise não apenas circunscrita ao fenômeno cooperativista em si, mas também sob a ótica do ordenamento jurídico-constitucional. Assim sendo, passa-se à referida análise.

2 Princípios e valores do Cooperativismo e sua relação com o ordenamento jurídico nacional

Noções introdutórias

Antes de adentrar especificamente na análise pormenorizada dos princípios inerentes ao sistema cooperativista, mister se faz verificar, ainda que com rasa profundidade, que princípios são esses e quais os seus reflexos no ordenamento jurídico brasileiro.

A doutrina cooperativista, por sua vez, para formular seus “fundamentos lógicos” (= princípios), valeu-se de certas idéias básicas e valores³², apesar de não unânimes entre os doutrinadores. Tais valores encontram-se consubstanciados nas idéias: *igualdade, democracia, responsabilidade, ajuda mútua, solidariedade e equidade*.³³ A partir deste ponto, as peculiaridades das sociedades cooperativas e suas diferenças, com relação às sociedades mercantis, começam a ficar cada vez mais evidente.

³² As cooperativas se baseiam nos valores de ajuda mútua, responsabilidade, democracia, igualdade, equidade e solidariedade. Seguindo a tradição de seus fundadores, seus membros acreditam nos valores éticos da honestidade, transparência, responsabilidade social e preocupação pelos demais integrantes (*DECLARACIÓN SOBRE LA IDENTIDAD COOPERATIVA* do Congresso da Aliança Cooperativa Internacional de Manchester, Inglaterra, de 23 de setembro de 1995)

³³ *Revista da Union de Cooperativas Madrileñas de Trabajo Asociado*, nº 67, parágrafo 7º apud IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997. p. 48. A rápida extensão do cooperativismo no mundo deu lugar a diferentes interpretações dos princípios cooperativistas, segundo as condições culturais, econômicas e políticas dos diferentes países e regiões; por isso no Congresso de 1992 a ACI recomendou que se desenvolvesse duas espécies de princípios: princípios cooperativos básicos e práticas cooperativas básicas. Os princípios cooperativos básicos expressam as essências universais da cooperação e devem ser entendidos como valores, [porém, apreendidos a uma determinada época, sociedade e cultura].

Os valores ou princípios cooperativos básicos, sinteticamente formulados foram os seguintes: 1. as cooperativas são organizações que desenvolvem atividades econômicas para satisfazer as necessidades econômicas de seus membros; 2. as cooperativas fomentam a democracia participativa; 3. as cooperativas fomentam o desenvolvimento social de seus membros; 4. as cooperativas fomentam a responsabilidade social de seus membros; 5. as cooperativas fomentam a cooperação nacional e internacional.

Em decorrência dos valores acima aduzidos, surgiram certos *princípios* essenciais que nortearam o cooperativismo. Tais princípios tiveram sua origem em *Rochdale* e apresentaram-se inicialmente como o *livre acesso e adesão voluntária; controle, organização e gestão democrática; juros limitados ao capital social; distribuição dos excedentes ou sobras para o desenvolvimento das cooperativas para serviços comuns e entre os seus membros; cooperação entre as cooperativas em âmbito local, nacional e internacional; aspiração de conquista ou expansão constante; autonomia; e por último, neutralidade política e religiosa.*

No entanto, tais princípios, de acordo com a *Declaración sobre la Identidad Cooperativa* do Congresso da Aliança Cooperativa Internacional de Manchester, Inglaterra, de 23 de setembro de 1995, sofreram uma revisão e estão consubstanciados em sete mandamentos de observância permanente e obrigatória para as cooperativas, conforme a seguir: 1) *adesão voluntária e livre*; 2) *gestão democrática pelos membros*; 3) *participação econômica dos membros*; 4) *autonomia e independência*; 5) *educação, formação e informação*; 6) *intercooperação* e; 7) *interesse pela comunidade.*

A maioria destes, apresentam-se, ora expressamente, ora implicitamente, na legislação cooperativa vigente (Lei 5.764/71) que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e ratificada pelo Novo Código Civil Brasileiro.³⁴ Esses princípios caracterizam-se como normas gerais do sistema cooperativo, de modo que a mera previsão legal e nos estatutos, por si só, demonstra-se como insuficiente em face da

³⁴ 1) *adesão voluntária e livre* (art. 4º, inc. I, XI e IX; art. 29 da Lei 5.764/71); 2) *gestão democrática pelos membros* (art. 4º, inc. V e VI, art. 14; art. 21, inc II; art. 38, caput e § 3º; art. 39; art. 40; art. 42 e outros da Lei 5.764/71) ; 3) *participação econômica dos membros* (art. 4º, inc. III, VII; art. 15, inc II, última parte; art. 21, inc. III; art. 25 e outros da Lei 5.764/71); 4) *autonomia e independência* (art. 5º, inc. XVII da Constituição Federal de 1988); 5) *educação, formação e informação* (art. 4º, inc. VIII e art. 28, inc. II, dentre outros da Lei 5.764/71); 6) *intercooperação* (art. 6º, inc. II, III; art. 8º; 9º; 79 e art. 84, Inc. I e outros da Lei 5.764/71) e; 7) *interesse pela comunidade* (art. 174, §2º da Constituição Federal de 1988).

obrigatoriedade de sua vigência associativa (de todos os princípios conjuntamente), sob pena de desvirtuamento dos fins sociais da sociedade e, por conseguinte, sua desconstituição jurídica.³⁵

Os valores e os princípios se diferenciam pelo fato de que os primeiros são de caráter genérico e permanente³⁶ (imutáveis) e servem como fundamento aos princípios, enquanto estes são específicos e modificáveis de acordo com as circunstâncias de tempo e lugar.³⁷ Poder-se-ia dizer que em decorrência do valor

³⁵ BORGES, Guilherme Roman. Os princípios cooperativistas na lei e no estatuto. In: GEDIEL, José Antônio Peres (org.). **Os caminhos do cooperativismo**. Curitiba: Editora da UFPR, 2001. p. 146: Os princípios do cooperativismo jamais podem sobreviver por si mesmos, ao menos na caracterização desse modelo de cooperativas populares, tendo em vista a existência de cooperativas que incluem subordinação e gestão não democrática dos membros. Precisam apresentar-se em comunhão, para que ganhem força e permitam a sua concretização. Assim, nenhum princípio persiste e nenhuma cooperativa existe por muito tempo quando ausente essa agremiação. Como afirma Roque Lauschner, 'qualquer princípio, isoladamente implementado, pode ser funesto para o movimento cooperativo'.

³⁶ IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997. p. 47.

³⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional, 3ª ed., p. 1085 e seg. apud LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 218. Segundo Canotilho, os princípios se diferenciam da regra, tendo em vista que a regra incide sobre a forma de tudo ou nada; assim, presentes os pressupostos de incidência de uma regra ela incide ou é afastada. Não se aplica mais ou menos uma regra. Quando duas regras colidem ou se aplica uma ou outra [a antinomia é resolvida pelos três critérios clássicos: hierarquia, cronologia e especialidade]. Já os princípios, quando ocorrer o conflito entre dois ou mais destes, num caso concreto e apontarem em direções diferentes, o intérprete não é necessariamente forçado a optar por um em detrimento do outro. Com princípios não há propriamente antinomia. Existem tensões entre princípios que se pode equacionar através de uma ponderação (vale não só para o direito constitucional como também para o infraconstitucional). O princípio não define de antemão, ao contrário da regra, quais são as hipóteses em que ele vai incidir (não tem enunciação precisa de seu raio de incidência), muito embora se possa falar, conforme leciona Wilson Steinmetz, em *precedência prima facie* entre princípios (SILVA, Virgílio Afonso da (org.). Princípio da proporcionalidade e atos de autonomia privada restritivos de direitos fundamentais. **In.: Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 304-306.)

Por exemplo, princípio da participação econômica dos sócios de uma cooperativa é uma regra e não um princípio, pois define com precisão as hipóteses em que haverá participação (sobras, prejuízos etc) e não admite ponderação. É que a doutrina brasileira tem o hábito de rotular como princípio certas regras porque dá a impressão de ser mais importante.

A regra permite uma subsunção do fato à norma, ao contrário do princípio. A característica dos princípios é que eles são fluidos, têm um teor mais aberto, permitem arejar o direito, permitem que ele se adapte às mudanças que ocorrem na sociedade, humanizam a aplicação do direito e tornam mais relevante o papel do intérprete.

Os estudiosos de lógica jurídica dizem que a lógica dos princípios é a lógica fuzzy (fluída, não matemática, humana).

Uma constituição que contivesse somente regras não manifestaria a maleabilidade suficiente para acomodar todas as infinitas variações do fato social. Por outro lado, uma constituição que contivesse somente princípios seria tão abstrata que geraria um clima de permanente insegurança jurídica. Os princípios acabam permeando a interpretação da regra. Todavia, o processo não é unilateral, no sentido de extrair as regras dos princípios. É um processo de esclarecimento recíproco, no qual se

preceder ao princípio, este derivaria daquele (posição de subordinação), mas adequado à determinada realidade. A função dos princípios seria dinamizar e efetivar os valores, de forma que o valor é o *modo de ser*, enquanto que o princípio o *modo de agir*.³⁸

Assim sendo, necessário por em destaque essa característica de *norma fundamental/alicerce/mandamento nuclear* que os princípios jurídicos ostentam, pois disso decorrem conseqüências relevantes para a interpretação das regras que lhes subjazem, já que: a) *por constituírem a base do sistema, espraiam seus efeitos para todos os ramos do ordenamento*; b) *caracterizando-se como normas fundamentais, seus enunciados são axiologicamente superiores àqueles veiculados por outras regras jurídicas*; c) assim, a ofensa aos princípios constitui violação dos *mandamentos nucleares do próprio sistema jurídico*, apresentando gravidade maior que aquela decorrente da ofensa a regras jurídicas de menor carga valorativa.

Partindo dessas premissas, sendo certo que os princípios constituem normas fundamentais do ordenamento, seus reflexos alcançam as regras que delineiam o regime jurídico a que estão sujeitas as cooperativas. Assim, a correta inteligência do fenômeno cooperativo se deverá pautar, necessariamente, pela análise dos reflexos trazidos pelos mandamentos nucleares do sistema e, ainda, pela verificação da existência – ou não – de compatibilidade entre as regras aplicáveis às cooperativas e os princípios fundamentais do ordenamento jurídico.

interpreta a regra à luz do princípio do qual ela decorre e por outro lado, o sentido do princípio é informado pelo conteúdo das regras que constituem os seus desdobramentos.

³⁸ INCUBADORA TECNOLÓGICA DE COOPERATIVAS POPULARES DA UFPR. **Curso básico de cooperativismo**. Curitiba: Biblioteca Central – CPT, 2001. p. 49.

2.1 O ordenamento (sistema) jurídico e o subsistema das cooperativas – premissas básicas

Na análise do fenômeno cooperativo (e de suas relações com os preceitos fundamentais do ordenamento jurídico), algumas premissas iniciais devem ser estabelecidas, a fim de evitar incompreensões decorrentes, sobretudo, da falta de rigor terminológico com que vem sendo tratada a problemática dos princípios e de seus reflexos no direito cooperativo. As relações existentes entre os princípios do ordenamento jurídico e as regras referentes ao regime jurídico das cooperativas deverão ser, assim, interpretadas levando em conta as seguintes premissas:

1ª) o Estado brasileiro se reconhece como Estado Democrático de Direito e, dessa opção política, decorre a adoção de certos valores, indissociavelmente ligados ao conceito deste Estado: igualdade, liberdade, cidadania;

2ª) a razão de existência do modelo jurídico adotado pelo Estado brasileiro reside, justamente, nesse conceito, de Estado Democrático de Direito. Nessa ordem de idéias, os princípios gerais, que servem de alicerce ao ordenamento, visam à realização concreta do Estado brasileiro enquanto Estado Democrático de Direito;

3ª) muito embora a doutrina cooperativista faça referência a diversos princípios, idéias e valores, que constituiriam os “fundamentos” do “sistema” cooperativo, tais afirmações devem ser entendidas em seus devidos termos, uma vez que: a) a rigor, aceitando a existência de um sistema jurídico, em que todos os campos do direito estão inseridos, não se pode falar na existência de um sistema cooperativo; é preferível falar em *subsistema* cooperativista, ou em regime jurídico cooperativista; b) muitos dos “princípios” específicos que informam o subsistema cooperativista não constituem, efetivamente, princípios gerais, nucleares do sistema

jurídico; ao contrário, são mandamentos, circunscritos ao fenômeno cooperativista, que lhe delinham o regime jurídico – porém, não se aplicam a todos os ramos do direito, nem mesmo a todos os ramos do direito privado;³⁹

4ª) porque vários “princípios” e valores específicos do cooperativismo não constituem, efetivamente, mandamentos nucleares do modelo jurídico adotado pelo

³⁹ Na verdade, mesmo entre os princípios que haurem sua força normativa diretamente da Constituição, é possível distinguir, de acordo com o grau de amplitude e influência sobre o sistema normativo, certos tipos de enunciados principiológicos. Contribuição de escola para o constitucionalismo brasileiro, nesse sentido, consta da obra de Luis Roberto Barroso. De acordo com o autor, “*Os princípios, ao expressar valores ou indicar fins a serem alcançados pelo Estado e pela sociedade, irradiam-se pelo sistema, interagem entre si e pautam a atuação dos órgãos de poder, inclusive a do judiciário na determinação do sentido das normas. Nem todos os princípios, todavia, possuem o mesmo raio de ação. Eles variam na amplitude de seus efeitos e mesmo no seu grau de influência. Por essa razão, podem ser agrupados em três categorias diversas, que identificam os princípios como fundamentais, gerais e setoriais.*”

[...] Os princípios fundamentais expressam as principais decisões políticas no âmbito do Estado, aquelas que vão determinar sua estrutura essencial. Veiculam, assim, a forma, o regime e o sistema de governo, bem como a forma de Estado. De tais opções resultará a configuração básica da organização do poder político. Também se incluem nessa categoria os objetivos indicados pela Constituição como fundamentais à República e os princípios que a regem em suas relações internacionais. Por fim, merece destaque em todas as relações públicas e privadas o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), que se tornou o centro axiológico da concepção de Estado Democrático de Direito e de uma ordem mundial idealmente pautada pelos direitos fundamentais.

[...] Os princípios constitucionais gerais, embora não integrem o núcleo das decisões políticas que conformam o Estado, são importantes especificações dos princípios fundamentais. Têm eles menor grau de abstração, sendo mais facilmente determinável o núcleo em que operam como regras. Por tal razão, prestam-se de modo corrente à tutela imediata das situações jurídicas que contemplam. Por serem desdobramentos dos princípios fundamentais, irradiam-se eles por toda a ordem jurídica. A maior parte dos princípios gerais concentra-se no art. 5º da CF, dedicado aos direitos e deveres individuais e coletivos – o que apenas ratifica a equiparação doutrinária que se costuma fazer entre direitos fundamentais e princípios.

*[...] Princípios setoriais ou especiais são aqueles que presidem um específico conjunto de normas afetas a determinado tema, capítulo ou título da Constituição. Eles se irradiam limitadamente, mas no seu âmbito de atuação são supremos. Por vezes, são mero detalhamento dos princípios gerais, como os princípios da legalidade tributária ou da reserva legal em matéria penal. Outras vezes são autônomos, como o princípio da anterioridade em matéria tributária ou o do concurso público para o provimento de cargos na Administração Pública. Há princípios especiais em domínios diversos, como os da Administração Pública, organização dos poderes, tributação e orçamento, ordem econômica e ordem social “. (BARROSO, LUÍS ROBERTO e BARCELLOS, ANA PAULA DE. O Começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Interpretação constitucional**. SILVA, Virgílio Afonso da (org.). São Paulo: Malheiros, 2003. p. 304-306).*

No presente caso, o que se percebe é que os chamados “princípios do direito cooperativo” constituem, em sua maior parte, princípios setoriais (= afetos exclusivamente ao ramo do direito cooperativo), aos quais nem mesmo se deu dignidade constitucional. Essa constatação, contudo, não lhes tira a relevância, uma vez que: a) os valores inspiradores dos princípios cooperativos coincidem com os valores que serviram de fundamento para os mais importantes princípios constitucionais (assim, por exemplo, ocorre com o princípio setorial da adesão livre e voluntária e o princípio fundamental da liberdade, consagrado no art. 5º da Constituição Federal); b) como são, em regra, inspirados em valores idênticos aos dos princípios constitucionais, a atuação dos princípios cooperativos consagra a efetivação, no nível setorial do direito das cooperativas, desses mesmos princípios constitucionais.

estado brasileiro, (a) somente serão aplicáveis na medida em que façam atuar os verdadeiros princípios gerais do ordenamento jurídico, sendo certo que, (b) em caso de incompatibilidade entre um determinado “princípio” específico do direito cooperativo e um princípio geral, este deverá prevalecer;

5ª) há, contudo, alguns “princípios” e valores específicos do direito cooperativo que se identificam com os princípios gerais do ordenamento jurídico; na verdade, tais postulados específicos constituem manifestação dos princípios gerais no âmbito do subsistema cooperativo;

6ª) outros “valores e postulados específicos” referidos pela doutrina cooperativista, constituem, na verdade, regras técnicas, que não podem ser considerados, propriamente, princípios (mesmo que restritos ao subsistema cooperativista);

7ª) há que se recordar, ainda, que a doutrina cooperativista entende existirem diferenças entre os denominados valores e os princípios específicos do cooperativismo: assim, diferenciam-se os institutos pelo fato de que os primeiros são de caráter genérico e permanente⁴⁰ (imutáveis) e servem como fundamento aos segundos, enquanto estes são específicos e modificáveis de acordo com as circunstâncias de tempo e lugar.

Em decorrência dessas constatações e considerando o fato de que a maioria dos valores e princípios inspiradores dos “subprincípios” (ou princípios setoriais) e regras cooperativistas encontram-se amplamente consagrados em nossa Constituição Federal (art. 1º, art. 3º, art. 170), seja diretamente ou indiretamente, pode-se afirmar que as sociedades cooperativas caracterizam-se como o modelo

⁴⁰ IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997. p. 47.

societário que mais veemente reproduz os fundamentos/princípios norteadores do Estado Democrático de Direito, senão vejamos:

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:

[...]

II – a cidadania;

*III – a dignidade da pessoa humana;*⁴¹

*IV – os valores sociais do trabalho*⁴² *e da livre.* [grifo nosso].

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a marginalidade e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. [grifo nosso]

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:

[...]

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

*VIII – busca do pleno emprego;*⁴³

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. [grifo nosso]

Em que pese a coexistência dos fundamentos supra mencionados ser imprescindíveis para a constituição de um efetivo Estado Democrático de Direito,

⁴¹ NASCIMENTO, Fernando Rios do. Constituição Federal e os princípios do cooperativismo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 73. Para 'assegurar a existência digna' a Constituição consigna aqueles princípios que só serão observados efetivamente se existirem mecanismos capazes de corrigir situações estruturais [...] Não há dúvida de que pressupostos tais, como soberania nacional, propriedade privada e função social da propriedade previstos na Carta Magna, só serão alcançados se a sociedade, com o devido apoio do Estado, tiver o mínimo de organização que possibilite reduzir as desigualdades em todos os níveis e setores, visando à melhoria de condições do conjunto da população.

⁴² Em que pese a condição de cooperado ser distinta de trabalhador em sentido estrito, é recomendável a observância de certas regras gerais do direito do trabalho, sob pena de precarização de alguns direitos básicos.

⁴³ NASCIMENTO, Fernando Rios do. Constituição Federal e os princípios do cooperativismo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 73.: As cooperativas são exemplo concreto de como os pioneiros de *Rochdale*, além de realizar uma manifestação de consumidores, fizeram uma manifestação também para preservar os empregos – e as cooperativas de trabalho não devem ser confundidas com cooperativas alimentadas pela iniciativa privada ou por iniciativa do governo apenas para burlar a legislação fiscal e tributária.

deve-se ressaltar dois que merece tratamento em especial: a) o *princípio da dignidade da pessoa humana* e b) o *princípio de não discriminação* previsto tanto pela ordem constitucional, como pela Lei do Cooperativismo.

2.1.1 Princípio da dignidade da pessoa humana

Sua importância decorre de seu caráter aglutinador em relação aos direitos fundamentais. É, nas palavras de Miguel Reale,⁴⁴ o epicentro axiológico da Constituição Brasileira. Mas o que se pode entender por *dignidade da pessoa humana*? Essa é uma daquelas expressões ricas em sentido, mas que são indefiníveis, e não temos como sintetizar a essência do homem. A noção deste conceito se manifesta na máxima kantiana “*o homem é sempre o fim, nunca o meio*”.⁴⁵ É o ser humano que justifica o Estado e, por conseguinte, o direito. Desta forma, para que possamos dar a devida interpretação da norma, deve-se, antes, não perder de vista a sua finalidade, cuja manifestação se dá pela proteção do homem (esta é a razão de ser do Estado).⁴⁶

⁴⁴ REALE, Miguel apud SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p. 59.

⁴⁵ KANT, Emmanuel apud SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na constituição**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p. 59.

⁴⁶ Trata-se de uma análise de natureza antropológica que ensejou três correntes filosóficas ou premissas: o *individualismo*, o *personalismo* e o *coletivismo*.

O *coletivismo* identifica-se com a filosofia aristotélica, com o pensamento de Hegel e Marx, que concebem o homem como a parte de um todo, sendo que este galga *status* de preeminência perante as partes que o compõem, tornando justificável o sacrifício desta em detrimento daquela.

No *coletivismo*, a sociedade é vista sob a ótica organicista em que se privilegia o coletivo, o público. Aristóteles é integrante dessa corrente quando dizia que *o homem é um animal político*, ou seja, ele é uma parte da *polis*. Esta premissa pode até, a princípio, nos parecer plausível, entretanto se não for tomada com a devida cautela, pode ensejar a uma visão bastante perigosa e, por consequência justificar qualquer tipo de totalitarismo, pois se o Estado é mais importante que o indivíduo inexistirá indubitavelmente liberdades públicas.

Tão perigosa quanto a visão *coletivista*, apresenta-se a *individualista*, que predominou no liberalismo burguês e se estendeu até o início do século XX. Nesta, segundo Marx, o homem era tido como ente isolado, abstrato, quase metafísico e não como um ser real, concreto, inserido numa sociedade, que

A idéia da *dignidade da pessoa humana* vai permear todos os direitos fundamentais e se irradiar também no âmbito das relações privadas, abarcando valores e princípios não só cooperativistas, mas também constitucionais, como *igualdade, democracia, equidade e solidariedade*. Assim, se tivesse que reconhecer uma norma como a mais importante na fisiologia constitucional e, por conseguinte, no ordenamento jurídico nacional, seria a da *dignidade da pessoa humana*.

Nesse sentido, o valor da *dignidade da pessoa humana* impõe-se como núcleo básico e informador de todo o ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional.

Na verdade, é constatação doutrinária quase que unânime a de que o princípio fundamental da *dignidade da pessoa humana* constitui um núcleo de todos os direitos fundamentais – o que há, de divergente, nas diversas correntes que tratam do tema, é a gradação da relação entre dignidade *versus* direitos fundamentais –, ⁴⁷ além de servir de norte, de orientação na efetivação desses direitos, podendo-se afirmar, com Dominique Rousseau, que “os direitos

tem necessidades materiais, o que poderia ensejar a um individualismo exacerbado rumo à negação da própria possibilidade do Estado.

Em oposição a essas duas correntes, tendo como preocupação de ponderar a relação estabelecida entre coletivo/individual, surge a teoria *personalista* procurando sintetizar as anteriores, sem que se verificasse “possível excesso”. Parte-se, então, da premissa de que o homem *é um ser social* e que possui uma dimensão societária, mas que por outro lado, não é só uma parte do todo, mas também justifica o todo. Assim, a sociedade existe para atendê-lo, e não o contrário, de forma que o homem é erigido como figura central e, por conseguinte, para sua proteção, às vezes, para que isso se efetive, devemos proteger o interesse da coletividade.

⁴⁷ LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 198 e seguintes. Para alguns, todos os direitos fundamentais poderiam ser reduzidos ao princípio da dignidade da pessoa humana. Para outros, mais sensatos, a dignidade guardaria, efetivamente, uma relação com os direitos fundamentais; contudo, essa relação sofreria variações conforme a natureza de cada direito fundamental analisado *in concreto*, guardando relações mais estreitas com alguns [igualdade, por exemplo] e, com outros, nem tanto [v. g., liberdade de imprensa].

fundamentais adquirem vida e inteligência por meio da dignidade da pessoa, ao passo que essa não se realiza e torna efetiva senão pelos direitos fundamentais”.⁴⁸

Partindo dessa ordem de idéias não é difícil perceber que o fenômeno cooperativista constitui mecanismo assaz importante na realização e efetivação do princípio da *dignidade da pessoa humana*, porque os valores que inspiraram a formulação do princípio são os mesmos que inspiraram o nascimento das cooperativas, sobretudo tendo-se em vista o princípio que exige que se dê a máxima efetividade às normas constitucionais.⁴⁹

A relevância das cooperativas para a instrumentalização do princípio da *dignidade da pessoa humana* não passou despercebida ao Poder Constituinte – tanto isso é verdade que a própria Constituição Federal de 1988, em seu art 174, estabeleceu, dentre os *princípios gerais da ordem econômica*, o do apoio e estímulo ao cooperativismo.⁵⁰ Além disso, deve-se levar em consideração que tal fenômeno

⁴⁸ LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 223.

⁴⁹ BARROSO, LUÍS ROBERTO e BARCELLOS, ANA PAULA DE. O Começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Interpretação constitucional**. SILVA, Virgílio Afonso da (org.). São Paulo: Malheiros, 2003, p. 303) Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos nomeiam tal mandamento como princípio da efetividade. Para referidos autores, para os quais referido princípio seria espécie do gênero “princípios instrumentais de interpretação constitucional” [...]. “*O intérprete constitucional deve ter compromisso com a efetividade da constituição: entre interpretações alternativas e plausíveis, deverá prestigiar aquela que permita a atuação da vontade constitucional, evitando, no limite do possível, soluções que se refugiem no argumento da não-auto-aplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão do legislador*”. [grifo nosso]

Aplicando-se referido princípio ao objeto do presente estudo (regime jurídico dos atos cooperativos e sua tributação), pode-se dizer que, porque o fenômeno cooperativista possui dignidade constitucional, e porque se presta, de maneira ótima, à efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana (centro axiológico do nosso ordenamento jurídico), entre as interpretações possíveis e plausíveis a respeito do tratamento do ato cooperativo pelos entes tributantes, deve-se, ao menos como regra, privilegiar a que mais lhes seja mais favorável.

⁵⁰ De acordo com o art. 174, parágrafo 2º da Constituição Federal, “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Muito embora inserto no Capítulo “**Dos Princípios** Gerais da Atividade Econômica”, todo o artigo 174 da Constituição Federal trata, na verdade, de *políticas*, no sentido do vocábulo *policy*, utilizado por Ronald Dworkin: “*Denomino ‘política’ aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino ‘princípio’ um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma*

conta com certos fundamentos (igualdade, equidade, solidariedade), cuja origem histórica é de inspiração comum ao surgimento do Estado de Direito (iluminismo) e por isso deve ser ponderado com o mesmo meio, ou seja, de acordo com o princípio da *dignidade humana*.

2.2.2 Neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social ⁵¹ e seus reflexos

[...] *neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social*. (Lei 5.764/71, art. 4º, inc. IX) [grifo nosso]

A primeira parte do inciso (neutralidade política) está relacionada com o fato de que a pessoa jurídica da cooperativa deve se eximir de posicionar-se ao lado de qualquer facção política e, por conseguinte, lhe é defeso a defesa de interesses alheios ao seu objeto e objetivos sociais, sob pena de violar a sua própria essência,

exigência da justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade". [A associação entre políticas e princípios – como ocorre no presente caso, em que uma determinada política constitucional está amparada por fundamentos de princípio setoriais – não é, contudo, estranha aos sistemas jurídicos:] [...] *os princípios e as políticas são os fundamentos essenciais da justificação política*.

A justificação de um programa legislativo de alguma complexidade vai normalmente exigir os dois tipos de argumento. Mesmo um programa que seja basicamente uma questão de política, como um programa de subsídios para indústrias importantes, pode exigir elementos de princípios para justificar sua formulação específica. [...] Por outro lado, um programa que dependa basicamente de princípios, como um programa contra a discriminação, pode refletir a idéia de que os direitos não são absolutos, e não vigoram quando suas conseqüências para a política pública forme muito graves. [...] No caso dos subsídios, poderíamos dizer que os direitos conferidos são gerados por uma política e qualificados por princípios; no caso contra a discriminação, são gerados por princípios e qualificados por uma política". (DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 36.)

É justamente essa espécie de *sincretismo* entre as duas categorias que ocorre, no caso, entre a política de estímulo ao cooperativismo e os princípios que lhe qualificam.

⁵¹ Com efeito, neutralidade política, discriminação racial, religiosa ou social constituem manifestações do princípio da liberdade de acesso. Isso porque o ingresso do cooperado não poderá ser determinado com base em orientações políticas ou religiosas, nem, também, em decorrência da proveniência social ou de raça. Pode-se, porém, cogitar de hipótese em que a razão de ser de determinada cooperativa consista, justamente, na proveniência social, ou na raça, p. ex., sem que se vislumbre, *prima facie*, algum tipo de violação aos postulados da liberdade de acesso: seria o caso de determinada cooperativa que tivesse como objeto social o auxílio mútuo entre pescadores artesanais afro-descendentes de determinada parte do litoral; ou, ainda, entre índios que tradicionalmente ocupavam determinada região.

uma vez que a cooperativa caracteriza-se como entidade de caráter universal e não particular. Isso não implica na vedação de realização de parcerias com o poder público, ou a abstinência política de seus associados – aliás, tal conduta é até fomentada como forma de implementação e internalização da noção de cidadania – mas sim coibir as cooperativas de funcionarem como mecanismo de dominação por parte de terceiros.

Já a segunda parte do inciso (indiscriminação religiosa, racial e social) nada mais é que a manifestação direta do princípio da isonomia consagrado pela nossa Constituição de 1988, no *caput* do art. 5º, que dispõe serem todos iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Trata-se de postulado fundamental da democracia que se traduz não apenas como igualdade formal (consagrada no *liberalismo clássico*), mas, também, como igualdade material ou substancial, tendo em vista que a lei deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, consoante a lição secular de Aristóteles.

O princípio da isonomia opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamento abusivamente diferenciado a pessoas que se encontram em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade do intérprete de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social. E, aqui, deve-se

também entender por intérprete qualquer agente que, em sua atuação, realize a aplicação da lei (Poder Judiciário, Administração Pública, órgãos particulares etc).⁵²

No presente caso, os órgãos cooperativos funcionarão também como intérpretes naquilo que for de sua competência, estando, portanto, sujeitos à observância do princípio da igualdade nessa sua atuação.

Assim, para que haja efetivação substancial do princípio em análise, nosso ordenamento conta não apenas com diversas hipóteses constitucionais (artigos. 3º, I, III, IV; 150, II, 206, 208 etc),⁵³ como também com disposições de natureza cooperativista, decorrentes de seus valores e princípios.

⁵² A isonomia constitui, além de princípio, um direito fundamental. Em relação a estes, é assente o entendimento de que ostentam eficácia em relação ao Poder Público e, ainda, em face de particulares. Fala-se, então, em eficácia vertical (referente à incidência dos direitos fundamentais sobre o Estado) e horizontal (que se refere à atuação dos direitos fundamentais em face de particulares) dessa espécie de direitos. Há discussão doutrinária, contudo, a respeito da forma de incidência dos direitos fundamentais em face de particulares: para alguns, a eficácia seria mediata ou indireta, isto é, seria duplamente mediada – pelo legislador, ao elaborar os atos de caráter normativo; e pelo Poder Judiciário, ao decidir as crises jurídicas postas sob sua apreciação; para outro segmento doutrinário, a eficácia seria imediata ou direta. Entre os partidários dessa última corrente, no direito brasileiro, estão Luís Roberto Barroso, Ingo Wolfgang Sarlet (*A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, p. 333-9) e Wilson Antônio Steinmetz (*Princípio da Proporcionalidade e Atos Restritivos da Autonomia Privada*, p. 22-30).

Mesmo para os partidários da corrente que entende ser imediata a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, ainda assim se deve levar em conta a advertência de Luiz Guilherme Marinoni, para quem “a eficácia horizontal direta ou imediata não exclui a eficácia horizontal mediata ou indireta. Na verdade, a eficácia horizontal dos direitos fundamentais deve ser mediada pela lei e, assim, deve ser indireta ou mediata. Apenas quando o legislador se omite, negando vida ao direito fundamental – e então há que se pensar na supressão da omissão –, é que se tem de admitir a eficácia direta sobre os particulares” (*A Jurisdição no Estado Constitucional*).

Aplicada essa teoria ao direito cooperativo, e tendo como norte o direito fundamental à igualdade, pode-se dizer que, em casos específicos, em que (a) os órgãos de uma determinada cooperativa estejam praticando atos violadores desse direito fundamental e; b) inexistir disposição legal expressa corretiva dessa violação, sendo necessário o suprimento dessa lacuna legislativa, a atuação do direito fundamental à igualdade será efetivada por meio do instituto da eficácia imediata.

⁵³ Construindo uma sociedade livre, justa e solidária; erradicando a pobreza, marginalidade, reduzindo as desigualdades sociais, promovendo o bem comum, voto universal, instituir tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, acesso à educação etc.

3. Princípios do cooperativismo e aspectos reflexos no ordenamento jurídico brasileiro

Noções introdutórias

Este capítulo tem como objetivo a análise dos princípios norteadores do sistema cooperativista e seus reflexos na ordem jurídica - constitucional e infraconstitucional - e, por conseguinte, a delimitação do regime jurídico societário que lhe é inerente.

Deste modo, far-se-á não somente uma análise dos fundamentos lógicos do sistema *in casu*, mas também de suas características e especificidades trazidas pela Constituição Federal de 1988, pela Lei do Cooperativismo (Lei 5764/71) e pelo Novo Código Civil. Assim, em que pese, não ser unânime na doutrina a classificação destes princípios, ter-se-á como base a adotada pela na *Declaración sobre la Identidad Cooperativa* do Congresso Internacional de Manchester de 23 de setembro de 1995, segundo o qual são: 1) *livre acesso e adesão voluntária*; 2) *gestão democrática pelos membros*; 3) *participação econômica dos membros*; 4) *autonomia e independência*; 5) *educação, formação e informação*; 6) *intercooperação* e; 7) *interesse pela comunidade*.

