

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

AS CONSEQÜÊNCIAS SOCIAIS E POLÍTICAS DA ABRANGÊNCIA
DILATADA DO ATO COOPERATIVO

ANDRÉ LUIS BRIDI

CURITIBA
2008

ANDRÉ LUIS BRIDI

**AS CONSEQÜÊNCIAS SOCIAIS E POLÍTICAS DA ABRANGÊNCIA
DILATADA DO ATO COOPERATIVO**

Monografia apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharel em
Direito pelo Setor de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Paraná

Orientador: Prof. Dr. José Antônio Peres
Gediel

**CURITIBA
2008**

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, à minha família: meus pais, Sérgio e Cida, e meu irmão, Felipe, que sempre me incentivaram em tudo que eu tentei fazer; sem eles, nada seria.

Também agradeço aos meus amigos, amigas, compadres, comparsas, colegas, co-orientandos e confrades, cujos nomes não serão citados, não porque poderia esquecer algum, mas porque seria enfadonho; sem eles, nada importaria.

Agradeço, por fim, a todos os professores que tive até então e, em especial, ao Prof. José Antônio Gediél, que me orientou neste trabalho; sem eles, nada teria sido escrito.

RESUMO

O cooperativismo sempre foi de difícil enquadramento na lógica jurídico-formal do Direito devido às suas peculiaridades em relação às demais figuras societárias. O ato cooperativo é uma tentativa de adaptar os atos praticados pelas cooperativas com o ordenamento jurídico capitalista vigente. Serão analisados, na presente monografia, os reflexos tributários do ato cooperativo em sua configuração atual e os novos reflexos caso se concretize a possível dilatação legislativa da abrangência de tal sorte de atos. A partir desses reflexos tributários atuais e possíveis, tentar-se-á extrair algumas conseqüências sociais e políticas das alterações propostas, tomando-se por base a perspectiva do cooperativismo popular, vinculado aos movimentos sociais, em contraposição ao cooperativismo empresarial, contextualizando as alterações legislativas na história recente de mudanças no papel do Estado.

Palavras-chave: ato cooperativo – cooperativismo popular – cooperativismo empresarial – tributação – movimentos sociais – Estado

SUMÁRIO

RESUMO.....	iii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – O ATO COOPERATIVO	5
1.1 – AS PECULIARIDADES DA SOCIEDADE COOPERATIVA E O ATO COOPERATIVO.....	5
1.2 – AS CONSEQÜÊNCIAS TRIBUTÁRIAS ATUAIS DO ATO COOPERATIVO.....	14
1.2.1 – Aspectos gerais.....	14
1.2.2 – Imposto sobre a renda.....	15
1.2.3 – Imposto sobre circulação de mercadorias e imposto sobre produtos industrializados	16
1.2.4 – Imposto sobre serviços	19
1.2.5 – Outros tributos	20
CAPÍTULO 2 – PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO DO ATO COOPERATIVO..	23
2.1 – LITERATURA JURÍDICA COOPERATIVISTA	23
2.2 – PROJETOS DE LEI EM TRAMITAÇÃO	29
2.2.1 – Projetos de lei geral do cooperativismo	29
2.2.2 – Projetos específicos sobre o ato cooperativo.....	32
CAPÍTULO 3 – O CONTEXTO SÓCIO-HISTÓRICO E RISCOS FUTUROS..	37
3.1 – OS EMBATES NA CRIAÇÃO E APLICAÇÃO DO CONCEITO VIGENTE DE ATO COOPERATIVO	37
3.2 – PRINCIPAIS ATORES SOCIAIS INTERESSADOS NA ALTERAÇÃO	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS	55

INTRODUÇÃO

Quer-se, com a presente monografia, tornar claras as reais conseqüências sócio-econômicas que desencadeará um possível alargamento da abrangência do conceito de “ato cooperativo”, uma modificação legislativa defendida tanto pelos segmentos do cooperativismo popular quanto pelos do cooperativismo empresarial, ainda que, em outras possíveis alterações, se confrontem diretamente.

Não é possível se falar em uma “doutrina cooperativista” nacional, não somente pelo pequeno volume de literatura e pela qualidade incerta da que existe, mas também pela própria noção de doutrina, sobre a qual comenta Gilvando S. L. Rios:

O cooperativismo “decalcado”, copiado do figurino formal europeu, não é exatamente uma cópia, como toda imitação, é uma caricatura. Este cooperativismo de “macaqueação” compreende um aspecto aparentemente inofensivo e inócuo, folclórico mesmo: a chamada “doutrina”¹.

Apesar da escassez de literatura pertinente ao tema, é quase unânime, entre os que se dedicam ao estudo do direito cooperativo, o entendimento de que a Lei do Cooperativismo (Lei 5.764/1971) é obsoleta.

Obedecendo à tendência de inflação legislativa do Brasil, mal se termina de pronunciar a palavra “obsoleta”, já pululam diversos projetos de lei buscando “modernizar” a legislação. Com o cooperativismo, não foi diferente: existem dois projetos de lei do Senado para a lei geral do cooperativismo e diversos outros para questões pontuais nessa ou naquela Casa legislativa. As polêmicas suscitadas são inúmeras, dentre as quais se pode citar a questão da representação, que confronta os interesses do setor empresarial do cooperativismo, representado pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), e os setores populares do cooperativismo, representados pela Economia Solidária, pela UNICAFES e por outras organizações do gênero. Os primeiros defendem a unicidade da representação, os demais defendem pluralidade representativa. Há debates, ainda, sobre o número mínimo de sócios para o estabelecimento de uma cooperativa, sobre a possibilidade de a cooperativa negociar no mercado financeiro e muitos outros.

¹ RIOS, Gilvando Sá Leitão. **O que é cooperativismo**. São Paulo: Brasiliense, 1987, p. 47.

Um dos pontos nevrálgicos que uma eventual nova legislação abordará é o que concerne ao chamado *ato cooperativo*. A dúvida que paira sobre o tema é quanto à abrangência que tal sorte de atos jurídicos deverá ter. Integra o escopo da monografia a ser desenvolvida a análise dos limites estabelecidos para o *ato cooperativo* por suas diferentes conceituações e nos diferentes projetos de lei em tramitação, muitos dos quais tratam especificamente do ato cooperativo. Buscar-se-á, ainda, o desvelamento dos palatáveis discursos que defendem esta ou aquela abrangência para o ato cooperativo, usando como justificativas a modernização legislativa e a adequação da lei à realidade, olvidando, no entanto, o fato de que a realidade que os juristas apreendem é, por vezes, colorida, acinzentada ou distorcida por interesses alheios aos que realmente merecem proteção jurídica. A apreensão desviada da realidade não é reprovável em si, pois é decorrência inexorável da condição humana de querer uma terceira margem do rio para não ver as duas que existem, ou porque não as considera suficientes, com o perdão do assassinato de Guimarães Rosa. O que é reprovável é a terceira margem ser criada astuciosamente para que apenas outros a vejam, como quando se apreende a realidade de maneira deliberadamente enviesada para que se provoque esta ou aquela mudança legislativa, por exemplo. Descuidam, muitas vezes, do fato de que o ato cooperativo como está posto guarda coerência sistemática em relação a outros institutos jurídicos, sendo decorrência lógica do ordenamento, e não uma maneira de fomento ao cooperativismo, como pretendem muitos. Tentar-se-á demonstrar essa coerência para, reflexamente, evidenciar a incoerência das novas propostas; não se tem a pretensão, no entanto, de exaurir todos os aspectos dogmáticos concernentes ao ato cooperativo.

De maneira sucinta, o ato cooperativo é juridicamente relevante por suas conseqüências tributárias. Tal fato tem fortes reflexos na atividade econômica desenvolvida pelas cooperativas e conseqüências ainda mais significantes na atividade empresarial tipicamente capitalista. É com olhos arregalados e sedentos que muitos encaram a possibilidade de desenvolver atividade empresarial esquivando-se da carga tributária e, mais, esquivando-se da legislação trabalhista, ambas citadas como os principais entraves ao desenvolvimento econômico brasileiro pelo senso comum construído artificialmente por campanhas midiáticas. Criam-se, assim, as chamadas

“fraudes cooperativas”, que são uma forma de desviar a atenção da legislação trabalhista dos descumprimentos das garantias, já mínimas, pelas quais lutaram os trabalhadores durante os sécs. XIX e XX. É objetivo da monografia a ser desenvolvida o exame da ideologia liberalizante por trás do que se pode chamar de “sanha anti-tributarista” do setor empresário.

O método das cooperativas fraudulentas, no entanto, está se tornando evidente demais, surrado. Apesar de longe de ter sido debelado, não representa desafio teórico, mas de ordem prática. Pensadores do direito comprometidos com os interesses do capital buscam novas formas de provocar infiltrações nas parcas defesas jurídicas do trabalho e a abrangência dilatada que pretendem dar ao ato cooperativo pode ser uma destas novas formas. Cabe, portanto, exame cauteloso da questão, mais ainda porque há um curioso silêncio quanto ao ato cooperativo, cujo esforço de alteração praticamente não enfrenta resistência, diferentemente das questões de representação das cooperativas e outras.

Os motivos desse silêncio também serão alvos de análise. Por parte do cooperativismo empresarial, o silêncio só é quebrado por manifestações favoráveis à alteração, e suas razões são identificáveis. Surpreendente é o silêncio também dos diversos segmentos do cooperativismo popular e dos movimentos sociais; parecem encantados pela possibilidade de os atos cooperativos serem dilatados, com conseqüente desoneração tributária. Muitos destes movimentos utilizam a forma jurídica da cooperativa pelas possibilidades que esta oferece, mas, absorvidos por suas próprias estruturas, podem acabar por confundir o que lhes é burocraticamente confortável com o que é desejável para a consecução de seus próprios fins e, em última análise, para a construção de um país mais justo e igualitário. É necessário, portanto, examinar se realmente haveria benefício para o cooperativismo popular ou se a proposta não passa de uma quimera engendrada de tal forma que agrade a todos, mas que favoreça de fato somente a alguns, como é de praxe nas sociedades excludentes e estratificadas como a nossa.

Pode-se dizer, em suma, que a monografia a ser desenvolvida visa entender os reflexos sociais e políticos que a dilatação do ato cooperativo poderá trazer, a quem tais alterações interessam e o impacto que podem produzir. Contraria-se, assim, a

tendência natural de se estudar, em Direito, somente o que já está posto, ensaiando-se uma singela contribuição para o debate político que antecede a positivação em lei.

Com tais objetivos em mira, o estudo foi cindido em três capítulos. No primeiro, o foco será compreender *o que é* o ato cooperativo e quais são as suas atuais conseqüências práticas. Será o segmento mais dogmático e, por vezes, árido, porque dependerá, muitas vezes, de análise fria do texto da lei. No segundo capítulo, far-se-á uma exposição de quais são os novos limites que se pretende dar ao ato cooperativo, tanto pela literatura jurídica pertinente quanto nos projetos de lei atualmente em tramitação. A análise de tais projetos de lei não será exaustiva, mas exemplificativa das propostas “doutrinárias”. Por fim, no terceiro capítulo, tentar-se-á compreender que conseqüências tais alterações poderão ter na sociedade. Nesse último segmento, mais afastado do meramente jurídico, o estudo se valerá de referenciais teóricos sociológicos e históricos para alcançar o intento proposto e para, ao fim, retornar ao jurídico apontando soluções, se isso se revelar possível.

CAPÍTULO 1 – O ATO COOPERATIVO

1.1 – AS PECULIARIDADES DA SOCIEDADE COOPERATIVA E O ATO COOPERATIVO

Reunir-se-ão, nesta seção, as definições e dispositivos legais vigentes que guardam relevância para com o tema ora examinado, tais como os conceitos de *cooperativa*, *empresa*, *ato cooperativo* e outros, com o fim já exposto de compreender como as peculiaridades da sociedade cooperativa em relação às demais formas societárias tornam coerente a noção vigente de ato cooperativo. Como já fora explicitado na introdução, não é propósito deste trabalho exaurir todos os aspectos da dogmática jurídica concernentes ao ato cooperativo, mas somente os que forem indispensáveis para a compreensão de seus efeitos sociais atuais e dos efeitos possíveis com os novos contornos pretendidos para o ato cooperativo.

As cooperativas são regulamentadas pela Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Tal lei se incumbe de definir o que são cooperativas, para os fins jurídicos, nos arts. 3º e 4º:

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 à falência, constituídas para prestar serviços aos associados (...)

Os incisos subseqüentes apontam uma série de diferenças entre as cooperativas e as demais sociedades, traduzindo diversos dos chamados “princípios cooperativistas”. Tais princípios são oriundos da paradigmática – não primeira – experiência cooperativista da “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”, na Inglaterra do séc. XIX², e sistematizados pela “Aliança Internacional Cooperativa”. Dentre os mais úteis para uma definição do que seja cooperativa, temos: a) adesão voluntária e aberta – devem as cooperativas ser abertas a todos que desejarem nelas ingressar, independentemente de sexo, religião, etnia e visão política ou social; b) gestão democrática – não importam os valores que cada associado tenha integrado ao

² Sobre a história da cooperativa de Rochdale, conferir HOLYOAKE, G. J. **Os 28 tecelões de Rochdale**. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1933. 73 p.

capital social, o peso do voto de cada um é idêntico e o quórum para assembleias não depende do capital presente, mas do número de associados presentes; c) os membros devem contribuir de maneira equitativa com o capital social da cooperativa, que será proprietária de parte do mesmo, entre outros. Reforça tais características o art. 1.094 do Código Civil de 2002³.