3.1 Livre acesso e adesão voluntária

Este princípio é reconhecido expressamente pela Lei 5.764/71, que, em seu art. 4º, inc. I (e bem assim o art. 1094 do Novo Código Civil) elege o “livre acesso e adesão voluntária” como características elementares das cooperativas:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídicas próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

l) adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; (Lei 5764/1971) [grifo nosso]

Art. 1094, inciso II - São características da sociedade cooperativa: [...] concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, *sem limitação de número máximo* (Código Civil/2002)

A dicção legal autoriza dizer que *“as cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e assumir as responsabilidades como membros, sem discriminações de sexo, sociais, raciais, políticas e religiosas”*.⁵⁴

Conforme aduzido no texto acima transcrito, pode-se verificar que tal princípio traz duas idéias principais. A primeira, a do *livre acesso* ou, como alguns autores preferem, o “princípio da porta aberta”.⁵⁵ A segunda se refere à faculdade de ingresso na cooperativa daqueles indivíduos interessados (*adesão voluntária*).

No que tange à voluntariedade, tal princípio expressa uma caracterização positiva⁵⁶ em que o indivíduo, como agente capaz, possui a faculdade de ingressar ou não numa sociedade cooperativa. Até aqui, não se vislumbra nenhuma diferença entre as cooperativas e as outras espécies societárias, uma vez que, nestas, a voluntariedade também se faz presente, pois o direito de associar-se ou não é um preceito de ordem pública, e é expressamente garantido pela Constituição Federal de 1988.⁵⁷

⁵⁴ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em <http://www.ica.coop/> > Acesso em: 27 mar. 2005.

⁵⁵ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 13.

⁵⁶ NAMORADO, Rui. **Os princípios cooperativos**. Coleção Biblioteca Cooperativa. Coimbra: 1995. p. 58.

⁵⁷ “[...] é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988, art. 5º, XVII).

Entretanto, já no que se refere ao princípio da “porta aberta”, observa-se uma especificidade que diferencia as cooperativas das sociedades mercantis, pois, nestas, por se tratar de sociedades pessoais (*affecio societatis*) ou de capitais, com capital social que na maioria das vezes é fixo, sendo que nas primeiras o ingresso de novos sócios se dá por meio da faculdade dos sócios, enquanto nas segundas espécies societárias, mediante prévia aquisição de ações, como é o caso das sociedades anônimas.

Grande controvérsia surge quanto ao direito de ingresso, informada pelo “livre acesso”, indagando-se se o direito de admissão é regulado pela autonomia contratual, ou seja, a solicitação de ingresso nada mais é que uma proposta contratual, de modo que ficará a cargo da cooperativa a admissão do interessado; ou se trata direito subjetivo deste, tendo em vista, na prática, não raras vezes, a vedação desse acesso, por deliberação unilateral e arbitrária da cooperativa.⁵⁸

Em que pese a legislação de alguns países, como a da Itália, reconhecer tal princípio adstrito ao princípio da autonomia contratual, restringindo o *livre acesso*, impondo somente algumas limitações como a motivação para o indeferimento de ingresso, no Brasil, a doutrina⁵⁹ e a jurisprudência⁶⁰, com base no art. 4º, inc. I e

⁵⁸ Vale ressaltar, a partir da experiência proveniente dos empreendimentos cooperativos, fomentados pelas Incubadoras Tecnológicas de Cooperativas Populares, a existência de duas posições distintas dos cooperados, no que se refere ao tema, que variará de acordo com o tempo. Num primeiro momento, pré-constituição, verifica-se um discurso democrático, solidário, principiológico; num segundo momento, pós-constituição, um outro discurso centralizador, corporativo, individualista.

⁵⁹ WALD, Arnaldo. Da natureza e do regime jurídico das cooperativas e do sócio demitido ou que se retira da sociedade. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 84, v 711, p. 63, jan/95 apud KREGUER, Guilherme. **Cooperativismo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 86. “O certo é que a cooperativa se caracteriza pela adesão e pela demissão livres, obedecidas as normas que regem o denominado “princípio da porta aberta”, de acordo com o qual não se admite restrições à entrada na sociedade de quem preencha as condições e requisitos estatutários, ao contrário do que acontece em outros tipos de sociedades. O associado, que decide ingressar na cooperativa, adere necessariamente à estrutura que encontra, nada podendo invocar além das próprias normas estatutárias que livremente aceitou”.

⁶⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Resp 151858/MG; Recurso Especial 1997/0073736-5. Min. Eduardo Ribeiro. DJ: 08/09/1998. “Cooperativa. Nas associações com essa natureza, **a limitação ao ingresso de novos associados condiciona-se à impossibilidade técnica de prestações de**

art. 29, § 1º, da Lei 5.764/71 ⁶¹, têm se posicionado predominantemente no sentido de tratar-se de direito subjetivo. Essa é, segundo nosso entendimento, a posição mais coerente com o sistema (*rectius*: subsistema) das cooperativas.

A bem da verdade, qualquer limitação só será válida se a admissão de determinada pessoa for de encontro ao fim social da cooperativa, pois, em caso contrário, caracterizar-se-á um ato arbitrário passível de correção judicial.

Não se trata de faculdade dos associados, pelo menos em tese, pois o princípio da “porta aberta” estabelece o *livre acesso* de todos aqueles que desejam integrar o quadro social da cooperativa.

No entanto, devemos salientar que este princípio encontra algumas limitações, tendo em vista a obrigatoriedade do pretendente a cooperado preencher determinados requisitos estabelecidos na lei e nas disposições legais internas da cooperativa, como capacidade civil, qualificação profissional, subscrever e integralizar as quotas segundo o Estatuto Social da cooperativa etc. Além disso, é expressamente vedada a participação dos agentes de comércio e empresários que exerçam a mesma atividade no âmbito econômico da cooperativa. Somados a estes requisitos legais, ainda se faz necessário que a cooperativa possua condições

serviços’ (Lei 5.764/71, art. 4º, I). ***Não basta para justificá-la a simples inconveniência que possa resultar para os que já integram o quadro de cooperados.*** [grifo nosso]

O art. 29 da Lei 5.764/71, que rege o cooperativismo, estabelece a liberdade de ingresso, nas cooperativas, para quantos desejarem de se utilizar seus serviços, sendo possível, consoante seu parágrafo primeiro, restringi-se ‘às pessoas que exerçam determinada atividade, ou profissão, ou sejam vinculadas as determinadas entidades’[...] estabelece a lei, reportando-se ao contido em seu art. 4º, item I. Aí se dispõe que ilimitado o número de associados, salvo ‘ impossibilidade técnica de prestação de serviço’ [...]”.

⁶¹ ***O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no art. 4º, item I, desta lei. § 1º A admissão dos associados poderá ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade.*** (LEI 5.764/71, art. 29). [grifo nosso]

técnicas suficientes para prestar os serviços ao novo cooperado, conforme dispõem os incisos I e XI do art. 4º da Lei 5.764/71.

Outras restrições, inerentes ao princípio do livre acesso, apresentam-se pela impossibilidade da participação de pessoas jurídicas no quadro social da cooperativa. Essa regra, contudo, sofre algumas exceções, de que são exemplos as cooperativas de pesca, de produtores rurais ou extrativistas, nas quais é permitida a participação de pessoas jurídicas, desde que suas atividades sejam idênticas às dos cooperados ⁶²; ou, ainda, a participação de pessoas jurídicas nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, cuja área de operação seja idêntica. ⁶³

Estas exceções têm como escopo, tendo em vista o interesse público que permeia o objeto social de determinadas cooperativas, a angariação de um maior aporte financeiro e, por conseguinte, a otimização e o desenvolvimento do respectivo empreendimento. ⁶⁴ Entretanto, tais exceções devem ser vistas com certa

⁶² Lei 5.764/71, art. 29, § 2º.

⁶³ Lei 5.764/71, art. 29, § 3º.

⁶⁴ Na verdade, uma das características peculiares e distintivas dos princípios reside, justamente, no fato de que essa espécie normativa aceita a restrição, em hipóteses determinadas (e com base em critérios juridicamente razoáveis), sem que tal restrição signifique, necessariamente, violação. Mais uma vez, vale transcrever trecho de autoria de Luís Roberto Barroso, que, escrevendo a respeito de [legítimas!] limitações às cláusulas pétreas, tratou desse aspecto das normas de natureza principiológica: *“A predominância de princípios no elenco das cláusulas pétreas não deve ser considerada casual. Essas normas são caracterizadas pela relativa indeterminação do seu conteúdo. De fato, os princípios, em geral, têm um núcleo de sentido, em cujo âmbito funcionam como regras, i.e., prescrevem objetivamente determinadas condutas. Para além desse núcleo, existe um espaço de conformação, cujo preenchimento é atribuído prioritariamente aos órgãos de deliberação majoritária, por força do princípio democrático”*

[...] *A tese de que o que está protegido é o conteúdo nuclear dos princípios encontra amparo, igualmente, na jurisprudência do STF. [...] já sob o influxo democrático da Constituição de 1988, a Corte teve oportunidade de reafirmar o argumento, de forma conceitual e lapidar, por ocasião do julgamento da ADIn em MC 2.024-DF, relatada pelo Min. Sepúlveda Pertence, de cujo voto se extrai a seguinte passagem:*

‘Não são tipos ideais de princípios e instituições que é lícito supor tenha a Constituição tido a pretensão de tornar imutáveis, mas sim as decisões políticas fundamentais, freqüentemente compromissórias, que se materializaram no seu texto positivo.[grifo nosso]

O resto é metafísica ideológica” (Constitucionalidade e Legitimidade da Criação do Conselho Nacional de Justiça. In: **Reforma do judiciário** – Primeiras Reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, pp. 432-3.)

Mutatis mutandis, pode-se empregar o mesmo raciocínio em relação aos princípios setoriais inerentes ao direito cooperativo: preservado o núcleo essencial do princípio, o que restar, em tema de

precaução, sob pena de a cooperativa praticar atos arbitrários no que tange à admissão de novos associados, quando da sua negativa, sem que se verifique efetivamente uma justificativa legal, ou seja, a cooperativa não possuir condições técnicas suficientes para prestar serviços aos pretendentes/cooperados.

Tem-se ainda, como decorrência do princípio da “porta aberta”, o direito do cooperado de deixar a cooperativa de acordo com sua conveniência. Trata-se do desligamento voluntário, por parte do cooperado, do quadro social da cooperativa, que a lei o denomina como “demissão”.⁶⁵ Entendemos que este termo apresenta-se tecnicamente incorreto, pelo fato de o cooperado ser sócio e, por ostentar tal condição, não poder ser demitido. Devemos entendê-la como saída voluntária do sócio que não tem mais interesse em permanecer na cooperativa, valendo ressaltar que tal ato não implicará necessariamente extinção de sua responsabilidade social,⁶⁶ que perdurará até que seja aprovado o balanço do exercício financeiro em que se deu o desligamento.⁶⁷

O desligamento do cooperado também pode se dar por outras duas formas, ou seja, pela *eliminação* ou *exclusão*. Tais formas, contudo, não se caracterizam como voluntárias. A primeira, eminentemente com caráter de sanção,⁶⁸ dar-se-ia somente em decorrência de infração legal e/ou proveniente da cooperativa (Lei 5.764/71, Estatuto Social e Regimento Interno), ou seja, o cooperado é desligado da cooperativa coercitivamente por não cumprir com seus deveres (*v.g.*, o cooperado deixa, por certo tempo estabelecido em Estatuto, de participar das atividades da cooperativa). Já a *exclusão* decorre de determinação legal, conforme dispõe o art.

regimento legislativo, deverá ser preenchido pelas decisões decorrentes da deliberação legislativa democrática.

⁶⁵ A demissão do associado será unicamente a seu pedido. (LEI 5.764/71, art. 32).

⁶⁶ O termo “responsabilidade social” é aqui utilizado no sentido de responsabilidade decorrente das atividades das cooperativas, mais precisamente, do objeto social da cooperativa.

⁶⁷ Lei 5.764/71, art. 36.

⁶⁸ Lei 5.764/71, art. 33.

35 da Lei 5.764/71, segundo o qual o associado será excluído por dissolução da pessoa jurídica; por morte da pessoa física; por incapacidade civil não suprida; ou por deixar de atender aos requisitos estatutários de ingresso ou permanência na cooperativa.

Em virtude da entrada em vigor do Novo Código Civil, faz-se necessário analisar alguns aspectos jurídico-positivos reflexos do princípio do livre acesso e da adesão voluntária, porque o Novo Código Civil também tratou – ora de modo semelhante, ora de modo diverso daquele disposto na Lei do Cooperativismo – a respeito de referidos aspectos, além de algumas manifestações relevantes inerentes ao referido princípio. Deste modo serão analisados: a) *o número mínimo exigido de cooperados para a constituição de uma cooperativa* e b) *a inaccessibilidade de cotas-parte*;

3.1.1 Número mínimo de cooperados para constituição de uma cooperativa singular

Art. 6º da lei 5.764/71: *As sociedades cooperativas são consideradas:*

I – *singulares, **as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas**, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos [...]. [grifo nosso]*

Art. 1094 - *São características da sociedade cooperativa: [...]*

II – ***concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade**, sem limitação de número máximo. (Novo Código Civil)*

Em decorrência da redação distinta entre os textos legais supra citados e dos que serão transcritos posteriormente, será imprescindível recordar algumas técnicas da hermenêutica jurídica para que se possa determinar qual a regra válida.

No entanto, não será objeto do presente trabalho a análise exaustiva dos diversos institutos que norteiam a referida matéria. Nosso propósito é traçar uma sistemática, a partir dos critérios de resolução para as antinomias aparentes das normas, e da Lei de Introdução ao Código Civil (que estabelece os alicerces de nosso sistema jurídico, sendo considerada norma de *sobredireito*,⁶⁹ de acordo com a definição da doutrina, apresentando institutos e regras que abrangem todos os ramos do Direito, notadamente no que se refere ao direito intertemporal).

Vale salientar que o Decreto-Lei nº 4.657/42 não sofreu nenhuma alteração ou revogação em qualquer de seus dispositivos, com a entrada em vigor do Novo Código Civil (Lei n. 10.406/01). Isto porque o objeto tratado pela Lei de Introdução é distinto do objeto do Direito Civil. Aqui cabe destacar que a Lei de Introdução é posterior ao Código Civil de 1916 (Lei n. 3.071/16). Dessa forma, verifica-se que já não introduzia o Código Civil de 1916 e, portanto, não introduz também o novo Código.

Assim sendo, a partir da análise, ainda que breve, desses institutos, pode-se dizer que todo conflito de leis tem solução, já que o juiz é obrigado a decidir o caso concreto. Porém, alguns conflitos não podem seguir um critério rígido de solução, devendo ser solucionados caso a caso (*conflito real*). Outros conflitos, porém, podem ser resolvidos por meio da adoção de critérios uniformes de solução. A este tipo de antinomia a doutrina convencionou chamar de conflito aparente de normas.

⁶⁹ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 95. *Sobrenormas* ou normas de *sobredireito* são aquelas cujo objeto não é a disciplina de relações jurídicas, mas sim, a aplicação de outras normas. Elas funcionam como regras de coordenação para a incidência da lei, indicando, v.g., qual deverá ser aplicada, quem deverá aplicá-la etc. São dessa natureza as normas de direito internacional privado, de direito intertemporal e as regras de hermenêutica. [grifo do autor]

Assim, os critérios que podem ser adotados são: 1) critério hierárquico - a lei superior revoga a inferior; 2) critério da especialidade - a lei especial revoga a geral; 3) critério cronológico: a lei posterior revoga a anterior.

O critério da hierarquia *in casu* se apresenta insuficiente para a solução de qual norma deve ser aplicada, tendo em vista que a Lei 5764/71 encontra-se no mesmo patamar hierárquico, ou seja, ambas possuem natureza jurídica de lei ordinária.

O segundo critério da classificação acima - *critério da especialidade* - leva em consideração a amplitude das normas, tendo por postulado o fato de que, se o legislador tratou com maior acuidade de um determinado ponto do direito, ele deve prevalecer sobre outro tratado de maneira geral. Assim, entende-se por norma geral aquela que discorre sobre todo um ramo do direito (é o caso típico do Código Civil, que é a norma geral do ramo do direito civil), enquanto as normas especiais são aquelas que regulam determinado ramo do direito, como é o caso da Lei do Cooperativismo, pois trata de um aspecto dentro do ramo do direito civil.

Deste modo, considerando que a lei especial revoga a lei geral, ante o fato de a primeira ter sido elaborada com maior rigor pelo jurista, versando sobre uma determinada matéria com maior acuidade, seria possível chegar à precipitada conclusão de que a norma prevista no Novo Código Civil seria inócua frente à legislação do cooperativismo.

No entanto, deve-se atentar para o fato de que a generalidade ou a especificidade não é determinada pelo diploma legal propriamente dito, mas pela norma que ela emana. No presente caso, trata-se de leis de natureza distintas. Este tem sido o entendimento doutrinário:

[...] chamamos a atenção para o fato de que não se perquire, necessariamente, sobre o tipo de lei, entre geral e especial, mas sim sobre

normas, sobre regras jurídicas, dispositivos normativos. Poderia ser uma lei especial que, porventura, trouxesse uma regra de cunho geral, para revogar outra de cunho geral disposta em lei de mesma hierarquia, mas anterior.⁷⁰

Assim sendo, tal dispositivo também se apresenta como insuficiente, uma vez que os dois estatutos normativos cuidam de matérias de mesma amplitude, sendo prescindível distinguir suas respectivas naturezas, seja de norma de caráter geral, seja de caráter específico.

Por conseqüência, resta o *critério cronológico* que leva em consideração o momento em que a norma jurídica entra em vigor, passando a regulamentar uma determinada matéria e revogando as normas de igual conteúdo que já estavam no sistema jurídico. É a exata regra do artigo 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, **a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.**

[...]

§2º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. [grifo nosso]

Tal critério só incide sobre as leis permanentes⁷¹ ensejando por conseqüência o *princípio da continuidade* (artigo 2.º, “caput”, da Lei de Introdução ao Código Civil), segundo o qual uma norma permanente só perderá a eficácia se outra, de mesma ou superior hierarquia, vier modificá-la ou revogá-la. Portanto, a norma jurídica não perde vigência pelo mero decurso do tempo, mas sim pela sua revogação.⁷² Entendemos, assim, que o Novo Código Civil revogou a Lei 5764/71 naquilo que dispôs de maneira distinta.

⁷⁰ KRUEGER, Guilherme (coord). **Cooperativismo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 44.

⁷¹ *Leis permanentes*: não têm prazo certo para vigorar, ou seja, têm prazo de vigência indeterminado, vigendo até que outra a modifique ou revogue (vide artigo 2.º da Lei de Introdução ao Código Civil).

⁷² É a hipótese em que a norma jurídica perde a vigência porque outra norma veio modificá-la ou revogá-la. A norma jurídica é permanente e só poderá deixar de surtir efeitos se a ela sobrevier outra norma que a revogue. O desuso não implica a perda da vigência da norma, e sim, a perda de sua efetividade. A revogação de uma norma jurídica pode ser feita de duas formas: *revogação expressa*: um novo comando normativo dispõe expressamente a respeito da perda da eficácia da norma anterior; *revogação tácita*: a nova norma jurídica se torna incompatível com a norma anterior, ficando esta última revogada. Essas duas modalidades de revogação podem se dar por ab-rogação ou derrogação: *ab-rogação*: é a revogação total da norma, ou seja, a norma antiga perde sua eficácia na

Superada essa fase (de qual norma seria a vigente), passar-se-á a uma segunda fase: compreender o comando estabelecido pelo art. 1094 do Novo Código Civil, determinando que *o número mínimo de associados para constituir uma cooperativa será limitado ao concurso de sócios necessários para compor a administração da sociedade.*

É de se notar a dificuldade de compreensão do referido comando, uma vez que nem a Lei do Cooperativismo, nem o Novo Código Civil apresentam expressa e analiticamente a composição mínima da estrutura orgânica da administração.

Em que pese a posição de alguns autores,⁷³ como Guilherme Krueger, entenderem como inviável uma cooperativa com numero inferior a vinte associados, e de outros como Becho⁷⁴ defenderem cooperativas constituídas com no mínimo duas pessoas e, valendo de uma análise hermenêutica, considerando as 5 espécies “clássicas” de interpretação (*gramatical*,⁷⁵ *lógica*,⁷⁶ *histórica*,⁷⁷ *teleológica*⁷⁸ e *sistemática*⁷⁹), entendemos que o número mínimo é de nove associados.⁸⁰

totalidade; *derrogação*: é a revogação parcial da norma, ou seja, a norma antiga continua vigorando com alguns pontos revogados pela nova lei.

⁷³ KRUEGER, Guilherme (coord). **Cooperativismo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003. p. 170.

⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. **Elementos de direito cooperativo** (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002.

⁷⁵ *Gramatical*: buscam-se os significados literais da linguagem, aplicando regras de sistematização da língua.

⁷⁶ *Lógica*: busca-se contextualizar a norma, visando o seu alcance, e tem por base as normas anteriores e posteriores e o sistema em que está incluída.

⁷⁷ *Histórica*: busca a intenção do legislador tanto no momento da feitura da norma quanto na origem do seu instituto, preponderando a análise da situação fática existente quando da edição do texto legal.

⁷⁸ *Teleológica (sociológica)*: busca-se a adaptação da norma ao contexto social existente ao tempo de sua aplicação, alcançando a denominada interpretação evolutiva.

⁷⁹ *Sistemática*: busca-se a interpretação contextual da norma, sua colocação nos textos positivos, suas subordinações a outros textos, sua ordem na espécie legislativa que a prevê e sua conseqüente seara de aplicação.

⁸⁰ Falou-se em espécies clássicas de interpretação em virtude de que, no que tange às normas que encerram princípios (notadamente, os princípios constitucionais), as técnicas de interpretação mais “eficientes”, por assim dizer, não podem ser subsumidas às regras que nomeamos “clássicas” de interpretação; são métodos mais fluidos e mais contemporâneos, como os da tópica, da proporcionalidade, da razoabilidade etc. Na verdade, alguns autores, como Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, consideram tais “métodos” verdadeiros princípios, que constituiriam

Passa-se à análise das referidas espécies interpretativas, na questão *in casu*:

Primeiro passo: interpretação literal (*gramatical*) = “número mínimo para a composição de sua respectiva administração”;

Segundo passo: verificação dos quatro outros critérios, ou seja, *lógico* (contextualização - requer mudança no sistema) + *histórico* (as cooperativas sempre foram constituídas com um significativo número de associados) + *teleológico* (fim: mutualidade entre os associados) + *sistemático* (ordenamento: a lei do cooperativismo, em que pese não prever o número mínimo de associados para compor a diretoria, previu uma estrutura-organizativa mínima = Diretoria + Conselho Fiscal).

Tendo em vista que as regras consuetudinárias provenientes do direito comercial sugerem que, para a composição de uma administração mínima societária,⁸¹ deve haver presidente, diretor financeiro e secretário, e ainda que nas sociedades cooperativas a lei determina expressamente a obrigatoriedade da existência de um Conselho Fiscal composto por seis membros do Conselho Fiscal (3

“*princípios instrumentais de interpretação constitucional*”, “[...] *premissas conceituais, metodológicas ou finalísticas que devem anteceder, no processo intelectual do intérprete, a solução concreta da questão posta. Nenhum deles encontra-se expresso no texto da Constituição, mas são reconhecidos pacificamente pela doutrina e pela jurisprudência*”. [grifo nosso] (BARROSO, LUÍS ROBERTO e BARCELLOS, ANA PAULA DE. O Começo da História: a Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: **Interpretação constitucional**. SILVA, Virgílio Afonso. (org.). São Paulo: Malheiros, 2003. p.298-9). Tais princípios seriam os da “*supremacia da constituição*”, da “*presunção de constitucionalidade das leis e atos do poder público*”, da “*interpretação conforme a constituição*”, da “*unidade da constituição*”, da “*razoabilidade ou da proporcionalidade*” e da “*efetividade*”. [grifo nosso]

No entanto, conforme ensinam referidos autores, essas categorias doutrinárias próprias têm como vocação a interpretação de normas constitucionais, pois levam em conta as peculiaridades inerentes a esse tipo de norma jurídica (superioridade jurídica, natureza da linguagem (estrutura normativa mais aberta, maior grau de abstração e menor densidade jurídica).

Como, contudo, nesta parte do presente estudo, não se está a tratar de princípios constitucionais, mas de regras infraconstitucionais *em sentido estrito*, os modos de interpretação mais adequados consistem, efetivamente, nos referidos critérios “clássicos” ou “tradicionais”, isto é, critérios gramaticais, lógicos, históricos, teleológicos e sistemáticos.

⁸¹ Não devemos confundir o número mínimo exigido para a constituição de uma sociedade (pessoa jurídica) com a de sua administração interna.

titulares e 3 suplentes), é possível concluir que deve haver número mínimo de nove associados.

Não obstante a divergência acima mencionada vale salientar a forte influência que a Organização das Cooperativas do Brasil (OCB) e suas entidades estaduais representativas (sistema Ocs) exercem junto aos órgãos competentes de registro (Juntas Comerciais e Cartórios de Registro de Pessoas Jurídicas), no sentido de obstar o respectivo registro daquelas sociedades que não apresentem o mínimo de cooperados exigidos pela Lei do Cooperativismo.

3.1.2 Incessibilidade das cotas-parte

“[...] incessibilidade das cotas-parte do capital a terceiros, estranhos à sociedade.” (Lei 5.764/71, art. 4º, inc IV) [grifo nosso]

“[...] intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança”.(Código Civil, art. 1094, inc IV) [grifo nosso]

Comparando os dispositivos, percebe-se que a nova nomenclatura dada pelo Código procura ser mais técnica do que a da lei 5.764/71, porque incessibilidade significa, além da impossibilidade de *transferência*, a *impossibilidade de abdicação* em relação a uma determinada coisa.⁸² No entanto, conforme significados supra mencionados, verificamos que tanto a *incessibilidade* como a *intransferibilidade* possuem, no caso, sentidos muito próximos: de que as cotas, pertencentes aos cooperados, não podem ser, seja a que título for, transferido a

⁸² SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15ª ed., revista e atualizada por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 422. *Incessibilidade*: “*Exprime a qualidade do que é incessível, isto é, do que não pode ser cedido ou transferido a outrem. Possui sentido equivalente a inalienabilidade, sendo propriamente empregado para as alheações de bens, que são promovidas pela cessão*”. [grifo nosso]

terceiros estranhos à sociedade, sob pena de nulidade, por se tratar de norma de ordem pública.

Dessa forma, a cota–parte de cada um não é passível de venda, penhor, ou de transferência, até mesmo por *causa mortis*, sendo que, nesse último caso, o herdeiro terá direito somente ao valor das cotas pertencentes a seu antecessor.

3.2 Gestão democrática e livre

Trata-se de um dos mais expressivos elementos diferenciadores entre as sociedades cooperativas e as demais espécies societárias, cuja manifestação se traduz mais veementemente pela natureza da *singularidade do voto* de cada associado no que tange à tomada de decisões inerentes aos empreendimentos cooperativos, conforme expressa o art. 4º, inc. V e art. 42 da Lei do Cooperativismo.⁸³

Assim, as cooperativas são definidas como:

*[...] organizações democráticas, controladas pelos seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões. Os homens e as mulheres, eleitos como representantes dos demais membros, são responsáveis perante estes. Nas cooperativas de primeiro grau os membros têm igual direito de voto (um membro, um voto); as cooperativas de grau superior são também organizadas de maneira democrática.*⁸⁴

De acordo com este princípio, caberá aos associados, por meio do voto pessoal, a administração (governo) da cooperativa, de forma que cada associado tem direito a um único voto, independentemente do número de cotas–parte que

⁸³Deve-se fazer uma leitura parcimoniosa do referido dispositivo (art. 4º, Inciso V) para não extrair uma compreensão equivocada a respeito do mesmo, tendo em vista a pseudofacultatividade da observação deste princípio nas cooperativas centrais, federações e confederações em que a autogestão pode se manifestar por meio de uma democracia representativa, de acordo com o teor do art. 41 da mesma lei.

⁸⁴ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/>. Acesso em: 27 mar.2005.

possui.⁸⁵ Este princípio também informa uma importante distinção entre as sociedades cooperativas e as sociedades comerciais, pois enquanto nas primeiras o voto é de natureza singular (não está vinculado ao capital do sócio, de forma que “cada cabeça é um voto”), nas segundas o voto é múltiplo (ponderado de acordo com o capital investido do sócio).

Apesar da gestão democrática, também denominada autogestão ou autogoverno, ser uma característica peculiar de alguns empreendimentos sociais, como as cooperativas, tal princípio somente ensejará efeitos se a sociedade estiver impregnada de idéias fundamentais ⁸⁶ como: a) o direito de todos de, igualmente, influir nas decisões; b) a tomada de decisões pela vontade da maioria, respeitando-se sempre os direitos das minorias; c) a ausência de qualquer tipo de discriminação de pessoas, dentro e fora das cooperativas; d) a consciência do dever e dos compromissos de cada um, aceitando as regras que o próprio grupo se auto-impõe; e) a delegação de decisões e a conferência de atribuições a cooperados que integram a administração, a fiscalização e a representação; f) a aceitação da participação dos sócios nos negócios e compromissos realizados através da cooperativa e; g) a participação equilibrada do quadro funcional nos processos de decisão e administração. Estas idéias, nada mais são que elementos mínimos para que haja uma “democracia cooperativista”, podendo esta se manifestar de forma direta ou indireta.

⁸⁵ Previsão legal: art. 4º, inc. V – *singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade.* (LEI 5.764/71)

VI – direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital da sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação. (CÓDIGO CIVIL, art. 1094) [grifo nosso]

A representação do cooperado será verificada pela sua própria pessoa e não pelo seu capital. Isto quer dizer que nos momentos ímpares para a cooperativa as deliberações deverão ser tomadas em Assembléia Geral, cada cooperado, independentemente do número de cotas que possui, terá direito a apenas um voto. Este regime caracteriza-se, com já acima mencionamos, pela *singularidade de voto*. O novo Código Civil não traz inovações no que se refere às disposições da lei 5.764/71.

⁸⁶ IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997. p. 66.

A democracia direta dar-se-á através das Assembléias Gerais dos cooperados, conforme estabelecido no art. 38 e seguintes da Lei 5.764/71. As assembléias gerais possuem *status* de órgão supremo da cooperativa, dentro dos limites legais e estatutários, tendo poder para decidir os negócios relativos ao objeto da sociedade e tomar as resoluções convenientes ao desenvolvimento e defesa desta. Detêm, ainda, poder de destituição dos membros da diretoria e do conselho fiscal, e suas deliberações vinculam a todos, ausentes ou discordantes. Nas cooperativas singulares ⁸⁷ é vedado o voto por mandato ⁸⁸, sendo o mesmo unitário, ou seja, cada associado terá direito somente a um voto, não importando o número de cotas-parte que detém. ⁸⁹

As assembléias gerais podem ser de duas espécies: *ordinárias* e/ou *extraordinárias*. Para sua realização, ambas devem observar certas *limitações* de natureza *material* e *formal*. As primeiras estão relacionadas com o conteúdo que cada espécie deve tratar. Assim, a assembléia geral ordinária deverá deliberar obrigatoriamente sobre assuntos como: a) *prestação de contas dos órgãos de administração*; b) *destinação das sobras apuradas, eleições dos componentes dos órgãos de administração, Conselho Fiscal* (quando for o caso); c) *honorários, gratificações* (quando previsto) e quaisquer outros assuntos, *excluídos os de competência privativa da assembléia extraordinária* (art. 44) – nomeadamente: *reforma do estatuto; fusão, incorporação ou desmembramento; mudança do objeto*

⁸⁷ Temos como exceção à vedação de mandato as disposições contidas no art. 42 da Lei 5.764/71, *in verbis*: Nas cooperativas singulares, cada associado presente não terá direito a mais de um voto, qualquer que seja o número de suas cotas-parte. (...) § 2º Quando o número de associados nas cooperativas singulares, exceder a 3.000 (três mil), pode o estatuto estabelecer que os mesmos sejam representados, nas assembléias gerais, por delegados que tenham a qualidade de associados no gozo de seus direitos sociais e não exerçam cargos eletivos na sociedade.

⁸⁸ Art. 42, parágrafo 1º, da Lei 5.764/71.

⁸⁹ Art. 42, caput, da Lei 5.764/71.

da sociedade; dissolução voluntária e nomeação de liquidantes e; contas do liquidante.

No que tange às *limitações formais* deve-se observar ainda critérios de duas ordens: *comuns* e *específicos*. As primeiras encontram-se dispostas nos artigos 38 a 43 da Lei de Cooperativismo dentre os quais: a) convocação com antecedência mínima de dez dias, devidamente publicada de acordo com os critérios estabelecidos em lei; b) titularidade do presidente, ou de qualquer dos órgãos da administração, conselho fiscal, ou após solicitação não atendida, por 1/5 (um quinto) dos associados em pleno gozo de seus direitos; c) quorum de maioria simples para as deliberações; d) quorum mínimo para realização das assembleias⁹⁰; e) interstício mínimo de 1 (uma) hora entre a realização de uma ou outra convocação.

As segundas (*limitações formais específicas*) determinam que na realização das assembleias gerais ordinárias os membros dos órgãos de administração e fiscalização não poderão participar da votação das matérias referentes à prestação de contas e à fixação dos honorários e outros inerentes à diretoria e ao conselho fiscal, enquanto nas assembleias gerais extraordinárias a referida limitação cinge-se apenas à exigência de quorum especial de 2/3 (dois terços) dos associados para deliberação sobre as matérias de sua competência privativa, já acima referida.

Por derradeiro, vale ainda ressaltar a existência do exercício de uma democracia indireta nos empreendimentos cooperativos. Esta se caracteriza pela atribuição de determinadas funções típicas, como a de administração, fiscal e de delegados, a alguns membros do quadro social, por deliberação em assembleia geral. Os poderes exercidos por estes órgãos ou entes são derivados, e por isso devem subordinar aos limites legais, estatutários e impostos pela própria assembleia

⁹⁰ Primeira convocação 2/3 (dois terços) do número de associados; segunda convocação metade mais um e terceira convocação no mínimo 10 (dez) associados, com exceção das cooperativas centrais e federações que se instalaram com qualquer número.

geral. Tais deliberações, de competência exclusiva da administração, são significativamente restritas, tendo em vista tratar-se de órgão típico de execução (a assembléia decide enquanto a administração executa).

3.3 Participação econômica dos membros

Os membros contribuem eqüitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, se houver, uma remuneração limitada ao capital integralizado, como condição de sua adesão. Os membros destinam os excedentes a uma ou mais das seguintes finalidades: 1 - Desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, parte das quais, pelo menos será, indivisível; 2 - Benefícios aos membros na proporção das suas transações com a cooperativa; 3 - Apoio a outras atividades aprovadas pelos membros.⁹¹

Este é o princípio que expressa o valor da equidade, já que é a partir dele que se estabelecerá a contribuição de cada associado. Desse modo, a distribuição da renda terá que observar critérios de proporcionalidade envolvendo o número de cotas-parte de cada membro, as atividades desenvolvidas, a distribuição das sobras, o rateio dos prejuízos e qualquer outro tipo de transação econômica que envolva a cooperativa.

Tal princípio causa grande controvérsia entre os cooperados, principalmente no que tange às cooperativas mistas, pela existência de objetos de naturezas distintas. Para suprir esta situação, os cooperados procuram sistematizar a atividade realizada de acordo com o tipo, o esforço despendido, a duração, o grau de capacitação necessário e outros elementos capazes de compor uma análise minuciosa para uma posterior composição monetária.

Com o escopo de melhor compreender este princípio, passa-se à análise

⁹¹ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/>. Acesso em: 27 mar.2005.

específica das seguintes questões reflexas ao ordenamento nacional: 1) *variabilidade do capital social*; 2) *limitação do número de cotas-parte*; 3) *distribuição dos resultados* e; 4) *indivisibilidade dos fundos obrigatórios*.

3.3.1 Variabilidade do capital social

[...] variabilidade do capital social representado por cotas-parte. (Lei 5.764/71, art. 4º, inc II) [grifo nosso]

[...] variabilidade, ou dispensa do capital social. (Código Civil, art. 1094, inc. I) [grifo nosso]

O capital social da cooperativa não é fixo como ocorre na maioria das sociedades mercantis, podendo variar tanto para o mais como para o menos. Esta variação dar-se-á em conseqüência das circunstâncias que se adequarem melhor aos objetivos da cooperativa. Desse modo o capital social poderá ser diminuído em razão da saída de alguns membros, ou aumentado, para implementar a prestação de serviços a novos associados.

Com o novo Código Civil, extingue-se a exigência de um capital mínimo para a constituição da cooperativa, conforme dispunha os art. 4º, inc. II e 21, inc. III da Lei 5.764/71.

Tal situação enseja, conforme Renato Lopes Becho que *“os efeitos no mundo dos fatos dessa inovação poderão ser muito grandes, permitindo uma imensa inserção no universo jurídico daquelas cooperativas que visarem atingir pessoas mais desprovidas de dinheiro, e que pretendam atuar em atividades onde o capital não seja relevante”*.⁹²

⁹² BECHO, Renato Lopes. **Elementos de direito cooperativo** (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

Contudo, há outro efeito de ordem mais imediata trazida por este dispositivo como a extinção de uma das condições de dissolução obrigatória das sociedades cooperativas, caracterizada pela redução do capital social mínimo.⁹³

3.3.2 Limitação do número de cotas-parte

Esta limitação, segundo RENATO BECHO decorre das seguintes razões:

Como as sociedades cooperativas procuram não remunerar o dinheiro, mas, sim, o trabalho, normalmente há limitação na detenção desse capital social, como uma válvula de garantia, para que a sociedade não fique indiretamente nas mãos de uma pessoa ou de um pequeno grupo que, não tendo votos suficientes para determinar os rumos do negócio, possam em tese ameaçar a empresa com sua retirada da sociedade, levando consigo o capital social e quebrando a cooperativa.⁹⁴

Para tanto, deve-se observar as seguintes regras:

III – limitação do número de cotas-parte do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais. (Lei 5.764/71, art. 4º) [grifo nosso]

[...] § 1º **Nenhum associado poderá subscrever mais de 1/3 (um terço) do total das cotas-parte**, salvo nas sociedades em que a subscrição deva ser diretamente proporcional ao movimento financeiro do cooperado ou ao quantitativo dos produtos a serem comercializados, beneficiados ou transformados, ou ainda, em relação à área cultivada ou ao número de plantas e animais em exploração. (Lei 5.764/71, art. 24) [grifo nosso]

III – limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar. (Código Civil) [grifo nosso]

No que tange à análise desses dispositivos, conforme acima já foi explanado, em relação às regras da hermenêutica (item 2.3.1, letra “a”), deve-se atentar para o fato de que, neste caso, as regras trazidas pelo novo Código Civil não vieram revogar as contidas na Lei do Cooperativismo, mas sim restringi-las, uma vez

⁹³ Art. 63, inc. V, Lei 5.764/71. “As sociedades cooperativas se dissolvem de pleno direito: [...] V – pela redução do número mínimo de associados ou do capital social mínimo se, até a Assembléia Geral subsequente, realizada em prazo não inferior a 6 (seis) meses, eles não forem restabelecidos”.

⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. **Elementos de direito cooperativo** (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002. p. 76.

que aquela vedou implicitamente qualquer forma de exceção à limitação do valor da soma de quotas do capital social por parte de cada membro.

Desta forma, permaneceu o critério que distingue as cooperativas das sociedades mercantis, em que não há limite para cada sócio no que concerne à aquisição de cotas ou ações, determinando a vedação de o cooperado subscrever um número superior à 1/3 (um terço) das cotas existentes,⁹⁵ sem, entretanto, prever qualquer ressalva. Tal dispositivo se justifica no sentido de manter o equilíbrio de poder de decisão entre os membros da cooperativa, de forma que o cooperado que detenha maior capital não subjugue o de menor.

3.3.3 Distribuição dos resultados

VII – retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembleia geral. (LEI 5.764/71, art. 4º)

VII – distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado. (CÓDIGO CIVIL)

As sobras são constituídas por todo o excedente à remuneração periódica de cada cooperado e ao custo de funcionamento e manutenção da cooperativa. Este montante monetário excedente poderá, depois de deduzidos os fundos obrigatórios, ser dividido proporcionalmente às cotas de cada um⁹⁶ ou de acordo com as operações realizadas por cada cooperado. Caso não haja sobras e sim perdas, estas deverão ser rateadas entre os cooperados.

⁹⁵ Art. 24, parágrafo primeiro, Lei 5.764/71.

⁹⁶ Após a distribuição dos rendimentos de uma cooperativa se sobrar algum dinheiro como será este distribuído? Com relação ao capital pagar-se-á juros, praticados no mercado, já o resultado da sociedade será distribuído de acordo com o volume de operações que cada associado fez na cooperativa. Proposta feita pelo Professor Marco Túlio de Rose, observando o princípio do retorno (Notas colhida em palestra ministrada na UFPR, em 11.06.2001).

3.3.4 Indivisibilidade dos fundos obrigatórios

VIII - indivisibilidade dos fundos de reserva e de assistência técnica, educacional e social. (Lei 5.764/71, art. 4º)

VIII – indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade. “ (Código Civil)

Os fundos caracterizam-se como parcelas das eventuais sobras que a cooperativa porventura possa ter. Segundo o art. 28 da Lei 5.764/71 as cooperativas são obrigadas a constituir no mínimo dois fundos: o Fundo de Reserva e o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES).

O Fundo de Reserva se destina a cobrir as despesas e garantir o funcionamento da cooperativa, consistindo no montante de, no mínimo, 10% (dez por cento) das sobras líquidas referentes ao exercício social de cada ano. Já o FATES é um fundo destinado à assistência dos cooperados e de seus familiares, conforme disposições realizadas no Estatuto Social da cooperativa, devendo consistir no montante de, no mínimo, 5% (cinco por cento) também deduzido das sobras líquidas do exercício social.

Deve-se salientar que estes fundos são indivisíveis, uma vez que é destinado à cooperativa e não ao cooperado, não obstante a lei permitir a criação de outros fundos facultativos, por meio dos quais a cooperativa poderá beneficiar aqueles que se encontrarem em determinadas situações previstas, v.g., um fundo de auxílio maternidade às cooperadas grávidas.⁹⁷

⁹⁷ Assistência aos associados: [...] prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa. (Lei 5.764/71, art. 4º, inc. X): Os fins comuns de uma sociedade civil podem ser os mais variados, no entanto os de uma cooperativa dirigir-se-ão, como delineadas em Estatuto social, para a obtenção de um aprimoramento das condições econômicas e sociais de cada membro. Esta característica é informada pelos valores do cooperativismo.

3.4 Autonomia e independência

*As cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controlada pelos seus membros. Se firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem ao capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa.*⁹⁸

A autonomia e independência se referem à capacidade e liberdade das cooperativas gerirem seus próprios negócios, estando subordinada apenas às normas de ordem pública, às deliberações em assembléia geral, e às disposições estatutárias e regimentais.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. XVIII veio reafirmar tal princípio quando garantiu que *a criação de cooperativas independem de qualquer tipo de autorização*⁹⁹, além de assegurar a todos a independência para o livre exercício de qualquer atividade econômica, desde que não contrarie a ordem pública.¹⁰⁰ Entretanto, a Organização das Cooperativas do Brasil – OCB¹⁰¹ tem se posicionado no sentido de que as cooperativas são obrigadas a registrar-se no sistema OCs (Organização das Cooperativas) para que possam funcionar, tendo em vista o disposto no art. 107 da Lei 5764/71.

Em que pese reconhecermos a importante contribuição que este segmento vem realizando para o desenvolvimento do cooperativismo no país nas últimas décadas, entendemos que tal registro é de natureza facultativa, tendo em vista a não recepção¹⁰² do referido dispositivo pela Constituição Federal de 1988.

⁹⁸ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/> Acesso em: 27 mar.2005.

⁹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inc. XVIII: “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas, independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”.

¹⁰⁰ Constituição Federal de 1988, art. 170, parágrafo único.

¹⁰¹ A Organização das Cooperativas do Brasil e suas seções estaduais caracterizam-se como entidade de caráter privado, conforme dispõe o art. 105 da Lei 5764/71.

¹⁰² Trataremos do instituto da recepção na segunda parte deste trabalho.

Desta forma, as cooperativas não estão sujeitas a nenhuma forma de controle ou fiscalização, por parte de entidades externas ou até mesmo do Estado,¹⁰³ de forma que estes estão expressamente vedados de interferirem no funcionamento das cooperativas e das associações - está fora do poder de polícia do Estado. No entanto, não se pode perder de vista que tanto as cooperativas, como qualquer outra forma societária, sujeitam-se à observância dos direitos fundamentais e à ordem pública, sendo que em caso de violação, o Estado deve intervir, podendo até mesmo dissolvê-las, desde que por determinação judicial transitada em julgado.

3.5 Educação, formação e informação

As cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores, de forma que estes possam contribuir, eficazmente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes de opinião, sobre a natureza e as vantagens da cooperação.¹⁰⁴

Este princípio estabelece a necessidade de se reservarem fundos, oriundos dos excedentes, para se investir na formação geral, educacional e técnica dos membros da cooperativa. Um maior nível educacional proporciona conseqüentemente um maior desenvolvimento da cooperativa – trata-se de pressuposto base para o desempenho de qualquer atividade. A sociedade torna-se mais apta a adaptar-se e a superar as adversidades impostas pelo mercado e pela sociedade, tanto no âmbito societário, como particular.

Não obstante tratar-se de um princípio cooperativista, verifica-se larga similitude com certos preceitos oriundos da ordem constitucional, conforme se

¹⁰³ Vários órgãos diretivos do sistema cooperativos, previstos na Lei 5764/71, foram extintos, como é o caso do Conselho Nacional de Cooperativismo – órgão de natureza normativa, dentre outros.

¹⁰⁴ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/> Acesso em: 27 mar. 2005.

depreende, dentre outros, do teor da redação do art. 205, que erige a educação como direito de todos e dever do Estado, e o acesso à informação disposto no art. 5º, inc. XIV da Constituição Federal.

Nesta ordem, a educação apresenta-se como um processo de aprendizado e desenvolvimento da pessoa, caracterizando-se como direito público subjetivo e dever do Estado e, por conseguinte, deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade.

Vê-se, daí, a preocupação do legislador constituinte em inserir o sistema de ensino no contexto do Estado Democrático de Direito, com a absorção dos valores principiológicos da igualdade, liberdade, pluralismo de idéias e gestão democrática.

3.6 Intercooperação

*“As cooperativas servem de forma mais eficaz aos seus membros e dão mais força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais”.*¹⁰⁵

A intercooperação tem como principal intuito proporcionar melhores condições e incentivo às cooperativas a fim de difundir o movimento cooperativista como instrumento de transformação social. Para melhor compreender este princípio, deve-se partir da premissa de que a intercooperação é de certa forma uma cooperação genérica, em que o movimento cooperativista é representado pelo conjunto de todas as cooperativas, órgãos e entidades afins.

¹⁰⁵ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/> Acesso em: 27 mar.2005.

Dessa forma, tal princípio permite que as cooperativas se agrupem em federações e/ou confederações ¹⁰⁶, o que lhes propicia melhores condições de desenvolvimento e sucesso, tendo em vista as vantagens da coordenação e concentração de suas atividades.

3.7 Interesse pela comunidade

“As cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros”. ¹⁰⁷

A cooperativa que se funda nesse princípio deve privilegiar os membros da comunidade, dando-lhes a devida atenção e auxílio, através do desenvolvimento de políticas locais. Caracteriza-se como instrumento eficaz para organização da população, a democracia dos investimentos, a distribuição da renda, a regularização do mercado, a geração de empregos e a realização da justiça social. ¹⁰⁸

Dessa forma, as cooperativas aspiram por conquistas e expansões constantes, não através do lucro ou da exploração, mas principalmente, por meio de suas operações e serviços que prestam aos cooperados e a toda a comunidade.

¹⁰⁶ Art. 8º, Lei 5.764/71: “As cooperativas centrais e federações de cooperativas objetivam organizar, em conjunto e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços. Parágrafo único – Para a prestação de serviços de interesse comum, é permitida a constituição de cooperativas centrais, às quais se associem outras cooperativas de objetivo e finalidades diversas”.

¹⁰⁷ ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em: <www.ica.coop/ica/> Acesso em: 27 mar.2005.

¹⁰⁸ IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997.p. 149.

2ª PARTE

Regime jurídico-tributário dos atos praticados pela sociedade cooperativa

1. Tributação e Cooperativas

Noções introdutórias

Em decorrência das diversas interpretações atribuídas ao art. 146, inc III, alínea “c”¹⁰⁹, disposto na Constituição Federal de 1988, no que se refere ao *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* e, considerando que o objeto do presente estudo tem como escopo definir qual o regime jurídico-tributário dos diferentes atos praticados pela sociedade cooperativa, imprescindível se faz a análise preliminar dos institutos da *incidência, não-incidência, imunidade e isenção*, para em seguida se identificar qual a natureza jurídico-tributária do referido comando constitucional e, por conseguinte a extensão do conceito de ato cooperativo e seus reflexos no âmbito tributário. Passa-se então à análise dos referidos institutos.

1.1 Incidência e não-incidência

A incidência está relacionada com a competência que a Constituição dá a certa pessoa política,¹¹⁰ para instituir determinado tributo, em que se verifica um campo material e um campo territorial de incidências.¹¹¹ O primeiro é caracterizado pela realização de todos os elementos de caráter objetivo constituinte da *hipótese de*

¹⁰⁹ Art. 146 – Constituição Federal de 1988. “Cabe à lei complementar: [...] inc. III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

¹¹⁰ União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹¹¹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 253.

incidência,¹¹² enquanto o segundo (campo territorial), se refere ao local da ocorrência do *fato típico tributário*.¹¹³

Desta forma, a *incidência in concreto*, ou fato imponible, como prefere alguns autores,¹¹⁴ manifesta-se como a *subsunção*¹¹⁵ do fato à descrição legal do tipo tributário, sendo que uma vez ocorrido, ensejará a criação da obrigação tributária¹¹⁶, com todos os efeitos jurídicos previstos na própria norma (exigibilidade, dispensa ou suspensão do pagamento do tributo).

Já a *não-incidência* é a ausência de incidência da norma jurídico-tributária sobre determinados fatos, seja, de um lado, ou porque a lei constitucional não a autoriza, ou, autorizando-a, a proíbe sobre alguns deles; seja, de outro lado, ou porque a lei competente para determinar a projeção se omite, ou não se omitindo, porque dela da projeção expressamente exclui alguns fatos ou situações de seu interesse.

¹¹² A hipótese de incidência é a descrição que a lei faz de um fato tributário que, ocorrendo, origina a obrigação tributária (obrigação que o sujeito passivo tem, de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente). Segundo definição de Geraldo Ataliba: “Hipótese de incidência é fato descrito em lei que, se e quando acontecido, faz nascer para alguém o dever de pagar um dado tributo” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 69.)

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998. p. 183. [...] os elementos indicadores da condição de espaço nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas; diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

¹¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 59.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997. p. 63. A subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a prescrição hipotética da lei. Diz que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição de que dele faz a lei. [já no caso em específico – tributário] É fato imponible um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal.

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 123. *Obrigação tributária* é a relação em virtude da qual o particular tem o dever de prestar dinheiro ao Estado, ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Trata-se, na prática, de inexistência de *subsunção*, ou seja, situação em que a regra jurídica de tributação não incide em decorrência do fato de não se verificar a ocorrência da hipótese de incidência,¹¹⁷ ou seja, inexistente o fato descrito na norma. Tais situações podem decorrer tanto de comandos normativos de natureza constitucional como infraconstitucional. Como exemplos dos primeiros têm-se: a) a determinação de abstenção, por parte do ente competente, de se instituir determinado tributo, ou seja, é a *não-incidência* pura e simples, tendo em vista a ausência de autorização constitucional para que haja a incidência do tributo; b) a vedação para a criação de tributos no que se refere a certas situações, pessoas ou fatos, ou ainda; c) a inexistência de uma norma jurídica competente que autorize a instituição de determinado tributo.

Já no que tange às situações decorrentes das normas de natureza infraconstitucional verifica-se a exclusão, da *incidência*, de certos fatos específicos previstos por normas de natureza idênticas a que originou o tributo;

Assim sendo, verificar-se-á a incidência no momento em que determinada norma, instituída de acordo com tais comandos e traz consigo determinados elementos, como a descrição objetiva de um fato; além dos dados individualizadores de quem deva realizar este fato, o seu momento e lugar, se manifestar concretamente ocorrido no mundo fenomênico.

¹¹⁷ Fato gerador [leia-se: fato impunível] da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência “ (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 114)

1.2 Isenção

O instituto da isenção encontra-se topograficamente disposto no Capítulo V, que trata das causas de exclusão do crédito tributário.¹¹⁸ Conforme entendimento de Rubens Gomes de Souza,¹¹⁹ *isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo*, ou seja, a isenção dar-se-ia em dois momentos: o primeiro, com a incidência da regra jurídica de tributação e, por conseguinte com o surgimento da respectiva obrigação e crédito tributário e o segundo, com a incidência da regra jurídica de isenção dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo¹²⁰ – trata-se posição adotada pela doutrina majoritária como a de Bernardo Ribeiro de Moraes (favor concebido por lei na dispensa do tributo), Amílcar de Araújo Falcão (há incidência, ocorre o fato gerador, mas é inexigível o débito tributário), José Washigton Coelho (ocorrência do fato gerador seguida de dispensa), Cláudio Martins (dispensa do tributo devido).¹²¹

Assim a *isenção* é seria definida como *hipótese de não-incidência legalmente qualificada* inibe o nascimento da obrigação tributária.¹²²

Já para Sacha Calmon Navarro Coelho, “a isenção não é forma de extinção de obrigação pelo dispensamento do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação

¹¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2001. p. 444. [...] expressão que tem merecido azedas críticas de alguns setores da doutrina. Embora a situação topológica do instituto da isenção, nesse capítulo, não seja adequada com sua conceituação dada por alguns estudiosos, o fato é que, em termos de direito positivo, tanto a isenção quanto a anistia são causas de exclusão do crédito tributário e não de sua extinção.

¹¹⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1954. p. 75.

¹²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte, 2000. p. 150.

¹²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte, 2000. p. 150.

¹²² A doutrina clássica define a isenção como causa de remissão (causa extintiva da obrigação tributária). Para a doutrina atual, entretanto, isenção não se confunde com remissão ou com anistia. Isenção é hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada. Remissão é o perdão legal do débito tributário. Anistia é o perdão legal da multa decorrente do ilícito fiscal. Nestes termos, é possível concluir: a lei isentiva impede que o tributo nasça; a lei remissiva faz desaparecer o tributo já nascido e, por último, a lei anistiantes faz desaparecer o ilícito tributário.

da hipótese de incidência da norma de tributação”¹²³ – sendo que a obrigação estaria no início e não ao fim do processo obrigacional.

A doutrina classifica a isenção, levando em consideração vários critérios, dentre os principais: escopo, poder concedente, origem e prazo de duração.

No que se refere ao primeiro, a isenção pode ser: *objetiva* (quando se visa beneficiar a coisa), *subjetiva* (quando se visa beneficiar a pessoa), ou ainda, *mista* (quando, cumulativamente, visam beneficiar determinada pessoa em relação à determinada coisa)¹²⁴. Quanto ao *órgão responsável*, as isenções podem ser classificadas em *autônomicas e heterônomas*. As primeiras caracterizam-se por serem concedidas pela própria pessoa política tributante, ou seja, titular da competência de instituir e cobrar o referido tributo - é a regra; enquanto as segundas (heterônomas) são as concedidas por pessoa política distinta daquela que tributou.

Quanto à sua *origem*, verifica-se que a *isenção* insere-se no campo privativo da lei¹²⁵ em que são dispostos as condições e critérios para o seu devido enquadramento.¹²⁶ Normalmente provém de lei de natureza ordinária¹²⁷ elaborada pela pessoa política competente para criar o tributo, uma vez que a Lei complementar só pode criar isenções para os tributos que foram instituídos por lei complementar, tais como: os empréstimos compulsórios, os impostos residuais e as contribuições do art. 195, § 4.º, da Constituição Federal.

¹²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte, 2000. p. 151.

¹²⁴ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 257.

¹²⁵ Submetem-se ao princípio da legalidade; assim, só podem ser concedidas por lei, lei *lato sensu* (lei ordinária, lei complementar, decreto legislativo federal e decreto legislativo estadual ou distrital) – art. 97 do Código tributário nacional: Somente a lei pode estabelecer: [...] hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹²⁶ A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 176).

¹²⁷ As isenções, quando concedidas por lei ordinária, podem alcançar as taxas, os impostos e/ou contribuições de melhoria.

Os Decretos, em tese, não podem conceder *isenções* tributárias, embora sejam usados na prática. Contra tais decretos é cabível ação popular. Ademais, o Chefe do Executivo que baixar decretos isentivos comete crime de responsabilidade, assim como as Medidas Provisórias, tendo em vista seu caráter precário e de inexistência de previsão legal, embora, na prática, o Supremo Tribunal Federal venha aceitando a criação de tributos por medida provisória, desde que observados os demais princípios constitucionais (anterioridade, igualdade etc).

Quanto ao prazo de duração, a isenção pode ainda ser concedida de dois modos: ¹²⁸ *por prazo certo*, ¹²⁹ extinguindo-se pela decorrência do tempo nela previsto; ou *indeterminado*, podendo ser revogada a qualquer tempo, sendo que sua revogação equivale à criação de tributo. Em decorrência disso, deve-se respeitar o princípio da anterioridade; entretanto o STF tem se posicionado no sentido de que a revogação da isenção possui eficácia imediata, podendo também ser concedida em caráter geral ou restrito.

1.3 Imunidade

As *imunidades tributárias* ¹³⁰ são regras de competência negativa, apresentando-se como limitação constitucional ao poder de tributar ¹³¹ [à

¹²⁸ Ambas podem ser: a) de modo condicionado (também chamadas isenções com encargo): para serem usufruídas dependem do preenchimento de um requisito essencial por parte do contribuinte. São também chamadas bilaterais ou onerosas; b) de modo incondicionado (também chamadas isenções sem encargo): não dependem do preenchimento de qualquer requisito especial do contribuinte para concessão do benefício. São também chamadas unilaterais ou gratuitas.

¹²⁹ Conhecidas também como transitórias.

¹³⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005. p. 151. Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição”, ou “vedação” [citações do autor]

¹³¹ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980. p. 180. A eficácia específica do preceito imunitório, consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.

competência tributária das pessoas políticas], prevista expressamente pela Constituição Federal ¹³², de forma que se exclui parcela de competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato, fato ou pessoa.¹³³

Trata-se assim, de regra de competência tributária aplicável somente aos impostos, afastando de sua abrangência as taxas, contribuições de melhoria, contribuições fiscais e parafiscais. ¹³⁴ Diferencia-se da isenção, basicamente pelo fato de que enquanto a imunidade se refere ao plano da definição da competência, a isenção é dirigida ao seu exercício.¹³⁵ Desta forma, a imunidade deve ser entendida como não incidência por força de mandamento constitucional, enquanto a isenção como situação de não incidência estabelecida por lei.¹³⁶

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inc. VI dispõe sobre quatro hipóteses, senão vejamos:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

Em que pese, parte da doutrina entender desnecessária classificação diversa da disposta no referido comando constitucional, Cassone, com fulcro no mesmo dispositivo elege cinco categorias de imunidades, quais sejam:

¹³² CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 254.

¹³³ Este tem sido o entendimento da 1ª Turma do STF: RE 286.692-O/SP, Ministro Relato Ilmar Galvão, DJU 16.03.2001.

¹³⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997. p.131-132.

¹³⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 152.

¹³⁶ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 17ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 325.

1. *Imunidade recíproca*: ocorre entre as pessoas que detêm competências tributárias previstas na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da CF, que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

2. *Imunidade objetiva*: proíbe-se a tributação sobre determinado bem. São exemplos as situações constantes no art. 150, inc. VI, alínea “d”;

3. *Imunidade subjetiva*: veda-se a tributação sobre certas pessoas. São assim classificadas quando se referem à pessoa ou entidade. São imunidades subjetivas as previstas no art. 150, inc. VI, alíneas “a”, “b”, “c”.

4. *Imunidade mista*: é destinada a certa pessoa e em relação a um determinado bem. Ex: patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos.

5. *Imunidade especial*: Quando se exclui qualquer campo de incidência.

Particular situação decorrente de imprecisão técnica, reconhecida por expressiva parte da doutrina, é o termo empregado pelo texto constitucional, quando se quer referir à *imunidade*. É de se observar, nesse sentido, que a Carta Magna, por muitas vezes, utiliza-se impropriamente do termo “isenção”, quando para dispor sobre *imunidade*.

Quanto à interpretação inerente a norma da imunidade, conforme, já anteriormente aduzido – no que se refere aos diversos tipos de resultado, obtidos por meio da hermenêutica jurídica¹³⁷ – entende-se que as *imunidades* devem ser interpretadas de forma extensiva, considerando, entretanto, certa dose de razoabilidade,¹³⁸ cujo critério mensurador é o da finalidade.¹³⁹

¹³⁷ São três espécies: *declarativo* (a norma disse o que deveria dizer); *restritivo* (a norma disse mais do que deveria); *extensiva* (a norma disse menos do que deveria)

¹³⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004. p. 255.

¹³⁹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004. p. 255. É o caso da imunidade de impostos conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, que a entendo extensiva aos produzidos em material que não papel (*CD-rom*, disquete), desde que

2. Eficácia das normas constitucionais

Noções introdutórias

Preliminarmente, mister se faz salientar o fato de que todas as regras de direito gozam de imperatividade, muito embora não apresentem a mesma intensidade (gradação de seu teor). É o que verificamos, por exemplo, na análise das normas de natureza *cogente*¹⁴⁰ frente às normas *dispositivas*¹⁴¹ (divisão clássica das normas). As primeiras manifestam-se como normas preceptivas, obrigando determinadas condutas, ou proibitivas, quando as vedam; enquanto as segundas (*dispositivas*) manifestam sua imperatividade de acordo com a observação de determinadas condições, v.g., a ordem pública e os bons costumes.

Assim como as regras de direito, as normas constitucionais se apresentam como imperativas, valendo-se de uma ordem, com força jurídica e não apenas moral¹⁴², apesar de alguns autores, no passado, considerá-las como mandamentos destituídos de exigibilidade jurídica¹⁴³. É o caso, por exemplo, da classificação de Thomas M. Cooley,¹⁴⁴ que as distinguia em duas espécies: 1) *normas*

com o mesmo conteúdo, atendendo, destarte, ao fim a que se destina, pois desnecessário dizer da importância da educação, da instrução, do aperfeiçoamento, da cultura, mormente num mundo cada vez mais globalizado, onde a tecnologia de produção é elemento desempatador na prática do comércio internacional, e pela qual a própria pessoa pode desfrutar da cidadania, contribuindo com seu saber. Mas há entendimento contrário e o STF ainda não definiu.

¹⁴⁰ São normas provenientes do Direito Público que tutela as relações em que uma das partes é o Estado, há um vínculo de *subordinação*.

¹⁴¹ São normas provenientes do Direito Privado, ou seja, as partes que compõe a relação jurídica são exclusivamente particulares, há um vínculo de *coordenação*.

¹⁴² BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 76.

¹⁴³ QUINTANA, Linares. "Tratado de la Ciencia Del Derecho Constitucional Argentino y Comparado." tomo V, 1956, p. 163 e TELLES JR, Goffredo. Enciclopédia Saraiva de Direito, 1980, vol. 54, verbete "norma jurídica", p. 373-374. *apud* BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 77.

¹⁴⁴ COOLEY Thomas M.. "Treatise on the Constitutional Limitations", 1890 *apud* BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 76.

constitucionais aplicáveis – seriam as normas cogentes ou mandamentais (*mandatory provisions*) e; 2) *normas constitucionais não-autoaplicáveis* ou *normas diretórias* (*directory*) – as que tratam de regulamentações, ou sugeriam programas a serem seguidos.

O direito italiano também fazia a distinção entre as *normas constitucionais de eficácia vinculante* e as que não possuíam esse caráter, denominando-as, respectivamente, de *normas não-programáticas* ou *preceptiva*, e *normas programáticas*¹⁴⁵, valendo-se, para tal distinção, de critérios como o do *destinatário*, o do *objeto* e da *natureza da norma*.¹⁴⁶

No Brasil, Pontes de Miranda distinguiu regras que bastam por si mesmas ou “*bastante em si*” (*self executing, self acting, self enforcing*) e regras “*não bastante em si*”, quando dependentes de regulamentação.¹⁴⁷

Classificações desse jaez foram abandonadas, pois se concluiu posteriormente que inexistente norma constitucional não-autoaplicável, tendo em vista que o atributo da efetividade lhe é inerente; entretanto tal atributo deve ser entendido nos seus devidos termos, ou seja, não apenas como possibilidade de aplicação, mas também como mecanismos para sua real aplicação (eficácia social).¹⁴⁸

Desta forma, considerando que o objetivo do presente estudo é o de definir qual o regime tributário atribuído aos diversos atos praticados pelas cooperativas, e

¹⁴⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 212.

¹⁴⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 213. Quanto ao destinatário, seriam programáticas as normas dirigidas ao legislador e preceptiva ou não programáticas aquelas endereçadas aos cidadãos e ao juiz [No que se refere ao objeto], as programáticas são aquelas que possuem eficácia sobre os comportamentos estatais e não-programáticas aquelas que recaem sobre as relações privadas. [Quanto à natureza da norma,] as programáticas se caracterizam pelo seu alto teor de abstração e imperfeição (normas incompletas que demandam operações integrativas), e as preceptivas por serem normas concretas, suscetíveis de imediata aplicação e dotadas de incontrastável juridicidade.

¹⁴⁷ MIRANDA, Pontes. Comentários à Constituição de 1967, I, p. 126 apud BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. p. 215.

¹⁴⁸ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 83. [...] a efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social.

em decorrência do comando constitucional constante no art. 146, inc. III, alínea “c” apresentar-se como o ponto de partida para a estruturação deste regime, passa-se à análise específica das principais classificações inerentes às referidas normas.

2.1 Aplicabilidade das normas constitucionais, segundo José Afonso da Silva

De acordo com o autor acima, distintamente da doutrina clássica, que distinguia as normas constitucionais em *auto-executáveis* e *não auto-executáveis*; todas as normas constitucionais, sem exceção, são revestidas de eficácia jurídica, sendo assim aplicável, em maior ou menor extensão e/ou grau.¹⁴⁹

Para se graduar essa eficácia, José Afonso propôs três categorias de normas constitucionais: 1) *norma constitucional de eficácia jurídica plena*; 2) *norma constitucional de eficácia jurídica limitada* e; 3) *norma constitucional de eficácia jurídica contida*.

Entende-se por *norma constitucional de eficácia jurídica plena* aquela que apresenta todos os elementos necessários para sua aplicabilidade (direta, imediata e integral), produzindo toda a operatividade dos efeitos que dela se esperam. Trata-se de norma completa, não havendo necessidade de qualquer atuação do legislador infraconstitucional¹⁵⁰, de que serve de exemplo o art. 1º da Constituição Federal 1988, que prevê a forma federativa do Estado brasileiro e o reconhece como um Estado de Direito.

Já a *norma constitucional de eficácia jurídica limitada* caracteriza-se por não conter todos os elementos necessários à sua integral aplicabilidade, sendo essa,

¹⁴⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 66.

¹⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 67.

“indireta, mediata e reduzida”, pois dependerá da *interpositio legislatoris* (interposição do legislador) ¹⁵¹ para que incida de forma total, produzindo todos os efeitos que se esperam dela. ¹⁵²

Tal espécie de normas é subdivida em *normas constitucionais de eficácia jurídica limitada de princípio programático* e *normas constitucionais de eficácia jurídica limitada de princípio institutivo*.

As primeiras são de *ordem programática, de eficácia limitada*. São *normas de organização* que estabelecem um programa constitucional a ser desenvolvido mediante legislação integrativa da vontade definida pelo legislador constitucional, por exemplo, o disposto no art. 7º, inc. IV da Constituição Federal de 1988. ¹⁵³ Já as segundas, *normas constitucionais de eficácia jurídica limitada de princípio institutivo*, seriam, por exemplo, o artigo 92 e seguintes do mesmo texto constitucional. ¹⁵⁴.

Dessa forma, as *normas constitucionais de eficácia limitada de princípio institutivo* são aquelas pelas quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei ¹⁵⁵, tendo em vista que tais normas

¹⁵¹ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 118. [vale ressaltar] uma distinção nem sempre traçada adequadamente por muitos autores. O fato de uma regra constitucional contemplar determinado direito cujo exercício dependa de legislação integradora não a torna, só por isso, programática. [...] Não há identidade possível entre a norma que confere ao trabalhador direito ao “seguro desemprego” em caso de desemprego involuntário (CF, art. 7º, II) e a que estatuiu que a família tem especial proteção do Estado (CF, art. 226). [...] No primeiro caso, existe um verdadeiro direito [...] Há uma prestação positiva a exigir-se, eventualmente frustrada pela omissão do legislador ordinário. No segundo caso, faltando o Poder Público a um comportamento comissivo, nada lhe será exigível, senão que se abstenha de atos que impliquem na ‘desproteção’ da família.

¹⁵² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 66.

¹⁵³ Constituição Federal de 1988, art. 7º, inc. IV: Salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender as suas necessidades básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajuste periódicos que lhe preserve o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

¹⁵⁴ Constituição Federal de 1988; capítulo III, título IV onde trata da estrutura e atribuições do Poder judiciário.

¹⁵⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 4.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

estabelecem algumas balizas, entretanto de modo insuficiente para que a norma possa emanar todos os seus efeitos.