Relevante, ainda, a classificação trazida pelo art. 6º da Lei 5.764/1971; as cooperativas podem ser: a) *singulares*; b) *centrais* ou *federações de cooperativas* e c) *confederações de cooperativas*.

As cooperativas singulares são constituídas por pessoas físicas, em número mínimo de 20 sócios e, excepcionalmente, pessoas jurídicas com objetivos econômicos similares ou sem fins lucrativos. As cooperativas centrais (federações) são constituídas por, no mínimo, três cooperativas singulares e, excepcionalmente, associados individuais. Por fim, as confederações de cooperativas são constituídas por, no mínimo, três federações de cooperativas. Tais possibilidades jurídicas existem com o intuito de permitir que o cooperativismo forme redes cooperativas capazes de resguardá-las e permitir a “oxigenação” do sistema cooperativista em meio a um mercado capitalista cada vez mais “desencilhado” e, portanto, cada vez mais “constritor” de tudo que lhe é oposto, desde os anos 70⁴.

Tal é o desenho jurídico-formal da cooperativa e, como tal, é incompleto, porque se concentra apenas em características e não no que de fato seja uma

³ “Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa: I - variabilidade, ou dispensa do capital social; II - concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo; III - limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar; IV - intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança; V - *quorum*, para a assembleia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado; VI - direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação; VII - distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado; VIII - indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade”.

⁴ Sobre o crescente poder do capital, conferir DUPAS, Gilberto. **Atores e poderes na nova ordem global**. São Paulo: UNESP, 2005, pp. 81 e ss.

cooperativa⁵. Georges Fauquet, conceituando-a de maneira menos desidratada, vislumbra duas facetas: a de empresa econômica e a de associação de pessoas.

Empresa econômica, pois a cooperativa não é associação beneficente ou cultural, mas busca, através da exploração de um complexo organizacional, a prestação de serviços de natureza econômica; associação de pessoas, porque congrega seus associados pela ajuda mútua, objetivando alcançar o ideal do cooperativismo, expresso nos princípios rochdaleanos, que a informam na sua ação prática.⁶

Por fim, trazemos o conceito de Derli Schmidt, mais completo porque incorpora, aos aspectos intrínsecos à cooperativa, o papel social que ela deve buscar desempenhar, como meio de transformação, e não mera reprodução⁷, da sociedade capitalista:

Cooperativas de trabalho e de produção, bem como outras formas associativas de organização dos trabalhadores, são associações autônomas de pessoas que se unem voluntariamente e constituem uma empresa, de propriedade comum, para satisfazer aspirações econômicas, sociais e culturais. Elas se baseiam em valores de ajuda mútua, solidariedade, democracia, participação e autonomia e têm por fundamento a luta por uma sociedade mais igualitária e mais justa. O termo *cooperativa* e a expressão *cooperativas de trabalho e de produção* possuem várias definições, mas ambos pressupõem o trabalho associado em substituição ao trabalho subordinado⁸.

Feitas tais considerações preliminares sobre o cooperativismo, e para melhor compreensão do fenômeno cooperativista, traz-se a exame o conceito legal de *ato cooperativo*, expresso no art. 79 da Lei 5.764/1971:

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.

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

⁵ Nesse sentido, PINHO, Diva Benevides e AMARAL, Cicely Moutinho (org.). Cooperativas Brasileiras de Trabalho *apud* LIMA FILHO, Francisco das Chagas. **Cooperativas de trabalho e relação de emprego**. Disponível em: <<http://www.trt24.jus.br:8080>>. Acesso em: 10 mai. 2008.

⁶ FAUQUET, G. *apud* BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.51.

⁷ O conceito de “reprodução” integra a terminologia marxista e “*compreende (...) a produção e a criação de condições pelas quais ela [a produção] pode continuar ocorrendo*”. BOTTOMORE, Tom. **Dicionário do pensamento marxista**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001, p. 319.

⁸ SCHMIDT, Derli. Cooperativa – cooperativismo. *In*: CATTANI, Antonio David e HOLZMANN, Lorena. **Dicionário de trabalho e tecnologia**. Porto Alegre: UFRGS, 2006, p.71.

Os atos cooperativos são, portanto, aqueles efetuados entre a cooperativa e seus associados e entre cooperativas, quando associadas, e, pela disposição do parágrafo único, não constituem operação de mercado ou contrato de compra e venda. São os atos que fundamentam a existência da cooperativa e sobre os quais o texto constitucional demanda “*adequado tratamento tributário*” regulamentado por lei complementar, conforme o art. 146, inc. III, alínea “c” da Constituição Federal. Pela própria natureza de tais atos e pelas características peculiares às cooperativas, é uma questão de coerência o ordenamento atribuir-lhes conseqüências tributárias que se amoldem a tais peculiaridades. Não se trata, por outro lado, de favorecer as cooperativas quanto às questões tributárias; trata-se de tomar nota de suas características para que elas não terminem por serem obrigadas a recolher mais tributos do que o fazem as empresas normais⁹. É o que veremos na seção a seguir, analisando características do ato cooperativo que o excluam do ângulo de incidência deste ou daquele tributo.

Em decorrência de tais características especiais das cooperativas, a Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (o novo Código Civil), no parágrafo único do art. 982, estabelece que “*independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa*”.

A codificação civil de 1916 cindia as sociedades em civis e comerciais; eram comerciais as sociedades que praticassem atos de comércio e civis as que não os praticassem. Tal entendimento advém da Teoria dos Atos de Comércio, desenvolvida no Código Mercantil Napoleônico de 1807. É notável, no entanto, que nunca se alcançou definição satisfatória do que seriam tais atos de comércio. Nesse sentido, Rubens Requião tece crítica à teoria francesa:

O sistema objetivista, que desloca a base do direito comercial da figura tradicional do *comerciante* para a dos *atos de comércio*, tem sido acoimado de infeliz, de vez que até hoje não conseguiram os comercialistas definir satisfatoriamente o que sejam eles.¹⁰

⁹ Nesse sentido, a palestra de GRECO, Marco Aurélio. ICMS e as cooperativas de consumo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE COOPERATIVAS, 1, 1999, Curitiba. **Cooperativas e Tributação**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 217-229.

¹⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13.

Assim, era necessário que a lei enumerasse os atos de comércio de maneira taxativa. Na legislação anterior ao Código Civil de 2002, responsabilizava-se por tal tarefa o Regulamento 737 de 1850 no seu art. 19:

Art. 19. Considera-se mercancia:

§ 1º A compra e venda ou troca de efeitos moveis, ou semoventes para os vender por grosso ou a retalho, na mesma especie ou manufacturados, ou para alugar o seu uso;

§ 2º As operações de cambio, banco, e corretagem;

§ 3º As empresas de fabricas; de commissões; de depositos; de expedição, consignação, e transporte de mercadorias; de espectaculos publicos;

§ 4º Os seguros, fretamentos, risco, e quaesquer contractos relativos ao commercio marítimo;

§ 5º A armação e expedição de navios [sic]

Waldirio Bulgarelli, por outro lado, busca conceituar o *ato de comércio* como "*aquele praticado habitualmente com o fito de lucro para a mediação dos bens e serviços*", sendo-lhe indispensáveis, portanto, as características da *mediação* – pois tais atos são uma forma de fazer circular mercadorias e serviços, entremeando produtores e consumidores para efetivar e auxiliar a troca de bens – e da *especulação* – porque não são gratuitos e visam à obtenção de lucros¹¹. Para o citado comercialista, o sistema anterior a 2002 era misto: objetivista por posicionar o ato de comércio no centro da definição de sociedade comercial e subjetivista ao exigir que o comerciante, para ser considerado como tal pelo direito, deveria se matricular em algum dos “Tribunais do Comércio do Império” (art. 4º, Lei 556 de 1850 – o Código Comercial). Cumpre frisar, ainda, que a Lei do Cooperativismo de 1971 foi criada na vigência de tais disposições jurídicas e que, assim, a noção de ato cooperativo parece estar para a cooperativa assim como o ato de comércio está para a sociedade mercantil, se ambos são as principais formas de concretização dos objetos sociais, e, de certa forma, são a característica que polariza sociedades mercantis e cooperativas. Para melhor compreensão dessa aparente oposição, temos as seguintes considerações de Eduardo Pedroso, Antônio Carlos Panitz e Altivo Osmar Ruschel:

Sem essas operações [atos cooperativos] não haverá Cooperativa, por mais que a entidade tenha sido constituída e possua capital. As condições de cada operação, qualquer que seja a classe de Cooperativa, são impostas, ditas e

¹¹ BULGARELLI, Waldirio. **Direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 66.

buscadas pelos mesmos associados, e são, por isso, comuns a todos eles, porque não há terceiros aqui, e porque a Cooperativa não intermedeia. Assim, essas operações não são especulativas e, portanto, não há mercado interno na Cooperativa. (...) Não sendo especulativas (e sim cooperativas) as operações realizadas entre os associados e a Cooperativa, nem havendo internamente mercado, não há enfrentamento entre eles: se a Cooperativa cobrar pelo serviço mais que seu preço de custo, a diferença retorna; se cobrar o exato custo, não haverá retorno, mas o associado terá obtido a vantagem da Cooperativa no exato momento da operação (cooperação) e, se cobra menos, correrá o risco de quebra, e o associado perderá seu capital, e o que é mais grave: a possibilidade de continuar operando. Em qualquer caso, cada operação unirá indissolavelmente a sorte de ambos. (...) Nessa convergência, a Cooperativa não aparece, nem economicamente nem juridicamente, como sujeito de direito oposto ao associado, porque ele não possui um interesse distinto ao dele; pelo contrário, se o interesse do associado não se realiza na Cooperativa, esta se desvinculará desse¹².

Assim, os atos cooperativos são, de fato, opostos aos atos de comércio, pois não proporcionam nem mediação e nem especulação – lucro – posto que sejam atos entre o cooperado e ele próprio, em última análise. Isso se deve à chamada *dupla qualidade* da identidade do sócio no âmbito cooperativo; ele é, a um só tempo, “dono” e “cliente” do empreendimento cooperativo. Rememore-se o art. 4º da Lei 5.764/1971, segundo o qual as cooperativas são “*constituídas para prestar serviços aos associados*”. Walmor Franke foi dos primeiros a perceber essa dupla qualidade do cooperado:

O caráter orgânico da cooperativa, a sua natureza de “empreendimento-órgão” ou “empreendimento-membro”, integrante das economias associadas, exprime-se, comumente, na afirmação de que a cooperativa é um “prolongamento” (prolongement), uma “extensão” (Dec. nº 60.597/67, art. 105), o “braço alongado” (verlaengerte Arm) das economias dos sócios. 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 eles regidos pelo princípio de identidade ou da unidade do fim e porque não existe mercado entre a cooperativa e o associado no que respeita àqueles negócios¹³.

Se, por um lado, há oposição entre os atos de comércio e os atos cooperativos, por outro, parece existir ligação umbilical, ainda que antitética, entre ambos, de maneira que um perderia o sentido na falta do outro. Parte da literatura jurídica pátria é demasiadamente célere em proclamar a autonomia do ato cooperativo em relação a

¹²PEDROSO, Eduardo; PANITZ, Antônio Carlos; RUSCHEL, Altivo Osmar *apud* KRUEGER, Guilherme. **Coooperativas de trabalho na terceirização**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 36.

¹³FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**, São Paulo: Saraiva, 1973, p. 26.

outras espécies de atos, o que desperta desconfiança face à derrocada dos atos de comércio com a legislação civilista pós-2002. Resta saber se tal sorte de afirmação é decorrente da corriqueira prática dos teóricos do Direito de buscar a autonomia do ramo jurídico que estudam (desconsiderando que não há divisão no Direito que seja mais do que meramente didática) ou se há o propósito de salvaguardar a todo custo e por motivos não-científicos o ato cooperativo de uma possível obsolescência. Tais possibilidades não serão abordadas mais profundamente nesta monografia, no entanto, pois extrapolam o escopo proposto e, mesmo, as possibilidades de um trabalho de conclusão de curso.

Retornando à questão dos tipos de sociedades, com o advento do novo Código Civil, em 2002, o ordenamento brasileiro adotou a Teoria da Empresa, originada no Código Italiano de 1942; passa a ocupar o eixo do direito comercial a noção de empresa. José Edwaldo Tavares Borba afirmou, poucos anos antes da promulgação do novo Código Civil, que:

Hoje, quando se cogita de reunificar o direito privado, como já o fizeram vários países (Suíça, Itália), a questão deixa de ser o objeto civil ou comercial da sociedade, mas sim a existência ou não de estrutura empresarial. A teoria da empresa passaria a informar esse novo critério diferenciador¹⁴.

A despeito de existir dificuldade em se definir o que seja empresa, Fábio Nusdeo traz conceito econômico que auxilia tal intento; segundo ele, “*empresa é a unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importa qual o estágio da produção*”¹⁵. Desse conceito econômico advém o conceito jurídico de empresa; conforme Fábio Ulhoa Coelho, a empresa é “*a atividade econômica organizada de produção ou circulação de bens ou serviços*”¹⁶. No ordenamento jurídico, tal conceito lastreia-se na definição do art. 966 do novo Código Civil para empresário:

Art. 966 Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

¹⁴ BORBA, José Edwaldo Tavares *apud* PEREZ, Viviane. As sociedades civis sem fins lucrativos e o direito de empresa. **Revista trimestral de direito civil**. Rio de Janeiro, v. 28, p. 257, out./dez. 2006.

¹⁵ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: RT, 1997, p. 285.

¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1, p. 19.

Par. único: Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Muitas críticas são tecidas contra tal definição, pois são diversas as situações que lhe escapam. No tocante ao regime jurídico das cooperativas, no entanto, o conceito legal de empresa é suficiente para que se perceba a incompatibilidade entre as duas figuras: a cooperativa visa a oferecer bens e serviços não para o mercado, mas para seus próprios sócios, ainda que não lhe falte o caráter de organizar os fatores de produção quando busca a consecução de alguns de seus objetivos sociais. E o regime de controle da sociedade cooperativa condiz com tal característica; nesse sentido, a seguinte passagem de Eduardo Harder:

As cooperativas são organizações onde o poder de controle está relacionado diretamente à figura de seus membros e não a critérios financeiros ou técnicos que poderiam opor obstáculos à autonomia de seus membros. Dessa valorização da pessoa adviriam as principais características que forjam a singularidade das cooperativas em relação aos demais modelos societários¹⁷.

Por isso é precisa, se redundante, a disposição contida no par. único do art. 982 do Código Civil de 2002, supracitado. As cooperativas não poderiam ser outra coisa que não sociedades simples, pois, ainda que desenvolvam atividade econômica, não podem desenvolvê-la à guisa de empresa; as sociedades simples são, por definição residual, não-empresárias. Conquanto inegável que as cooperativas possuam relevante faceta econômica, não se pode dizer que exista a finalidade de lucro, de acumulação de capitais. A questão se torna bastante mais clara se buscarmos enxergar o conceito marxista de *mais-valia*¹⁸ na cooperativa; seria impensável que as cooperativas extraíssem mais-valia do trabalho dos cooperados, porque se trataria, em última análise, de um roubo de si mesmo.

¹⁷ HARDER, Eduardo. **A definição da autonomia privada nas sociedades cooperativas**. 2005. 124 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, p. 78.

¹⁸ Conforme Tom Bottomore (ob. cit., p. 227), “a extração da mais-valia é a forma específica que assume a exploração sob o capitalismo, a *differentia specifica* do modo de produção capitalista, em que o excedente toma a forma de lucro e a exploração resulta do fato da classe trabalhadora produzir um produto líquido que pode ser vendido por mais do que ela recebe como salário”.

As cooperativas são, ainda, *sociedades de pessoas*, e não de capital, pois nelas prevalece a pessoalidade na admissão de membros e na gestão; tal fato se deve a uma série de características: o intuito primordial da cooperativa é prestar serviços aos associados, e não auferir lucros; não há limitação no número de cooperados, enquanto nas sociedades de capital tal limitação existe; o controle da cooperativa é exercido pela maioria do número absoluto de membros e o quórum para assembléia se fixa da mesma maneira, enquanto nas sociedades de capital o controle e o quórum se estabelecem pela quantidade de ações/cotas; nas cooperativas não se permite a transferência de quotas-partes para estranhos, sendo que nas sociedades de capital isso é possível. Estas e outras características conduzem-nos à conclusão de que as cooperativas são, de fato, sociedades de pessoas. É elucidativa, nesse sentido, a seguinte passagem de Waldirio Bulgarelli:

Diferentemente das sociedades capitalistas, onde o capital é requisito essencial, nas cooperativas ele não exerce qualquer papel predominante, pois que se dá ênfase à pessoa do associado. Independentemente do seu capital, ele possui direitos idênticos aos demais membros, podendo votar e ser votado e operar livremente com a cooperativa¹⁹.

Certo é que há grande dificuldade em se enquadrar as cooperativas nos tipos societários formais do direito posto e na figura da pessoa jurídica típica, porque a cooperativa não poderia estar além de seus sócios. Assim explica tal dificuldade Eduardo Harder:

A complexidade no tratamento jurídico das cooperativas resulta do fato de existir um fim econômico (que constitui o objetivo essencial das demais pessoas jurídicas registradas sob a forma de sociedades), no entanto sem a finalidade de lucro. Essas dificuldades de enquadramento societário das práticas cooperadas provêm desde as primeiras tentativas de sua institucionalização (...)²⁰.

Com tais considerações em mente, incompletas, porém suficientes para o exame da tributação do ato cooperativo, buscar-se-á compreender as razões para as diferenças entre cooperativas e sociedades capitalistas típicas na incidência de certo tributos. Tal

¹⁹ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 53.

²⁰ HARDER, Eduardo. Ob. cit., p. 76.

exame é de valia para o dimensionamento das novas propostas para o ato cooperativo e, em última análise, das conseqüências sociais e políticas de tais alterações.

1.2 – AS CONSEQÜÊNCIAS TRIBUTÁRIAS ATUAIS DO ATO COOPERATIVO

1.2.1 – Aspectos gerais

A cooperativa é um espaço de socialização e organização dos fatores de produção segundo uma lógica bastante distinta da predominante no capitalismo²¹. Tal lógica díspar faz com que figuras jurídicas bastante adequadas às unidades de produção típicas do capitalismo não sejam tão adequadas às cooperativas. É o que ocorre com diversas hipóteses de incidência tributária previstas no ordenamento jurídico pátrio. Não é possível exaurir todas as conseqüências tributárias do ato cooperativo nesta monografia; tentar-se-á discorrer, portanto, apenas sobre os principais tributos que de algum modo sejam estranhos aos atos cooperativos. Cumpre frisar, ainda preliminarmente, que os atos cooperativos não são passíveis de cobrança de alguns tipos de tributos não por uma liberalidade do Estado ou por um desejo de fomentar o cooperativismo, mas porque simplesmente não se encaixam no fato gerador desses tributos. Assim, os atos cooperativos como estão postos na legislação atual, e não como muitos pretendem que sejam, são decorrência inexorável do sistema tributário brasileiro, não medidas de incentivo²².

O parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/1971 é de crucial importância para as conseqüências tributárias do ato cooperativo; se este não pode ser considerado operação de mercado ou contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, extingue-se a possibilidade de considerá-lo fato gerador de uma série de tributos. Há ainda que se ressaltar que, quando da ocorrência de um ato cooperativo, não há circulação de produtos ou mercadorias – não há trânsito jurídico de titularidade, mas, no máximo, deslocamento físico – e não há especulação, ou “ânimo de lucrar”, conforme já se explicou na seção anterior.

²¹ O que não implica automático caráter transformador, conforme se verá no terceiro e último capítulo.

²² Nesse sentido, GRECO, Marco Aurélio. ICMS e as cooperativas de consumo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE COOPERATIVAS, 1, 1999, Curitiba. **Cooperativas e Tributação**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 217-229.

Iniciaremos o estudo da incidência dos tributos em espécie pelo Imposto de Renda.

1.2.2 – Imposto sobre a renda

Sobre os atos cooperativos, devido à ausência do supracitado ânimo de lucrar, não incide Imposto de Renda, cujo fato gerador é exatamente a percepção de lucros²³. Nas trocas internas de uma cooperativa, entre esta e o sócio, não há geração de renda; como já se disse anteriormente, a cooperativa “*é um prolongamento (...) das economias dos sócios*”²⁴. Dessarte, a cooperativa cobrará dos associados somente o preço de custo ou, no máximo, um valor acrescido de uma margem para proteção contra as flutuações do mercado, margem essa que será devolvida após certo período se tais flutuações se revelarem menores do que se esperava. Da mesma maneira, se, após a apuração anual se tiver verificado que ocorreram perdas, pois o preço cobrado ficou abaixo do que é sustentável, os sócios deverão repor o patrimônio da cooperativa (as sobras e perdas líquidas do art. 80, inc. II da Lei 5.764/1971). Somente quando o outro pólo for um não-cooperado (o mercado) é que a cooperativa poderá auferir ganhos pecuniários em relação ao restante do mercado; nesses casos, a Lei 5.764/1971 determina, em seu art. 87, que os valores assim auferidos deverão ser contabilizados separadamente para incidência de tributos, pois configurado está o fato gerador do IR – e então está se falando em ato não-cooperativo, pois efetuado com terceiros. Como exemplo, a súmula nº 262 do STJ dispõe que “*incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas*”, sendo as aplicações financeiras típicos negócios com terceiros, com o mercado.

Frise-se que, apesar da possibilidade de existirem sobras, o objetivo social da cooperativa não é o de auferir lucros, mas de prestar serviços aos seus membros. Tal regime de incidência é regulamentado nos arts. 182 e 183 do Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999:

²³ VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. **Cooperativismo: nova abordagem sócio-jurídica**. Curitiba, Juruá, 2003, p. 336.

²⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**, São Paulo: Saraiva, 1973, p. 26.

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

(...)

Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Os incisos do art. 183 correspondem aos arts. 85, 86 e 88 da Lei 5.764/1971.

Note-se que, no art. 184 do referido decreto, foram excluídas da não-incidência as cooperativas de consumo, com base no art. 69 da Lei 9.532/1997, com a seguinte redação:

Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Sobre os motivos que ensejaram o enquadramento das cooperativas de consumo às hipóteses de incidência tributária próprias das empresas capitalistas de idênticas finalidades, mais se verá no capítulo 3.

1.2.3 – Imposto sobre circulação de mercadorias e imposto sobre produtos industrializados

A circulação econômica não pressupõe apenas o trânsito físico de uma mercadoria, mas o trânsito relevante do ponto de vista econômico. Nesse caso, duas são as situações possíveis, conforme expressa Francisco Quintanilha Vêras Neto²⁵: com ou sem transferência de propriedade. No primeiro caso, é evidente a incidência do ICMS e, no segundo, tal imposto não incide.

Como já se explicitou anteriormente, os atos cooperativos, além de não possuírem o caráter de lucro, também não são formas de circulação econômica, posto

²⁵ VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. **Cooperativismo: nova abordagem sócio-jurídica**. Curitiba, Juruá, 2003, p. 338.

que a cooperativa não é mais do que um prolongamento dos patrimônios de seus membros; considerar o ato cooperativo uma forma de circulação econômica seria como considerar circulação tributável o transporte de bens de um depósito de uma empresa para outro depósito da mesma empresa²⁶. Assim, não deve incidir ICMS sobre os atos cooperativos. Os atos não-cooperativos, por outro lado, submetem-se a tal tributo²⁷.

A Constituição Federal vinculou aos estados e ao Distrito Federal a instituição e regulamentação de tal imposto, obedecidas as normas gerais estabelecidas pela própria Constituição²⁸. As leis que regulamentam a cobrança do ICMS variam, portanto, de estado para estado. Utilizaremos a regulamentação do estado do Paraná como exemplo. No Paraná, a lei que regulamenta o ICMS é a de nº 11.580, de 1996, que, no seu art. 19, versa sobre a incidência em cooperativas:

Art. 19. Sairão com suspensão do imposto:

I - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento do produtor para estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situada neste Estado;

II - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de cooperativa de produtores, para estabelecimento neste Estado, da própria cooperativa, de cooperativa central ou de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente faça parte.

§ 1º O imposto devido pelas saídas mencionadas nos incisos I e II será recolhido quando da saída subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do imposto, salvo determinação em contrário da legislação.

§ 2º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder suspensão do pagamento do imposto em operações ou prestações internas e de importações, bem como, na forma prevista em convênios celebrados com as demais unidades federadas, em outras operações e prestações.

A lei utiliza a expressão “suspensão do imposto” porque não pretende produzir uma total não-incidência do ICMS sobre os produtos oriundos de cooperativas; apenas as remessas internas, entre cooperativas e cooperados, estão livres do referido imposto. Se o produto alcançar o mercado em sua circulação, configurada estará a hipótese de incidência do ICMS.

²⁶ A súmula 166 do STJ dispõe sobre o assunto: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

²⁷ BECHO, Renato Lopes. **Tributação de cooperativas**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 182.

²⁸ “Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior*”

O imposto sobre produtos industrializados (IPI), por seu turno, foi agrupado na divisão formal desta monografia em conjunto com o ICMS pela similitude do fato gerador. Conforme se lê no Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamenta o IPI, é fato gerador do tributo em exame “*a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial*”. Ou seja, quando um produto sai do âmbito cooperativo e alcança o mercado, o que necessariamente se dá por meio de um ato não cooperativo, será cobrado IPI. A diferença entre os dois impostos está no fato de que, para se configurar o IPI, a cooperativa deve exercer atividade de estabelecimento industrial e a sua produção deve ser considerada industrialização, pois passível de enquadramento na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), cuja última versão é o Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Há uma situação especial, no entanto, que o Decreto 4.544/2002 possibilita: quando uma cooperativa se considera estabelecimento industrial por opção própria. Nesse sentido, dispõe o art. 11:

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção:

(...)

II - as cooperativas, constituídas nos termos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.