Assim, tanto as *normas constitucionais de princípio institutivo* como as *normas de princípio programático* são capazes de produzirem e gerarem efeitos, no entanto num grau inferior se comparadas às *normas de eficácia contida* e às de *eficácia plena*.

Outrossim, vale ressaltar que a denominação *norma de eficácia limitada* não guarda semelhança alguma com as chamadas normas *não auto-aplicáveis*. Este termo é tecnicamente incorreto, uma vez que inexistente norma não auto-aplicável, mas sim normas que possuem um maior ou menor grau de aplicabilidade, como já dito.

Concernente a *norma constitucional de eficácia jurídica contida* (reduzível ou restringível), será essa de aplicabilidade plena, imediata e integral, operando todos seus efeitos desde sua entrada em vigor. Contudo, o legislador infraconstitucional está autorizado a reduzir e restringir seu alcance nos casos e na forma em que a lei estabelecer. Tais normas, por possuírem cláusulas de redutibilidade, são *normas de eficácia contida*, como é o caso do art. 5º da Constituição Federal de 1988 que garante o direito à vida, não obstante esse direito ter sido reduzido quando o Código Penal admitiu a existência da legítima defesa.

2.2 Classificação das normas constitucionais de acordo com Luis Roberto Barroso:

A classificação proposta por Barroso tem como objetivo reduzir a discricionariedade dos poderes públicos na aplicação da lei fundamental e propiciar

um critério mais científico à interpretação constitucional pelo Judiciário, notadamente no que diz respeito aos comportamentos omissivos do Executivo e do Legislativo.¹⁵⁶

Assim, tendo em vista o fato de que a Constituição tem como função a organização do poder político, a definição dos direitos fundamentais, e os objetivos almejados pelo Estado, Barroso divide as normas constitucionais nas seguintes categorias: 1) *normas constitucionais de organização* – organicidade do exercício do poder político; 2) *normas constitucionais definidoras de direito* – fixação dos direitos fundamentais e; 3) *normas constitucionais programáticas* – estabelece os fins públicos almejados pelo Estado.

2.2.1 Normas constitucionais de organização

Tem se verificado que a *instituição de normas constitucionais de organização* desde sempre vem se afirmando como uma das funções precípua da Constituição, cujo escopo é o regramento do Estado, além de estabelecer sua estrutura básica. Deste modo, elas procuram disciplinar o funcionamento do próprio Estado, ensejando, assim, o arcabouço institucional para seu desenvolvimento. Tais normas vistas sob a ótica da classificação proposta por Miguel Reale se caracterizariam como *normas de estrutura*, uma vez que não preceituam comportamentos, mas sim regras disciplinadoras para o Estado,¹⁵⁷ , ao contrário das normas de organização. É a lição de Reale, senão vejamos:

¹⁵⁶ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 91.

¹⁵⁷ REALE, Miguel apud BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 94. [...] Na linguagem precisa de Reale, tais normas de conduta se estruturam de maneira binada, articulando dois elementos que se denominam, respectivamente, hipótese (ou fato tipo) e dispositivo (ou preceito). [ou seja] ocorrendo, concretamente, o fato previsto em tese pela norma, esta incide e produz os efeitos jurídicos que lhe são próprios, cabendo ao seu destinatário fruir ou suportar tais conseqüências.

O que caracteriza (as normas de organização) é a obrigação objetiva de algo que deve ser feito, sem que o dever enunciado fique subordinado à ocorrência de um fato previsto, do qual possam ou não resultar determinadas conseqüências. Ora, não havendo alternativa do cumprimento ou não da regra, *não há que falar em hipoteticidade*.¹⁵⁸

Entretanto, em que pese tais normas (de estrutura) se direcionarem aprioristicamente para a estruturação do Estado, podem, por vezes, estender também seus efeitos sobre a esfera subjetiva do cidadão, sem, contudo ensejar qualquer *direito subjetivo*. É importante ressaltar que se trata de duas situações bem distintas (extensão dos efeitos subjetivos ≠ direito subjetivo). Como exemplo, temos a situação em que a norma constitucional determina a competência do Estado para a criação do ICMS (norma de estrutura); entretanto, se a União decide, por meio do Imposto de Renda, instituir hipótese de incidência semelhante à anterior (ICMS), implicará inevitavelmente na violação do direito subjetivo do sujeito passivo.

Em decorrência dessas peculiaridades, Barroso ainda identifica também certas variáveis no que se refere ao conteúdo das *normas constitucionais de organização*, cujas atribuições podem: a) veicular as decisões políticas fundamentais, como a forma de Estado e de governo; b) determinar as competências dos órgãos constitucionais; c) instituir órgãos públicos e; estabelecer normas processuais ou procedimentais de revisão constitucional.

São exemplos típicos *de normas constitucionais de organização*: disciplina da competência das entidades federativas, modo de relação entre os Poderes do Estado, mandato do Presidente, época de eleição, número de parlamentares etc.

¹⁵⁸ REALE, Miguel apud BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 95.

2.2.2 Normas definidoras de direitos

Estas normas têm como objetivo principal cuidar da estrutura básica do Estado e definir direitos do cidadão. Barroso baseia sua classificação na premissa de que a existência de um direito subjetivo só decorrerá da coexistência de três requisitos, dentre eles: 1) *verificação de um dever correlato*, 2) *ação correspondente* e 3) *possibilidade de violação deste direito*.¹⁵⁹ Estes requisitos funcionam como critérios distintivos para se diferenciar o que é direito do que não é, contrariando assim, muitas vezes até mesmo a descrição expressa constitucional. Tem-se como exemplo o disposto no art. 6º da Constituição Federal de 1988 que erige um suposto direito ao lazer. Quem é o devedor do direito ao lazer? Qual é a ação que o ampara? Então, talvez o lazer, embora esteja previsto no texto constitucional como um direito fundamental não se subsuma bem aqui no que Barroso classifica como *norma definidora de direito*.

Entretanto, embora haja fatores/requisitos comuns, inexistente uma homogeneidade nos campos das *normas definidoras de direitos*. Deste modo, é de se verificar a existência de várias espécies de normas definidoras destes direitos, tais como os direitos individuais (típicas liberdades públicas, cuja prestação consiste, em princípio, num dever de abstenção estatal – prestação de natureza negativa), direitos políticos (em regra é o direito do cidadão de participar da formação da vontade do Estado), direitos sociais e econômicos (prestação de natureza positiva, que obriga o Estado a um agir concreto no sentido de assegurar condições de subsistência mínimas para as pessoas – tutelam a justiça social).

¹⁵⁹ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 102.

É de se ressaltar que os direitos sociais suscitam certos problemas que não ocorrem com os direitos individuais, tendo em vista a necessidade de recursos que na maioria das vezes são escassos, o que pode ensejar três posições jurídicas ¹⁶⁰ distintas, com relação às normas constitucionais atributivas de direitos sociais, senão vejamos:

a) *Geram situações prontamente desfrutáveis, dependentes apenas de uma abstenção*: preceitua uma abstenção dirigida ao Estado, v.g., cabe ao Estado abster-se de reprimir e punir os que exercem o direito de greve;

b) *Ensejam a exigibilidade de prestações positivas do Estado*: tem o sentido oposto da situação anterior, uma vez que há um dever jurídico de atuação efetiva do Estado, v.g., direito à saúde;

c) *Contemplam interesses cuja realização depende da edição de norma infraconstitucional integradora*: são as situações em que a Constituição incumbe ao legislador ordinário a competência para o exercício de determinados direitos nela constantes, como é o caso do art. 7º, inc. XI, da Constituição Federal de 1988, que determina o direito à “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei”. Assim sendo, é de se notar o fato de que o papel da Constituição *in casu* não é o de delegar competência para a concessão dos direitos que ela própria concede, mas sim determinar ao legislador ordinário, que adote medidas para sua realização.

Desta forma, Barroso esclarece seu posicionamento: *direito é direito e, ao ângulo subjetivo, ele designa uma específica posição jurídica. Não pode o Poder Judiciário negar-lhe a tutela, quando requerida sob o fundamento de ser um direito não exigível. Juridicamente isso não existe.*

¹⁶⁰ BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 106-113.

Passamos então, à análise da última categoria de normas constitucionais eleita por Barroso.

2.2.3 Norma programática

Para muitos autores, influenciados pela doutrina clássica, as *normas programáticas* eram tidas como meros enunciados políticos, de caráter moral e destituídas de qualquer eficácia. Entretanto, atualmente, vem-se reconhecendo gradativamente o seu caráter vinculativo, principalmente no que se refere ao Estado Social.¹⁶¹

Desse modo, tais normas servem de vetores para a consecução dos fins, objetivos e metas de um Estado; entretanto, inexistente um detalhamento suficiente para a instituição de direitos públicos subjetivos de natureza positiva, tendo em vista a ausência de regulamentação. Assim sendo, estas normas têm o condão de produzir certos efeitos práticos, tais como: a) *revogar atos normativos anteriores que disponham em sentido contrário ao seu conteúdo*; b) *ensejar um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, revogando a legislação anterior incompatível*; c) *funcionar como baliza hermenêutica para interpretação do ordenamento jurídico* e; d) *gerar direitos subjetivos negativos* (exigir que o Estado se abstenha de adotar determinadas políticas ou praticar atos incompatíveis com o previsto na *norma programática*).

¹⁶¹ MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional, p. 219 apud BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 116.

Esses efeitos se relacionam com o que atualmente se denomina *princípio do não retrocesso social*,¹⁶² ou seja, é faculdade de uma norma programática conceder um direito imediato à fruição de alguma prestação, entretanto, na medida em que o legislador e o Estado vão alcançando o escopo constitucional e, por conseguinte, concretizando o programa previsto pela norma, é vedado que os mesmos retrocedam.

Por derradeiro, vale ressaltar ponto de discordância entre Barroso e José Afonso, no que tange à possibilidade ou não da *norma programática* ensejar a inconstitucionalidade por omissão. José Afonso, juntamente com a doutrina dominante sustentam que as *normas de eficácia limitada* têm como um de seus efeitos possibilitar o uso dos instrumentos de tutela de inconstitucionalidade por omissão. Entretanto, para Barroso, apenas as *normas definidoras de direitos* e de *organização* apresentam o referido efeito, uma vez que regulamentação de uma *norma programática* não deriva apenas de uma lei, e sim de várias leis e atos administrativos, o que dificulta a aferição da atuação adequada do Estado, de forma que a questão apresentar-se-ia mais política do que jurídica.¹⁶³

¹⁶² CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998, p 321. O princípio da proibição de retrocesso social pode formular-se assim: o núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efetivado através de medidas legislativas ('lei da segurança social', 'lei do subsídio de desemprego', 'lei do serviço de saúde') deve considerar-se constitucionalmente garantido sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam na prática numa 'anulação', 'revogação', ou 'aniquilação' pura a simples desse núcleo essencial. A liberdade de conformação do legislador e inerente auto-reversibilidade têm como limite o núcleo essencial já realizado.

¹⁶³ MANDADO DE INJUNÇÃO - OBJETO. O mandado de injunção pressupõe a inexistência de normas regulamentadoras de direito assegurado na Carta da República. Isso não ocorre relativamente às sociedades cooperativas e ao adequado tratamento tributário previsto na alínea "c" do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal. **Nota de esclarecimento do voto do Senhor Ministro Marco Aurélio:** Agora, se o Tribunal realmente partir para a apreciação da matéria à luz do artigo 146, III, "c", a Constituição existência de lei complementar, Federal e potencializar todos os diplomas hoje vigentes – caminhando – **separa o estabelecimento dos parâmetros que revelaria num tratamento tributário consentâneo com o objetivo das cooperativas e adentrará o campo político, porque a definição nesse tratamento e política.** Creio que o caminho talvez fosse outro - a ação direta de inconstitucionalidade pelo vício formal. Sem a regência atual, aplicar-se-ia a legislação comum, a legislação geral quanto aos tributos?A situação é delicada. Não sei se é aguardar, porque estamos com sete, e o quorum constitucional é composto por oito integrantes.

2.3 A eficácia das normas constitucionais em Paulo Bonavides

A análise de Paulo Bonavides, quanto à eficácia das normas constitucionais, parte das classificações que mais influenciaram a doutrina moderna, como a de Azzariti, Crisafulli, Pierandrei e, no Brasil, José Afonso da Silva (sua classificação já foi acima aduzida).

Azzariti identificou três tipos de normas: 1) *normas diretivas* (conhecidas como programáticas, mas não chegam a ser verdadeiras normas e, por conseguinte carece de eficácia jurídica); 2) *normas preceptivas de aplicação direta e imediata* e; 3) *normas de aplicação direta, mas não imediata*. Já para Crisafulli, em que pese também distinguir três tipos de normas - (1) *normas programáticas*; 2) *normas imediatamente preceptivas* ou *constitutivas* e; 3) (*normas de eficácia diferida*) - reconhece as *normas programáticas* como de eficácia obrigatória, imediata e de natureza preceptiva. Por último, Pierandrei, embora inicialmente adepto ao dualismo tradicional (*normas de eficácia imediata*, ou *constitutivas* e *normas de eficácia diferida* ou *diretivas-programáticas*) aderiu à forma tripartite, que se divide em: 1) *normas constitutivas de eficácia imediata*, *normas constitutivas de eficácia diferida* e *normas programáticas*.¹⁶⁴

Assim sendo, Bonavides realiza sua análise, classificando as normas constitucionais em três espécies, quais sejam: 1) *normas constitucionais programáticas*; 2) *normas constitucionais imediatamente preceptivas* e 3) *normas constitucionais de eficácia diferida*.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Mandado de Injunção 701/DF- Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 11.03.2001. [grifo nosso]

¹⁶⁴ BONAVIDES Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 217.

2.3.1 Normas constitucionais programáticas

Em que pese, para a doutrina tradicional, pairar dúvidas a respeito da existência de efeitos decorrentes das *normas constitucionais programáticas*, vale ressaltar, de que, dentre todas as espécies de normas, essas são as que melhor expressam os valores e as mutações de uma sociedade.

Ademais, apresenta-se equivocado o raciocínio de se entender por *normas de conteúdo programático* aquelas que têm como única função o estabelecimento de balizas diretivas do ordenamento do Estado para a persecução de seus fins jurídicos, políticos ou sociais. Segundo Bonavides, tais normas vinculam comportamentos futuros, que decorrem de premissas, cujo escopo é a vinculação legislativa do Estado e regular determinadas relações. Para tanto, este autor extrai, da doutrina de Crisafulli, três “resultados”, que consistiriam em:

1. O reconhecimento da eficácia normativa das disposições constitucionais exclusivamente programáticas, as quais enunciam verdadeiras normas jurídicas, que são, por isso, preceptivas, tanto quanto as demais, se bem que dirigidas, tão-somente, de maneira originária e direta, aos órgãos estatais e, antes de tudo, com certeza, pelo menos aos órgãos legislativos.

2. O reconhecimento, no vigente ordenamento, da natureza propriamente obrigatória do vínculo que deriva das normas constitucionais programáticas para os órgãos legislativos, como consequência da eficácia formal prevalente de sua fonte (a Constituição) com respeito às outras leis ordinárias.

3. O reconhecimento, por isto, da invalidade das leis subseqüentes, que estejam em contraste com as normas constitucionais programáticas e, segundo a corrente doutrinária que parece preferível, também das disposições de leis preexistentes, se contrastarem e enquanto contrastarem com tais normas.¹⁶⁵

Em decorrência dos resultados acima mencionados, obtidos por Crisafulli, Bonavides subdivide as *normas programáticas* em duas espécies: *normas programáticas lato sensu* e *normas programáticas stricto sensu*. A primeira, de

¹⁶⁵ CRISAFULLI, V. apud BONAVIDES Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 220.

caráter genérico, apresenta-se como *norma-princípio* ou norma básica, que se enquadraria na categoria dos denominados princípios gerais e, por conseguinte, não possuiria apenas como função orientar a direção do desenvolvimento do ordenamento jurídico, mas também o de atribuir eficácia interpretativa sobre o mesmo.

Já as *normas programáticas stricto sensu* são aquelas em que o legislador preestabelece, numa constituição de natureza rígida, um programa de ação de direção política e administrativa dotado de eficácia prevalente às demais normas infraconstitucionais, que deverá ser observado.¹⁶⁶

2.3.2 Normas constitucionais imediatamente preceptivas

Essa categoria tem como precursoras as antigas *mandatory provisions*¹⁶⁷ e sua função é a de regulação das relações entre cidadãos, e entre estes e o Estado. São normas que não apresentam dificuldades para sua aplicabilidade. Desse modo, Bonavides sintetiza:

Normas imediatamente preceptivas são, portanto, 'no sentido corrente e convencional da expressão', como afirma um dos mais abalizados constitucionalistas que versaram o tema da eficácia das normas constitucionais, aquelas que diretamente 'regulam relações entre cidadãos e entre o Estado e os cidadãos.'¹⁶⁸

¹⁶⁶ CRISAFULLI, V. *apud* BONAVIDES Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001. p 223 [...] as normas exclusivamente programáticas têm como fim provocar uma sucessiva atividade legislativa que venha disciplinar uma certa matéria em sentido conforme com aquilo que ela dispôs, fazendo-o quase sempre em linhas gerais.

¹⁶⁷ São as *normas constitucionais aplicáveis* ou *mandamentais* que se opunham às *normas constitucionais não-autoaplicáveis* ou *normas diretórias* (*directory*).

¹⁶⁸ CRISAFULLI, V. *apud* BONAVIDES Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001. p 224.

2.3.3 Normas constitucionais de eficácia diferida

Em que pese os conceitos obscuros, ambíguos e colidentes, no que se refere tanto às *normas constitucionais de natureza programática* como às *normas de eficácia diferida*, deve-se delimitar precisamente a distinção entre as duas espécies normativas para não confundi-las. A primeira delas decorre do fato de que nestas (*eficácia diferida*), a necessidade de legislação ulterior para a implementação de sua eficácia apresenta-se de forma meramente técnica e instrumental, diversamente do que ocorre com as primeiras (*programáticas*) em que a referida necessidade legislativa decorre de um caráter logicamente essencial.

A segunda distinção leva em consideração os destinatários das normas, de forma que as *programáticas stricto sensu* possuem sua eficácia adstrita somente aos órgãos legislativos e a outros de caráter estatal, enquanto que as de *eficácia diferida* atingem tanto o Estado como os cidadãos.

A terceira distinção se manifesta pelo fato de que já há regulação pela Constituição às matérias inerentes às *normas de eficácia diferida*, que deverá ser completada apenas por atos legislativos de aplicação, ao contrário das *programáticas stricto sensu*, em que o conteúdo deve ser interposto por legislação ulterior.

Pode-se dizer, desse modo, que as *normas de eficácia diferida* consistem em normas constitucionais não direcionadas exclusivamente ao Estado, mas, sim, a todos (órgãos estatais e cidadãos). Além disso, não possuem caráter programático, e sua eficácia plena dar-se-á por meios instrumentais ou diplomas legais posteriores.

3. Sistema normativo e regulamentações a respeito do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

Noções introdutórias

Conforme já aduzido, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 inicia-se um período de “liberalização” do cooperativismo, uma vez que o Estado passa a apoiar e incentivar esse fenômeno, libertando-o do intervencionismo estatal, e dispendo sobre outros mecanismos de desenvolvimento do sistema cooperativista, dentre os quais o adequado tratamento tributário destinado ao ato cooperativo.

Outrossim, em que pese a verificação dos referidos dispositivos constitucionais de fomento¹⁶⁹ inerentes às cooperativas, vale ressaltar dois em específico para que se defina o seu respectivo regime jurídico-tributário: 1) art. 146, inc III, alínea “c” e 2) art. 174, § 2º, *in verbis*:

Art. 146. *Cabe à lei complementar.*
[...]

¹⁶⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

[...]

XVIII – a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

Art. 174 [...] § 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autoridade ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta especialmente:

[...]

VI – o cooperativismo;

Art. 192. O sistema financeiro nacional estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

[...]

VIII – o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operatividade e estruturação própria das instituições financeiras.

III. Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.* [grifo nosso]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

[...]

§ 2º - *A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.* [grifo nosso]

O conteúdo do art. 146, inc. III, “c” da Constituição Federal de 1988 não ensejaria controvérsias, caso fosse devidamente regulado por lei complementar – o que, no entanto, não se verifica até o presente momento. Desta forma, parte da doutrina entende que, enquanto não for estabelecido o tratamento adequado ao ato cooperativo, por lei complementar, a norma constitucional representaria um obstáculo, de modo que, se houvesse qualquer outra norma de caráter infraconstitucional que não fosse a complementar, o tratamento atribuído ao ato cooperativo dar-se-ia de forma inadequada; outros autores, como Roque Antonio Carraza,¹⁷⁰ critica a expressão “*adequado tratamento*”, sob o argumento de imprecisão técnica, pois a referida redação – se interpretada literalmente – poderia sugerir a dispensa de um tratamento adequado aos demais atos que não fossem cooperativos.

De acordo com Flavio Augusto Dumont Prado o tratamento tributário adequado não se destina apenas às cooperativas, mas a todos os tipos societários, uma vez que, do contrário, entender-se-ia que se poderia destinar um tratamento tributário inadequado às demais espécie societária, o que seria um absurdo.¹⁷¹

¹⁷⁰ CARRAZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”, São Paulo, Malheiros, 4ª edição, 1993 *apud* LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**: comentário à lei das sociedades cooperativas (Lei nº. 5764/71). São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 64. No mesmo sentido: GRANDA, Ives. **Comentários à constituição do Brasil**, v. 6., tomo 1, p. 100.

¹⁷¹ PRADO, Flávio Augusto Dumont. **Regime jurídico do ato cooperativo**. Curitiba, 2003, p. f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná.

Assim sendo, o presente estudo partirá de uma análise sistemática, valendo-se dos diversos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, cujo escopo é o de se extrair o real sentido da norma *in casu* e, por conseguinte, a definição do regime jurídico-tributário inerente aos atos praticados pelas sociedades cooperativas. Para tanto, devem-se estabelecer três premissas básicas:

1. O teor do art. 146, inc. III, “c”, deve ser interpretado conjuntamente ¹⁷² com o disposto no art. 174, § 2º, da Constituição Federal;
2. A norma disposta no art. 146, inc. III, alínea “c”, é *auto-aplicável* e, portanto, deve produzir efeitos;
3. A natureza jurídico-tributária da referida norma, no que tange ao *ato cooperativo*, caracteriza-se tanto como *tratamento diferenciado ou mais benéfico*, como *hipótese de não-incidência*.

3.1 O Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo - art. 146, inc. III, “c” - e a política de estímulo ao cooperativismo – art. 174, § 2º - como fundamento de interpretação constitucional.

Na relação entre os dois dispositivos constitucionais, necessário se faz, ainda que superficialmente, compreender a noção de sistema. Esta noção tem como pressuposto de existência um princípio unificador, cujo intuito é o de estabelecer um conjunto de elementos que se inter-relacionam, de forma harmoniosa e sincrônica.

O sistema constitucional brasileiro tem como fundamento a Constituição Federal, que, no dizer de Celso Ribeiro Bastos, “*nada mais é como o particular modo*

¹⁷² BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2ª ed., revisada e ampliada. São Paulo: Dialética, 1999. p. 152. De acordo com o autor o tratamento diferenciado que se deve destinar aos atos cooperativos tem como fundamento não apenas as disposições do art. 146, mas também a combinação entre o art. 145, § 1º e o art. 174, § 2º, todos da Constituição Federal de 1988.

de ser de um Estado”¹⁷³ [grifo nosso]. Este sistema se manifesta por uma ordenação jurídica disposta de forma hierárquica, composta por um conjunto de preceitos que tem como finalidade principal prescrever certas condutas a um determinado número de pessoas, que se agregam num determinado território.

Suas normas estabelecem a organização do Estado e suas respectivas limitações, que se manifestará de forma harmônica, não obstante determinar um “dever-ser” para as mais diversas relações (entre os órgãos, destes com os cidadãos e estes entre si), que servirão como fundamento para todo ordenamento jurídico.

Deste modo, tais normas (constitucionais) não devem ser interpretadas apenas entre si, de maneira independente, mas conjuntamente com todo o ordenamento jurídico, em que pese a situação de preeminência daquelas sobre estas.

Muito embora tratando do princípio da igualdade, Fabio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel fazem advertência que deve ser observada, também no que diz respeito à matéria que ora se aprecia, senão vejamos:

Ressalta-se que tal direito e garantia individual [princípio da isonomia] assegurado no Texto Maior como cláusula pétrea, além de ser norte obrigatório não legislador infraconstitucional, deve ser analisado conjuntamente com as demais normas constitucionais, sem anulá-las; pelo contrário, guiando o intérprete com o fim de que se alcance o real objetivo da mesma. Do contrário, interpretando-se tal direito e garantia isoladamente, sem a sua necessária harmonização com o todo maior, estar-se-ia colaborando para a desintegração da Constituição. Tal postura interpretativa seria bastante criticável, sendo fundamental a leitura de um dispositivo constitucional dentro de seu contexto global, a fim de se evitar sua iluminação solitária, ignorando-se que ele está imerso necessariamente num todo maior.¹⁷⁴

Mutatis mutandis, no que tange à análise do art. 146, inc. III, alínea “c”, mister se faz conjugá-lo com o dispositivo constitucional do art. 174, § 2º, que obriga

¹⁷³ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 38.

¹⁷⁴ CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A Cofins e as sociedades cooperativas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 3. Dialética: São Paulo 1999. p. 86.

o Estado a estimular e apoiar o cooperativismo, bem como suas atividades. A razão de ser deste dispositivo, como já referido na primeira parte desta dissertação, está adstrita à consecução de certos princípios já consagrados pela ordem constitucional, dentre eles, o *princípio da dignidade da pessoa humana*, os *valores sociais do trabalho*, o *da livre iniciativa*, bem como o fundamento constitucional da *solidariedade*.

Em decorrência desta análise, *ante a natureza eminentemente constitucional das sociedades cooperativas*, [e ainda, considerando os fins sociais que norteiam esta espécie societária] *o constituinte entendeu por bem lhes atribuir um tratamento diferenciado, mais benéfico* [privilegiado ou favorecido] *em matéria tributária*.¹⁷⁵ Este tem sido o entendimento da doutrina, em especial a de Roque Antônio Carraza, *in verbis*:

Na verdade, *dispensar adequado tratamento tributário é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quando possível, de tributação*. [...] Exatamente por isso, as cooperativas titularizam uma série de faculdades e prerrogativas que, em princípio, as empresas privadas não possuem. Embora não sejam imunes à tributação, devem receber um tratamento tributário diferenciado daquele que alcança as pessoas jurídicas de direito privado em geral.¹⁷⁶ [grifo nosso].

Assim também leciona Sandra A. L. Barbon Lewis:

O Texto Constitucional está dizendo: ...**“olha legislador, preste atenção ... dê um adequado tratamento ao ato cooperativo”** ... o legislador deve então tratar de maneira diferente as cooperativas, ou seja, a tributação das cooperativas tem que ser diferente da tributação concedida às outras instituições. Enquanto não houver norma (lei complementar) que estabeleça critérios para a tributação adequada às cooperativas, os legisladores das esferas federal, estadual, municipal **precisam atentar ao valor contido no enunciado** – pois estamos diante de um valor constitucional.¹⁷⁷ [grifo do autor]

¹⁷⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS e as cooperativas de trabalho. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 39.

¹⁷⁶ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993. p. 583.

¹⁷⁷ LEWIS, Sandra A. L. Barbon. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da lei complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001.

Entretanto, em que pese a doutrina nacional majoritária ¹⁷⁸ inclinar-se nesse mesmo sentido, tal posicionamento não tem sido o adotado pela jurisprudência nacional, em especial a do Supremo Tribunal Federal, conforme transcrição de trecho de acórdão infra:

[...] Assim, embora não se desconheça a singularidade da natureza jurídica das cooperativas, o afastamento da obrigação tributária pretendido pela Recorrida deve ser visto com a prudente reserva, observando-se os ditames legais e constitucionais positivados. Neste contexto, convém, preliminarmente, notar que a Constituição de 1988, mais precisamente na alínea c do inciso III do art. 146, determinou que lei complementar disciplinaria adequadamente o ato cooperativo pelas cooperativas praticado. ***Na ausência da lei complementar exigida pela Constituição, não há que se falar em privilégios, em matéria tributária, para este tipo de sociedade, havendo, portanto, de estas pessoas jurídicas submeterem-se à mesma carga tributária das demais pessoas jurídicas que se lhes assemelham em atividades e respectivos resultados econômicos, face o cunho programático da norma constitucional.*** (RE 399267 / SC - RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a) Min. NELSON JOBIM DJ 01/03/2004 P – 00044 Julgamento 02/02/2004) [grifo nosso] ¹⁷⁹

É bem de se notar que, apesar do STF reconhecer as especificidades das sociedades cooperativas – *embora não se desconheça a singularidade da natureza jurídica das cooperativas* – o mesmo lhe atribui tratamento tributário idêntico às demais espécies societárias – *havendo, portanto, de estas pessoas jurídicas submeterem-se à mesma carga tributária das demais pessoas jurídicas que se lhes assemelham em atividades e respectivos resultados econômicos, face o cunho programático da norma constitucional* – não observando assim, o princípio da

¹⁷⁸ Conferir também BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999. p. 222; POLONIO, Wilson Alves. **Manual das sociedades cooperativas**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2001, p. 218; FRANKE, Walmor. **ISS e cooperativas**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, a.5, nº 17/18, p. 86-102; DE ROSE, Marco Túlio. A incidência do ISS sobre a atividade de cooperativas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Cooperativas e Tributação**. Curitiba, Juruá, 2001, p. 331-8; BECHO, Renato Lopes. **A lei das cooperativas e a natureza de suas normas tributárias** – matéria de lei complementar. RDDT. São Paulo: Dialética, 1999, nº 48, p. 118.

¹⁷⁹ No mesmo sentido: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 141.800-1, Ministro Relator Moreira Alves, DJ. 03.10.97.

isonomia substancial consagrado na ordem constitucional (art. 5º - igualdade genérica; art. 150, inc. II – igualdade tributária).¹⁸⁰

Esta situação de não diferenciação (sociedade cooperativa x mercantis) pode implicar na inviabilidade econômica do empreendimento cooperativo, tendo em vista a intensa carga tributária inerente a este segmento, pois lhe destinar um tratamento tributário idêntico às demais espécies societárias é atribuir-lhe situação mais gravosa, diferenciando-as de forma discriminativa. Assim, é o caso, por exemplo, das cooperativas populares que não gozam dos incentivos atribuídos às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 179, Constituição Federal de 1988 e Lei 9.841/99), embora, muitas vezes, apresentarem condições econômicas inferiores às aquelas.¹⁸¹

Trata-se, portanto, de flagrante situação de inconstitucionalidade, não reconhecida pelo judiciário, tendo em vista a inobservância do imperativo constitucional de estímulo ao cooperativismo, que decorre da função econômica e social inerente a este segmento.

Outrossim, verifica-se a existência de correntes doutrinárias, diversas da que acima foi exposta, cujo escopo é o de definir a natureza jurídico-tributária inerente ao

¹⁸⁰ BOBBIO, Norberto. Igualdade e liberdade. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ediar, 1997. p.18-21. Título original: Eguaglianza e Liberta, 1995. Tradução de Carlos Nelson Coutinho apud CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004. p. 187: Para além das duas formas de justiça retributiva e atributiva, a igualdade tem a ver com a justiça também em outro sentido, ou seja, em relação à chamada regra de justiça [entende-se por esta] segundo a qual se devem tratar os iguais de modo igual e os desiguais de modo desigual.

¹⁸¹ Solução que nos parece razoável – e que consagra o princípio da igualdade substancial – consiste em atribuir, ainda que por analogia, as disposições inerentes às microempresas e empresas de pequeno porte às sociedades cooperativas que se apresentam economicamente equivalentes. Assim se estaria conferindo tratamento semelhante a hipóteses semelhantes – sobretudo se se pensar que os critérios materiais das hipóteses de incidência tributária levam em consideração aspectos como a renda, a produção e o consumo, e não a forma de organização ou constituição dos diversos sujeitos passivos. Assim, mesmo que se considere que a norma do art. 146, III, 'c' da Constituição Federal de 1988 requeira, para sua implementação, a edição de Lei Complementar, inadmissível a submissão das cooperativas a qualquer diferenciação de natureza discriminatória, no que tange à sua tributação quando comparada às demais espécies societárias. Ainda que se considere que às sociedades cooperativas não esteja garantido o adequado tratamento tributário ao seu ato, pois o princípio da isonomia e da capacidade contributiva se impõe como fator determinante.

adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Para tanto, tais correntes classificam o referido comando normativo, ora como situação de *não-incidência*, ora como causa de *imunidade*, ou ainda, como causa de *isenção*.

A primeira corrente tem como fundamento a Lei 5.764/71. Assim, autores como José Cláudio Ribeiro Oliveira,¹⁸² baseando-se nas disposições do art. 79 e seu parágrafo único, além dos artigos 86, 87, 111, todos da referida lei, estabelece a seguinte análise:

1. O atendimento aos objetivos sociais não é requisito apenas do ato cooperativo, mas também de todos os atos praticados pela cooperativa, cujo fim é a consecução dos objetivos sociais da cooperativa, conforme se do próprio art. 79, *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.*¹⁸³ [grifo nosso]

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

Art. 86 As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade *atenda aos objetivos sociais* e estejam em conformidade com a presente lei.¹⁸⁴ [grifo nosso]

2. O art. 87¹⁸⁵ estabelece um tratamento tributário aos atos não-cooperativos quando dispõe que “*os resultados das operações da cooperativa com não associados, mencionados nos artigos. 85 e 86 serão levados à conta do fundo de assistência técnica, educacional e social e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*”

¹⁸² OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo. A Função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 115-5.

¹⁸³ A relação econômica entre a cooperativa e seus associados não pode ser entendida como operações de compra e venda, considerando-se as instalações da cooperativa como extensão do estabelecimento cooperado.

¹⁸⁴ Este dispositivo tem repercussão apenas em relação às cooperativas fornecedoras de bens e serviços.

¹⁸⁵ O texto é auto-explicativo, como exemplo de receita tributável, e que, por conseguinte, deve ser contabilizada para o Fundo de Assistência Técnica – FATES.

3. A norma constante no art. 111¹⁸⁶ [... serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os art. 85, 86 e 88] destina-se somente ao Imposto que tenham como base de cálculo a Renda.

4. A Constituição Federal, ao dispor no art. 146, inc. III, alínea “c”, que caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, **erigiu para nível constitucional essa matéria.**¹⁸⁷[grifo nosso]

5. A importância desse fato decorre da disposição expressa contida no art. 110¹⁸⁸ do código tributário nacional, segundo a qual a *lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.* Assim, tendo em vista que o conteúdo expresso do ato cooperativo é proveniente do direito privado, o legislador, sejam eles federais, estaduais ou municipais, não possui discricionariedade para limitar as competências constitucionais.