Nesse caso, o fato gerador do IPI será considerado ocorrido assim que os bens de produção forem remetidos pelos cooperados à cooperativa, conforme o art. 35, inc. V, do Decreto 4.544/2002²⁹.

Por fim, é necessário chamar a atenção para o fato de que um dos impostos não pode ser calculado sobre uma base de cálculo à qual se acresça o outro imposto, para evitar a bitributação, conforme determina o art. 155, §2º, inc. XI da Constituição Federal.

²⁹ Há que se relembrar, no entanto, a ressalva encontrada no art. 3º da Lei 9.493, de 10 de setembro de 1997: as cooperativas que produzirem álcool (não desnaturado, ou seja, que não sirva como combustível) e bebidas alcoólicas são consideradas estabelecimentos industriais independentemente de opção. Tais produtos, no entanto, terão a tributação suspensa na saída para: “I – industriais que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas; II – atacadistas e cooperativas de produtores; III – engarrafadores dos mesmos produtos”.

1.2.4 – Imposto sobre serviços

O imposto sobre serviços (ISS), conforme o disposto no art. 156, inc. III, da Constituição Federal³⁰, é de competência dos municípios. A lei complementar em a que se refere o dispositivo constitucional é a LC 116, de 31 de julho de 2003. Pela natureza do imposto em exame, o legislador se viu forçado a arrolar uma extensa lista de fatos geradores, o que Ricardo Lobo Torres justificou de maneira convincente no trecho a seguir:

O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece da enumeração taxativa da lei complementar³¹.

Em relação às cooperativas, e a exemplo do que ocorre com outros tributos, podem ser discernidas duas situações relevantes à tributação de serviços de qualquer natureza: quando os serviços são prestados pelo cooperado para a cooperativa (e vice-versa), e quando os serviços são prestados para terceiros – em última análise, quando se está diante de um ato cooperativo e de um não cooperativo. Diante de um ato cooperativo clássico, não há que se falar em cobrança de ISS, tomadas em consideração as peculiaridades do cooperativismo, já extensamente apontadas. É o que bem resume a seguinte passagem de Reginaldo Ferreira Lima:

Na medida em que as cooperativas venham a realizar atos não cooperativos, ou operações com pessoas alheias ao quadro de sócios mas que têm qualificação para se associar à sociedade, se tornarão obrigadas a pagar o respectivo tributo. O imposto sobre serviços, nessa hipótese, será pago na conformidade da lei municipal (...). Só exercitando atividades com não associados é que a relação jurídico-tributária vai emergir. Está, todavia, totalmente abrigada da incidência de tributos, quando presta serviços aos sócios e age em nome deles³².

³⁰ “Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre: (...)”

III – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 397-398.

³² LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**. Comentários à lei das sociedades cooperativas (Lei 5.764/71). São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 67.

Quando, por outro lado, se está diante de um ato não cooperativo, novamente se vislumbram duas situações possíveis. Nesse sentido, a ementa do acórdão do REsp 727.091/RJ, publicado em 17/10/2005:

TRIBUTÁRIO – ISS – COOPERATIVA MÉDICA – ATIVIDADE EMPRESARIAL.

1. A cooperativa, quando serve de mera intermediária entre seus associados (profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, esta isenta de tributos, porque exerce atos cooperativos (art. 79 da Lei n. 5.764/71) e goza de não-incidência.
2. Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato negocial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade de verdadeira empregadora.
3. Recurso especial improvido.

Na primeira situação, a cooperativa atua como mera intermediária entre o associado e o terceiro, não sendo fundamental, mas meramente instrumental, para que se trave a relação jurídica arrolada como fato gerador do imposto, sendo que mesmo a cobrança pelo serviço é feita diretamente pelo cooperado. Nessa situação, o ISS não será cobrado da cooperativa, mas do próprio cooperado. A segunda situação, distintamente, ocorre quando a cooperativa é a figura com a qual negocia de fato com o terceiro, efetuando ela mesma a cobrança pelo serviço, sendo o cooperado apenas o executor da obrigação contraída pela cooperativa. Nesse caso, o imposto é devido pela sociedade, e não pelo associado.

1.2.5 – Outros tributos

De maneira ainda mais sucinta, em meio ao emaranhado legislativo tributário, serão expostas as conseqüências do ato cooperativo para outros tributos, tais como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Com a Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004, os atos cooperativos passaram a ser isentos do pagamento da CSLL (conforme o art. 39) a partir de 1° de janeiro de 2005 (conforme o art. 48). No entanto, tal alteração legislativa não afetou as cooperativas de consumo devido ao já citado art. 69 da Lei n° 9.532/97, que fez com

que fossem consideradas empresas normais para todos os fins tributários de competência da União.

Já quanto ao PIS e à COFINS, a Secretaria da Receita Federal expediu instrução normativa específica que consolidou a selva legislativa na qual se envolviam as cooperativas, a IN SRF 635, de 24 de março de 2006. Considerou como fato gerador das duas contribuições o auferimento de renda, conforme o art. 4º da referida instrução normativa, estabelecendo alíquotas pormenorizadas e, em vários casos, zeradas. Permitiu, ainda, que fossem excluídos da base de cálculo os ingressos decorrentes de ato cooperativo (art. 15, inc. V); curiosamente, no entanto, especifica o que considera ato cooperativo para os efeitos do citado inciso, conforme se lê a seguir:

Art. 15, §6º Para efeito do inciso V do caput, entende-se como ato cooperativo:

- I-receitas de juros e encargos recebidas diretamente dos associados;
- II-receitas da prestação de serviços realizados aos associados e recebidas diretamente dos mesmos;
- III-receitas financeiras recebidas de aplicações efetuadas em confederação, federação e cooperativa singular de que seja associada;
- IV-valores arrecadados com a venda de bens móveis e imóveis recebidos de associados para pagamento de empréstimo contraído junto à cooperativa, até o valor do montante do principal e encargos da dívida; e
- V-valores recebidos de órgãos públicos ou de seguradoras para a liquidação parcial ou total de empréstimos contraídos por associados, em decorrência de perda de produção agropecuária, no caso de cooperativas de crédito rural.

As situações previstas pelo transcrito parágrafo parecem compreender bem o ato cooperativo como atualmente é encontrado no ordenamento pátrio.

Transcreve-se, relativamente à PIS, a ementa do AgRg no REsp 779.861/MG, do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 535 DO CPC. SOCIEDADES COOPERATIVAS. PIS. ATOS COOPERATIVOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Não prospera a pretensão da embargante ante a inoccorrência das hipóteses previstas no artigo 535 do CPC.
2. O ato cooperativo não gera faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Inexistência de base imponible para o PIS. Não-incidência pura e simples.
3. Os atos não-cooperativos se revestem de nítida feição mercantil, gerando receita à sociedade. Existência de base imponible à tributação.
4. Relativamente às cooperativas de crédito, toda a movimentação financeira da sociedade constitui ato cooperativo.
5. Agravo regimental provido.

Relativamente ao PIS, e também a outros tributos, portanto, o julgado transcrito demonstra que não há dúvidas de que os atos cooperativos típicos não sofrerão incidência tributária. Causa estranheza, no entanto, o argumento exposto no ponto 4 da ementa, pois impreciso. É um reducionismo dizer que qualquer movimentação financeira de uma cooperativa de crédito constitui ato cooperativo. Se a movimentação financeira envolver terceiros, trata-se de ato não-cooperativo e, portanto, tributável. Não compartilha dessa opinião o relator do caso em exame, como se vê no trecho a seguir de seu voto:

Na hipótese dos autos, tem-se uma cooperativa de crédito, cujo objetivo é fomentar as atividades do cooperado, via assistência creditícia. *É ato próprio de uma cooperativa de crédito* a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados, bem como *a efetivação de aplicações financeiras no mercado*, o que propicia melhores condições de financiamento aos associados.

Assim, relativamente às cooperativas de crédito, toda a movimentação financeira da sociedade constitui ato cooperativo, de modo a impedir a incidência do PIS [grifou-se].

Não há nexo de causalidade na argumentação desenvolvida; se forem aplicados recursos da cooperativa no mercado, ter-se-ão rendas, lucros; serão, portanto, tributáveis de diversas maneiras. Vale lembrar, por fim, que a decisão foi por maioria.

Com isso, passa-se ao exame das novas propostas para o ato cooperativo.

CAPÍTULO 2 – PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO DO ATO COOPERATIVO

2.1 – LITERATURA JURÍDICA COOPERATIVISTA

O art. 146 da Constituição Federal de 1988 assim dispõe sobre o ato cooperativo:

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.

Em obra de Demetrius Nichele Macei³³, são apontadas três posturas, em resumo, acerca do sentido da expressão constitucional “*adequado tratamento tributário*”: uma que a considera regra de imunização tributária; outra que, ainda que não defenda uma imunidade completa, considera necessário um tratamento mais benéfico às cooperativas e, por fim, uma terceira corrente, que defende que o tratamento tributário seja coerente com as peculiaridades das cooperativas, de modo a não as onerar mais do que empresas comuns de análogos objetos, o entendimento defendido na presente monografia e, também, pelo autor em exame, como se nota no trecho a seguir:

Portanto, o importante é saber se os diversos negócios jurídicos praticados pelas cooperativas estão ou não no campo de incidência dos tributos previstos em nosso sistema constitucional. A solução começa em reconhecer as características peculiares de tais negócios e sujeitá-las à hipótese de incidência de cada tributo, evitando, desde o problema mais comum enfrentado pelas cooperativas – o *bis in idem*, como também outros, em que tanto as cooperativas quanto os cooperados sequer dão origem à obrigação tributária de determinados tributos que lhes são costumeiramente cobrados³⁴.

Ainda que existam, de fato, diversas posições sobre o assunto, o sentido da expressão “*adequado tratamento tributário*” parece-nos evidente. Como já se explicitou anteriormente, os atos cooperativos, bastante distintos das demais formas de atividade econômica que coabitam no capitalismo, não se subsumem às hipóteses de incidência de diversos tributos. A Constituição, assim, no cumprimento do mister de

³³ MACEI, Demetrius Nichele. **Tributação & Ato Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2005, p. 101.

³⁴ *Ibidem*, p. 105.

conformar a atividade legislativa que lhe sucede, busca a atenção do legislador infraconstitucional para as peculiaridades do ato cooperativo. Não se diz, no texto constitucional, que o tratamento tributário dos atos cooperativos deverá ser privilegiado ou recrudescido em relação aos demais atos jurídicos de fundamento econômico; diz-se apenas que deve o referido tratamento ser *adequado* e deve, portanto, tomar em consideração as peculiaridades de tal espécie de atos.

Não é essa, no entanto, a interpretação de muitos dos juristas que se debruçam sobre o tema do ato cooperativo. Para vários deles, o preceito constitucional obriga que se dê tratamento tributário favorecido – mais do que adequado – às cooperativas. Tal sorte de afirmação busca correlacionar o art. 146 com o art. 174 da Constituição Federal, cujo texto é transcrito a seguir:

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 (...)³⁵.

A correlação entre tal dispositivo e o que obriga a um adequado tratamento tributário é justificada, no segmento da literatura jurídica em exame, por meio de uma extrapolação do atrativo discurso de interpretação sistemática das normas constitucionais. Conquanto seja inegável que tais normas devem ser interpretadas de maneira sistemática no ordenamento jurídico, sob pena de se tornarem letra morta e infrutífera, não se pode chegar ao extremo de dar sentido inédito no vernáculo à palavra “adequado”, tomando-a por “favorecido” apenas para que exista correlação com o §2º do art. 174. São duas situações distintas: um dispositivo visa o estímulo e o apoio aos associativismos e outro traz à atenção do legislador a necessidade de um

³⁵ Omitidos do corpo do texto os parágrafos 3º e 4º do citado artigo por não guardarem relevância específica para o raciocínio a ser desenvolvido, transcrevemo-los aqui por se referirem ao cooperativismo:

“(...) § 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 autorização 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”.

tratamento tributário do ato cooperativo que seja condizente com as peculiaridades dessa forma de organização econômico-social.

É esclarecedora a seguinte passagem de “Tributação das Cooperativas”, de Renato Lopes Becho³⁶:

É importante frisarmos, de antemão, que não advogamos a tese da imunidade absoluta para as cooperativas. Entendemos que elas devem se sujeitar a alguns tributos, porém não podem, também, ser obrigadas a suportar toda a carga fiscal, já que suas peculiaridades afastam-na das sociedades comerciais.

Transparece, no citado trecho, a contradição ínsita à “doutrina” cooperativista dominante sobre o tema em análise. Ainda que, para alguns, tal contradição possa ter a aparência de mero preciosismo, entende-se que certos discursos podem ser combatidos não apenas pelo choque com outros discursos em sentido oposto e igualmente maciços, como também pelas pequenas brechas, muitas vezes apenas textuais, que inevitavelmente apresentam e que podem revelar os motivos do discurso. É pacífico que as cooperativas atuam de modo diferente das sociedades comerciais; no entanto, tal admissão não guarda nexos de causalidade automático com a conclusão de que as cooperativas não deverão suportar toda a carga fiscal que é cabível às sociedades comerciais. É sutil, mas considerável, a diferença entre a contestada afirmação e a de que as cooperativas não podem ser tratadas, no âmbito tributário, de maneira a chegar a serem desvantajosas em relação às demais figuras societárias para a consecução de objetivos análogos (não se diria “objetivos idênticos” porque o objeto social de uma cooperativa nunca poderia ser o mesmo de uma sociedade comercial, pelos motivos já expostos). A fragilidade de algumas argumentações que vão no sentido ora contestado é demonstração cabal da exaltação “metajurídica” de muitos escritores jurídicos em livrar as cooperativas de determinados impostos. É o que se nota na seguinte passagem de artigo do sobrecitado autor:

Muitas críticas foram feitas à expressão “adequado tratamento tributário”. Algumas delas foram no sentido de afirmar sua impropriedade, já que em nenhum momento a Constituição Federal aceita um *inadequado* tratamento tributário ou não tributário para o que quer se tenha. Trazendo isso para as luzes que se acendem em torno da complexidade das relações cooperativistas, gostaríamos de perguntar: em algum momento ou em algum lugar a

³⁶ BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**, São Paulo: Dialética, 1999, p. 146.

Constituição Federal admite um *inadequado tratamento tributário ao ato não-cooperativo*? Se fizermos meramente uma interpretação literal, tacanha e rasteira do que está no artigo 146, III, c, da Carta Magna, teríamos que responder que *sim*. Entretanto, salta aos olhos que a Constituição Federal *não* admite um *inadequado* tratamento tributário ao ato não-cooperativo, aos negócios cooperativos, aos atos de comércio (que não foram, sequer, mencionados no texto supremo), nem aos atos civis (atos jurídicos) ou bancários etc. Parece-nos óbvio que a Constituição não admite nenhum tratamento *inadequado*, quer tributário, quer de outra seara do universo jurídico³⁷.

É evidente que a Constituição não admite tratamento tributário inadequado a qualquer espécie de ato. A crítica feita à expressão constitucional é, no entanto, uma tergiversação, pois é claro o intuito do legislador quando se vale da expressão “adequado tratamento tributário”: quer chamar a atenção do legislador infraconstitucional para o fato de serem peculiares os atos cooperativos. O cooperativismo, de certa maneira marginal às organizações capitalistas típicas de produção, mereceu tal cuidado, sem que isso, no entanto, significasse um especial incentivo à cooperação. Trata-se, primordialmente, de um lembrete – além, é claro, de atribuir à lei complementar, e não à ordinária, o condão de tornar adequado o tratamento tributário dos atos cooperativos. Parte da literatura jurídica cooperativista, portanto, resente-se com a expressão justamente por não obrigar a um tratamento favorecido, mas meramente adequado, consciente das peculiaridades.

Nesse sentido, transcreve-se a ementa do acórdão do RE 141.800/SP, publicado em 03/10/1997 do STF:

ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, "caput", da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - A alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, "c", da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido.

³⁷ BECHO, Renato Lopes. “O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para o seu ‘adequado tratamento tributário’”. **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 270-271.

Deslocando-nos das indagações sobre como a literatura jurídica encara o ato cooperativo à luz da Constituição, chegamos ao cerne desta seção: de como a literatura jurídica encara o ato cooperativo da maneira que ele se encontra no ordenamento como um todo e quais as feições que muitos pretendem que o ato cooperativo passe a ter em uma possível legislação nova.

Walmor Franke criou uma categorização de atos que uma cooperativa pode desempenhar e que grande parte da literatura cooperativista aceita³⁸: negócios internos, externos, auxiliares e acessórios.

Os *negócios internos*, ou negócios-fim, são os atos cooperativos no sentido que a lei lhes atribui, efetuados entre cooperativa e cooperado e vice-versa, ou ainda entre cooperativas reunidas em federação, e visam cumprir as finalidades da cooperativa. Alguns autores os consideram *atos cooperativos em sentido estrito*, o que já demonstra implicitamente a defesa de uma abrangência maior da noção de ato cooperativo³⁹.

Os *negócios externos* são aqueles efetuados antes ou depois de um *negócio interno*, preparando-o ou dando-lhe seqüência. São negócios que a cooperativa realiza com terceiros, e são a forma de conexão da atividade econômica desenvolvida pela cooperativa com o mercado. Reinold Henzler⁴⁰ afirma que essa conexão das cooperativas com o mercado ocorre de duas maneiras: na obtenção de bens ou serviços que lhe serão úteis e no escoamento dos bens e serviços que a própria cooperativa produz ou desempenha. Os negócios externos são também denominados *negócios-meio* e não se enquadram na definição legal de ato cooperativo e são, portanto, tributáveis em vários sentidos que os negócios internos não são. A grande disputa que hoje se trava em torno do ato cooperativo gira em torno destes negócios externos, que muitos denominam *atos cooperativos em sentido lato*. Parte da literatura jurídica prefere denominá-los “negócios essenciais”⁴¹, uma inadequada escolha de palavras de

³⁸ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973 pp. 22 e ss.

³⁹ É o caso de BECHO, Renato Lopes. “O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para o seu ‘adequado tratamento tributário’”. **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 264.

⁴⁰ HENZELER, Reinold *apud* FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973, p. 25.

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. *ob. cit.*, p. 265.

propósito político claro: trazer tais negócios à atenção do legislador, para que os inclua em um eventual novo conceito de ato cooperativo.

Renato Lopes Becho, procurando justificar uma alteração legislativa que inclua negócios internos e externos no conceito de ato cooperativo, transcreve artigo de lei argentina (de nº 20.337/79) que define o ato cooperativo:

Art. 4º São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e à consecução dos fins institucionais. Também o são, a respeito das cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas⁴².

O transcrito conceito legal, considerado, pelo autor, muito superior ao pátrio, inclui, como se nota, os negócios-fim, ou internos, e os externos, quando tiverem finalidade idêntica à dos primeiros. Tratar-se-á esse conceito como a proposta legal de significativa parte dos juristas que se preocupam com o tema.

O citado autor ainda traz um conceito de sua própria lavra e que também visa a uma maior abrangência do ato cooperativo; para ele, os atos cooperativos são “*atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais*”⁴³, sendo que, com *relações cooperativas*, o citado autor quer designar toda uma gama de negócios que podem ser enquadrados como atos cooperativos, incluindo mais situações do que as descritas pelo art. 79 da Lei 5.764/1971 (artigo que define legalmente o ato cooperativo). Além dos negócios que ele chama de “principais”, os referidos pela lei, o autor ainda vislumbra negócios-meio (por ele chamados de “essenciais” para reforçar sua importância), que incluem compra de matéria prima e venda de produtos, e negócios auxiliares, que são os necessários para que a cooperativa opere enquanto empresa. A rigor, quase todos os atos da cooperativa seriam considerados atos cooperativos (à exceção de uns poucos que o referido autor denomina de “atos não-cooperativos”)⁴⁴.

⁴² BECHO, Renato Lopes. ob. cit., p. 268.

⁴³ BECHO, Renato Lopes. “O Imposto de Renda Pessoa Física e o Retorno das Sobras do Ato Cooperativo”. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 54, p. 95.

⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. “O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para o seu ‘adequado tratamento tributário’”. **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002.

Retornando à classificação proposta por Walmor Franke, temos os *negócios auxiliares*, que são aqueles que, ainda que não possam ser considerados negócios *fim* ou *meio*, ainda visam a consecução dos objetivos sociais da cooperativa; tratam-se de negócios instrumentais, no sentido de permitir que os demais negócios aconteçam – aquisição de matéria-prima, contratação de empregados e assim por diante.

E, por fim, o autor distinguiu ainda a modalidade dos *negócios acessórios*, ou *secundários*, que são todos aqueles que nada têm a ver com os fins sociais da cooperativa mas que podem, ainda assim, significar-lhe algum resultado econômico, tais como a venda de equipamentos antigos, negociações envolvendo bens móveis e imóveis, entre outros.

Tal classificação é, de certa maneira, pacífica na literatura cooperativista, e servirá como ferramenta para a análise que se fará, a seguir, dos projetos de lei pertinentes ao em tramitação.

2.2 – PROJETOS DE LEI EM TRAMITAÇÃO

Diversos são os projetos de lei em tramitação que visam cumprir a demanda constitucional de que se confira *adequado tratamento tributário* ao ato cooperativo. Examinaremos-los de maneira sucinta no tocante às disposições de tais projetos, posto que a matéria é viva e pode ser completamente alterada em pouco tempo. As justificativas dadas pelos parlamentares para a confecção de seus projetos, no entanto, nos permitem vislumbrar com clareza quais os fins cujo atingimento preocupa os legisladores; tais justificativas serão, portanto, objeto de análise mais detida. Os interesses que podem ser vislumbrados em alterações de tal ordem serão analisados no 3º capítulo.

2.2.1 – Projetos de lei geral do cooperativismo

Tramitam dois projetos para uma nova lei geral do cooperativismo no poder legislativo federal: um de autoria do Sen. Osmar Dias, o PLS 3/2007 (reedição do PLS 171/1999), e outro de autoria do Sen. Eduardo Suplicy, o PLS 153/2007 (reedição do PLS 605/1999). Ambos os projetos alteram de maneira significativa a disciplina jurídica do cooperativismo; não são, no entanto, tão diferentes entre si quanto se

poderia imaginar. Focaremos a análise no que concerne ao ato cooperativo, no entanto, valendo-nos de outras disposições somente no intuito de compreender melhor os interesses que impulsionam cada um dos projetos.

No PLS 3/2007, de autoria do senador paranaense, temos a seguinte disposição acerca do ato cooperativo:

Art. 48. Ato cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e seu associado, ou entre cooperativas associadas, na realização do trabalho, serviço ou operação que constituem o objetivo social da cooperativa.

§ 1º O ato cooperativo não é operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto, mercadoria ou prestação de serviço.

§ 2º Equiparam-se ao ato cooperativo os negócios auxiliares ou meios, indispensáveis à consecução dos objetivos sociais.

A imprecisão da redação, por aparentemente considerar negócios auxiliares e meios como sendo o mesmo tipo de negócio cooperativo, não poderia ser mais clara no sentido de incluir entre os atos cooperativos os negócios-meio e, não somente eles, como também os negócios auxiliares. Trata-se, portanto, de uma ampliação expressiva do conceito de ato cooperativo. Da justificativa apresentada pelo senador e anexa ao projeto de lei, destaca-se o seguinte parágrafo:

Dentre as alterações propostas pelo projeto em questão, destacamos a definição, mais ampla, do ato cooperativo. A Constituição garante tratamento tributário próprio ao ato cooperativo, por entender que a associação voluntária entre o cooperado e a cooperativa, está voltada à prestação de serviços, sem a finalidade de lucro, fazendo dela, portanto, uma extensão da pessoa física do cooperado. Assim, nas relações entre ambos não existe movimentação econômica de qualquer espécie, não sendo o ato cooperativo passível de tributação. Nesse aspecto, o projeto em exame equipara o ato cooperativo aos negócios auxiliares ou meios, por serem os mesmos imprescindíveis à factibilidade do objetivo social.

Evidencia-se, no trecho, a contradição da busca por uma maior abrangência do ato cooperativo. Note-se a argumentação no sentido de que não existe movimentação econômica nas relações entre cooperados e cooperativa; tal argumentação é incoerente com a conclusão de que os negócios *externos*, ou seja, aqueles praticados com terceiros, devem ser considerados atos cooperativos. Entre cooperados e cooperativa, é consenso que não há movimentação econômica; no entanto, é incorreto afirmar que não existe movimentação econômica quando a cooperativa trava relações com o mercado. A justificativa de que tais negócios externos são “*imprescindíveis à*

factibilidade do objetivo social” não é capaz de dissipar o fato de que há movimentação econômica; da constatação de que negócios externos são imprescindíveis para muitas cooperativas, emerge apenas que tais cooperativas não merecem esse nome, mas apenas o de empresa, microempresa ou mesmo grande corporação, se o objetivo social é de tal forma dependente de um relacionamento com o mercado. Não devem ser negadas, no entanto, tais formas de cooperativismo; apenas não devem merecer tratamento diferente do conferido às demais empresas quando como elas se comportam. Se, retomando conceito empregado anteriormente, “*empresa é a unidade produtora cuja tarefa é combinar fatores de produção com o fim de oferecer ao mercado bens ou serviços, não importa qual o estágio da produção*”⁴⁵, a cooperativa passa a ser exatamente uma empresa quando seu fim se liga de maneira indissociável ao mercado e não aos próprios sócios.

O projeto de lei em exame ainda silencia quanto à possibilidade de a cooperativa negociar com não-cooperados, o que a Lei nº 5.764/17 fazia nos art. 86, condicionando a possibilidade de tais negócios à conformidade com o objetivo social da cooperativa; tal condicionante seria, assim, suprimida.

Já no PLS 153/2007, do senador Eduardo Suplicy, encontramos o seguintes dispositivos relevantes para o tema:

Art. 36 - Ato cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e seu sócio, ou entre cooperativas associadas, na realização do trabalho, serviço ou operação que constituem o objetivo social da cooperativa.

§ 1º O ato cooperativo não é operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto, mercadoria ou prestação de serviço.

§ 2º Equiparam-se ao ato cooperativo os negócios auxiliares ou meios, indispensáveis à consecução dos objetivos sociais.

§ 3º Não se considera como receita ou resultado próprio das cooperativas de trabalho para fins tributários, o valor recebido de terceiros e repassado a seus sócios, a título de remuneração pela prestação dos serviços.