6. Assim sendo, de acordo com José Cláudio Ribeiro Oliveira, no que se refere ao *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, o que existe é uma*

¹⁸⁶ As cooperativas, em princípio, pagarão tributos unicamente sobre o resultado real (positivo) que poderá decorrer das seguintes atividades: a) aquisição, junto a não-associados, de matéria prima destinada à transformação ou de itens para honrar contratos de comercialização externos (art. 85); b) prestação de serviços exclusivamente a não-cooperativados – em relação que não envolva o associado em qualquer das instâncias (art. 86) –; c) que configurem descumprimento aos limites de atuação fixados nas normas de regência; d) obtenção de dividendos e outras rendas decorrentes de suas participações societárias em organizações não-cooperativas (art. 88).

¹⁸⁷ OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. A função da lei complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.) **Cooperativas e tributação**. Curitiba, Juruá, 2001, p 114.

¹⁸⁸ Trata-se de exceção ao dispositivo do art. 109 do código tributário nacional que faculta ao direito tributário criar suas próprias normas no que tange aos efeitos tributários.

não-incidência em relação a determinados tributos por inexistir o aspecto material da hipótese de incidência. [grifo nosso]

É o que ocorre, por exemplo, nos tributos que tem como base de cálculo a receita e a renda, em que os resultados ¹⁸⁹ da cooperativa provenientes de *atos cooperativos* caracterizam-se como renda não tributável. Assim, todos os tributos que tiverem como base de cálculo a renda, o Fisco terá que observar a regra que proíbe a tributação dos *atos cooperativos* relativo à renda, como resultados da cooperativa. No ordenamento jurídico nacional, verificam-se dois tributos em especial que possuem como base de cálculo a renda, dentre os quais: o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, que é um subproduto de cálculo do imposto de renda. Nestes, o valor recebido pela cooperativa tem que ser repassados a seus associados como *ato cooperativo*, mesmo que não operasse imediatamente e fique contabilizada para posterior distribuição, conforme deliberação em assembléia geral.

Assim sendo, no que tange especificamente ao imposto de renda de pessoa jurídica nas operações com terceiros, tendo em vista que as cooperativas não objetivam o lucro, ao contrário das sociedades mercantis, os mesmos não deverão ser entregues à tributação, uma vez que o art. 111 da lei 5764/71 determina que somente “*será renda tributada os resultados positivos obtidos através das operações dispostas nos artigos. 85, 86 e 88 da mesma lei*”. Trata-se das chamadas “sobras”.

No entanto, para aqueles citados nos artigos supra, o referido benefício não se aplica em decorrência de que as atividades desenvolvidas apresentam-se nitidamente como comerciais e, por conseguinte, conforme dispõe o art. 87 da lei

¹⁸⁹ Resultado é todo valor que é contabilizado pela cooperativa como receita ou ingresso de ato cooperativo – o ato cooperativo não deveria constar como receita, na medida que receita é aquilo que é próprio da sociedade, segundo conceito econômico, pois não houve acréscimo patrimonial constituindo-se, então, como ingresso.

5764/71, tais operações constantes nos artigos 85 e 86 deverão ser levadas ao Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES), e conseqüentemente contabilizadas para tributação.

Este tem sido o posicionamento de vários autores, ainda que divergentes em alguns outros aspectos, de menor relevância, senão vejamos:

Reginaldo Ferreira Lima, contrapondo-se ao posicionamento aduzido no início deste capítulo, ensina:

[...] por isto que nós dizemos que não existe favor, não existe condicionamento, o que existe na verdade é aquilo que **a lei determina, que é a inexistência de uma situação hipotética** que vá alojar naquela hipótese que o legislador entendeu como capaz de fazer nascer uma relação tributária, portanto, a não-incidência tributária, decorre de uma relação jurídica que não foi prevista na hipótese tributária.¹⁹⁰ [grifo nosso]

O mesmo autor ainda menciona, em outra obra:

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 de incidência, **não haverá 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.**¹⁹¹ [grifo nosso]

No mesmo sentido defende Carlos Valder do Nascimento:

“[...] todas as operações efetivadas pelas cooperativas, concebidas como atos cooperativos, estão fora do alcance do campo impositivo, porquanto cobertas pelo princípio da não-incidência, que afasta a tributação”.¹⁹²

[grifo nosso]

¹⁹⁰ LIMA, Reginaldo Ferreira. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. A função da lei complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba, Juruá, 2001, p 125.

¹⁹¹ LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**. Comentários à lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5764/71). São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 66.

¹⁹² NASCIMENTO, Carlos Valder do. O ato cooperativo e a tributação. Função da lei complementar. In: Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 298-9.

Mister se faz salientar, para a presente corrente, a importância do fenômeno da *recepção constitucional*, que se caracteriza como mecanismo decorrente da construção doutrinária, cujo intuito principal é assegurar e manter o ordenamento jurídico anterior e inferior frente à nova Constituição, desde que materialmente compatível. No presente caso, trata-se da preservação dos dispositivos constantes na lei 5764/71 que não contrariaram a Constituição Federal de 1988.

Assim, em relação às leis infraconstitucionais que foram editadas sob fundamento de validade da Constituição anterior, não haverá necessidade de votação de novas leis, tendo em vista que, se uma determinada lei editada antes for compatível com a nova Constituição, será recepcionada por esta, possuindo, então, um novo fundamento de validade.

Deste modo, a *recepção constitucional* é uma questão de compatibilidade, exclusivamente material, não havendo necessidade de compatibilidade no aspecto formal. É o que dispõe o art. 34, § 5º, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

Art. 34 O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 5º ***Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele*** e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º. [grifo nosso]

Como exemplo, deste fenômeno, podemos citar a exclusão da edição dos Decretos-lei pela Constituição Federal de 1988, em que todos aqueles cuja matéria seja compatível com as normas constitucionais continuaram vigentes, v.g., o Código

Penal ¹⁹³ e Código de Processo Penal ¹⁹⁴, que são Decretos-lei e ainda mantêm sua vigência.

Questão de relevância, para o presente estudo, inerente ao fenômeno da *recepção constitucional*, caracteriza-se pela diferenciação entre a *lei ordinária* e a *lei complementar*. Difere-se no *âmbito da matéria*, pelo fato de que só caberá lei complementar nas matérias que o constituinte expressamente dispôs e, ainda, no *âmbito formal*, pelo fato de que a *lei ordinária* será votada por maioria simples, enquanto a *lei complementar* por maioria absoluta.

Sendo matéria de *lei ordinária* na Constituição antiga, e matéria de *lei complementar* na nova Constituição, haverá a recepção, entretanto, com a natureza que foi dada pela nova Constituição, ou seja, será recepcionada como *lei complementar*. Um exemplo é o Código Tributário Nacional.

Neste caso, a Constituição Federal de 1946 não reservava as normas gerais de matéria tributária à *lei complementar*. Com o advento da Constituição Federal de 1967, esta reservou a matéria à *lei complementar*, sendo o Código Tributário Nacional recepcionado pela Constituição Federal de 1967, ganhando natureza de *lei complementar*, posteriormente mantida pela Constituição Federal de 1988.

Tendo em vista a exigência de *lei complementar* para a regulação do *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* previsto no artigo 146, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, deve-se considerar recepcionada, com *status* de lei complementar, as disposições da Lei nº 5.764/71. As normas que dispuserem sobre o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* (nomeadamente, os artigos 79, 85, 86, 87, 88, 111 e 113 da Lei 5764/71)

¹⁹³ Decreto-Lei nº 2.848/40.

¹⁹⁴ Decreto-Lei nº 3.689/41.

constituem, partindo dessa ordem de idéias, *normas gerais de direito tributário*, com dignidade de lei complementar.

Estas normas seriam aplicadas de forma subsidiária ao Código Tributário Nacional, ensejando assim certa eficácia à norma constitucional, até o advento da respectiva lei complementar.

Por derradeiro, resta mencionar, ainda que superficialmente, duas outras correntes a respeito do *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, ou seja, a da imunidade*, ora de *isenção*. Vale lembrar que ambas categorias jurídico-tributárias se caracterizam como de *hipóteses de não-incidência*, sendo *a primeira de caráter constitucional* – por decorrer da própria Constituição Federal –; enquanto *a segunda, de caráter legal* – por ser proveniente de ato legislativo infraconstitucional.

Tais correntes são veementemente rechaçadas pela jurisprudência ¹⁹⁵, encontrando apoio em raríssimos posicionamentos na doutrina nacional.

¹⁹⁵ [...] 1. **O art. 174, § 2º, da CF/88 não exime os entes cooperados de tributação. 2. O ATO COOPERATIVO NÃO GOZA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.** (TRIBUNAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança. Processo: 200001000169115/MG. Desembargador Federal Mário César Ribeiro. DJ: 11/3/2004).

[...] 1. **A isenção é "benesse" que emerge da política fiscal do Estado e pode, se não condicionada e por prazo certo, ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo. 2. O ARTIGO 146, INCISO III, LETRA "C", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NÃO CONCEDEU IMUNIDADE FISCAL ÀS COOPERATIVAS, MAS SIM ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.**

[...] (TRIBUNAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança. Processo: 200038020018720/MG. Desembargador Federal Mário César Ribeiro. DJ: 19/11/2003)

[...] **O STF, intérprete máximo da Constituição, já firmou entendimento no sentido de que NÃO EXISTE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS COOPERATIVAS**, conforme decisão da 1ª Turma, em matéria sobre ICMS e Cooperativas, publicada no Informativo nº 65 do STF, de 31 de março a 04 de abril de 1997 [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA SEGUNDA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança Processo: 200251020055682/RJ. Desembargador Federal Fernando Marques. DJ: 06/01/2005)

[...] II - **Do artigo 146, III, c - princípio do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo - deve-se entender que o constituinte, sensível à importância desta forma de atividade para o desenvolvimento econômico da Nação, impôs que o legislador observe as características essenciais das atividades desenvolvidas através da sociedade cooperativa, para o fim de estabelecer um tratamento tributário que bem se adequue ao princípio da isonomia, que rege todo o nosso sistema constitucional. Daí NÃO SE PODE INFERIR QUALQUER IMUNIDADE OU ISENÇÃO TRIBUTÁRIAS mas, mesmo à falta de normatização complementar a respeito do assunto, pode o Judiciário, por critérios objetivos, examinar se determinada exação atende os princípios constitucionais citados.** [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO/Apeação

Entretanto, vale lembrar o fato de que, em que pese o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* não apresentar natureza jurídica de isenção, nada impede que o legislador o faça, conforme já decidido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, senão vejamos:

A falta de Lei Complementar da União que regulamente o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, (CF, art. 146, III, c), o regramento da matéria pelo legislador constituinte estadual não excede os lindes da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela Lei Maior (CF, art. 24, § 3º).” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ADI 429-MC, Rel. Min. Célio Borja, DJ 19/02/93)

Outrossim, às vezes, a jurisprudência emprega indevidamente do termo “isenção” quando na verdade, trata-se de situação de *não incidência*:

em Mandado de Segurança. Processo: 200061000460693/SP. Desembargador Federal Souza Ribeiro. DJ: 17/04/2002)

[...] 2. **cumpra-se assinalar que a lei é bem clara ao atribuir não-incidência apenas às receitas resultantes da prática de atos cooperativos. O art. 111, da lei 5764/71 é que estabelece a não-incidência de tributo sobre ato cooperativo.** [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA TERCEIRA REGIÃO/Apeação Cível. Processo: 96030308722/SP. Desembargador Erik Gramstrup. DJ: 23/03/1999).

[...] **Enquanto não for editada a lei complementar prevista no art 146, III, c, da CF de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos. 8. O QUE NÃO SE PODE FAZER É TRIBUTAR EM HIPÓTESES EM QUE IMPOSSÍVEL A INCIDÊNCIA, O QUE É O CASO DO LUCRO, QUE INEXISTE NO ATO COOPERATIVO SEGUNDO A PRÓPRIA LEI DE REGÊNCIA ESTABELECE. HIPÓTESES DE NÃO-INCIDÊNCIA.** [...] 14. **A singularidade da situação fiscal das cooperativas se resume no seguinte: não tipificam a regra de alguns tributos, porque o ato cooperativo não caracteriza lucro, e haverão de ter um "adequado tratamento tributário", quando sobrevier a lei complementar programada no texto constitucional.** [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA QUARTA REGIÃO/Arguição de Inconstitucionalidade na AMS. Processo: 199970050035020/PR. Desembargador Federal Carlos de Castro Lugon. DJ: 23/01/2002)

[...] **O ato cooperativo NÃO GOZA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL.** (TRIBUNAL – FEDERAL DA QUARTA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança Processo: 9704461526/RS. Desembargador Federal Ramos de Oliveira DJ: 08/07/1998)

[...] 1. **adequado tratamento ao ato cooperativo NÃO SIGNIFICA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, nem impede que determinado tributo incida em igualdade de condições para as cooperativas e demais pessoas jurídicas.** [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA QUINTA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança. Processo: 200081000106417/CE. Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima DJ: 11/03/2003)

[...] 1. **A isenção é "benesse" que emerge da política fiscal do Estado e pode, se não condicionada e por prazo certo, ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo. 2. O artigo 146, inciso III, letra "c", da Constituição Federal, NÃO CONCEDEU IMUNIDADE FISCAL ÀS COOPERATIVAS, mas sim adequado tratamento tributário.** [...] (TRIBUNAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO/Apeação em Mandado de Segurança Processo: 200038020018720/MG. Desembargador Federal Mário César Ribeiro. DJ: 19/11/2003)

“COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA. 1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde. 2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei nº 5.764/71. 3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados. 4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados. 5. Recurso provido” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 254.549/CE. Ministro José Delgado. DJ: 18.09.2000).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CPMF. ISENÇÃO. COOPERATIVAS. LEI Nº 5.764/71. ATOS VINCULADOS À ATIVIDADE BÁSICA DA ASSOCIAÇÃO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem enveredado no sentido de que **a isenção prevista na Lei nº 5.764/71 em c/c o art. 111, RIR/80, art. 129, só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa, não sendo, portanto, atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa.** A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais em regime de solidariedade. 2. A transação financeira bancária, embora praticada por uma 'cooperativa', não se caracteriza como ato cooperativo. Este é, apenas, o concluído com os seus associados. 3. **Isenção tributária decorre expressamente de lei.** 4. **O adequado tratamento tributário que a CF prevê para os atos cooperativos não colhe interpretação que alcance isenção tributária da CPMF.** 5. Recurso improvido. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. R Recurso Especial nº 328775. Processo: 200100780880/RS. Ministro José Delgado. DJ: 22/10/2001)

3.2 Aplicabilidade do teor da norma constitucional expressa pelos artigos. 174, §2º e 146, inc. III, alínea “c”

Mister se faz, para que se possa definir o regime jurídico-tributário inerente aos atos praticados pelas sociedades cooperativas, preliminarmente analisar e identificar qual o grau de efetividade das normas constitucionais dispostas no art. 174, § 2º e art. 146, III, alínea “c”, uma vez que o conteúdo das mesmas já foi, anteriormente aduzido. Tal análise terá como ponto de partida as classificações doutrinárias que têm como critérios a eficácia e aplicabilidade das normas

constitucionais, conforme expostas na segunda parte desta dissertação, especificamente em seu segundo capítulo.¹⁹⁶

Para tanto, vale lembrar alguns aspectos de maior relevância, inerentes a essas classificações, senão vejamos:

1. É quase unânime, na doutrina moderna, o reconhecimento da imperatividade como atributo inerente à norma constitucional e, por conseguinte, sua auto-aplicabilidade, no sentido de ser efetiva;¹⁹⁷

2. A auto-aplicabilidade não deve ser entendida abstratamente – como uma mera possibilidade de ensejar efeitos - e sim materialmente – pois deve implicar efeitos concretos na seara econômico-social;

3. Em que pese a importância das diversas categorias de normas constitucionais eleitas pela doutrina, no que tange ao presente estudo, tratar-se-á das seguintes: classificação de José Afonso da Silva: 1) *normas constitucionais de eficácia plena*, 2) *normas constitucionais de eficácia limitada* e 3) *normas constitucionais de eficácia contida*; Luis Roberto Barroso: 1) *normas constitucionais de organização*; 2) *normas constitucionais definidoras de direito* e; 3) *normas constitucionais programáticas* e; Paulo Bonavides: 1) *normas constitucionais programáticas*; 2) *normas constitucionais imediatamente preceptivas* e 3) *normas constitucionais de eficácia diferida*.

4. Considerando esses aspectos, passa-se à análise dos principais efeitos jurídicos, decorrentes dos dispositivos - entendidos como normas -

¹⁹⁶ Classificação de José Afonso da Silva, Luis Roberto Barroso e Paulo Bonavides.

¹⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS e as Cooperativas de Consumo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 234. No que tange à norma constitucional relativa ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, José Eduardo Soares de Melo dispõe: [...] Ocorre que o art. 146 deve estar revestido de um mínimo de eficácia. A lei pode ter palavras inúteis? Não; se foi colocado na Constituição, preciso interpretar, estar de acordo com a Constituição, ou fazer uma análise sistemática [...]

constitucionais norteadores do regime jurídico-tributário inerente aos *atos cooperativos*, senão vejamos:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Numa primeira análise dos referidos comandos normativos, poder-se-ia classificá-los como *normas constitucionais de eficácia jurídica limitada de princípio programático*¹⁹⁸, uma vez que a norma aparentemente traçaria um programa a ser cumprido e não apresentaria todos os elementos necessários à sua integral aplicabilidade, caracterizando-se assim, como norma “indireta, mediata e reduzida” e, por conseguinte, carecedora da interposição do legislador, para a sua plena efetividade.

Este tem sido o entendimento dos tribunais nacionais, em especial o do Tribunal Regional da 4ª Região e de alguns autores, senão vejamos:

[...] **Nem o art. 146, III, "c", nem a norma programática do art. 174, § 2º, da CF de 1988** impedem o legislador ordinário de emitir tal juízo político através da regra cabível. 14. A singularidade da situação fiscal das cooperativas se resume no seguinte: *não tipificam a regra de alguns tributos, porque o ato cooperativo não caracteriza lucro, e haverão de ter um "adequado tratamento tributário", quando sobrevier a lei complementar programada no texto constitucional.* [...] (TRIBUNAL DA QUARTA REGIÃO/Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 66060. Processo: 199970050035020/PR. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon. DJ: 23/01/2002) [grifo nosso]

¹⁹⁸ Categoria proposta por José Afonso da Silva.

As cooperativas formam uma via perfeitamente adequada para o cumprimento dos propósitos constitucionais. **Tanto que, no § 2º do art. 174, encontramos uma regra de eficácia limitada [...].**¹⁹⁹ [grifo nosso]

Luiz Alberto David Araújo, indagado a respeito da natureza jurídica quanto à eficácia da norma contida no art. 146, Inc III, alínea “c”, esclarece:

A questão dos vetores **se enquadra em uma norma de eficácia limitada**, o quer dizer que podemos tirar algum efeito dessa norma [...] É possível discutir as políticas sociais judicialmente. A partir do momento em que o governo implanta uma política social de desprestígio, ele está descumprindo as regras constitucionais.²⁰⁰

Contudo, é mais recomendável tecnicamente considerar o teor de tal disposição como uma *norma constitucional de eficácia limitada de princípio institutivo*,²⁰¹ tendo em vista, que o seu conteúdo está mais relacionado com o estabelecimento de determinadas balizas, estruturas e atribuições – institutos -, para que o legislador ordinário os estructure em definitivo (estímulo ao cooperativismo e adequado tratamento tributário ao ato cooperativo).

Mas ainda, não seria de todo sem razão, entendê-las (artigos 174, § 2º e 146, Inc. III, c) como *normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata*,²⁰² uma vez que a lei 5764/71, prevê disposições/regulamentações suficientes para atender aos comandos emanados das referidas normas e, por conseguinte, integrá-la, conforme se extrai do próprio teor dos artigos. 2º, 79, 85, 86, 87, 88, 111 e 113 da Lei 5764/71.

No que tange a classificação proposta por Barroso, a referida norma poderia ser classificada tanto em *norma definidora de direitos* como *norma programática*. A

¹⁹⁹ ARAÚJO, Luiz Alberto David. In: GRUPENMACHER. Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 86.

²⁰⁰ ARAÚJO, Luiz Alberto David. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 87.

²⁰¹ Classificação de José Afonso da Silva.

²⁰² É a norma constitucional que apresenta todos os elementos necessários para sua aplicabilidade (direta, imediata e integral), produzindo toda a operatividade dos efeitos que dela se esperam.

primeira (*norma constitucional definidora de direitos*), em decorrência da presença dos três requisitos eleitos pelo referido autor para sua respectiva caracterização, ou seja, 1) *existência de um dever correlato*; 2) *ação correspondente* e; 3) *possibilidade de violação do direito tutelado*, senão vejamos:

a) *A existência de um dever correlato* pelo Estado decorre das diretrizes imperativas, provenientes da Lei 5764/71, conforme se extrai do teor de seu art. 2º e parágrafo único, *in verbis*:

Art. 2º *As atribuições do Governo Federal na coordenação e no estímulo às atividades de cooperativismo no território nacional serão exercidas na forma desta lei e das normas que surgirem em sua decorrência.* [grifo nosso]

Parágrafo único. A ação do Poder Público se exercerá, principalmente, mediante prestação de assistência técnica e de incentivos financeiros e creditórios especiais necessários à criação, desenvolvimento e integração das entidades cooperativas.

b) *A ação correspondente* dependerá de qual direito em específico não foi observado, o que poderá ser previsto tanto pela Constituição Federal, como por outros instrumentos legislativos inerentes ao segmento cooperativista, em especial pela lei 5764/71;

c) *A possibilidade de violação deste direito* pode decorrer tanto de uma conduta positiva - prestação de assistência técnica, de incentivos financeiros, creditórios etc -, como negativa do Estado - abstenção deste em destinar um tratamento tributário mais gravoso ao *ato cooperativo*.

Já o fundamento para classificá-las como *normas programáticas* também poderia ser válido, tendo em vista que estas normas funcionam como vetores para a consecução dos fins, objetivos e metas do Estado, se se considerar a legislação existente inerente ao cooperativismo como insuficiente para a constituição de direitos subjetivos.

Essas classificações e, por conseguinte a definição da natureza da norma constitucional *in casu* tem sua relevância, não apenas como mecanismo de mensuração de seus efeitos, mas também em face da possibilidade destas normas dar azo a um eventual controle sobre a postura omissiva do legislativo – com vistas ao direito tutelado -, seja por meio de *Mandado de Injunção*,²⁰³ seja por via de controle em abstrato - *Ação de inconstitucionalidade por omissão*²⁰⁴. Deste modo, para José Afonso e boa parte da doutrina as *normas de eficácia limitada* têm como um de seus efeitos a deflagração dos referidos instrumentos inerentes ao controle de constitucionalidade; enquanto que para Barroso, somente as *normas definidoras de direitos* e de *organização* ensejariam tal efeito, já que a regulamentação da *norma programática* não deriva apenas de uma lei, mas sim de seu conjunto e de atos administrativos - que pertence mais à seara política do que à jurídica, conforme expressa esclarecimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio:

[...] se o Tribunal realmente partir para a apreciação da matéria à luz do artigo 146, III, “c”, a Constituição existência de lei complementar, Federal e potencializar todos os diplomas hoje vigentes – caminhando – ***separa o estabelecimento dos parâmetros que revelaria num tratamento tributário consentâneo com o objetivo das cooperativas e adentrará o campo político, porque a definição nesse tratamento e***

²⁰³ O Mandado de Injunção é previsto no art. 5º, inc. LXI da Constituição Federal de 1988. Tem como finalidade a tutela de direitos subjetivos concretos - não é instrumento de processo abstrato como a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Tem como elemento deflagrador qualquer óbice para o exercício de um direito inoperante em face da ausência de norma regulamentadora (a omissão tem que ser total). De acordo com Luis Roberto Barroso, o Mandado de Injunção é inerente somente às *normas definidora de direitos* (BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996), sendo que não está adstrita apenas aos direitos fundamentais. Quanto aos seus efeitos, há duas correntes doutrinárias: 1) *Concretista*, defendida pela doutrina majoritária e posiciona-se no sentido de que no MI o órgão jurisdicional deve elaborar a norma para o caso concreto, permitindo que o titular do direito constitucional o desfrute imediatamente. 2) *Abstrata* (adotada pelo Supremo Tribunal Federal): baseia-se no princípio da separação dos poderes - em que o Judiciário não pode legislar - o STF sustentou que no MI tem o mesmo efeito da ação de inconstitucionalidade por omissão, ou seja, o judiciário deve apenas notificar o órgão (Poder Legislativo) para que elabore a norma sem estipular prazo, sendo que no caso a omissão decorrer do órgão administrativo, estabelecerá o prazo de 30 dias para que o respectivo órgão supra a omissão.

²⁰⁴ A ação direta de inconstitucionalidade por omissão é prevista no art. 103, § 2º da Constituição Federal de 1988 e decorre de qualquer omissão normativa (não material). Julgada procedente o STF notifica o órgão que elaborou a norma regulá-la sem que se estipule qualquer prazo, tendo em vista o princípio da separação dos poderes, com exceção quando a incumbência de elaborar a norma é de órgão administrativo em que a decisão tem caráter mandamental com prazo de 30 dias para elaborar a norma e se não fizê-lo estará sujeito a sanções, praticando infração penal às vezes.

política. Creio que o caminho talvez fosse outro - a ação direta de inconstitucionalidade pelo vício formal. Sem a regência atual, aplicar-se-ia a legislação comum, a legislação geral quanto aos tributos? A situação é delicada. Não sei se é aguardar, porque estamos com sete, e o quorum constitucional é composto por oito integrantes.²⁰⁵

Já Paulo Bonavides estabelece a distinção entre as *normas constitucionais de natureza programática* e as *normas de eficácia diferida*, de forma que nestas a interposição de lei posterior se faz prescindível para sua eficácia – no sentido de que somente tal norma somente terá o condão de implementá-la; enquanto naquelas (*programáticas*), a necessidade da interposição legislativa é decorrente de um caráter logicamente essencial, para que se produzam todos os efeitos desejados. Deste modo, para que se possa atribuir “esta ou aquela” natureza jurídica das normas *in casu*, necessário se faz a opção preliminar sobre a completeza (suficiência) ou não da legislação inerente ao cooperativismo.

Outra distinção de relevância, segundo o referido autor, é quanto aos *destinatários das normas*. Assim sendo, as *programáticas stricto sensu* possuem sua eficácia adstrita somente aos órgãos legislativos e a outros de caráter estatal – é o caso dos dispositivos do art. 174, § 2º e 146, Inc. III, c, enquanto que as de *eficácia diferida* se destinam tanto ao Estado como aos cidadãos. Além disso, as *normas programáticas stricto sensu* impescindirá de legislação ulterior para produzir todos os efeitos desejados.

A partir das categorias até aqui tratadas, verifica-se a dificuldade da tarefa em se definir a natureza jurídica das normas em análise, tendo em vista o fato de nenhuma classificação apresenta-se como absolutamente suficiente e/ou completa, de modo que consiga abarcar a complexidade das mais variadas espécies normativas.

²⁰⁵ (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Mandado de Injunção 701/DF- Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 11.03.2001)

Entretanto, não se pode perder de vista o fato de que a doutrina moderna, tem cada vez mais, rechaçado a idéia de normas *não auto-aplicáveis*, uma vez que todas elas gozam do atributo da efetividade, ainda que em diferentes graus. Deste modo, o seu alcance será determinado de acordo com sua completude, ou seja, quanto mais completa a norma, tanto maior será o seu grau de efetividade.

No que tange, em específico, às normas constitucionais inerentes ao cooperativismo, o Poder Público deve destinar-lhes a maior grau de efetividade possível, tendo em vista a existência de uma relevante legislação e pela inegável função social e econômica que este segmento exerce para o desenvolvimento nacional.

No que se refere aos efeitos ensejados pelos dispositivos em análise, vale citar a lição de Paulo de Barros Carvalho:

[...] de acordo com o meu ponto de vista, é postular um tratamento adequado para as cooperativas, não que esse tratamento esteja sozinho, isolado no art. 146, III, c, não mas eu conjugo com um outro, que é o art. 174, § 2º. Que diz: “o governo estimulará as cooperativas”. Alguns querem anular essa proposição prescritiva²⁰⁶ dizendo que ela não é prescritiva, mas apenas um programa. ***A linguagem do direito positivo não faz programas, é usada em função prescritiva de condutas, é uma linguagem que veicula ordens que devem ser cumpridas.*** O que acontece é que, muitas vezes, eu devo julgar as prescrições para formar uma unidade com sentido completo, e uma formulação como esta há de ser conjugada a outras então, mas ele denuncia flagrantemente um juízo de valor que o legislador admitiu com relação às cooperativas.²⁰⁷

Assim sendo, considerando que os dispositivos devem ser interpretados de forma conjugada não só com os dispositivos constitucionais, mas com todo o sistema, e considerando a premissa de que todas as normas constitucionais são

²⁰⁶NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. Saraiva: São Paulo, 1998, p. 4. Neves distingue os sistemas em *reais* e *proposicionais*. Aqueles (*reais*) se constituem por objetos do mundo físico e social, enquanto estes (*proposicionais*), pelas proposições, ou seja, pressupõe a linguagem. Percebemos, ainda que estes (*proposicionais*) podem se dividir em sistemas *proposicionais nomológicos*, em que as partes que o compõe são ideais, v.g., lógica, matemática, etc e sistemas *reais nomoempíricos*, que podem ser *descritivos*, no qual sua lógica se dá pelo binômio verdadeiro/falso como enunciados científicos (Ciência do Direito), ou *prescritivos*, que trata dos sistemas de regras como a lógica válido/inválido, como se verifica com o Direito Positivo.

²⁰⁷CARVALHO. Paulo de Barros. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001.p. 64.

capazes de produzirem efeitos, pode-se concluir como produto desta conjugação, que o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo* deve implicar inexoravelmente em políticas de estímulo e apoio ao cooperativismo e à suas atividades e, por conseguinte, tem como escopo a vedação de qualquer tratamento tributário mais gravoso às cooperativas, quando comparadas às demais espécies societárias.

3.3 Noção, especificidades e reflexos do ato cooperativo

O estudo dos diferentes atos praticados pelas cooperativas se demonstra imprescindível para a clara definição do regime tributário inerente a este tipo societário. Entretanto, antes de se adentrar especificamente e discriminar cada um destes atos, necessário se faz a análise preliminar do conceito de *ato cooperativo*, uma vez que muitos daqueles são mera decorrência deste.

Vale também mencionar, que o escopo da presente capítulo não é o de tratar exaustivamente os referidos atos, tendo em vista os diferentes objetos e objetivos sociais que inerentes ao segmento *in casu*, demandando assim, uma análise *in concreto*.²⁰⁸ Outrossim, é digno de nota salientar o fato de que o *objeto social* da cooperativa é distinto de seus *objetivos sociais* (fins sociais), pois estes se caracterizam pela promoção da defesa e do fomento da economia dos cooperados, mediante a prestação de serviços, constante nos estatutos, enquanto aqueles se referem à atividade empresarial desenvolvida pela cooperativa, para a consecução destes.²⁰⁹

²⁰⁸Tendo em vista, como anteriormente já fora dito, que nenhuma classificação é completa e suficiente para abarcar um determinado fenômeno em suas múltiplas características.

²⁰⁹FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**: direito cooperativo. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 23.

Desta forma, o que se pretende é demonstrar as diferentes categorias reconhecidas pela doutrina e, por conseguinte suas implicações no âmbito tributário. Tal análise se justifica, uma vez que o imperativo constitucional, a princípio, destina somente o tratamento tributário diferenciado aos *atos cooperativos* e não aos demais.²¹⁰ Passa-se, então, à análise do referido instituto.

Preliminarmente, mister se faz identificar alguns reflexos principais decorrentes do ato cooperativo. Trata-se dos princípios da *dupla qualidade; da identidade* e o da *não-exclusividade*.

O primeiro princípio (*dupla qualidade*) e o segundo (*identidade*) estão intimamente relacionados, tendo em vista que na sociedade cooperativa seus interesses – *fins sociais* - são idênticos aos de seus associados, ou seja, a implementação das atividades destes. Tal situação decorre do art. 4º da Lei 5764/71, *in verbis*:

“*As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídicas próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, **constituídas para prestar serviços aos associados** [...]*” [grifo nosso]

Em decorrência desta identidade de interesses emerge o *princípio da auxiliaridade*, o que atribui à cooperativa uma “natureza jurídica própria”,²¹¹ cujo sentido é o de expressar os negócios da cooperativa como um prolongamento dos de seus associados, verificando-se assim uma identidade de interesses.

Assim o associado é ao mesmo tempo proprietário e beneficiário da cooperativa, de forma que uma relação decorre de outra constituindo um negócio jurídico *sui generis*, por não se tratar de uma acomodação na doutrina clássica.

²¹⁰ Trata-se do pilar fundamental da estrutura sistemática do regime jurídico-tributário inerente às sociedades cooperativas.

²¹¹ Ver art. 4º da Lei 5764/71.

Este tem sido o entendimento da doutrina, no dizer de Reginaldo Ferreira Lima, senão vejamos:

A circunstancia de ser a cooperativa conceituada como “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.²¹²

Este também tem sido o posicionamento pacífico da jurisprudência, em especial a do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

“A cooperativa é uma espécie de sociedade que tem fins não lucrativos próprios. Ela tem a finalidade de auxiliar o desenvolvimento econômico de seus associados, os cooperados [...]” (Ministro Garcia Vieira no Recurso Especial nº 36.887-1/PR, e Ministro Demócrito Reinaldo no Recurso Especial nº 109.711/RS) [grifo nosso]

Já, no que tange ao *princípio do exclusivismo*, verifica-se o imperativo de proibição à cooperativa de praticar determinados negócios, relacionados à sua esfera interna – relação: cooperado/cooperativa – com indivíduos não pertencentes ao quadro social da mesma. Entretanto, tal princípio não foi recepcionado pela legislação infraconstitucional cooperativista (Lei 5764/71), tendo em vista o teor dos artigos. 85, 86, 87 e 88 do mesmo diploma, *in verbis*:²¹³

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.

[...] .

²¹² LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito tributário cooperativo nacional**. Max Limonad, São Paulo: 1997, p. 51.

²¹³ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas: direito cooperativo**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 28: Esses negócios [com não-associados], a rigor, se acham em contradição com os princípios de dupla qualidade e de identidade entre cliente e sócio, pelos quais se regem as cooperativas denominadas “puras” [trata-se de exceções erigidas pela legislação nacional]

Art. 87. **Os resultados das operações das cooperativas com não associados**, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, **poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas** públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.[...] [grifo nosso]

Trata-se de operações de fornecimento a não associados em que as atividades desenvolvidas pela cooperativa procuram atender àqueles objetivos que são acessórios ou complementares a seu fim.

Essas operações podem ser praticadas até determinada escala com a condicionante de que todo o resultado deverá ser contabilizado em separado das demais atividades da cooperativa e, obrigatoriamente, oferecido à tributação, e ainda, caso haja sobra, esta deverá constituir um fundo indivisível (Fundo de Assistência Técnica e Educacional e Social – FATES).

Dessa forma, verifica-se que a incidência da tributação em tais operações é perfeitamente legal e, por conseguinte, a realização de negócios da cooperativa extra-associados, sem que isso implique, contudo, a descaracterização da sociedade. Estas observações são de suma importância na definição das regras gerais de tributação dos atos praticados pelas sociedades cooperativas, uma vez que somente os chamados *atos cooperativos* é que escapam da exigência fiscal.²¹⁴

A par desses reflexos, passa-se à noção do que seja *ato cooperativo* e sua extensão. Assim, de acordo com a definição legal, expresso pela Lei 5764/71, tem-se:

²¹⁴ Conferir: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Recurso Especial nº 591.418/MG, Processo nº 2003/0169944-7.

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.* [grifo nosso]

É de se notar que a noção do que seja *ato cooperativo* é instituto recente no direito nacional, uma vez que somente com a edição da Lei 5.764/71 a doutrina começou a analisar com maior acuidade e rigor técnico seu conteúdo e, por conseguinte, a extensão de seus efeitos no âmbito tributário.

De acordo com o dispositivo legal supra, definem-se como *atos cooperativos os atos praticados entre cooperativas e seus associados, para a consecução dos objetivos sociais*. Em que pese a doutrina rechaçar a definição de institutos pela lei,²¹⁵ extrai-se da definição, que o ato cooperativo tem como sujeito a própria cooperativa e os seus cooperativados, cujo objetivos manifestam-se pela consecução da finalidade social, ou seja, pela prestação dos serviços prescrita no respectivo estatuto social. Outro aspecto relevante que se deve ressaltar é que o *ato cooperativo* não visa o lucro, ao contrário do *ato de comércio*.²¹⁶ Desta forma, tudo o que estiver fora desse esquema (cooperativa + cooperado + ausência de lucro) não é *ato cooperativo*. Deve-se assim, fazer uma análise *in concreto* para se constatar a conjugação desses três elementos.

A compreensão acertada do que seja o *ato cooperativo* nos dará melhores condições para solucionar a maioria dos problemas que uma cooperativa possa enfrentar no âmbito fiscal. Deste modo, o *ato cooperativo* se verifica naquele momento em que há uma atividade realizada pela cooperativa para com o seu

²¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24^a ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 64.

²¹⁶ REQUIAO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 21^a ed., São Paulo: Saraiva, 1993. p. 38-9. No direito nacional, os atos de comércio encontram enumerados no revogado Regulamento nº 737 de 1850 – trata-se de enumeração exemplificativa, que comporta extensão por analogia.

cooperado, seja pessoa física ou jurídica, desde que previsto em estatuto como finalidade precípua. É sobre ele que repousa a atividade essencial da cooperativa.

No que tange à sua extensão, verifica-se na doutrina duas correntes principais: 1) a *restritiva*, proveniente de uma interpretação literal e restritiva do conceito de *ato cooperativo* emanado pelo comando normativo do art. 79 da Lei 5764/71 e; 2) a *ampla*, decorrente de uma análise sistemática que tem como objetivo atribuir a máxima extensão a esses atos.²¹⁷ São adeptos da primeira corrente, autores como José Roberto Vieira,²¹⁸ João Bellini Júnior,²¹⁹ Pedro Einstein dos Santos Anceles,²²⁰ enquanto que a grande maioria da doutrina cooperativista posiciona-se no sentido da concepção *ampla* de ato cooperativo, dentre os que melhores abordaram o assunto: Walmor Franke,²²¹ Renato Lopez Becho,²²² Reginaldo Ferreira Lima.²²³

De acordo com a primeira corrente só é *ato cooperativo* *aquela praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais*, trata-se

²¹⁷ José Roberto Vieira, na 1ª C. Recurso nº 110.926. 2º, Conselho de Contribuintes, em. 04.07.2001, p. 07, se referindo à Carta Jurídica de San Juan, proveniente do II Congresso Continental de Direito Cooperativo, realizado na cidade de Porto Rico em 1976: *A respeito do alcance da noção de ato cooperativo, afirma-se que os estudos reconhecem dois alcances distintos que poderiam denominar-se restrito e amplo, respectivamente. O primeiro limita os sujeitos à cooperativa e seus associados exclusivamente, enquanto que o outro admite como sujeitos a cooperativa e seus associados ou não associados indistintamente, sempre que se trate da realização de atos ou atividades encaminhadas ao cumprimento do objeto social* [grifo nosso].

²¹⁸ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>> Acesso em: 25/08/2005. Segundo José Roberto Vieira, na 1ª C. Recurso nº 110.926. 2º, Conselho de Contribuintes, em. 04.07.2001, se referindo ao dispositivo do art. 79 da Lei 5764/71, se manifesta: "O mandamento nacional mostra com clareza o assumir do enfoque restrito do ato cooperativo".

²¹⁹ BELLINI JÚNIOR, João. **Sociedades cooperativas: Regime Jurídico e Aspectos Tributários**. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: Malheiros, 36, nov./dez. 1998. v. 1, nº 4, p. 11-20.

²²⁰ ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. PIS e COFINS sobre o ato cooperativo. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais de direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 235.

²²¹ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas: direito cooperativo**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 23-31.

²²² BECHO, Renato Lopes. **Elementos de direito cooperativo** (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002. p. 148-185.

²²³ LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário: comentário à lei das sociedades cooperativas (Lei nº. 5764/71)**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 53-6.

de mera interpretação literal, tendo como base o disposto no art. 79. Já a segunda corrente (*ampla*), admite, muitas vezes, na caracterização do ato cooperativo a participação de terceiros estranhos às cooperativas (não-associados), estabelecendo para tanto, uma classificação de seus diversos atos, cujas premissas, no direito nacional, fora proposta por Walmor Franke. Assim, por ter sido esta classificação precursora e ter exercido considerável influência às demais, passa-se à sua análise.

O referido autor, valendo-se dos princípios acima aduzidos, inerentes ao ato cooperativo (*dupla qualidade, identidade e não-exclusividade*), classifica os atos praticados pelas cooperativas em: 1) *negócios cooperativos internos* ou *atos cooperativos*, ou ainda *negócios-fim*; 2) *negócio externo, de mercado, com terceiros*, ou ainda *negócio meio*; 3) *negócios auxiliares* e; por fim, 4) *negócios acessórios*.

O primeiro – *negócio-fim* – só se realizará se em benefício do cooperado ou sucedido do segundo – *negócio-meio* -, isto decorre da natureza dúplice da cooperativa, por exemplo: numa cooperativa de produção, os cooperados têm o objetivo de escoar seus produtos, a cooperativa em decorrência de sua natureza de sociedade auxiliar (prestação de serviços) coloca este produto no mercado, de forma que os fins destas é idêntico aos daqueles (*princípio da identidade*). A distinção entre um negócio e outro é que no primeiro (*negócios-fim*) a relação se dá de forma multilateral entre os sócios, enquanto no segundo (*negócios-meio*) há uma relação de mercado em que a cooperativa representa os associados.²²⁴ Desta forma, tendo em vista que a cooperativa apresenta-se como uma extensão da economia dos associados, assinala Walmor Franke:

²²⁴ É interessante notar que a relação se dá de modo inverso nas sociedades mercantis, uma vez que nestas são os sócios que representam a sociedade.

[...] daí também a lição da doutrina dominante no sentido de que **os negócios internos entre cooperado e cooperativa (negócios-fim) não participam da natureza lucrativista das operações de mercado**, já que são regidos pelo princípio de identidade ou da unidade do fim e porque não existe mercado entre a cooperativa e o associado.²²⁵ [grifo nosso]

Para melhor compreensão de tal instituto, deve-se recorrer à doutrina alemã²²⁶, segundo o qual a constituição do ato cooperativo pressupõe uma operação de contrapartida que se caracteriza por intermédio de seus *objetivos sociais* (comercializar, adquirir produto, dispensar crédito, amparar a sua procura de clientela etc). São todas as operações de mercado, no entanto não podemos falar que são *atos cooperativos*, apesar de serem indispensáveis a estes, pois do contrário os mesmos nunca existirão. Pode-se assim concluir que tais operações apresentam-se sempre válidas, legítimas, legais e indispensáveis à constituição do *ato cooperativo* e, por conseguinte, o integra.

Como já acima fora aduzido, não se deve confundir a finalidade da cooperativa com o seu objeto.²²⁷ Inexiste cooperativa que realize sua finalidade sem que se utilize uma operação de contrapartida. No entanto, vale ressaltar que quando as cooperativas exercem negócios externamente no mercado, o regime destes, são regidos pelo direito comum, devendo ser normalmente tributados, no entanto com relação aos atos internos da cooperativa aplicar-se-á a regra do *ato cooperativo*.²²⁸

²²⁵ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**: direito cooperativo. São Paulo: Saraiva, 1973. p.26.

²²⁶ DE ROSE, Marco Túlio. Notas colhidas em 11.06.2001, em palestra ministrada na Faculdade de Direito de UFPR, com o tema: "Aspectos Jurídicos do cooperativismo".

²²⁷ Seria absurdo, v.g., que uma cooperativa de médico exista para prestar serviços médicos aos próprios médicos.

²²⁸ Segundo Professor José Antônio Peres Gediel, a finalidade se reveste da forma de ato cooperativo e os objetivos sociais exigem as operações de contrapartida. A forma jurídica da finalidade é uma forma específica que é a do ato cooperativo e a forma jurídica das operações de contrapartida pode ser qualquer uma prevista em lei. A diferença é que no art. 79 da Lei 5767/71 há um finalismo, porque, geralmente, os negócios jurídicos não observam uma causação (causa eficiente/causa necessária). Aqui a lei exige uma causação finalística, voltada a consecução dos objetivos sociais". (informação oral obtida em palestra ministrada pelo Professor Marco Túlio de Rose, na UFPR em 25 de outubro de 2001)

Entretanto, em decorrência da complexidade do mercado, mesmo aquelas cooperativas adstritas ao *princípio do exclusivismo* (o que não é o caso das cooperativas brasileiras), necessitam, além dos *negócios-fim* e *negócios-meio*, realizarem outras espécies de atos, dentre os quais: os *negócios auxiliares* e os *negócios acessórios*. Distingui-se assim, o *ato cooperativo* dos *negócios auxiliares*, que são as operações de ordem interna que a sociedade necessita para a realização de seus objetivos sociais.²²⁹ Já os *atos acessórios* apresentam-se como atos eventuais à cooperativa e não se vinculam diretamente aos seus fins, no entanto são decorrentes destes.²³⁰ Estes são atos típicos de qualquer outra organização coletiva, devendo seguir a mesma regra tributária de qualquer espécie societária. A doutrina alemã os denomina como operações de socorro.

A jurisprudência, ainda que não de forma pacífica, também vem externando tal entendimento, assim pede-se vênias para transcrever trecho do voto proferido pelo Ministro Garcia Vieira no Recurso Especial nº 36.887-1-PR, e pelo Ministro Demócrito Reinaldo no Recurso Especial nº 109.711-RS, ambos do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

A cooperativa é uma espécie de sociedade que tem fins não lucrativos próprios. Ela tem a finalidade de auxiliar o desenvolvimento econômico de seus associados, os cooperados.

Por isso, **de regra fica de fora da incidência do Imposto de Renda sobre pessoas jurídicas**, cuja base de cálculo é o lucro das empresas. Como a cooperativa por si, não deve ter lucro – por natureza ela não visa ao lucro, **os resultados positivos alcançados por ela em suas**

²²⁹ KLEIN, Friedrich. *apud* FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**: direito cooperativo. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 27: Referindo-se aos negócios auxiliares: São todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, por conseguinte, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”.

Incluem-se nos negócios auxiliares a locação de imóveis para uso da cooperativa, a aquisição de material para escritório, a compra de combustível para máquinas agrícolas de uso comum, o fornecimento de caixas e cestos por uma cooperativa de fruticultores para uso dos sócios [...]

²³⁰ KLEIN, Friedrich. *apud* FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**: direito cooperativo. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 27. Negócios acessórios, “os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade. Verificam-se, eventualmente, na esfera operacional da empresa e, conquanto se trate de negócios acessórios, não se equiparam a uma fonte autônoma de receitas (por exemplo, a venda de uma máquina imprestável ou tornada obsoleta etc.)”

operações pertencem aos cooperados, e não a ela – há de estar em situação de não incidência.

É preciso anotar as diversas espécies de negócios, ou atos negociais que podem ser praticados pelas cooperativas.

Surge, em primeiro lugar, o chamado **ato cooperativo, também chamado negócio-fim ou negócio cooperativo, ou ainda, os negócios internos**, isto é, **as relações entre a cooperativa e os cooperados**. É aqui que há o recebimento das mercadorias, dos produtos dos cooperados, como exemplo que se adapta à espécie sob exame, de cooperativa de produtores rurais e, posteriormente, há devolução a estes do resultado da venda daqueles produtos rurais. Esse negócio-fim, evidentemente, **é o ato cooperativo básico, fundamental. Esse**, é claro, normalmente correndo, **não poderá se sujeitar à tributação do Imposto de Renda porque não há lucro para a pessoa jurídica.**

As cooperativas, **para chegar a esse negócio-fim, precisam praticar alguns atos com terceiros, que são os pressupostos necessários para a realização dos atos cooperativos**. Se a cooperativa recebeu a produção de um cooperado, precisa vender essa produção a terceiros. Esse tipo de negócio **constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio – são os atos-meios para que se realize o ato cooperativo – ou ainda negócios de contrapartida**: são as vendas dos produtos recebidos para terceiros. **Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão fora da incidência do imposto de renda.**

Em terceiro lugar, existem ainda **outros negócios ou atos que são acessórios ou auxiliares para a boa administração da cooperativa**: contratar empregados, alugar salas, vender imóveis, vender máquinas velhas, vender resíduos de beneficiamento, ou produtos estragados, e outras alienações eventuais. **Aí, a cooperativa estará agindo, não como uma sociedade comercial, mas como qualquer pessoa em atividade não comercial, como um associado civil que é, procurando, não o lucro, mais simplesmente a mais valia na forma de ganho. Estes negócios também estão de fora da incidência do Imposto de Renda.**

A quarta modalidade de negócios que pode ser praticada pelas cooperativas são os **atos chamados vinculados à finalidade básica. Serão os negócios com não associados, são autorizados pela Lei das Cooperativas nos artigos 85, 86 e 88**. São os negócios com os não associados ou os investimentos em sociedades não cooperativas. Esta é uma abertura que a lei deu, para que as cooperativas tenham condições de melhor funcionamento, porque poderão aproveitar uma capacidade ociosa na sua maquinaria, ou terão possibilidade de aplicar o dinheiro em investimentos, em vez de deixar o dinheiro parado. A lei autorizou que as cooperativas efetuassem esse tipo de transações. São atividades não ligadas ao objetivo principal; mas, de algum modo, com ele relacionadas, pois visam a dar uma melhor capacidade, um aproveitamento maior às virtualidades, às potencialidades da cooperativa. **Esses tipos de negócio, segundo a lei, estarão, evidentemente, sujeitos ao Imposto de Renda.**

Por fim, existe uma quinta espécie de negócios que podem ser praticados pelas cooperativas. Podem no sentido fático, mas não no sentido jurídico, porque são negócios vedados pela lei. [...] O art. 24, § 3º, proíbe as cooperativas de distribuir vantagens a associados e a outras pessoas. [...] Esse tipo de transação não é permitido. [...] Parece claro que, praticando negócios ilegais, a cooperativa deixa de atuar como sociedade cooperativa, ou seja, como aquela associação que visa apenas a melhorar as condições econômicas dos associados.

No que se refere ao lucro auferido em operações especificamente cooperativas com não-associados, entende Franke que se houver distribuição deste entre os cooperados, tais operações descaracterizariam a cooperativa. Entretanto, se o referido lucro não for distribuído e destinado ao FATES, com o objetivo os fins basilares das cooperativas (educação, assistência, previdência etc.), as cooperativas estariam exercendo funções essencialmente estatais e, por isso, faria *jus* ao tratamento fiscal privilegiado que gozam as entidades estatais que realizam tal função.

Em que pese sua proposta ser justificável, a Lei 5764/71 é clara em suas disposições no sentido de que a renda proveniente das operações com terceiros deve ser entregues à tributação.

Assim sendo, há de se concluir que o dispositivo do art. 79 não enseja qualquer óbice ao adequado tratamento tributário destinado ao ato cooperativo, previsto constitucionalmente, não obstante a inexistência de lei complementar específica para tanto.

Conclusões

1. As sociedades cooperativas têm origem histórica contemporânea à era do capitalismo industrial: seu surgimento se deu em decorrência da crise social que decorreu do advento desse modo de produção. Buscava-se, por meio da organização cooperada entre trabalhadores, a superação do sistema capitalista, tendo como principais teóricos Owen, Fourier e Lassale.

2. A proposta “original” das cooperativas acabou sendo superada, não tendo tais instituições papel de relevância na superação do sistema capitalista de produção. Os modelos cooperativistas, contudo, acabaram sendo adotados tanto pelos países capitalistas quanto pelos países que, outrora, integraram o chamado “bloco socialista”. A circunstância de se tratar de país alinhado a qualquer dos dois modos de produção e organização política e social, contudo, apresentou-se como aspecto de somenos importância: ao longo do século XX, constatou-se que o grande fator de *discrimen* entre os Estados em que o movimento cooperativista implementou-se de modo satisfatório, e aqueles em que o modelo não vingou, consiste na tradição cultural coletivista.

3. Concebido primeiramente pelo operariado, o movimento cooperativo alçou novos vãos, ocupando lugar de destaque em diversos ramos, das cooperativas de atores teatrais até as cooperativas cujo fim precípua consiste na obtenção de vantagem econômica.

4. No Brasil, predominam as cooperativas no setor agropecuário, porém estas também atuam em outros segmentos, como consumo, crédito, educação, habitação, mineração, produção, serviço, trabalho e especiais.

5. A evolução histórica do direito cooperativo no ordenamento jurídico brasileiro tem como marco inicial o Decreto n.º 979, promulgado em 06 de janeiro de 1903, que permitiu formação de cooperativas de produção e de consumo, dispondo, ainda, acerca das caixas rurais de crédito.

6. Na história recente do cooperativismo brasileiro, três diplomas normativos merecem destaque: a) o Decreto-Lei nº 59/66, por ter revogado toda a legislação anterior referente às cooperativas e as conquistas de liberdade cooperativista disciplinadas pela legislação ab-rogada; b) o Decreto nº 60.597/67, por nele estar presente a primeira noção, no ordenamento jurídico nacional, dos chamados “atos cooperativos” (operações realizadas entre cooperados e cooperativa), e por diferenciá-los das operações de compra e venda (art. 105 do Decreto) e; c) a Lei nº 5.764/71, que operou uma “renovação das estruturas” do cooperativismo brasileiro, estabelecendo efetivamente o regime jurídico cooperativo, e com objetivo de fomentar tal segmento.

7. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, inicia-se um período de “liberalização” do cooperativismo, sendo determinado pela Constituição que o Estado não intervirá nas sociedades cooperativas. A Constituição Federal de 1988 dispôs, ainda, a respeito de vários outros aspectos do sistema cooperativista, dentre os quais a imposição de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, além da adoção expressa de uma política de apoio e estímulo em seu art. 174, §2º, que “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

8. O Novo Código Civil veio ratificar, retificar e complementar alguns dos institutos cooperativos. Destarte, inseriu-as na categoria das sociedades simples, consistindo as cooperativas, no atual panorama jurídico, em subespécie das sociedades simples.

9. É certo que, hoje em dia, não se pode mais falar em sistema normativo sem levar em conta a distinção entre regras, princípios e valores. Estes consistem em idéias básicas, em regra universais, e cuja observância tem sido perene nos diversos ordenamentos jurídicos; princípios, por sua vez, consistem em mandamentos nucleares de um determinado sistema, de alta carga valorativa e grau de abstração, ostentando, em contrapartida, baixa densidade normativa. Além disso, representam, em certo momento histórico e ordenamento específico, a efetivação e a positivação (mesmo que implícita) dos valores que lhes serviram de inspiração – por isso dizer-se que os valores consistem no modo de ser, enquanto os princípios, no modo de agir. As regras, por sua vez, traduzem comandos de definição, de baixa carga valorativa e alta densidade normativa. Princípios seguem a técnica da ponderação; regras, a técnica do “*tudo ou nada*”.

10. A doutrina cooperativista, para formular seus “fundamentos lógicos”, inspirou-se em determinados valores, consubstanciados nas idéias de igualdade, democracia, responsabilidade, ajuda mútua, solidariedade e equidade. Esses valores servem de ponto de partida para o reconhecimento das sociedades cooperativas como formas peculiares de agrupamentos de indivíduos, especialmente em relação às sociedades mercantis, inspiradas em valores diversos, seguindo uma lógica também diversa.

11. Em decorrência desses valores, surgiram certos princípios essenciais que nortearam o cooperativismo. Tais princípios tiveram sua origem em Rochdale, porém, com os processos de evolução organizacional e societária, foram revistos, consubstanciando-se, atualmente, em 7 (sete) mandamentos de observância permanente e obrigatória para as cooperativas: 1) adesão voluntária e livre; 2) gestão democrática pelos membros; 3) participação econômica dos membros; 4)

autonomia e independência; 5) educação, formação e informação; 6) intercooperação e; 7) interesse pela comunidade. Tais mandamentos encontram-se, em sua maioria, expressa ou implicitamente dispostos na legislação cooperativa vigente (Lei 5.764/71 e Novo Código Civil).

12. Na análise do fenômeno cooperativo e de suas relações com os preceitos fundamentais do ordenamento jurídico, deve-se atentar para a observância de algumas premissas iniciais: a) o Estado brasileiro se reconhece como Estado Democrático de Direito e, dessa opção política, decorre a adoção de certos valores, como os da igualdade, da liberdade e da cidadania; b) os princípios gerais, subjacentes ao ordenamento, visam à realização concreta do Estado brasileiro enquanto Estado Democrático de Direito; c) nada obstante a referência, pela doutrina cooperativista, a diversos princípios do direito cooperativo, tais afirmações padecem de certa impropriedade técnica, porque, a rigor, não se pode falar na existência de um sistema cooperativo – é mais correto falar em subsistema cooperativista, ou em regime jurídico cooperativista; d) muitos dos “princípios” específicos que informam o subsistema cooperativista não constituem, efetivamente, princípios gerais, nucleares do sistema jurídico; ao contrário, são mandamentos circunscritos ao fenômeno cooperativista, que lhe determina o regime jurídico – porém, não se aplicam a todos os ramos do direito, nem mesmo a todos os ramos do direito privado (seria mais correto chamá-los princípios setoriais do direito cooperativo); e) no confronto entre princípios setoriais do sistema cooperativo e os princípios gerais do ordenamento jurídico, estes deverão, ao menos como regra, prevalecer; f) há, contudo, “princípios” específicos do cooperativismo que se identificam com os princípios gerais do ordenamento jurídico – tais postulados específicos constituem manifestação dos princípios gerais no âmbito do subsistema

cooperativo; g) outros “valores e postulados específicos” referidos pela doutrina cooperativista, constituem, na verdade, regras técnicas, que não podem ser considerados, propriamente, princípios (mesmo que restritos ao subsistema cooperativista).

13. Dentre os postulados essenciais às novas teorias da interpretação constitucional, o princípio da dignidade da pessoa humana ocupa lugar de destaque, sendo considerado, atualmente, o *centro axiológico da concepção do Estado Democrático de Direito e de uma ordem mundial idealmente pautada pelos direitos fundamentais*.

14. A coincidência entre os valores inspiradores do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (igualdade, liberdade, democracia, respeito ao próximo *etc*) e os valores que serviram de inspiração ao movimento e aos princípios cooperativos (igualdade, democracia, responsabilidade, ajuda mútua, solidariedade e equidade) evidencia que o fenômeno cooperativista se presta, indubitavelmente, à realização desse princípio fundamental. A Constituição reconhece a importância dessa forma de agrupamento, tendo disposto a respeito da necessidade de que o Estado Brasileiro incentive e estimule sua criação e desenvolvimento.

15. Princípio setorial inerente ao direito cooperativo, de suma importância, consiste no princípio do livre acesso e da adesão voluntária, reconhecidos pela Lei 5.764/71 (art. 4º, inc. I), e pelo Novo Código Civil (art. 1094). A par disso, referido princípio traz duas idéias principais: uma referente à voluntariedade de ingresso na cooperativa dos indivíduos interessados, e outra, referente ao livre acesso (“princípio da porta aberta”). Essa última manifestação do princípio setorial é peculiar, ímpar das cooperativas, porque, nos outros tipos societários, não existe previsão semelhante – tanto nas sociedades pessoais, quanto nas de caráter institucional

(Sociedades Anônimas), o ingresso de novos partícipes (sócios, acionistas) está condicionado a diversos fatores (aceitação dos sócios e também prévia aquisição de ações). Tais peculiaridades evidenciam que o postulado setorial do livre acesso e da adesão voluntária representa a materialização concreta do princípio fundamental da liberdade, consagrado pela Constituição Federal, no *caput* de seu art. 5º.

16. Ainda a respeito do livre acesso e da adesão voluntária, grassa controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre se o livre acesso (“porta aberta”) constituiria manifestação da autonomia contratual, ou se, então, caracterizaria um direito subjetivo dos interessados em fazer parte da cooperativa. Tendo em conta os diversos princípios setoriais que conformam o regime jurídico das cooperativas, é certo dizer que o último entendimento – de que o livre acesso caracteriza direito subjetivo do interessado – se apresenta mais consentâneo com as normas cooperativistas.

17. Referido princípio possui limitações, que, no entanto, não significam, como regra, violações a seu enunciado. São, a bem da verdade, disposições que levam em consideração fatores juridicamente razoáveis (angariação de maior aporte financeiro, otimização e desenvolvimento do empreendimento cooperativo), e que não atingem o núcleo essencial do postulado do livre acesso e da adesão voluntária.

18. Com a entrada em vigor do Novo Código Civil, algumas regras referentes ao livre acesso e à adesão voluntária sofreram alterações. Há, em pontos específicos, antinomias aparentes entre o disposto na Lei do Cooperativismo e o Novo Código Civil. Por se tratar de regras *em sentido estrito*, consistindo em manifestações *reflexas* do princípio do acesso livre, são suficientes, para dirimir esses conflitos, os critérios “tradicionais” de resolução de antinomias aparentes de normas.

19. Há, por outro lado, questões que se relacionam com o princípio do livre acesso, porém como manifestações de maior densidade normativa, que se prestam a garantir a efetividade de tal princípio. Essas manifestações, de maior concretude, consistem na neutralidade de orientação política e religiosa, bem como na indiscriminação racial ou social.

20. Dentre os postulados que a doutrina cooperativista convencionou chamar princípios do cooperativismo, é também de grande relevo o da participação econômica dos membros. Este princípio homenageia o valor *eqüidade*, e possui como manifestações concretas as regras que determinam a possibilidade de variação do capital social, as que regem a limitação do número de quotas-parte e a distribuição dos resultados, e a da indivisibilidade dos fundos obrigatórios.

21. O princípio da autonomia e independência das cooperativas se refere à capacidade e liberdade das cooperativas gerirem seus próprios negócios, devendo obediência, tão-somente, às normas de ordem pública, às deliberações em Assembléia Geral e às disposições estatutárias. Esse princípio, de matiz constitucional (5º, inc. XVIII), garante que a criação de cooperativas independe de qualquer tipo de autorização, sendo manifestação, no setor cooperativo, da liberdade de exercício de qualquer atividade econômica.

22. Na prática, contudo, a Organização das Cooperativas do Brasil entende que o registro no sistema OC constituiria requisito para funcionamento das cooperativas, com base no art. 107 da Lei do Cooperativismo. Tal dispositivo, contudo, parece ter sido revogado pela nova ordem constitucional inaugurada com o advento da Constituição Federal de 1988. Como todo princípio, todavia, a autonomia e a independência das cooperativas se sujeitam ao respeito aos direitos fundamentais e aos outros postulados do sistema, sendo certa a possibilidade de

intervenção e, até mesmo, de dissolução das cooperativas cuja atuação viole outras normas fundamentais.

23. Princípio setorial de extremo relevo dispõe constituir um dos objetivos institucionais das cooperativas a promoção da educação, formação e informação dos membros, representantes eleitos e trabalhadores. Esse postulado relaciona-se com diversos princípios/direitos fundamentais da ordem jurídica: cidadania, dignidade da pessoa humana, liberdade. De forma semelhante ocorre com o postulado do interesse da comunidade, que dispõe ser, também esse, um dos objetos sociais da cooperativa.

24. Outro aspecto central referente ao fenômeno cooperativista diz respeito à intercooperação, que permite às entidades agruparem-se em federações e confederações, partilhando experiência e estruturas.

25. Visto sob a ótica constitucional, percebe-se que o fenômeno cooperativista constitui instrumento de grande valia, na efetivação dos valores, princípios e direitos fundamentais da ordem jurídica brasileira. As cooperativas apresentam, desde sua forma de organização até seus objetivos sociais, peculiaridades que as tornam, em certo sentido, “superiores” às outras formas de agrupamentos de indivíduos.

26. Atento a essas peculiaridades, o Poder Constituinte Originário dispôs, ao longo de toda a Carta Magna de 1988, a respeito das garantias, formas de estímulo, e tratamento tributário das cooperativas. Assim, no rol dos direitos fundamentais, fez inserir o princípio setorial da liberdade de associação; na parte referente à ordem econômica, elegeu, dentre seus princípios gerais (*rectius*: políticas públicas), o de incentivo ao cooperativismo; no regramento do Sistema Tributário

Nacional, tratou da necessidade de “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”.

27. Se não se faz notar controvérsia relevante a respeito das duas primeiras ordens de dispositivos (direitos fundamentais, políticas públicas de viés econômico), no que diz tange ao adequado tratamento tributário, grassa desinteligência doutrinária gravíssima, sendo que a jurisprudência enfrenta a questão de modo, por vezes, reducionista.

28. Se a Constituição não deve ser interpretada em tiras,²³¹ é certo que a correta inteligência da norma constante do art. 146, inc. III, “c” da Constituição Federal deve, sempre, levar em conta as outras normas constitucionais que regulam o subsistema em que se insere o fenômeno cooperativista.

29. Pode-se dizer, ao menos à primeira vista, que o “adequado tratamento” imposto, pela ordem constitucional, às cooperativas, requer o reconhecimento, pelo Poder Público, da relevância dessas entidades, e a conseqüente instituição de políticas – tributárias! – privilegiadas no seu regramento.

30. Como, contudo, o dispositivo objeto da controvérsia está inserido na parte da Constituição Federal relativa ao Sistema Tributário Nacional, também sob esta ótica – constitucional-tributária – deve ser analisada a norma, sob pena de, não o fazendo, esbarrar na violação a princípios e institutos específicos desse subsistema normativo.

²³¹ GRAU, Eros. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 150 e 240. Advertência diversas vezes repetida pelo Ministro Eros Roberto Grau: “*Aqui devo salientar, contudo, inicialmente, que, assim, como jamais se interpreta um texto normativo, mas sim o direito, não se interpretam textos normativos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo. Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. [...] A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma – até a Constituição*”. [Na mesma obra, e em idêntico sentido] [grifo nosso]

31. Parte-se então de uma interpretação constitucional sistemática para se galgar o real alcance do referido dispositivo. Devido a relevância desse sistema, que, muitas vezes, acaba exercendo funções tipicamente públicas, defende-se um tratamento tributário diferenciado que, por vezes, pode se caracterizar como a *não-incidência tributária*, ou, no mínimo, uma tributação não mais gravosa do que à destinada a outras espécies societárias, tendo em vista o princípio da isonomia substancial.

32. Para tanto, o presente estudo se debruça na análise dos diferentes institutos da *incidência*, *não-incidência*, *isenção* e *imunidade*, além das diferentes classificações constitucionais quanto à *efetividade das normas constitucional* com o objetivo de se extrair o verdadeiro sentido da norma prevista no art. 146, inc. III, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988.

33. A *incidência* ou *fato imponible do tributo*, ou ainda, o *fato gerador in concreto* é a realização (*subsunção*) da hipótese de incidência. A *não-incidência* se dá pela inoccorrência de qualquer fato imponible ou quando ocorre um fato tributariamente irrelevante (fato não imponible). A *imunidade* caracteriza-se como hipótese de não-incidência tributária constitucionalmente qualificada. A *isenção* constitui hipótese de *não-incidência* tributária legalmente qualificada.

34. Embora os regimes jurídicos da *não-incidência*, da *imunidade* e da *isenção* sejam diversos, o efeito apresenta-se o mesmo, ou seja, o não-pagamento de tributo.²³²

35. No que tange ao estudo dos efeitos das normas constitucional, verifica-se que todas as regras de direito são imperativas, logo as normas constitucionais

²³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 218.

também o são. Além disso, tais normas se valem uma ordem, com força jurídica e moral;

36. Classificações precursoras distinguem dois tipos de normas constitucionais, quanto à sua aplicabilidade: 1) *normas constitucionais aplicáveis (mandatory provisions)* e; 2) *normas constitucionais não-autoaplicáveis* ou *normas diretórias (directory)*. Outras classificações surgiram, em regra no mesmo sentido. Posteriormente, contudo, passou-se a entender que inexistia norma constitucional não-auto-aplicável;

37. José Afonso da Silva classificou as normas constitucionais em três categorias: 1) *norma constitucional de eficácia jurídica plena*; 2) *norma constitucional de eficácia jurídica limitada* e; 3) *norma constitucional de eficácia jurídica contida*; *norma constitucional de eficácia jurídica plena* é aquela que apresenta todos os elementos necessários para sua aplicabilidade e, por conseguinte ensejando todos os seus efeitos; *norma constitucional de eficácia jurídica limitada* carece de todos os elementos necessários à sua integral aplicabilidade, impescidindo assim da *interpositio legislatoris*, para a produção de todos os seus efeitos; *norma constitucional de eficácia jurídica contida* (reduzível ou restringível), é aquela que apresenta aplicabilidade plena, imediata e integral - produzindo todos os efeitos dela decorrente, entretanto, outra norma de natureza infraconstitucional pode reduzir ou restringir o alcance de seus efeitos.