Art. 37 - Respeitado o seu objeto social, a cooperativa poderá operar com não associados quando a assembléia geral autorizar, sendo certo que as operações ou serviços efetuados desta forma não configuram ato cooperativo.

§ 1º - As operações que não configuram ato cooperativo estarão sujeitas à tributação especial, compatível esta natureza jurídica societária.

§ 2º - A cooperativa somente participará de sociedades não cooperativas se estas forem de responsabilidade limitada ao capital subscrito e quando a participação visar ao atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

⁴⁵ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: RT, 1997, p. 285.

Nesse projeto de lei, nota-se que a redação até o §2º (inclusive) é quase idêntica à do projeto do senador Osmar Dias, sendo-lhe cabíveis, portanto, todas as críticas que foram tecidas anteriormente. O §3º trata-se de uma especificação do que já dispõe o §2º. Tal especificação é desnecessária, no entanto: se valer o §2º, automaticamente se considerarão atos cooperativos as hipóteses descritas no §3º, de onde se conclui que a inclusão deste ocorreu por pressão política dos grupos envolvidos na discussão.

O art. 37, por sua vez, não encontra dispositivo análogo no projeto de lei concorrente, e parece entrar em contradição com o artigo anterior ao afirmar que operações com não-associados não poderão ser consideradas atos cooperativos. A maior clareza do dispositivo ora examinado levaria a uma inefetividade do anterior, o que é adequado. Entende-se, no entanto, que o propósito seja o de permitir que mesmo os negócios-fim, ou principais, sejam efetuados com não-cooperados; tais atos não seriam considerados cooperativos. Estranho é que os negócios externos ou meio, subordinados aos negócios principais ou internos, também são negócios com não-cooperados.

O §1º do art. 37 é acertado, porque a tributação mesmo de atos não-cooperativos precisa ser operacionalizada de maneira distinta das demais, observando as peculiaridades do cooperativismo para evitar o extremo de se tributar as cooperativas mais do que as empresas comuns; de maneira alguma, no entanto, está-se a dizer que esse tratamento deveria ser mais benéfico, mas apenas operacionalmente apropriado. Concluir-se-ia, a respeito do projeto de lei em análise, que a supressão do §2º e do §3º do art. 36 torná-lo-ia irrepreensível na regulamentação do ato cooperativo.

2.2.2 – Projetos específicos sobre o ato cooperativo

São muitos os projetos de lei que visam tratar especificamente do ato cooperativo e seria impossível uma análise detida de cada um separadamente; tentar-se-á, portanto, uma análise de conjuntos de projetos com eixos similares.

Diversos desses projetos estão apensados para tramitação conjunta. Transcreve-se, como exemplo, o conceito de ato cooperativo contido no projeto de lei complementar do deputado Odacir Zonta, o PLP nº 168/2007:

Art. 2º Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus sócios, entre estes e aquelas ou entre cooperativas associadas, bem como os atos externos, quando vinculados às atividades dos sócios e por conta destes, em cumprimento ao objeto social e a finalidade da sociedade cooperativa.

Parágrafo único. Os atos praticados entre sócios e cooperativas não caracterizam operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos e serviços, e os negócios de mercado realizados pela cooperativa, por conta e responsabilidade dos sócios, não implicam para a sociedade cooperativa prestação de serviços a terceiros, receita, faturamento ou qualquer vantagem patrimonial.

Como se percebe, dispõe de maneira conceitualmente mais precisa do que os projetos de lei geral do cooperativismo e inclui somente os negócios externos no conceito de ato cooperativo. Ainda são válidas, no entanto, todas as críticas que foram tecidas contra tal intento.

Ainda mais amplo é o conceito do projeto de lei proposto pelo deputado Inocêncio de Oliveira, o PL 6142/2005. Transcreve-se o seu único artigo:

Art. 1º O Caput do Art. 79 da Lei nº 5.764/71 passará a vigorar com a seguinte redação:

“São atos cooperativos, os realizados entre as cooperativas e seus associados, por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e a consecução dos fins institucionais. Também o são, os atos jurídicos praticados pelas cooperativas que, com idêntica finalidade, realizem com outras pessoas.”

Além desses projetos de lei, tramitam diversos outros de diversos matizes. O do deputado Luiz Carlos Hauly, o PLP 271/2005, não altera o conceito de ato cooperativo, sendo sua única diferença em relação ao direito vigente a afirmação categórica de que os atos cooperativos não sofrerão tributação federal de espécie alguma, clarificando as situações em relação às quais age de maneira titubeante o Judiciário. Na justificativa do referido projeto de lei complementar, o deputado afirma a necessidade de incentivo especial ao cooperativismo de maneira geral, afirmação que será contestada ao longo deste trabalho.

Dentre os projetos concorrentes para regulamentação da matéria, dois emergem com mais chances de aprovação, porque propostos pelo Poder Executivo: o PL 3723/2008 e o PLP 386/2008; serão, portanto, alvo de análise mais apurada.

O PLP 386/2008 é bastante coerente em suas disposições. Não altera fundamentalmente o conceito de ato cooperativo, clarificando que as cooperativas não devem ser tributadas de maneira mais onerosa do que as sociedades empresárias;

ainda, exclui definitivamente as cooperativas de consumo da não-incidência tributária, conforme o art. 69 da Lei 9.532/1997. É o que demonstram os artigos a seguir transcritos:

Art. 2º O ato cooperativo é o negócio jurídico decorrente do objeto social da sociedade cooperativa, por ela realizado em proveito de seus cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, quando praticado entre:

I - a sociedade cooperativa e o cooperado;

II - a sociedade cooperativa e a central à qual a sociedade cooperativa está associada;

III - a sociedade cooperativa e a confederação à qual a sua central está associada;

IV - a central e a sua respectiva confederação.

Art. 3º Sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei, não se considera ato cooperativo o negócio jurídico realizado pela sociedade cooperativa quando o beneficiário do resultado jurídico, econômico ou financeiro for a própria sociedade cooperativa ou pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, não cooperada.

Nos artigos seguintes, a lei define, de maneira taxativa, os resultados financeiros de atos cooperativos como não passíveis de tributação pelos seguintes impostos: IRPJ, CSLL, ICMS, ISS e o ITBI.

Por outro lado, define as formas por meio das quais as cooperativas serão tributadas normalmente nos artigos que seguem:

Art. 6º Incidem os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos e condições aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sobre:

I - as operações realizadas pelas sociedades cooperativas na condição de contribuinte; e

II - o ato não-cooperativo, bem como as receitas ou os resultados das operações dele decorrentes.

Art. 7º A sociedade cooperativa de consumo, que tenha por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, excetuada a cooperativa de venda de bens em comum, sujeita-se às mesmas normas de incidência dos tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos e condições aplicáveis às demais pessoas jurídicas, observado o disposto nas legislações específicas.

Depreende-se do inc. I do art. 6º que as cooperativas incidirão no IPI quando sua atividade puder ser enquadrada como industrialização.

Trata-se, pelo exposto, de uma lei coerente com os fins e princípios do cooperativismo e com a produção de efeitos sociais desejáveis, afirmação que será justificada no capítulo subsequente.

Já o PL 3.723/2008 versa apenas sobre a tributação de âmbito federal das sociedades cooperativas. Apresenta, no entanto, algumas diferenças com relação ao outro projeto. Na definição geral dada ao ato cooperativo, é cópia literal do PLP 386/2008, bem como na clarificação de não-incidências – desta vez arrolando apenas o IRPJ e a CSLL, pois são os únicos tributos federais citados no PLP 386/2008. Existentes apenas tais disposições, não teria valia alguma o referido projeto de lei.

Nesse mesmo projeto, no entanto, há uma longa especificação de conseqüências tributárias segundo a atividade da cooperativa; trata-se de uma novidade em relação aos demais projetos de lei. A referida proposta explicita quais atividades praticadas por certas cooperativas serão consideradas atos cooperativos e, nessas especificações, encontram-se algumas incoerências com o próprio conceito de ato cooperativo que, em artigos anteriores, foi reforçado. Tais afirmações ficam claras com a transcrição do seguinte dispositivo do projeto em foco:

Art. 37. Considera-se ato cooperativo da sociedade cooperativa de produção agropecuária e agroindustrial, e a de venda em comum de bens de produção:
I - receber, classificar, armazenar, beneficiar, padronizar, expurgar, industrializar e *comercializar a produção dos cooperados no mercado interno ou externo*

Levando em consideração os apontamentos anteriormente feitos nesta monografia e pela literatura jurídica cooperativista, o trecho grifado aparenta ser um clássico exemplo de ato não-cooperativo, um negócio externo.

Note-se a diferença do dispositivo questionado em relação ao equivalente para as cooperativas de eletrificação rural:

Art. 45. Considera-se ato cooperativo da sociedade cooperativa de eletrificação rural:
I - a transmissão, manutenção, distribuição e *comercialização de energia elétrica ao cooperado (...)*

A despeito da imprecisão em se utilizar o termo “comercialização” quando se tratar de atividade praticada com o próprio cooperado, neste caso trata-se sim de ato cooperativo, pois é relação travada entre a sociedade e o associado; não se fala em mercado externo, ao contrário do art. 37, inc. I.

No art. 65, quando se trata do ato cooperativo exercido por cooperativas de saúde, novamente se nota uma velada inclusão de negócios externos entre os atos cooperativos:

Art. 65. Considera-se ato cooperativo da sociedade cooperativa de saúde: (...)
II - a prestação de serviços complementares indissociáveis do ato cooperativo em face de necessidade do cooperado se obrigar a executar na persecução do objeto da sociedade cooperativa de saúde;
III - a prestação de serviços especializados aplicáveis na atividade de saúde relativos à assistência técnica em auxílio ao diagnóstico e tratamento de saúde, e à formação profissional (...)

Similarmente, quanto às cooperativas de mineração, a comercialização da produção dos cooperados é tratada como se ato cooperativo fosse.

Após a breve análise feita sobre os projetos de lei em tramitação, buscar-se-á a compreensão das conseqüências sociais e econômicas de tais propostas, tomando-se em consideração o papel histórico do Estado e do cooperativismo, além das circunstâncias em que foram geradas as diversas noções de ato cooperativo apresentadas.

CAPÍTULO 3 – O CONTEXTO SÓCIO-HISTÓRICO E RISCOS FUTUROS

3.1 – OS EMBATES NA CRIAÇÃO E APLICAÇÃO DO CONCEITO VIGENTE DE ATO COOPERATIVO

Nesta seção, buscar-se-á a apreensão do momento histórico em que foi desenhado o ato cooperativo em sua forma vigente e também os percalços enfrentados na aplicação desse conceito, exemplificados pelas causas judiciais que ocorreram ao longo dos anos; muitas das observações a serem feitas dirão respeito não somente ao ato cooperativo, mas também à Lei do Cooperativismo como um todo.

A data da promulgação da citada lei nos remete instantaneamente ao último período ditatorial brasileiro, iniciado em 31 de março (ou 1º de abril) de 1964; a Lei do Cooperativismo foi aprovada, do ponto de vista político, em meio aos *anos de chumbo* da ditadura, nos quais foi mais intensa a repressão aos movimentos sociais, e, do ponto de vista econômico, durante o chamado *milagre brasileiro*, marcado por forte crescimento econômico e intensa concentração de renda. O período em questão, de 1969 a 1974, foi aquele encabeçado pelo general Emílio Garrastazu Médici.

É corrente afirmar que o Golpe de 1964 ocorreu como reação das elites nacionais contra uma possível revolução socialista; essa foi a justificativa utilizada pelos militares para apaziguar as camadas populares que poderiam ter se insurgido contra o golpe. Os sinais dados pelo governo de Jango, que os militares apontaram como sendo de cunho socialista, não passavam de reformas pelas quais passou qualquer país desenvolvido sob a ótica capitalista. Tanto era assim que Jango defendeu a “Aliança para o Progresso” proposta pelo presidente Kennedy, cujo propósito era conter o avanço do socialismo na América Latina por meio de mudanças reformistas que, ainda que cedessem terreno às exigências populares, não passavam de uma modernização conservadora, dita “de cima para baixo”. Nesse tipo de modernização, os segmentos “de baixo” não tomam para si as rédeas das transformações, mas os “de cima”, de maneira controlada e limitada, abdicam de algumas vantagens marginais para não perderem outras mais importantes. O governo de Jango se isolou e se enfraqueceu, pois não agradava nem aos conservadores e nem aos segmentos

populares com as mudanças superficiais que propunha, e, com isso, criou-se espaço para a tomada de poder pelos militares⁴⁶.

Em meio a um governo erigido sob tais bases históricas, como reação contra reformas de uma chamada “revolução” pacífica, seria de se estranhar que a Lei do Cooperativismo de 1971 não tivesse se constituído sob lógica similar. O perfil de cooperativa que os militares buscaram desenhar juridicamente não era visto como capaz de ensejar transformações sociais. Queria-se, de um lado, uma forma de ocupar os eventuais “desocupados” – de sorte que a cooperação nunca seria mais vantajosa do que o vínculo empregatício normal – e, por outro lado, o desenho de uma forma jurídica para a organização da produção econômica que, sob certos aspectos e para certas atividades, seria mais eficiente do que as formas capitalistas usuais. Nem se cogitou sobre o possível caráter de emancipação do cooperativismo, talvez porque, de fato, isolado em si mesmo dentro do capitalismo, ele não tenha nenhum⁴⁷.

Waldirio Bulgarelli cita cinco períodos da legislação relativa ao cooperativismo: a implantação (Decreto 1.637/1907), a consolidação parcial (iniciada com o Decreto 22.239/1932), o centralismo estatal (com o Decreto-lei 59/1966), a renovação das estruturas (com a Lei 5.764/1971) e a liberalização (com a Constituição de 1988)⁴⁸. O autor considera ocorrida “renovação das estruturas” com a Lei 5.764/1971 porque se abriram uma série de possibilidades outrora inexistentes, tais como negociações com terceiros não-cooperados e a participação de cooperativas em empresas não cooperativas, entre outras. Tais possibilidades, em última análise, afastam as cooperativas de seu papel transformador, aproximando-as mais de uma mera forma de organização da produção capitalista. Apesar das afirmações do citado autor, a intervenção estatal continuou forte com a Lei do Cooperativismo que passou a vigor a partir de 1971 em um dos pontos mais importantes e sempre em

⁴⁶ Tais análises históricas baseiam-se em SILVA, Eduardo Faria. **A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, p. 35 e ss.

⁴⁷ Nesse sentido, GERMER, Claus. A “economia solidária”: uma crítica marxista. **Estudos de direito cooperativo e cidadania** n° 01, pp. 51-73, 2007.

⁴⁸ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, pp. 64 e ss.

discussão: a necessidade de vinculação à Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), de direito privado, como única entidade representativa e fazendo as vezes do Estado em alguns momentos da formalização de cooperativas. Ou seja, concretamente, pouco mudou em relação ao período do chamado “centralismo estatal”, já que a Lei do Cooperativismo atribuiu à OCB tarefas que, de maneira implícita, lhe dão o condão de ditar contornos e limites aos quais deveriam obedecer as cooperativas, conforme os arts. 105 e 107 da Lei 5.764/1971⁴⁹.

O ato cooperativo, cujas conseqüências tributárias vigentes já eram ensaiadas nas legislações anteriores à de 1971, foi, nesse contexto, um mecanismo para garantir a coerência do sistema jurídico, como já se disse anteriormente. Não é possível dizer que se tratou de incentivo especial ao cooperativismo; talvez somente o tenha sido porquanto as peculiaridades do cooperativismo eram simplesmente desconsideradas noutros tempos. Isso se deve ao processo de formação histórica do cooperativismo brasileiro; na Europa, o cooperativismo surgiu “*como uma reação proletária aos problemas sócios-econômicos criados pelo capitalismo. No Brasil o cooperativismo surge como uma promoção das elites (econômicas e políticas) numa economia predominantemente agro-exportadora*”⁵⁰.

A primeira feição do ato cooperativo se encontra no seguinte artigo do Decreto-lei 59 de 21 de novembro de 1966: “*Art. 105. As relações econômicas entre a cooperativa e seus associados não poderão ser entendidas como operações de compra e venda, considerando-se as instalações da cooperativa como extensão do estabelecimento cooperado*”. Waldirio Bulgarelli considerou a disposição imprecisa e insuficiente porque, ao utilizar a expressão “estabelecimento cooperado”, excluiu da

⁴⁹ “*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 (...)*” e “*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*”. Tais dispositivos não foram recepcionados pela Constituição de 1988, porque revogados tacitamente em face do princípio de livre associação, constante do art. 5º, inc. XVIII da Constituição Federal, conforme SILVA, Eduardo Faria. **A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, p. 97.

⁵⁰ RIOS, Gilvando Sá Leitão. **O que é cooperativismo**. São Paulo: Brasiliense, 1987, p. 24.

prática de atos cooperativos as cooperativas de consumo, já que, nestas, o estabelecimento cooperado não é relevante⁵¹. É curioso lembrar que, no ordenamento pátrio atual, mais uma vez não se considera que as cooperativas de consumo pratiquem atos cooperativos aos olhos da legislação tributária – e os projetos de lei analisados reforçam essa tendência.

Com a abertura da possibilidade de a cooperativa realizar operações com não associados, a idéia de ato cooperativo passou a ser necessária para a contraposição com o ato não-cooperativo – aquele praticado com terceiros. Assim, o aludido dispositivo do Decreto-lei 59/1966 deixou de ser suficiente.

Iniciou-se, com as crises econômicas ocorridas nos anos 70, um processo de modificação no papel desenvolvimentista e interventor que o Estado ocidental capitalista vinha desempenhando desde a Crise de 1929. No Brasil, essa modificação no papel do Estado ocorreu com o processo de abertura política e o reinício de um projeto democrático, cuja pedra fundamental foi, do ponto de vista jurídico, a Constituição de 1988. Em perspectiva mais ampla, ruiu o bloco soviético, o que fortaleceu os renascentes discursos defensores de maior liberalização da economia. Diversos países passaram a adotar a receita do Consenso de Washington e seus mandamentos: disciplina fiscal, redução dos gastos públicos, reforma tributária, juros e câmbio de mercado, abertura comercial, investimento estrangeiro irrestrito, privatização de estatais, desregulamentação econômica e trabalhista e fortalecimento do direito à propriedade intelectual⁵². No Brasil, tais mudanças foram implantadas com os governos de Fernando Collor e Fernando Henrique Cardoso, nos anos 90.

Com tais modificações no papel do Estado, o ato cooperativo passou a ser encarado de maneira distinta: passou a ser visto como uma forma de desvio do poder estatal de tributar e das garantias mínimas que possuem os trabalhadores assalariados, à luz dos discursos anti-tributaristas e favoráveis à flexibilização trabalhista que se fortaleceram com o neoliberalismo. O incipiente Estado Social brasileiro, ainda que

⁵¹ BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 70.

⁵² STIGLITZ, Joseph. More instruments and broader goals: moving toward the post-Washington Consensus. In: THE 1998 WIDER ANNUAL LECTURE, 1998, Helsinque, Finlândia. Disponível em <<http://www.globalpolicy.org/socecon/bwi-wto/stig.htm>>. Acesso em: 02 set. 2008.

exista formalmente, foi duramente atacado durante os anos 90 e as cooperativas tiveram seu papel nisso, em ambos os lados do conflito. Os atores sociais e os interesses que motivaram tais alterações serão mais bem explorados na seção seguinte.

As consequências jurídicas desses fatos históricos brevemente narrados são perceptíveis nas causas judiciais envolvendo a tributação de atos cooperativos. Será feita, portanto, análise de alguns julgados de diversos tribunais, e isso também será de valia para a seção seguinte, quando forem perscrutados os atores sociais envolvidos no embate acerca do ato cooperativo.

As questões judiciais suscitadas pelo ato cooperativo e pela tributação de cooperativas giram em torno das esferas do direito e do fato – como em qualquer outro tema jurídico, poder-se-ia acrescentar. Vezes há em que, por meio de argumentação abstrata, se tentará amarrar as fontes do direito de maneira tal que a cooperativa em questão seja beneficiada por uma eventual não-incidência tributária, e assim por diante. Noutras situações, tenta-se demonstrar que a cooperativa tem ou não tem determinadas feições que a tornariam vulnerável ante alguns tributos. É evidente, no entanto, que, na maioria dos casos, as duas situações se imbricam.

Como exemplo mais puro que se pôde encontrar de tentativa de disfarçar uma cooperativa, trazemos ao exame o REsp N° 237.348/SC, de 1999, do STJ. Na referida ação, não havia dúvidas relevantes sobre o direito; é pacífico que o imposto de renda não é cabível às cooperativas, exceto quando negociassem com terceiros; a recorrida negociava de maneira contumaz com terceiros e, assim, a sociedade auferia renda, o que motivou autuação por parte do Fisco. Segue a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA.
ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim, sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.
2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.
3. Recurso especial provido.

São bastante comuns as causas envolvendo cooperativas e a Fazenda Nacional, nas quais se discute a incidência de uma gama variada de impostos. Há uma tendência

do Fisco em desconsiderá-las como cooperativas para fins tributários. Ainda que, formalmente, não pareça haver justificativa coerente com a dogmática jurídica para isso, é fato que, há muito tempo, muitas cooperativas – médicas, principalmente – perderam seu caráter inicial de organizar e auxiliar um ramo profissional – como um “sindicato” de profissionais liberais – e se tornaram grandes empresas vendedoras de serviços; no caso das cooperativas médicas, vendas de planos de saúde, e os médicos passam a ser praticamente empregados. É um desserviço ao cooperativismo que uma de suas formas mais adulteradas e dilatadas receba tratamento diferente daquele ao qual faria jus uma empresa qualquer.

Quanto ao art. 69 da Lei nº 9.532/97, que obriga que as cooperativas de consumo sejam tratadas como empresas normais do ponto de vista tributário, transcreve-se a ementa de um julgado do TRF da 1ª Região, de nº AMS 1999.01.00.079874-0/DF, publicado em 05/11/2001, que demonstra que o Judiciário não está se sensibilizando com os argumentos em sentido contrário ao da lei:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 69 DA LEI 9.532/97. ARGÜIÇÕES DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 5º, VIII, 146, III C, 150, II, 145, I E 174, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AFASTADAS. INOCORRÊNCIA DE CRIAÇÃO DE TRIBUTO NOVO. CTN, ART. 110. LEI 5.764/71.

I. De acordo com o art. 110 do CTN, 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.

II. O ato cooperativo está definido no art. 79, caput e parágrafo único, da Lei 5.764/71, não abrangendo operações de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos e mercadorias.

III. A regra do art. 146, III, c da Constituição Federal não confere imunidade às cooperativas de consumo. Apenas reserva à lei complementar tributária o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

IV. A tributação das cooperativas não se subsume em interferência do Estado nas mesmas, mas apenas exercício de competência tributária.

V. A Livre Concorrência e o Princípio da Igualdade são observados na tributação das cooperativas de consumo. De outro modo, estar-se-ia, sem autorização do constituinte, conferindo tratamento favorecido a pessoas jurídicas e, assim, privilegiando-as em detrimento da concorrência em igualdade de condições no mercado.

VI. O art. 174, § 2º, da Carta Constitucional encerra norma programática e não imunizante.

VII. A regra consubstanciada no art. 69 da Lei 9.532/97 não criou novos tributos, tão-somente revogou isenções conferidas no passado.

VIII. Apelação provida. Remessa oficial prejudicada.

Notou-se, na pesquisa jurisprudencial, que o Judiciário ora reconhece, ora nega que certos atos sejam atos cooperativos quando praticados por cooperativas desprovidas de caráter de transformação social; procede a um exame estritamente legal que, em certa medida, é isento de indisposição *a priori* com o cooperativismo. No entanto, quando se tratam de cooperativas populares engajadas em um projeto político mais amplo do que o propalado pelo Estado de Direito, os entendimentos mudam. Há um caso que pode ser tomado como modelo para a compreensão da ideologia que permeia o Judiciário em suas instâncias superiores. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) de nº 429-8, proposta em 1991 pelo então Governador do estado do Ceará, Tasso Jereissati, contra a Assembléia Legislativa do mesmo estado, pleiteando a declaração de inconstitucionalidade de alguns dispositivos da Constituição de 1989 do Estado do Ceará. Dentre os dispositivos questionados, tem-se o seguinte:

Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais.

Parágrafo único. A não-incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra.

O dispositivo, com um claro viés progressista e, até onde se pode ver, bem-intencionado, foi suspenso cautelarmente pelo STF logo em seguida à propositura da ação e, desde então – há 17 anos, portanto –, aguarda-se o julgamento do mérito da questão. A justificativa para a suspensão cautelar do art. 201 apresentada pelo relator, o ex-ministro César Borja, contrariando toda a argumentação tecida anteriormente para negar a suspensão do também contestado art. 192⁵³, foi apenas que:

⁵³ Foram contestados apenas os parágrafos do art. 192 que, insossos, não foram suspensos cautelarmente por maioria na ADIn ora analisada – que ainda aguarda julgamento de mérito. A redação é como segue:

Quanto aos demais dispositivos inquinados de inconstitucionalidade, embora pelas razões acima me inclinasse pela negativa da cautelar, submeto-me aos precedentes nos quais em situações análogas, a Corte deferiu, liminarmente, a medida (ADIn. n° 84, Min. Sydney Sanches, em 29.9.89, e ADIn. N° 286-8/600-DF, Min. Paulo Brossard, em 30.5.90)

O Judiciário defendeu o poder de tributar do Estado mesmo contra uma forma de cooperativismo das mais defensáveis do ponto de vista social valendo-se de meandros formais que poderiam facilmente ser desconsiderados. Alegou-se que o Estado do Ceará já havia firmado o convênio para regulamentação provisória do ICMS a que obrigou o art. 34, par. 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), enquanto não fosse promulgada a Lei Complementar exigida pela Constituição Federal para regulamentar o ICMS, e que, portanto, os dispositivos questionados eram desnecessários. É de se notar que o art. 201 da Constituição Estadual não tratava apenas do ICMS. Posteriormente, foi promulgada a Lei Complementar n° 87/1996, que regulamentou o referido imposto, mas que silenciou sobre o assunto suscitado na Constituição Estadual, o que motivaria a suspensão da cautelar vigente desde 1991. Nada disso ocorreu.