38. Luís Roberto Barroso classifica as normas constitucionais em: 1) *normas constitucionais de organização*; 2) *normas constitucionais definidoras de direito* e; 3) *normas constitucionais programáticas*; normas de organização é a obrigação objetiva de algo que deve ser feito, sem que o dever enunciado fique subordinado à ocorrência de um fato previsto, do qual possam ou não resultar

determinadas conseqüências; estas normas têm como atribuições: a) veicular as decisões políticas fundamentais, como a forma de Estado e de governo; b) determinar as competências dos órgãos constitucionais; c) instituir órgãos públicos e; estabelecer normas processuais ou procedimentais de revisão constitucional; normas definidoras de direitos têm como objetivo cuidar da estrutura básica do Estado e definir direitos do cidadão; para que decorra um direito subjetivo das normas definidoras de direitos, devem-se observar três requisitos: 1) verificação de um dever correlato, 2) ação correspondente e 3) possibilidade de violação deste direito; normas definidoras de direitos podem gerar situações prontamente desfrutáveis, dependentes apenas de uma abstenção estatal ou ainda; pode ensejar a exigibilidade de prestações positivas do Estado, ou, ainda, contemplar interesses cuja realização dependa de edição de norma infraconstitucional integradora; normas programáticas eram tidas como meros enunciados políticos, de caráter moral e destituídas de qualquer eficácia, mas, atualmente, tem-se reconhecido o seu caráter vinculativo; possui como efeitos práticos: a) revogar atos normativos anteriores que disponham em sentido contrário ao seu conteúdo; b) enseja um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, revogando a legislação anterior incompatível; c) funciona como baliza hermenêutica para interpretação do ordenamento jurídico e; d) gera direitos subjetivos.

39. Paulo Bonavides, no que tange ao estudo da eficácia das normas constitucionais, identifica três categorias: 1) *normas constitucionais programáticas*; 2) *normas constitucionais imediatamente preceptivas* e 3) *normas constitucionais de eficácia diferida*. As normas constitucionais programáticas não possuem unicamente como função estabelecer as diretivas do ordenamento do Estado para a persecução de fins jurídicos, políticos ou sociais, mas também a de vincular comportamentos

futuros, subdividindo-se em *normas programáticas lato sensu* e *normas programáticas stricto sensu*. A primeira, de caráter genérico, integra a categoria dos denominados princípios gerais, tendo como escopo além orientar o desenvolvimento do ordenamento jurídico, atribuir eficácia interpretativa sobre o mesmo. Já nas *normas programáticas stricto sensu*, o poder constituinte originário preestabelece um programa de ação de direção política e administrativa dotado de eficácia prevalente às demais normas infraconstitucionais. As normas constitucionais imediatamente preceptivas têm como função a regulação das relações entre cidadãos, e entre o Estado e estes. São normas que não apresentam maiores dificuldades para sua aplicabilidade. Diferenciam-se das programáticas: 1) pela necessidade de legislação posterior para completa aplicabilidade, enquanto nestas a referida necessidade possui natureza logicamente essencial; 2) as *normas constitucionais programáticas stricto sensu* possuem sua eficácia adstrita aos órgãos legislativos e outros de caráter estatal, enquanto que as de *eficácia diferida* atingem tanto o Estado como os cidadãos; 3) no que se refere à regulação, verifica-se que nas normas de eficácia diferida já há regulação, enquanto que nas normas *programáticas stricto sensu* deve haver interposição de legislação ulterior. Caracterizam-se assim como normas de eficácia plena direcionadas tanto ao Estado como aos cidadãos.

40. Assim, em decorrência do caráter imperativo das normas, principalmente as constitucionais, cuja força não é só jurídica, mas também moral, que tal norma deve expressar o maior grau de efetividade possível. Obtém-se como resultado, as seguintes conclusões: a) o teor do art. 146, inc. III, alínea “c”, deve ser interpretado conjuntamente com o disposto no art. 174, § 2º, da Constituição Federal; b) tais normas são *auto-aplicáveis* e, portanto, devem produzir efeitos; c) a natureza jurídico-tributária da referida norma no que tange ao *ato cooperativo*

caracteriza-se *tratamento diferenciado ou mais benéfico*, que ora podem apresentar-se como *hipóteses de não-incidência*, como ocorre naquelas situações em que o tributo tem como base de cálculo a renda; ora como tratamento não mais gravoso que o destinado às sociedades em geral.

41. No que se refere à extensão da noção de *ato cooperativo* disposto no art. 79 da Lei 5764/71, realiza-se também uma análise sistemática do referido comando normativo conjugando-o com os demais dispositivos da Lei 5764/71.

42. Existem quatro correntes principais no que tange à definição da natureza jurídico-tributário inerente ao tratamento adequado ao ato cooperativo, dentre elas: a) a do *tratamento diferenciado* (mais benéfico); b) a da *não-incidência*; 3) a da *imunidade* e c) a da *isenção*.

43. A primeira é adotada pela doutrina majoritária e defende um *tratamento diferenciado* (mais benéfico) inerente ao *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*, cujo fundamento é o princípio da igualdade substancial. Desta forma, em que pese tal posicionamento não ser adotado pela jurisprudência predominante, o Poder Público deve reconhecer as especificidades das sociedades cooperativas - sua função social e relevância econômica – atribuindo-lhe um tratamento mais benéfico.

44. A *não-incidência* decorre, nas palavras de Volkweiss,²³³ da falta de previsão ou autorização constitucional para a instituição ou criação de tributo, também denominada *não-incidência pura e simples*. É a teoria que mais vem sendo aceita pela jurisprudência, entretanto somente para aqueles impostos que tenham como base de cálculo a renda.

²³³ VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do advogado, 1998. p. 151.

45. No que tange as duas últimas correntes: a da *imunidade e isenção*. Em que pese a inexistência de vedação desta última, a jurisprudência é pacífica no sentido de refutá-las como categoria constitucional-tributária inerente ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

46. Em decorrência do que até aqui fora exposto e considerando o fato de inexistir dispositivo constitucional inútil, entendemos pela natureza jurídico-tributária dúplice do imperativo constitucional, constante no art. 146, III, aliena “c” que atribui o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*, ou seja:

47. Naquelas situações em que o tributo tem como base de cálculo a renda, verifica-se uma situação de *não-incidência*,²³⁴ cujo fulcro está na Lei 5.764/71, mais especificamente nos artigos 79, 85, 86, 87, 88, 111 e 113;

48. Em situações distintas à acima elencada, em decorrência da conjugação do art. 146, III, c com o art. 174, § 2º da CF, poder-se-á até destinar um tratamento igualitário formalmente, na ausência de lei mais benéfica, mas jamais atribuir uma carga tributária mais onerosa, como é o caso, v.g., das cooperativas populares quando comparadas com as sociedades simples e empresas de pequeno porte.

49. Por fim, para que se possa alcançar o real entendimento do adequado tratamento tributário destinado ao ato cooperativo deve-se estabelecer uma relação entre os dispositivos constitucionais dos artigos 174 e 146, inc. III, “c” com os artigos 2º, 79, 85, 86, 87, 88, 111 e 113, da Lei 5.764/71 de forma que a extensão do conceito de ato cooperativo decorrerá da modalidade de cooperativa, da operação realizada, e do tributo em análise;

²³⁴ BULGARELLI, Waldirio. **Regime tributário das cooperativas**. p. 8: [se referindo ao Fisco] Faz-se, intencionalmente ou não, confusão entre isenção e não-incidência, sempre em prejuízo das cooperativas, obrigando aos estudiosos e técnicos a insistirem nessa diferença que é realmente primária para os tributaristas, mas que no caso das cooperativas parece sempre ficar esquecida.

50. Para tanto, o interprete deve-se valer das diversas categorias de atos praticados pela sociedade cooperativa, elegidas pela *concepção ampla* de *ato cooperativo*, dentre os quais: a) *negócios-fim*; b) *negócios-meio*; c) *atos acessórios*; d) *atos auxiliares*, de forma que: I) O *ato cooperativo* não tem como objetivo o lucro e, por isso, não deve ser tributado; II) Os *negócios-fim* e os *negócios-meio* são sempre *atos cooperativos*; III) As receitas provenientes dos *atos auxiliares* constituem-se como receita da cooperativa, entretanto alguns *atos auxiliares* podem caracterizar-se como *ato cooperativo*, como é o caso das aplicações das sobras líquidas nas operações financeiras, cujo objetivo é a manutenção do poder de compra da moeda, em que pese a posição contrária da jurisprudência; IV) Os *atos acessórios* e as operações *com terceiros não associados* podem gerar lucro, caracterizando-se como *atos não-cooperativos* e, por isso, devem ser entregues normalmente à tributação.

Referências

ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. Disponível em <http://www.ica.coop/ica/pt/ptprinciples.html> >.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BARROSO, LUÍS ROBERTO e BARCELLOS, ANA PAULA DE. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: **Interpretação constitucional**. SILVA, Virgílio Afonso. (org.). São Paulo: Malheiros, 2003.

BECHO, Renato Lopes. **A lei das cooperativas e a natureza de suas normas tributárias – matéria de lei complementar**. São Paulo: Dialética, 1999, nº 48.

_____. **Elementos de direito cooperativo** (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Tributação das cooperativas**. 2ª ed., revisada e ampliada. São Paulo: Dialética, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. **Regime tributário das cooperativas**, à luz da nova lei cooperativista nº 5764, de 16 de dezembro de 1971. São Paulo: Saraiva, 1974.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Cooperativas de consumo: Sua intributabilidade por via do ICM**. In: Revista dos Tribunais. V40. São Paulo: 1997.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3ª ed. Belo Horizonte, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes. 2002.

FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas: direito cooperativo**. São Paulo: Saraiva, 1973.

_____ **ISS e cooperativas**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 5, nº 17/18, jul./dez. 1981.

GEDIEL, José Antônio Peres (org.). **Os caminhos do cooperativismo**. Curitiba: Editora da UFPR, 2001.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2001.

_____ **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.

INCUBADORA TECNOLÓGICA DE COOPERATIVAS POPULARES DA UFPR. **Curso básico de cooperativismo**. Curitiba: Biblioteca Central – CPT, 2001.

IRION, João Eduardo. **Cooperativismo e economia social**. São Paulo: STS, 1997.

JUSTINO, Maria José (org.). **Organizadora. Incubadora tecnológica de cooperativas populares: a experiência da UFPR**. Curitiba: UFPR/PROE, 2003.

KREGUER, Guilherme (coord.). **Cooperativismo e o novo código civil**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

LEITE, George Salomão (org.). **Dos princípios constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2003.

LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**: comentário à lei das sociedades cooperativas (Lei nº. 5764/71). São Paulo: Max Limonad, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al. **Comentários ao código tributário nacional**. Saraiva: São Paulo, 1998.

MONDRAGÓN CORPARACIÓN COOPERATIVA. Disponível em: <<http://www.mcc.coop/>>.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1998.

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das sociedades cooperativas**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1999.

PRADO Flávio Augusto Dumont. **Regime jurídico do ato cooperativo**. Curitiba, 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná.

SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 15ª ed., revista e atualizada por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1976.

RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: Fase, 1995.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 21ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1999.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 17ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito tributário nacional**. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do advogado, 1998.

APENDICE

O princípio da indiscriminação: Incubadora Tecnológica de Cooperativas Populares (ITCPs) – ações afirmativas na efetivação da liberdade de acesso ao fenômeno cooperativista

Atualmente têm-se verificado certos mecanismos para o alcance da consagrada igualdade material como as denominadas **discriminações positivas**, ou ***affirmative actions***, cujo escopo é a proteção de certos grupos, enfocando-os a partir de uma realidade histórica de marginalização social ou de hipossuficiência decorrente de outros fatores, estabelecendo **medidas de compensação**, para concretizar, ao menos em parte, uma igualdade de oportunidades com os demais indivíduos que não sofreram as mesmas espécies de restrições. É o exemplo das cotas para negros, mulheres, portadores de deficiência etc.

Em que pese o sistema de reserva de cotas se caracterizar como o exemplo tradicional de política afirmativa, seria possível eleger outras formas e órgãos que fomentam a busca da igualdade material, por meio do desenvolvimento de uma economia social. Trata-se de mecanismos estatais de incentivo ao cooperativismo, principalmente o popular.

Na prática, tais estímulos são na maioria insuficientes, tendo em vista não apenas a inexistência de meios eficientes de controle e fiscalização das normas em nosso ordenamento, como também uma política econômica precária.

Em breve leitura sobre a lei do cooperativismo constata-se que vários elementos e agentes constituintes da política pública do setor cooperativo inexistem em face da derrogação de alguns dispositivos da referida lei, no que tange à sua estrutura sistemática, tendo em vista a sua ineficácia outrora.

Deste modo, atualmente, verificamos a existência tímida de entidades fomentadoras do sistema cooperativistas, seja no âmbito público ou privado, como os programas de extensões universitárias, e sistema OCs (organização de cooperativas) respectivamente.

Não obstante a importância deste último – ainda que às vezes ideologicamente contraditório – vale tecer algumas considerações de um incipiente programa de extensão universitária, que vêm apresentando, nos últimos anos, importantes resultados. Trata-se das Incubadoras Tecnológicas de Cooperativas Populares – ITCPs.

As Incubadoras caracterizam-se como um programa *multi, inter e transdisciplinar*,²³⁵ fundamentado na indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, que contribui para o desenvolvimento humano sustentável²³⁶ através de organizações populares autônomas de associações e cooperativas. O programa tem como objetivo principal o de incentivar a organização de empreendimentos autogestionáveis, por meio da educação formal e profissional, ensejando assim a geração de trabalho, renda e cidadania.

Conforme já referido, a sociedade cooperativa se caracteriza como uma espécie societária peculiar que leva em consideração não só o aspecto econômico, mas também social e, por conseguinte, exige um novo método educacional que possibilite a transmissão de conhecimentos acadêmicos a grupos sociais que, na maioria das vezes, não detêm nenhum tipo de formação profissional ou grau de instrução. Objetiva-se, assim, propiciar a estes grupos o acesso à educação fundada em uma nova lógica, por acreditar-se que o cooperativismo é um veículo pertinente para sua formação, uma vez que se fundamenta em valores como a responsabilidade individual e coletiva, democracia e solidariedade, propiciando, assim, fundamentos para a pesquisa aplicada.²³⁷

²³⁵ “multi” por ser compostas da diversas áreas do saber científico; “inter”, porque tais áreas se interseccionadas e “trans” pelo produto proveniente desta intersecção.

²³⁶ JUSTINO, Maria José (org). **Incubadora tecnológica de cooperativas populares: a experiência da UFPR**. Curitiba: UFPR/PROE 2003. p. 27.

²³⁷ JUSTINO, Maria José (org). **Incubadora tecnológica de cooperativas populares: a experiência da UFPR**. Curitiba: UFPR/PROE 2003. p. 30.

Trata-se de mecanismo para a efetivação do *princípio da igualdade*, mais especificamente na sua face de “igualdade de oportunidades”. Tal princípio, segundo Canotilho:

[...] conecta-se, por um lado, com uma política de ‘justiça social’ e com a concretização das imposições constitucionais tendentes à efetivação dos direitos económicos, sociais e culturais. Por outro, ela é inerente à própria ideia de *igual dignidade social* (e de igual dignidade da pessoa humana) [...] que, deste modo, funciona não apenas com fundamento antropológico-axiológico contra discriminações, objectivas ou subjectivas, mas também como princípio jurídico-constitucional impositivo de compensação de desigualdade de oportunidades e como princípio sancionador da violação da igualdade por comportamentos omissivos (inconstitucionalidade por omissão).²³⁸

Dessa forma, as cooperativas populares passam por um processo de incubagem, compreendido num período de dois a três anos, e que tem como escopo a preparação, formação e capacitação do empreendimento para o mercado, para que este se torne completamente autogestionável e independente. É constituído por quatro fases: 1) *formação*; 2) *planejamento e projeto da cooperativa*; 3) *cursos de capacitação técnica e administração, autogestão* e 4) *legalização da cooperativa*.

Caracteriza-se como processo de formação a construção participativa, que envolve técnicos, estudantes, professores e comunidade. Trata-se dos primeiros contatos com as lideranças comunitárias, interessadas em constituir o empreendimento autogestionável, em que a Incubadora faz uma análise prévia do reconhecimento da realidade comunitária, bem assim, da viabilidade associativa. Tal análise se dá através do levantamento de dados como potencial económico dos membros, recursos humanos, grau de instrução e profissional, dentre outros. As principais áreas do conhecimento envolvidas são: sociologia, psicologia, direito e economia, contabilidade etc.

²³⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998.

Decidindo-se pela viabilidade associativa, a Incubadora passará a ministrar o curso básico de cooperativismo, por meio de seus técnicos, professores e alunos. Neste, será apresentado o conceito, objetivos, doutrina, valores e princípios do Cooperativismo, para que os mesmos possam começar a distinguir o empreendimento cooperativo de uma empresa mercantil tradicional e, por conseguinte, a sua lógica social.

Deve-se ressaltar que a realização do referido curso se dá de maneira *multi e interdisciplinar*, tendo em vista a complexidade do sistema cooperativo, além disso, o curso é elaborado a partir da realidade cotidiana da comunidade. Desta maneira, muitas incubadoras procuram estruturar este processo a partir da elaboração do estatuto social, ou seja, os conteúdos são ministrados de acordo com temas inerentes ao estatuto. A abordagem consiste nos seguintes temas: legislação cooperativista, direitos e deveres dos cooperados, capacidade, assembleias gerais, valores, princípios etc.

Assim sendo, a comunidade apreenderá, por meio da teoria e da prática, diversos institutos do direito como a hierarquização de normas (Constituição Federal, legislação ordinária e complementar, estatuto social), suas características (dispositivas e cogentes), sistema jurídico, direito civil e administração (capacidade civil, pessoa física e jurídica, responsabilidade, obrigações, contratos, sucessões, família, etc), direito penal (alguns crimes que podem ser praticados pelos órgãos de administração e de fiscalização), direito administrativo (contrações com o poder público), direito do trabalho (possíveis relações trabalhistas), direito comercial (diferenciação entre as sociedades civis e comerciais), direito tributário e contabilidade geral (tributos inerentes à atividade do empreendimento, fiscalização das contas), educação de base para aqueles que não têm etc – resumidamente, a

internalização da noção de cidadania. Objetiva-se a partir deste trabalho não somente a inclusão econômico-financeira do indivíduo, mas também a inclusão social e cultural.

Particularidade deste processo é que o conteúdo deverá ser ministrado de forma interativa e de acordo com os valores, princípios e características do sistema cooperativo, ou seja, dever-se-á observar preceitos como solidariedade, ajuda mútua, equidade, responsabilidade e democracia, em que todos – professores, técnicos, alunos e comunidade – participem ativamente.

É neste ambiente que professores, alunos e técnicos procuram constituir uma “ponte” entre a teoria e a prática, propiciando àqueles o contato direto com uma realidade, às vezes distantes das suas, o que ensejará uma maior e mais completa formação e também uma melhor compreensão dos acontecimentos e fenômenos socioeconômicos.

O planejamento e projeto da Cooperativa viabilizarão a organização, análise e avaliação dos dados obtidos através das pesquisas participativas realizadas durante as primeiras etapas do processo de incubagem, com vistas à inserção da cooperativa no mercado, através de diagnóstico, pesquisa de mercado, de viabilidade econômica e financeira. As áreas que estarão mais envolvidas nesta fase são: o direito, a economia e a contabilidade.

Os cursos de capacitação técnica e administração, e autogestão constituirão a habilitação dos membros nas áreas específicas da atividade econômica das cooperativas. Nesta fase, os profissionais atuantes serão determinados de acordo com a atividade a ser desempenhada pela cooperativa, podendo ser das mais diversas áreas como: engenharias, arquitetura, desenho industrial, pedagogia, etc.

Administração, autogestão e legalização da cooperativa caracterizam-se pela definição da estrutura organizativa e funcional de uma cooperativa, apresentação dos conceitos, princípios e mecanismo de autogestão, aplicados às cooperativas, definição de indicadores e parâmetros de qualidade, assim como procedimentos e estratégias de marketing.

ANEXO

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.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I

Da Política Nacional de Cooperativismo

Art. 1º Compreende-se como Política Nacional de Cooperativismo a atividade decorrente das iniciativas ligadas ao sistema cooperativo, originárias de setor público ou privado, isoladas ou coordenadas entre si, desde que reconhecido seu interesse público.

Art. 2º As atribuições do Governo Federal na coordenação e no estímulo às atividades de cooperativismo no território nacional serão exercidas na forma desta Lei e das normas que surgirem em sua decorrência.

Parágrafo único. A ação do Poder Público se exercerá, principalmente, mediante prestação de assistência técnica e de incentivos financeiros e creditórios especiais, necessários à criação, desenvolvimento e integração das entidades cooperativas.

CAPÍTULO II

Das Sociedades Cooperativas

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

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

CAPÍTULO III

Do Objetivo e Classificação das Sociedades Cooperativas

Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "Banco".

Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

§ 1º Os associados individuais das cooperativas centrais e federações de cooperativas serão inscritos no Livro de Matrícula da sociedade e classificados em grupos visando à transformação, no futuro, em cooperativas singulares que a elas se filiarão.

§ 2º A exceção estabelecida no item II, in fine, do caput deste artigo não se aplica às centrais e federações que exerçam atividades de crédito.

Art. 7º As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.

Art. 8º As cooperativas centrais e federações de cooperativas objetivam organizar, em comum e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços.

Parágrafo único. Para a prestação de serviços de interesse comum, é permitida a constituição de cooperativas centrais, às quais se associem outras cooperativas de objetivo e finalidades diversas.

Art. 9º As confederações de cooperativas têm por objetivo orientar e coordenar as atividades das filiadas, nos casos em que o vulto dos empreendimentos transcender o âmbito de capacidade ou conveniência de atuação das centrais e federações.

Art. 10. As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.

§ 1º Além das modalidades de cooperativas já consagradas, caberá ao respectivo órgão controlador apreciar e caracterizar outras que se apresentem.

§ 2º Serão consideradas mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades.

§ 3º Somente as cooperativas agrícolas mistas poderão criar e manter seção de crédito.

Art. 11. As sociedades cooperativas serão de responsabilidade limitada, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade se limitar ao valor do capital por ele subscrito.

Art. 12. As sociedades cooperativas serão de responsabilidade ilimitada, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade for pessoal, solidária e não tiver limite.

Art. 13. A responsabilidade do associado para com terceiros, como membro da sociedade, somente poderá ser invocada depois de judicialmente exigida da cooperativa.

CAPÍTULO IV

Da Constituição das Sociedades Cooperativas

Art. 14. A sociedade cooperativa constitui-se por deliberação da Assembléia Geral dos fundadores, constantes da respectiva ata ou por instrumento público.

Art. 15. O ato constitutivo, sob pena de nulidade, deverá declarar:

I - a denominação da entidade, sede e objeto de funcionamento;

II - o nome, nacionalidade, idade, estado civil, profissão e residência dos associados, fundadores que o assinaram, bem como o valor e número da quota-parte de cada um;

III - aprovação do estatuto da sociedade;

IV - o nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos associados eleitos para os órgãos de administração, fiscalização e outros.

Art. 16. O ato constitutivo da sociedade e os estatutos, quando não transcritos naquele, serão assinados pelos fundadores.

SEÇÃO I

Da Autorização de Funcionamento

Art. 17. A cooperativa constituída na forma da legislação vigente apresentará ao respectivo órgão executivo federal de controle, no Distrito Federal, Estados ou Territórios, ou ao órgão local para isso credenciado, dentro de 30 (trinta) dias da data da constituição, para fins de autorização, requerimento acompanhado de 4 (quatro) vias do ato constitutivo, estatuto e lista nominativa, além de outros documentos considerados necessários.

Art. 18. Verificada, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, a contar da data de entrada em seu protocolo, pelo respectivo órgão executivo federal de controle ou órgão local para isso credenciado, a existência de condições de funcionamento da cooperativa em constituição, bem como a regularidade da documentação apresentada, o órgão controlador devolverá, devidamente autenticadas, 2 (duas) vias à cooperativa, acompanhadas de documento dirigido à Junta Comercial do Estado, onde a entidade estiver sediada, comunicando a aprovação do ato constitutivo da requerente.

§ 1º Dentro desse prazo, o órgão controlador, quando julgar conveniente, no interesse do fortalecimento do sistema, poderá ouvir o Conselho Nacional de Cooperativismo, caso em que não se verificará a aprovação automática prevista no parágrafo seguinte.

§ 2º A falta de manifestação do órgão controlador no prazo a que se refere este artigo implicará a aprovação do ato constitutivo e o seu subsequente arquivamento na Junta Comercial respectiva.

§ 3º Se qualquer das condições citadas neste artigo não for atendida satisfatoriamente, o órgão ao qual compete conceder a autorização dará ciência ao requerente, indicando as exigências a serem cumpridas no prazo de 60 (sessenta) dias, findos os quais, se não atendidas, o pedido será automaticamente arquivado.

§ 4º À parte é facultado interpor da decisão proferida pelo órgão controlador, nos Estados, Distrito Federal ou Territórios, recurso para a respectiva administração central, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contado da data do recebimento da comunicação e, em segunda e última instância, ao Conselho Nacional de Cooperativismo, também no prazo de 30 (trinta) dias, exceção feita às cooperativas de crédito, às seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, e às cooperativas habitacionais, hipótese em que o recurso será apreciado pelo Conselho Monetário Nacional, no tocante às duas primeiras, e pelo Banco Nacional de Habitação em relação às últimas.

§ 5º Cumpridas as exigências, deverá o despacho do deferimento ou indeferimento da autorização ser exarado dentro de 60 (sessenta) dias, findos os quais, na ausência de decisão, o requerimento será considerado deferido. Quando a autorização depender de dois ou mais órgãos do Poder Público, cada um deles terá o prazo de 60 (sessenta) dias para se manifestar.

§ 6º Arquivados os documentos na Junta Comercial e feita a respectiva publicação, a cooperativa adquire personalidade jurídica, tornando-se apta a funcionar.

§ 7º A autorização caducará, independentemente de qualquer despacho, se a cooperativa não entrar em atividade dentro do prazo de 90 (noventa) dias contados da data em que forem arquivados os documentos na Junta Comercial.

§ 8º Cancelada a autorização, o órgão de controle expedirá comunicação à respectiva Junta Comercial, que dará baixa nos documentos arquivados.

§ 9º A autorização para funcionamento das cooperativas de habitação, das de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas subordina-se ainda, à política dos respectivos órgãos normativos.

§ 10. A criação de seções de crédito nas cooperativas agrícolas mistas será submetida à prévia autorização do Banco Central do Brasil.

Art. 19. A cooperativa escolar não estará sujeita ao arquivamento dos documentos de constituição, bastando remetê-los ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, ou respectivo órgão local de controle, devidamente autenticados pelo diretor do estabelecimento de ensino ou a maior autoridade escolar do município, quando a cooperativa congregar associações de mais de um estabelecimento de ensino.

Art. 20. A reforma de estatutos obedecerá, no que couber, ao disposto nos artigos anteriores, observadas as prescrições dos órgãos normativos.

SEÇÃO II

Do Estatuto Social

Art. 21. O estatuto da cooperativa, além de atender ao disposto no artigo 4º, deverá indicar:

I - a denominação, sede, prazo de duração, área de ação, objeto da sociedade, fixação do exercício social e da data do levantamento do balanço geral;

II - os direitos e deveres dos associados, natureza de suas responsabilidades e as condições de admissão, demissão, eliminação e exclusão e as normas para sua representação nas assembleias gerais;

III - o capital mínimo, o valor da quota-parte, o mínimo de quotas-partes a ser subscrito pelo associado, o modo de integralização das quotas-partes, bem como as condições de sua retirada nos casos de demissão, eliminação ou de exclusão do associado;

IV - a forma de devolução das sobras registradas aos associados, ou do rateio das perdas apuradas por insuficiência de contribuição para cobertura das despesas da sociedade;

V - o modo de administração e fiscalização, estabelecendo os respectivos órgãos, com definição de suas atribuições, poderes e funcionamento, a representação ativa e passiva da sociedade em juízo ou fora dele, o prazo do mandato, bem como o processo de substituição dos administradores e conselheiros fiscais;

VI - as formalidades de convocação das assembleias gerais e a maioria requerida para a sua instalação e validade de suas deliberações, vedado o direito de voto aos que nelas tiverem interesse particular sem privá-los da participação nos debates;

VII - os casos de dissolução voluntária da sociedade;

VIII - o modo e o processo de alienação ou oneração de bens imóveis da sociedade;

IX - o modo de reformar o estatuto;

X - o número mínimo de associados.

CAPÍTULO V

Dos Livros

Art. 22. A sociedade cooperativa deverá possuir os seguintes livros:

I - de Matrícula;

II - de Atas das Assembleias Gerais;

III - de Atas dos Órgãos de Administração;

IV - de Atas do Conselho Fiscal;

V - de presença dos Associados nas Assembleias Gerais;

VI - outros, fiscais e contábeis, obrigatórios.

Parágrafo único. É facultada a adoção de livros de folhas soltas ou fichas.

Art. 23. No Livro de Matrícula, os associados serão inscritos por ordem cronológica de admissão, dele constando:

I - o nome, idade, estado civil, nacionalidade, profissão e residência do associado;

II - a data de sua admissão e, quando for o caso, de sua demissão a pedido, eliminação ou exclusão;

III - a conta corrente das respectivas quotas-partes do capital social.

CAPÍTULO VI

Do Capital Social

Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

§ 1º Nenhum associado poderá subscrever mais de 1/3 (um terço) do total das quotas-partes, salvo nas sociedades em que a subscrição deva ser diretamente proporcional ao movimento financeiro do cooperado ou ao quantitativo dos produtos a serem comercializados, beneficiados ou transformados, ou ainda, em relação à área cultivada ou ao número de plantas e animais em exploração.

§ 2º Não estão sujeitas ao limite estabelecido no parágrafo anterior as pessoas jurídicas de direito público que participem de cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações.

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

Art. 25. Para a formação do capital social poder-se-á estipular que o pagamento das quotas-partes seja realizado mediante prestações periódicas, independentemente de chamada, por meio de contribuições ou outra forma estabelecida a critério dos respectivos órgãos executivos federais.

Art. 26. A transferência de quotas-partes será averbada no Livro de Matrícula, mediante termo que conterá as assinaturas do cedente, do cessionário e do diretor que o estatuto designar.

Art. 27. A integralização das quotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos com bens avaliados previamente e após homologação em Assembléia Geral ou mediante retenção de determinada porcentagem do valor do movimento financeiro de cada associado.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às cooperativas de crédito, às agrícolas mistas com seção de crédito e às habitacionais.

§ 2º Nas sociedades cooperativas em que a subscrição de capital for diretamente proporcional ao movimento ou à expressão econômica de cada associado, o estatuto deverá prever sua revisão periódica para ajustamento às condições vigentes.

CAPÍTULO VII

Dos Fundos

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

I - Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício;

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

§ 1º Além dos previstos neste artigo, a Assembléia Geral poderá criar outros fundos, inclusive rotativos, com recursos destinados a fins específicos fixando o modo de formação, aplicação e liquidação.

§ 2º Os serviços a serem atendidos pelo Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social poderão ser executados mediante convênio com entidades públicas e privadas.

CAPÍTULO VIII

Dos Associados

Art. 29. O ingresso nas cooperativas é livre a todos que desejarem utilizar os serviços prestados pela sociedade, desde que adiram aos propósitos sociais e preencham as condições estabelecidas no estatuto, ressalvado o disposto no artigo 4º, item I, desta Lei.

§ 1º A admissão dos associados poderá ser restrita, a critério do órgão normativo respectivo, às pessoas que exerçam determinada atividade ou profissão, ou estejam vinculadas a determinada entidade.

§ 2º Poderão ingressar nas cooperativas de pesca e nas constituídas por produtores rurais ou extrativistas, as pessoas jurídicas que pratiquem as mesmas atividades econômicas das pessoas físicas associadas.

§ 3º Nas cooperativas de eletrificação, irrigação e telecomunicações, poderão ingressar as pessoas jurídicas que se localizem na respectiva área de operações.

§ 4º Não poderão ingressar no quadro das cooperativas os agentes de comércio e empresários que operem no mesmo campo econômico da sociedade.

Art. 30. À exceção das cooperativas de crédito e das agrícolas mistas com seção de crédito, a admissão de associados, que se efetive mediante aprovação de seu pedido de ingresso pelo órgão de administração, complementa-se com a subscrição das quotas-partes de capital social e a sua assinatura no Livro de Matrícula.

Art. 31. O associado que aceitar e estabelecer relação empregatícia com a cooperativa, perde o direito de votar e ser votado, até que sejam aprovadas as contas do exercício em que ele deixou o emprego.

Art. 32. A demissão do associado será unicamente a seu pedido.

Art. 33. A eliminação do associado é aplicada em virtude de infração legal ou estatutária, ou por fato especial previsto no estatuto, mediante termo firmado por quem de direito no Livro de Matrícula, com os motivos que a determinaram.

Art. 34. A diretoria da cooperativa tem o prazo de 30 (trinta) dias para comunicar ao interessado a sua eliminação.

Parágrafo único. Da eliminação cabe recurso, com efeito suspensivo à primeira Assembléia Geral.

Art. 35. A exclusão do associado será feita:

I - por dissolução da pessoa jurídica;

II - por morte da pessoa física;

III - por incapacidade civil não suprida;

IV - por deixar de atender aos requisitos estatutários de ingresso ou permanência na cooperativa.

Art. 36. A responsabilidade do associado perante terceiros, por compromissos da sociedade, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos até quando aprovadas as contas do exercício em que se deu o desligamento.

Parágrafo único. As obrigações dos associados falecidos, contraídas com a sociedade, e as oriundas de sua responsabilidade como associado em face de terceiros, passam aos herdeiros, prescrevendo, porém, após um ano contado do dia da abertura da sucessão, ressalvados os aspectos peculiares das cooperativas de eletrificação rural e habitacionais.

Art. 37. A cooperativa assegurará a igualdade de direitos dos associados sendo-lhe defeso:

I - remunerar a quem agencie novos associados;

II - cobrar prêmios ou ágio pela entrada de novos associados ainda a título de compensação das reservas;

III - estabelecer restrições de qualquer espécie ao livre exercício dos direitos sociais.

CAPÍTULO IX

Dos Órgãos Sociais

SEÇÃO I

Das Assembléias Gerais

Art. 38. A Assembléia Geral dos associados é o órgão supremo da sociedade, dentro dos limites legais e estatutários, tendo poderes para decidir os negócios relativos ao objeto da sociedade e tomar as resoluções convenientes ao desenvolvimento e defesa desta, e suas deliberações vinculam a todos, ainda que ausentes ou discordantes.

§ 1º As Assembléias Gerais serão convocadas com antecedência mínima de 10 (dez) dias, em primeira convocação, mediante editais afixados em locais apropriados das dependências comumente mais freqüentadas pelos associados, publicação em jornal e comunicação aos associados por intermédio de circulares. Não havendo no horário estabelecido, quorum de instalação, as assembléias poderão ser realizadas em segunda ou terceira convocações desde que assim permitam os estatutos e conste do respectivo edital, quando então será observado o intervalo mínimo de 1 (uma) hora entre a realização por uma ou outra convocação.

§ 2º A convocação será feita pelo Presidente, ou por qualquer dos órgãos de administração, pelo Conselho Fiscal, ou após solicitação não atendida, por 1/5 (um quinto) dos associados em pleno gozo dos seus direitos.

§ 3º As deliberações nas Assembléias Gerais serão tomadas por maioria de votos dos associados presentes com direito de votar.

Art. 39. É da competência das Assembléias Gerais, ordinárias ou extraordinárias, a destituição dos membros dos órgãos de administração ou fiscalização.

Parágrafo único. Ocorrendo destituição que possa afetar a regularidade da administração ou fiscalização da entidade, poderá a Assembléia designar administradores e conselheiros provisórios, até a posse dos novos, cuja eleição se efetuará no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Art. 40. Nas Assembléias Gerais o quorum de instalação será o seguinte:

I - 2/3 (dois terços) do número de associados, em primeira convocação;

II - metade mais 1 (um) dos associados em segunda convocação;

III - mínimo de 10 (dez) associados na terceira convocação ressalvado o caso de cooperativas centrais e federações e confederações de cooperativas, que se instalarão com qualquer número.

Art. 41. Nas Assembléias Gerais das cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, a representação será feita por delegados indicados na forma dos seus estatutos e credenciados pela diretoria das respectivas filiadas.

Parágrafo único. Os grupos de associados individuais das cooperativas centrais e federações de cooperativas serão representados por 1 (um) delegado, escolhida entre seus membros e credenciado pela respectiva administração.

Art. 42. Nas cooperativas singulares, cada associado presente não terá direito a mais de 1 (um) voto, qualquer que seja o número de suas quotas-partes. *(Redação dada ao caput e §§ pela Lei nº 6.981, de 30/03/82)*

§ 1º Não será permitida a representação por meio de mandatário.

§ 2º Quando o número de associados, nas cooperativas singulares exceder a 3.000 (três mil), pode o estatuto estabelecer que os mesmos sejam representados nas Assembléias Gerais por delegados que tenham a qualidade de associados no gozo de seus direitos sociais e não exerçam cargos eletivos na sociedade.

§ 3º O estatuto determinará o número de delegados, a época e forma de sua escolha por grupos seccionais de associados de igual número e o tempo de duração da delegação.

§ 4º Admitir-se-á, também, a delegação definida no parágrafo anterior nas cooperativas singulares cujo número de associados seja inferior a 3.000 (três mil), desde que haja filiados residindo a mais de 50 km (cinquenta quilômetros) da sede.

§ 5º Os associados, integrantes de grupos seccionais, que não sejam delegados, poderão comparecer às Assembléias Gerais, privados, contudo, de voz e voto.

§ 6º As Assembléias Gerais compostas por delegados decidem sobre todas as matérias que, nos termos da lei ou dos estatutos, constituem objeto de decisão da assembléia geral dos associados.

Art. 43. Prescreve em 4 (quatro) anos, a ação para anular as deliberações da Assembléia Geral viciadas de erro, dolo, fraude ou simulação, ou tomadas com violação da lei ou do estatuto, contado o prazo da data em que a Assembléia foi realizada.

SEÇÃO II

Das Assembléias Gerais Ordinárias

Art. 44. A Assembléia Geral Ordinária, que se realizará anualmente nos 3 (três) primeiros meses após o término do exercício social, deliberará sobre os seguintes assuntos que deverão constar da ordem do dia:

I - prestação de contas dos órgãos de administração acompanhada de parecer do Conselho Fiscal, compreendendo:

a) relatório da gestão;

b) balanço;

c) demonstrativo das sobras apuradas ou das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade e o parecer do Conselho Fiscal.

II - destinação das sobras apuradas ou rateio das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade, deduzindo-se, no primeiro caso as parcelas para os Fundos Obrigatórios;

III - eleição dos componentes dos órgãos de administração, do Conselho Fiscal e de outros, quando for o caso;

IV - quando previsto, a fixação do valor dos honorários, gratificações e cédula de presença dos membros do Conselho de Administração ou da Diretoria e do Conselho Fiscal;

V - quaisquer assuntos de interesse social, excluídos os enumerados no artigo 46.

§ 1º Os membros dos órgãos de administração e fiscalização não poderão participar da votação das matérias referidas nos itens I e IV deste artigo.

§ 2º À exceção das cooperativas de crédito e das agrícolas mistas com seção de crédito, a aprovação do relatório, balanço e contas dos órgãos de administração, desonera seus componentes de responsabilidade, ressalvados os casos de erro, dolo, fraude ou simulação, bem como a infração da lei ou do estatuto.

SEÇÃO III

Das Assembléias Gerais Extraordinárias

Art. 45. A Assembléia Geral Extraordinária realizar-se-á sempre que necessário e poderá deliberar sobre qualquer assunto de interesse da sociedade, desde que mencionado no edital de convocação.

Art. 46. É da competência exclusiva da Assembléia Geral Extraordinária deliberar sobre os seguintes assuntos:

I - reforma do estatuto;

II - fusão, incorporação ou desmembramento;

III - mudança do objeto da sociedade;

IV - dissolução voluntária da sociedade e nomeação de liquidantes;

V - contas do liquidante.

Parágrafo único. São necessários os votos de 2/3 (dois terços) dos associados presentes, para tornar válidas as deliberações de que trata este artigo.

SEÇÃO IV

Dos Órgãos de Administração

Art. 47. A sociedade será administrada por uma Diretoria ou Conselho de Administração, composto exclusivamente de associados eleitos pela Assembléia Geral, com mandato nunca superior a 4 (quatro) anos, sendo obrigatória a renovação de, no mínimo, 1/3 (um terço) do Conselho de Administração.

§ 1º O estatuto poderá criar outros órgãos necessários à administração.

§ 2º A posse dos administradores e conselheiros fiscais das cooperativas de crédito e das agrícolas mistas com seção de crédito e habitacionais fica sujeita à prévia homologação dos respectivos órgãos normativos.

Art. 48. Os órgãos de administração podem contratar gerentes técnicos ou comerciais, que não pertençam ao quadro de associados, fixando-lhes as atribuições e salários.

Art. 49. Ressalvada a legislação específica que rege as cooperativas de crédito, as seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas e as de habitação, os administradores eleitos ou contratados não serão pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade, mas responderão solidariamente pelos prejuízos resultantes de seus atos, se procederem com culpa ou dolo.

Parágrafo único. A sociedade responderá pelos atos a que se refere a última parte deste artigo se os houver ratificado ou deles logrado proveito.

Art. 50. Os participantes de ato ou operação social em que se oculte a natureza da sociedade podem ser declarados pessoalmente responsáveis pelas obrigações em nome dela contraídas, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 51. São inelegíveis, além das pessoas impedidas por lei, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, ou contra a economia popular, a fé pública ou a propriedade.

Parágrafo único. Não podem compor uma mesma Diretoria ou Conselho de Administração, os parentes entre si até 2º (segundo) grau, em linha reta ou colateral.

Art. 52. O diretor ou associado que, em qualquer operação, tenha interesse oposto ao da sociedade, não pode participar das deliberações referentes a essa operação, cumprindo-lhe acusar o seu impedimento.

Art. 53. Os componentes da Administração e do Conselho fiscal, bem como os liquidantes, equiparam-se aos administradores das sociedades anônimas para efeito de responsabilidade criminal.

Art. 54. Sem prejuízo da ação que couber ao associado, a sociedade, por seus diretores, ou representada pelo associado escolhido em Assembléia Geral, terá direito de ação contra os administradores, para promover sua responsabilidade.

Art. 55. Os empregados de empresas que sejam eleitos diretores de sociedades cooperativas pelos mesmos criadas, gozarão das garantias asseguradas aos dirigentes sindicais pelo artigo 543 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943).

SEÇÃO V

Do Conselho Fiscal

Art. 56. A administração da sociedade será fiscalizada, assídua e minuciosamente, por um Conselho Fiscal, constituído de 3 (três) membros efetivos e 3 (três) suplentes, todos associados eleitos anualmente pela Assembléia Geral, sendo permitida apenas a reeleição de 1/3 (um terço) dos seus componentes.

§ 1º Não podem fazer parte do Conselho Fiscal, além dos inelegíveis enumerados no artigo 51, os parentes dos diretores até o 2º (segundo) grau, em linha reta ou colateral, bem como os parentes entre si até esse grau.

§ 2º O associado não pode exercer cumulativamente cargos nos órgãos de administração e de fiscalização.

CAPÍTULO X

Fusão, Incorporação e Desmembramento

Art. 57. Pela fusão, duas ou mais cooperativas formam nova sociedade.

§ 1º Deliberada a fusão, cada cooperativa interessada indicará nomes para comporem comissão mista que procederá aos estudos necessários à constituição da nova sociedade, tais como o levantamento patrimonial, balanço geral, plano de distribuição de quotas-partes, destino dos fundos de reserva e outros e o projeto de estatuto.

§ 2º Aprovado o relatório da comissão mista e constituída a nova sociedade em Assembléia Geral conjunta os respectivos documentos serão arquivados, para aquisição de personalidade jurídica, na Junta Comercial competente, e duas vias dos mesmos, com a publicação do arquivamento, serão encaminhadas ao órgão executivo de controle ou ao órgão local credenciado.

§ 3º Exclui-se do disposto no parágrafo anterior a fusão que envolver cooperativas que exerçam atividades de crédito. Nesse caso, aprovado o relatórios da comissão mista e constituída a nova sociedade em Assembléia Geral conjunta, a autorização para funcionar e o registro dependerão de prévia anuência do Banco Central do Brasil.

Art. 58. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem para formar a nova sociedade que lhe sucederá nos direitos e obrigações.

Art. 59. Pela incorporação, uma sociedade cooperativa absorve o patrimônio, recebe os associados, assume as obrigações e se investe nos direitos de outra ou outras cooperativas.

Parágrafo único. Na hipótese prevista neste artigo, serão obedecidas as mesmas formalidades estabelecidas para a fusão, limitadas as avaliações ao patrimônio da ou das sociedades incorporandas.

Art. 60. As sociedades cooperativas poderão desmembrar-se em tantas quantas forem necessárias para atender aos interesses dos seus associados, podendo uma das novas entidades ser constituída como cooperativa central ou federação de cooperativas, cujas autorizações de funcionamento e os arquivamentos serão requeridos conforme o disposto nos artigos 17 e seguintes.

Art. 61. Deliberado o desmembramento, a Assembléia designará uma comissão para estudar as providências necessárias à efetivação da medida.

§ 1º O relatório apresentado pela comissão, acompanhado dos projetos de estatutos das novas cooperativas, será apreciado em nova Assembléia especialmente convocada para esse fim.

§ 2º O plano de desmembramento preverá o rateio, entre as novas cooperativas, do ativo e passivo da sociedade desmembrada.

§ 3º No rateio previsto no parágrafo anterior, atribuir-se-á a cada nova cooperativa parte do capital social da sociedade desmembrada em quota correspondente à participação dos associados que passam a integrá-la.

§ 4º Quando uma das cooperativas for constituída como cooperativa central ou federação de cooperativas, prever-se-á o montante das quotas-partes que as associadas terão no capital social.

Art. 62. Constituídas as sociedades e observado o disposto nos artigos 17 e seguintes, proceder-se-á às transferências contábeis e patrimoniais necessárias à concretização das medidas adotadas.

CAPÍTULO XI

Da Dissolução e Liquidação

Art. 63. As sociedades cooperativas se dissolvem de pleno direito:

I - quando assim deliberar a Assembléia Geral, desde que os associados, totalizando o número mínimo exigido por esta Lei, não se disponham a assegurar a sua continuidade;

II - pelo decurso do prazo de duração;

III - pela consecução dos objetivos predeterminados;

IV - devido à alteração de sua forma jurídica;

V - pela redução do número mínimo de associados ou do capital social mínimo se, até a Assembléia Geral subsequente, realizada em prazo não inferior a 6 (seis) meses, eles não forem restabelecidos;

VI - pelo cancelamento da autorização para funcionar;

VII - pela paralisação de suas atividades por mais de 120 (cento e vinte) dias.

Parágrafo único. A dissolução da sociedade importará no cancelamento da autorização para funcionar e do registro.

Art. 64. Quando a dissolução da sociedade não for promovida voluntariamente, nas hipóteses previstas no artigo anterior, a medida poderá ser tomada judicialmente a pedido de qualquer associado ou por iniciativa do órgão executivo federal.

Art. 65. Quando a dissolução for deliberada pela Assembléia Geral, esta nomeará um liquidante ou mais, e um Conselho Fiscal de 3 (três) membros para proceder à sua liquidação.

§ 1º O processo de liquidação só poderá ser iniciado após a audiência do respectivo órgão executivo federal.

§ 2º A Assembléia Geral, nos limites de suas atribuições, poderá, em qualquer época, destituir os liquidantes e os membros do Conselho Fiscal, designando os seus substitutos.

Art. 66. Em todos os atos e operações, os liquidantes deverão usar a denominação da cooperativa, seguida da expressão: "Em liquidação".

Art. 67. Os liquidantes terão todos os poderes normais de administração podendo praticar atos e operações necessários à realização do ativo e pagamento do passivo.

Art. 68. São obrigações dos liquidantes:

I - providenciar o arquivamento, na junta Comercial, da Ata da Assembléia Geral em que foi deliberada a liquidação;

II - comunicar à administração central do respectivo órgão executivo federal e ao Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., a sua nomeação, fornecendo cópia da Ata da Assembléia Geral que decidiu a matéria;

III - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;

IV - convocar os credores e devedores e promover o levantamento dos créditos e débitos da sociedade;

V - proceder nos 15 (quinze) dias seguintes ao de sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, ao levantamento do inventário e balanço geral do ativo e passivo;

VI - realizar o ativo social para saldar o passivo e reembolsar os associados de suas quotas-partes, destinando o remanescente, inclusive o dos fundos indivisíveis, ao Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A.;

VII - exigir dos associados a integralização das respectivas quotas-partes do capital social não realizadas, quando o ativo não bastar para solução do passivo;

VIII - fornecer aos credores a relação dos associados, se a sociedade for de responsabilidade ilimitada e se os recursos apurados forem insuficientes para o pagamento das dívidas;

IX - convocar a Assembléia Geral, cada 6 (seis) meses ou sempre que necessário, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação e prestar contas dos atos praticados durante o período anterior;

X - apresentar à Assembléia Geral, finda a liquidação, o respectivo relatório e as contas finais;

XI - averbar, no órgão competente, a Ata da Assembléia Geral que considerar encerrada a liquidação.

Art. 69. As obrigações e as responsabilidades dos liquidantes regem-se pelos preceitos peculiares aos dos administradores da sociedade liquidanda.

Art. 70. Sem autorização da Assembléia não poderá o liquidante gravar de ônus os móveis e imóveis, contrair empréstimos, salvo quando indispensáveis para o pagamento de obrigações inadivéis, nem prosseguir, embora para facilitar a liquidação, na atividade social.

Art. 71. Respeitados os direitos dos credores preferenciais, pagará o liquidante as dívidas sociais proporcionalmente e sem distinção entre vencidas ou não.

Art. 72. A Assembléia Geral poderá resolver, antes de ultimada a liquidação, mas depois de pagos os credores, que o liquidante faça rateios por antecipação da partilha, à medida em que se apurem os haveres sociais.

Art. 73. Solucionado o passivo, reembolsados os cooperados até o valor de suas quotas-partes e encaminhado o remanescente conforme o estatuído, convocará o liquidante Assembléia Geral para prestação final de contas.

Art. 74. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação e a sociedade se extingue, devendo a ata da Assembléia ser arquivada na Junta Comercial e publicada.

Parágrafo único. O associado discordante terá o prazo de 30 (trinta) dias, a contar da publicação da ata, para promover a ação que couber.

Art. 75. A liquidação extrajudicial das cooperativas poderá ser promovida por iniciativa do respectivo órgão executivo federal, que designará o liquidante, e será processada de acordo com a legislação específica e demais disposições regulamentares, desde que a sociedade deixe de oferecer condições operacionais, principalmente por constatada insolvência.

§ 1º A liquidação extrajudicial, tanto quanto possível, deverá ser precedida de intervenção na sociedade.

§ 2º Ao interventor, além dos poderes expressamente concedidos no ato de intervenção, são atribuídas funções, prerrogativas e obrigações dos órgãos de administração.

Art. 76. A publicação no Diário Oficial, da ata da Assembléia Geral da sociedade, que deliberou sua liquidação, ou da decisão do órgão executivo federal quando a medida for de sua iniciativa, implicará a sustação de qualquer ação judicial contra a cooperativa, pelo prazo de 1 (um) ano, sem prejuízo, entretanto, da fluência dos juros legais ou pactuados e seus acessórios.

Parágrafo único. Decorrido o prazo previsto neste artigo, sem que, por motivo relevante, esteja encerrada a liquidação, poderá ser o mesmo prorrogado, no máximo por mais 1 (um) ano, mediante decisão do órgão citado no artigo, publicada, com os mesmos efeitos, no Diário Oficial.

Art. 77. Na realização do ativo da sociedade, o liquidante deverá:

I - mandar avaliar, por avaliadores judiciais ou de Instituições Financeiras Públicas, os bens de sociedade;

II - proceder à venda dos bens necessários ao pagamento do passivo da sociedade, observadas, no que couber, as normas constantes dos artigos 117 e 118 do Decreto-Lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945.

Art. 78. A liquidação das cooperativas de crédito e da seção de crédito das cooperativas agrícolas mistas reger-se-á pelas normas próprias legais e regulamentares.

CAPÍTULO XII

Do Sistema Operacional das Cooperativas

SEÇÃO I

Do Ato Cooperativo

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.

SEÇÃO II

Das Distribuições de Despesas

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

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

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

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

Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais.

SEÇÃO III

Das Operações da Cooperativa

Art. 82. A cooperativa que se dedicar a vendas em comum poderá registrar-se como armazém geral, podendo também desenvolver as atividades previstas na Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, e nessa condição expedir Conhecimento de Depósito, Warrant, Certificado de Depósito Agropecuário - CDA e Warrant Agropecuário - WA para os produtos de seus associados conservados em seus armazéns, próprios ou arrendados, sem prejuízo da emissão de outros títulos decorrentes de suas atividades normais, aplicando-se, no que couber, a legislação específica. (Redação dada pela Lei nº 11.076, de 2004)

§ 1º Para efeito deste artigo, os armazéns da cooperativa se equiparam aos "Armazéns Gerais", com as prerrogativas e obrigações destes, ficando os componentes do Conselho de Administração ou Diretoria Executiva, emitente do título, responsáveis pessoal e solidariamente, pela boa guarda e conservação dos produtos vinculados, respondendo criminal e civilmente pelas declarações constantes do título, como também por qualquer ação ou omissão que acarrete o desvio, deterioração ou perda dos produtos.

§ 2º Observado o disposto no § 1º, as cooperativas poderão operar unidades de armazenagem, embalagem e frigorificação, bem como armazéns gerais alfandegários, nos termos do disposto no Capítulo IV da Lei n. 5.025, de 10 de junho de 1966.

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

Art. 84. As cooperativas de crédito rural e as seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas só poderão operar com associados, pessoas físicas, que de forma efetiva e predominante:

- I - desenvolvam, na área de ação da cooperativa, atividades agrícolas, pecuárias ou extrativas;
- II - se dediquem a operações de captura e transformação do pescado.

Parágrafo único. As operações de que trata este artigo só poderão ser praticadas com pessoas jurídicas, associadas, desde que exerçam exclusivamente atividades agrícolas, pecuárias ou extrativas na área de ação da cooperativa ou atividade de captura ou transformação do pescado.

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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (Vide Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social".

SEÇÃO IV

Dos Prejuízos

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

SEÇÃO V

Do Sistema Trabalhista

Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados.

Art. 91. As cooperativas igualam-se às demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária.

CAPÍTULO XIII

Da Fiscalização e Controle

Art. 92. A fiscalização e o controle das sociedades cooperativas, nos termos desta lei e dispositivos legais específicos, serão exercidos, de acordo com o objeto de funcionamento, da seguinte forma:

- I - as de crédito e as seções de crédito das agrícolas mistas pelo Banco Central do Brasil;
- II - as de habitação pelo Banco Nacional de Habitação;
- III - as demais pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

§ 1º Mediante autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, os órgãos controladores federais, poderão solicitar, quando julgarem necessário, a colaboração de outros órgãos administrativos, na execução das atribuições previstas neste artigo.

§ 2º As sociedades cooperativas permitirão quaisquer verificações determinadas pelos respectivos órgãos de controle, prestando os esclarecimentos que lhes forem solicitados, além de

serem obrigadas a remeter-lhes anualmente a relação dos associados admitidos, demitidos, eliminados e excluídos no período, cópias de atas, de balanços e dos relatórios do exercício social e parecer do Conselho Fiscal.

Art. 93. O Poder Público, por intermédio da administração central dos órgãos executivos federais competentes, por iniciativa própria ou solicitação da Assembléia Geral ou do Conselho Fiscal, intervirá nas cooperativas quando ocorrer um dos seguintes casos:

- I - violação contumaz das disposições legais;
- II - ameaça de insolvência em virtude de má administração da sociedade;
- III - paralisação das atividades sociais por mais de 120 (cento e vinte) dias consecutivos;
- IV - inobservância do artigo 56, § 2º.

Parágrafo único. Aplica-se, no que couber, às cooperativas habitacionais, o disposto neste artigo.

Art. 94. Observar-se-á, no processo de intervenção, a disposição constante do § 2º do artigo 75.

CAPÍTULO XIV

Do Conselho Nacional de Cooperativismo

Art. 95. A orientação geral da política cooperativista nacional caberá ao Conselho Nacional de Cooperativismo - CNC, que passará a funcionar junto ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, com plena autonomia administrativa e financeira, na forma do artigo 172 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, sob a presidência do Ministro da Agricultura e composto de 8 (oito) membros indicados pelos seguintes representados:

- I - Ministério do Planejamento e Coordenação Geral;
- II - Ministério da Fazenda, por intermédio do Banco Central do Brasil;
- III - Ministério do Interior, por intermédio do Banco Nacional da Habitação;
- IV - Ministério da Agricultura, por intermédio do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, e do Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A.;
- V - Organização das Cooperativas Brasileiras.

Parágrafo único. A entidade referida no inciso V deste artigo contará com 3 (três) elementos para fazer-se representar no Conselho.

Art. 96. O Conselho, que deverá reunir-se ordinariamente uma vez por mês, será presidido pelo Ministro da Agricultura, a quem caberá o voto de qualidade, sendo suas resoluções votadas por maioria simples, com a presença, no mínimo de 3 (três) representantes dos órgãos oficiais mencionados nos itens I a IV do artigo anterior.

Parágrafo único. Nos seus impedimentos eventuais, o substituto do Presidente será o Presidente do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária.

Art. 97. Ao Conselho Nacional de Cooperativismo compete:

- I - editar atos normativos para a atividade cooperativista nacional;

II - baixar normas regulamentadoras, complementares e interpretativas, da legislação cooperativista;

III - organizar e manter atualizado o cadastro geral das cooperativas nacionais;

IV - decidir, em última instância, os recursos originários de decisões do respectivo órgão executivo federal;

V - apreciar os anteprojetos que objetivam a revisão da legislação cooperativista;

VI - estabelecer condições para o exercício de quaisquer cargos eletivos de administração ou fiscalização de cooperativas;

VII - definir as condições de funcionamento do empreendimento cooperativo, a que se refere o artigo 18;

VIII - votar o seu próprio regimento;

IX - autorizar, onde houver condições, a criação de Conselhos Regionais de Cooperativismo, definindo-lhes as atribuições;

X - decidir sobre a aplicação do Fundo Nacional de Cooperativismo, nos termos do artigo 102 desta Lei;

XI - estabelecer em ato normativo ou de caso a caso, conforme julgar necessário, o limite a ser observado nas operações com não associados a que se referem os artigos 85 e 86.

Parágrafo único. As atribuições do Conselho Nacional de Cooperativismo não se estendem às cooperativas de habitação, às de crédito e às seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, no que forem regidas por legislação própria.

Art. 98. O Conselho Nacional de Cooperativismo - CNC contará com uma Secretaria Executiva que se incumbirá de seus encargos administrativos, podendo seu Secretário Executivo requisitar funcionários de qualquer órgão da Administração Pública.

§ 1º O Secretário Executivo do Conselho Nacional de Cooperativismo será o Diretor do Departamento de Desenvolvimento Rural do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, devendo o Departamento referido incumbir-se dos encargos administrativos do Conselho Nacional de Cooperativismo.

§ 2º Para os impedimentos eventuais do Secretário Executivo, este indicará à apreciação do Conselho seu substituto.

Art. 99. Compete ao Presidente do Conselho Nacional de Cooperativismo:

I - presidir as reuniões;

II - convocar as reuniões extraordinárias;

III - proferir o voto de qualidade.

Art. 100. Compete à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Cooperativismo:

I - dar execução às resoluções do Conselho;

II - comunicar as decisões do Conselho ao respectivo órgão executivo federal;

III - manter relações com os órgãos executivos federais, bem assim com quaisquer outros órgãos públicos ou privados, nacionais ou estrangeiros, que possam influir no aperfeiçoamento do cooperativismo;

IV - transmitir aos órgãos executivos federais e entidade superior do movimento cooperativista nacional todas as informações relacionadas com a doutrina e práticas cooperativistas de seu interesse;

V - organizar e manter atualizado o cadastro geral das cooperativas nacionais e expedir as respectivas certidões;

VI - apresentar ao Conselho, em tempo hábil, a proposta orçamentária do órgão, bem como o relatório anual de suas atividades;

VII - providenciar todos os meios que assegurem o regular funcionamento do Conselho;

VIII - executar quaisquer outras atividades necessárias ao pleno exercício das atribuições do Conselho.

Art. 101. O Ministério da Agricultura incluirá, em sua proposta orçamentária anual, os recursos financeiros solicitados pelo Conselho Nacional de Cooperativismo - CNC, para custear seu funcionamento.

Parágrafo único. As contas do Conselho Nacional de Cooperativismo - CNC, serão prestadas por intermédio do Ministério da Agricultura, observada a legislação específica que regula a matéria.

Art. 102. Fica mantido, junto ao Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., o "Fundo Nacional de Cooperativismo", criado pelo Decreto-Lei n. 59, de 21 de novembro de 1966, destinado a prover recursos de apoio ao movimento cooperativista nacional.

§ 1º O Fundo de que trata este artigo será, suprido por:

I - dotação incluída no orçamento do Ministério da Agricultura para o fim específico de incentivos às atividades cooperativas;

II - juros e amortizações dos financiamentos realizados com seus recursos;

III - doações, legados e outras rendas eventuais;

IV - dotações consignadas pelo Fundo Federal Agropecuário e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA.

§ 2º Os recursos do Fundo, deduzido o necessário ao custeio de sua administração, serão aplicados pelo Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., obrigatoriamente, em financiamento de atividades que interessem de maneira relevante o abastecimento das populações, a critério do Conselho Nacional de Cooperativismo.

§ 3º O Conselho Nacional de Cooperativismo poderá, por conta do Fundo, autorizar a concessão de estímulos ou auxílios para execução de atividades que, pela sua relevância sócio-econômica, concorram para o desenvolvimento do sistema cooperativista nacional.

CAPÍTULO XV

Dos Órgãos Governamentais

Art. 103. As cooperativas permanecerão subordinadas, na parte normativa, ao Conselho Nacional de Cooperativismo, com exceção das de crédito, das seções de crédito das agrícolas mistas e das de habitação, cujas normas continuarão a ser baixadas pelo Conselho Monetário Nacional, relativamente às duas primeiras, e Banco Nacional de Habitação, com relação à última, observado o disposto no artigo 92 desta Lei.

Parágrafo único. Os órgãos executivos federais, visando à execução descentralizada de seus serviços, poderão delegar sua competência, total ou parcialmente, a órgãos e entidades da administração estadual e municipal, bem como, excepcionalmente, a outros órgãos e entidades da administração federal.

Art. 104. Os órgãos executivos federais comunicarão todas as alterações havidas nas cooperativas sob a sua jurisdição ao Conselho Nacional de Cooperativismo, para fins de atualização do cadastro geral das cooperativas nacionais.

CAPÍTULO XVI

Da Representação do Sistema Cooperativista

Art. 105. A representação do sistema cooperativista nacional cabe à Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, sociedade civil, com sede na Capital Federal, órgão técnico-consultivo do Governo, estruturada nos termos desta Lei, sem finalidade lucrativa, competindo-lhe precipuamente:

- a) manter neutralidade política e discriminação racial, religiosa e social;
- b) integrar todos os ramos das atividades cooperativistas;
- c) manter registro de todas as sociedades cooperativas que, para todos os efeitos, integram a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB;
- d) manter serviços de assistência geral ao sistema cooperativista, seja quanto à estrutura social, seja quanto aos métodos operacionais e orientação jurídica, mediante pareceres e recomendações, sujeitas, quando for o caso, à aprovação do Conselho Nacional de Cooperativismo - CNC;
- e) denunciar ao Conselho Nacional de Cooperativismo práticas nocivas ao desenvolvimento cooperativista;
- f) opinar nos processos que lhe sejam encaminhados pelo Conselho Nacional de Cooperativismo;
- g) dispor de setores consultivos especializados, de acordo com os ramos de cooperativismo;
- h) fixar a política da organização com base nas proposições emanadas de seus órgãos técnicos;
- i) exercer outras atividades inerentes à sua condição de órgão de representação e defesa do sistema cooperativista;
- j) manter relações de integração com as entidades congêneres do exterior e suas cooperativas.

§ 1º A Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB, será constituída de entidades, uma para cada Estado, Território e Distrito Federal, criadas com as mesmas características da organização nacional.

§ 2º As Assembléias Gerais do órgão central serão formadas pelos Representantes credenciados das filiadas, 1 (um) por entidade, admitindo-se proporcionalidade de voto.

§ 3º A proporcionalidade de voto, estabelecida no parágrafo anterior, ficará a critério da OCB, baseando-se no número de associados - pessoas físicas e as exceções previstas nesta Lei - que compõem o quadro das cooperativas filiadas.

§ 4º A composição da Diretoria da Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB será estabelecida em seus estatutos sociais.

§ 5º Para o exercício de cargos de Diretoria e Conselho Fiscal, as eleições se processarão por escrutínio secreto, permitida a reeleição para mais um mandato consecutivo.

Art. 106. A atual Organização das Cooperativas Brasileiras e as suas filiadas ficam investidas das atribuições e prerrogativas conferidas nesta Lei, devendo, no prazo de 1 (um) ano, promover a adaptação de seus estatutos e a transferência da sede nacional.

Art. 107. As cooperativas são obrigadas, para seu funcionamento, a registrar-se na Organização das Cooperativas Brasileiras ou na entidade estadual, se houver, mediante apresentação dos estatutos sociais e suas alterações posteriores.

Parágrafo único. Por ocasião do registro, a cooperativa pagará 10% (dez por cento) do maior salário mínimo vigente, se a soma do respectivo capital integralizado e fundos não exceder de 250 (duzentos e cinquenta) salários mínimos, e 50% (cinquenta por cento) se aquele montante for superior.

Art. 108. Fica instituída, além do pagamento previsto no parágrafo único do artigo anterior, a Contribuição Cooperativista, que será recolhida anualmente pela cooperativa após o encerramento de seu exercício social, a favor da Organização das Cooperativas Brasileiras de que trata o artigo 105 desta Lei.

§ 1º A Contribuição Cooperativista constituir-se-á de importância correspondente a 0,2% (dois décimos por cento) do valor do capital integralizado e fundos da sociedade cooperativa, no exercício social do ano anterior, sendo o respectivo montante distribuído, por metade, a suas filiadas, quando constituídas.

§ 2º No caso das cooperativas centrais ou federações, a Contribuição de que trata o parágrafo anterior será calculada sobre os fundos e reservas existentes.

§ 3º A Organização das Cooperativas Brasileiras poderá estabelecer um teto à Contribuição Cooperativista, com base em estudos elaborados pelo seu corpo técnico.

CAPÍTULO XVII

Dos Estímulos Creditícios

Art. 109. Caberá ao Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., estimular e apoiar as cooperativas, mediante concessão de financiamentos necessários ao seu desenvolvimento.

§ 1º Poderá o Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., receber depósitos das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas.

§ 2º Poderá o Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., operar com pessoas físicas ou jurídicas, estranhas ao quadro social cooperativo, desde que haja benefício para as cooperativas e estas figurem na operação bancária.

§ 3º O Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., manterá linhas de crédito específicas para as cooperativas, de acordo com o objeto e a natureza de suas atividades, a juros módicos e prazos adequados inclusive com sistema de garantias ajustado às peculiaridades das cooperativas a que se destinam.

§ 4º O Banco Nacional de Crédito Cooperativo S/A., manterá linha especial de crédito para financiamento de quotas-partes de capital.

Art. 110. Fica extinta a contribuição de que trata o artigo 13 do Decreto-Lei n. 60, de 21 de novembro de 1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 668, de 3 de julho de 1969.

CAPÍTULO XVIII

Das Disposições Gerais e Transitórias

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Art. 112. O Balanço Geral e o Relatório do exercício social que as cooperativas deverão encaminhar anualmente aos órgãos de controle serão acompanhados, a juízo destes, de parecer emitido por um serviço independente de auditoria credenciado pela Organização das Cooperativas Brasileiras.

Parágrafo único. Em casos especiais, tendo em vista a sede da Cooperativa, o volume de suas operações e outras circunstâncias dignas de consideração, a exigência da apresentação do parecer pode ser dispensada.

Art. 113. Atendidas as deduções determinadas pela legislação específica, às sociedades cooperativas ficará assegurada primeira prioridade para o recebimento de seus créditos de pessoas jurídicas que efetuem descontos na folha de pagamento de seus empregados, associados de cooperativas.

Art. 114. Fica estabelecido o prazo de 36 (trinta e seis) meses para que as cooperativas atualmente registradas nos órgãos competentes reformulem os seus estatutos, no que for cabível, adaptando-os ao disposto na presente Lei.

Art. 115. As Cooperativas dos Estados, Territórios ou do Distrito Federal, enquanto não constituírem seus órgãos de representação, serão convocadas às Assembléias da OCB, como vogais, com 60 (sessenta) dias de antecedência, mediante editais publicados 3 (três) vezes em jornal de grande circulação local.

Art. 116. A presente Lei não altera o disposto nos sistemas próprios instituídos para as cooperativas de habitação e cooperativas de crédito, aplicando-se ainda, no que couber, o regime instituído para essas últimas às seções de crédito das agrícolas mistas.

Art. 117. Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário e especificamente o Decreto-Lei n. 59, de 21 de novembro de 1966, bem como o Decreto n. 60.597, de 19 de abril de 1967.

Brasília, 16 de dezembro de 1971; 150º da Independência e 83º da República.

EMÍLIO G. MÉDICI
Antônio Delfim Netto
L. F. Cirne Lima
João Paulo dos Reis Velloso
José Costa Cavalcanti