Notam-se, pelo exposto, duas ordens de interesses envolvidas na questão da tributação de cooperativas. Uma é a do setor empresarial do cooperativismo que, pelos mesmos motivos de qualquer empresa capitalista, reclama do excesso de carga tributária no país. Outra ordem de interesses é a dos empreendimentos cooperativos populares que, se forem submetidos às mesmas regras que valem para outras organizações econômicas, não conseguirão sobreviver. É o que será mais bem explorado na seção a seguir.

“Art. 192. A lei poderá isentar, reduzir ou agravar tributos, com finalidades extrafiscais por incentivo a atividades socialmente úteis ou desestimular práticas inconvenientes ao interesse público, observados os disciplinamentos federais.

§ 1º O ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado.

§ 2º Concede-se isenção tributária de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência”.

3.2 – PRINCIPAIS ATORES SOCIAIS INTERESSADOS NA ALTERAÇÃO

Muito se ouve dizer sobre a necessidade de o Estado incentivar o cooperativismo de maneira a proporcionar o cumprimento das metas para as quais foi constituído: promoção da dignidade humana, da liberdade e da igualdade. Em tais discursos, é raro o orador se indagar acerca de algo fundamental para a compreensão do predicado de “incentivar”: *qual* cooperativismo merece ser incentivado? *Qual* cooperativismo de fato contribui na promoção de dignidade e justiça social? Serão todas as suas formas merecedoras de proteção e incentivo estatais?

Não se está, aqui, considerando o cooperativismo *per si* uma forma de mudança radical da infra-estrutura capitalista; fosse essa a perspectiva, estar-se-ia diante da necessidade de uma luta política que acompanhasse a luta econômica promovida por um cooperativismo de caráter revolucionário, situação na qual seriam de pouca importância as incidências tributárias sobre o ato cooperativo e outros vocábulos do direito posto cuja compreensão foi objeto desta monografia; tais expressões jurídicas empalideceriam frente a um esforço de transformação social efetiva.

Excluída essa situação, que não é presente, pode-se dizer, com algum reducionismo, que existem duas formas de cooperativismo: o de viés *popular* e o de viés *empresarial*. Existe uma intuição do que são tais formas de cooperativismo; não se buscará, aqui, um conceito fechado para tais formas que permita uma diferenciação jurídica entre ambos, mas somente a explicitação de suas características.

O *cooperativismo empresarial* é o modelo preconizado pela Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), como se nota no seguinte comentário à Lei 5.764/1971:

(...) é um divisor de águas para o movimento [cooperativista]. A partir dela organizou-se e viabilizou-se a OCB, que então pôde promover a organização das entidades estaduais representativas, uma vez que passou a ser a representante única do Cooperativismo em âmbito nacional. O Cooperativismo se modernizou e as cooperativas passaram a se enquadrar num modelo empresarial, permitindo sua expansão econômica e sua

adequação às exigências do desenvolvimento capitalista agroindustrial adotado pelo Estado⁵⁴.

Trata-se de um cooperativismo desenvolvido para atender as exigências do mercado capitalista e que movimentava vultosas porções da economia⁵⁵. Comporta-se de maneira similar a uma empresa econômica comum, com diferenças meramente organizacionais. Pode-se dizer que se trata de um desvirtuamento dos ideais originais que permeiam o cooperativismo; para muitos, causa surpresa a descoberta de que a UNIMED, exemplo claro de cooperativa empresarial, é uma cooperativa e não uma empresa comum.

Pelas características que tais cooperativas ostentam, valem-se de um discurso em relação ao Estado e à tributação que é exatamente aquele empregado pelas elites industriais e agrícolas do país, discurso que se fortaleceu bastante com o início da era neoliberal. Integram o senso comum, também devido à grande influência da mídia, expressões como “elevada carga tributária”, “custo-Brasil” e “sanha tributarista do Estado”, em consonância com o já exposto receituário do Consenso de Washington. Pode-se dizer que se criou uma verdadeira “sanha anti-tributarista” na década de 90, contrapondo-se a incipiência do Estado Social brasileiro com a elevada carga tributária sofrida pelos particulares, comparativamente a outros países. Não há vício nessas premissas, apenas na conclusão que alcançam os acometidos pela “sanha anti-tributarista”: defendem a redução de impostos, se o Estado não consegue aplicá-los bem, quando o melhor seria fazer com que o Estado de fato aplicasse aquilo que angaria por meio da tributação.

Aos empreendimentos cooperativos empresariais contrapõem-se as *cooperativas populares*, que são empreendimentos pequenos, geralmente compostos por membros de baixo poder aquisitivo, e, então sim, em conformidade aparente com os propósitos do cooperativismo. Podem ser constituídas com diversos fins, sendo o

⁵⁴ Organização das Cooperativas Brasileiras. Cooperativismo brasileiro: uma história. *apud* SILVA, Eduardo Faria. **A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, p. 76.

⁵⁵ Segundo o portal da OCEPAR, a divisão paranaense da OCB, em 2006, apenas no Paraná, o cooperativismo gerou uma receita bruta de cerca de quinze bilhões de reais. Fonte: ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Balanco social 2006/2007**. Disponível em: <<http://www.ocepar.org.br/ocepar/>>. Acesso em: 25 jul. 2008.

mais comum o de responder ao desemprego e/ou complementar a renda dos associados e, em certos casos, organizar a produção de assentamentos de famílias sem terra ou de empresas falidas cujo controle foi repassado aos antigos empregados, entre outros.

Como seria de se esperar, no entanto, mesmo no cooperativismo popular existem marchas e contramarchas, que podem ser compreendidas com o auxílio da clássica dicotomia entre assistencialismo e transformação; muitos empreendimentos, porque constituídos tão somente para aliviar os problemas financeiros de seus membros, não possuem o significado contestatório original do cooperativismo. Não deixam de serem merecedores de proteção jurídica especial; mas casos há em que, por serem incentivados por empresas capitalistas comuns, perdem completamente o caráter cooperativo. O exemplo mais acentuado e comum é o das fraudes cooperativas; perpetradas para desviar o empregador dos encargos trabalhistas, nesse tipo de cooperativa os trabalhadores são tão subordinados ao recebedor de seus serviços quanto um empregado celetista. A Justiça do Trabalho tem reconhecido o vínculo empregatício nesses casos, mas ainda são muitos os empreendimentos operando nesses moldes viciados⁵⁶.

Não é necessário, no entanto, que se chegue tão longe, até as fraudes cooperativas, para detectar formas viciadas de cooperativismo popular. Faremos uma análise dos motivos que levaram as cooperativas de consumo a serem consideradas empresas normais para fins tributários (art. 69 da Lei 9.532/1997), pois, com isso, exemplificar-se-á exatamente esse esquecimento dos fins primordiais do cooperativismo e o fortalecimento do cooperativismo empresarial.

Para melhor compreensão dos motivos que levaram à inclusão de quaisquer atos (cooperativos ou não) praticados por cooperativas de consumo nas incidências de tributos de competência da União, é necessário um exame da atividade que se propõe a desenvolver uma cooperativa de consumo: consumir, em última análise. Nada mais é do que um acúmulo de capital de giro para que se compre em grande quantidade e, portanto, a preços reduzidos. Não parece, pelo exposto, guardar semelhança com as demais formas de cooperativismo, nas quais é de importância primordial a pessoa do

⁵⁶ Sobre as fraudes cooperativas, conferir VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. **Cooperativismo: nova abordagem sócio-jurídica**. Curitiba, Juruá, 2003, p. 278.

sócio e seu trabalho, não o capital, o que chega a motivar a idéia de que não são cooperativas verdadeiras, defendida por Marco Aurélio Greco⁵⁷.

É justo, segundo tal análise, tributar tais cooperativas exatamente como as empresas capitalistas de finalidades semelhantes, mesmo para que se evite a concorrência desleal. Tal entendimento por parte do Estado é coerente; ainda que seja “simpática” a cooperativa de consumo quando em fase embrionária – a histórica cooperativa de Rochdale era uma cooperativa de consumo – ela pode alcançar dimensões em que deixa de existir a cooperação efetiva entre os sócios, assemelhando-se muito a mercearias e armazéns comuns – com a diferença de serem mais desregulamentadas dos pontos de vista trabalhista e fiscal. Paira certa desconfiança, no entanto, sobre a lei que incluiu as cooperativas de consumo no regime normal de tributação devido ao momento em que foi aprovada: chegada das grandes redes internacionais de consumo varejista, como o Wal-Mart em 1995. Não se pode dizer, no entanto, que um cooperativismo de consumo fortalecido teria sido eficiente para conter o ímpeto da citada empresa, porque ela convive bem e até incentiva redes varejistas locais, pois pode atuar como mediador entre tais redes e os fornecedores, agressivamente pressionados a reduzir preços⁵⁸. Por outro lado, a observação de Paul Singer sobre as cooperativas de consumo é precisa:

A tentativa de bater o grande capital varejista com suas próprias armas só teve um resultado: a perda dos valores próprios do cooperativismo. Mesmo quando as cooperativas conseguiram se reformular, igualando-se às gigantescas redes

⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. ICMS e as cooperativas de consumo. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE COOPERATIVAS, 1, 1999, Curitiba. **Cooperativas e Tributação**. Curitiba: Juruá, 2001, p. 217-229.

⁵⁸ Há dúvida se tal convivência se deve a uma estratégia da empresa para ser aceita pela população local, ou se se trata de algo de fato vantajoso para a grande corporação. Tais considerações são extraídas de SOBEL, Russel S. e DEAN, Andrea M. **Has Wal-Mart Buried Mom and Pop?: The Impact of Wal-Mart on Self Employment and Small Establishments in the United States** (08 mai. 2007). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=986362>>. Acesso em: 21 jul. 2008. A concentração do comércio varejista nos anos 90 nos três principais grupos (Pão de Açúcar, Carrefour e Wal-Mart) se deveu às políticas neoliberalizantes implantadas no período, que permitiram uma onda de fusões e aquisições sem precedentes. FLEXOR, Georges G. A globalização do varejo e seus impactos no Brasil: o caso do Wal-Mart. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA. 8. 2007, Recife. *Anais eletrônicos...* Recife: UFPE, 2007. Disponível em: <http://www.sbsociologia.com.br/congresso_v02/index.asp?idcongresso=9>. Acesso em: 21 jul. 2008.

de lojas e hipermercados, garantindo sua parte do mercado, os consumidores nada ganharam com isso. Nem os empregados das cooperativas⁵⁹.

É similar em conteúdo a seguinte passagem de Gilvando Sá Rios Leitão:

No contexto econômico atual, onde os monopólios ocupam o primeiro plano, as cooperativas de consumo perderam seu significado contestatório original e foram inteiramente recuperadas, criadas, subsidiadas, organizadas por grandes empresas (estatais ou multinacionais) como serviços sociais ou renda indireta de seus funcionários. O modelo formal-legal persiste: as assembleias, as quotas-partes, os estatutos etc., mas se trata de uma autonomia de fachada: prédio, pessoal técnico, instalações, capital de giro, tudo passa a ser garantido pelo empregador; sua clientela não são mais necessitados, mas uma “aristocracia assalariada”, dentro desses “enclaves”, entretanto, o cooperativismo de consumo – ao menos na realidade brasileira – não pode ser considerado um movimento social como ocorreu não somente na Inglaterra, mas também na França e na Suíça⁶⁰.

Demonstrações curiosas e precisas do que defende o último autor são os projetos albergados pelo chamado “Instituto Wal-Mart”; diversos deles são cooperativas de pessoas carentes, o que se coaduna com os objetivos gerais e específicos do referido instituto, expressos em seu edital de seleção:

1.3 Objetivo geral

O Instituto Wal-Mart com o objetivo de investir, articular e apoiar iniciativas da sociedade que contribuam para o desenvolvimento local de forma sustentável, *nas comunidades onde o Wal-Mart está localizado*.

1.4 Objetivos específicos

O Instituto Wal-Mart busca apoiar projetos com foco de atuação prioritária no eixo de desenvolvimento econômico.

(...)

Projetos que visam a profissionalização e inclusão de jovens no mercado de trabalho, estimulem a geração de renda, o fortalecimento de cooperativas, associações produtivas de economia popular, prioritariamente aquelas lideradas por mulheres chefes de família e que respeitem as regras do comércio justo⁶¹.

Não há nada de extraordinário em se perceber, em tal iniciativa, as conhecidas técnicas de *marketing* das empresas capitalistas no bojo da chamada “responsabilidade social”. De interesse especial para a presente monografia, no entanto, é a exigência de que tais empreendimentos se desenvolvam em cidades onde esteja presente alguma unidade do Wal-Mart, uma exigência que, por destoar do que é usual em iniciativas de

⁵⁹ SINGER, Paul. **Introdução à economia solidária**. São Paulo: Perseu Abramo, 2002, p. 59.

⁶⁰ RIOS, Gilvando Sá Leitão. **O que é cooperativismo**. São Paulo: Brasiliense, 1987, p. 40.

⁶¹ INSTITUTO WAL-MART. **Edital de seleção 2008**. Disponível em: <http://www.iwm.org.br/projetos_edital.aspx>. Acesso em: 15 jul. 2008. [grifos nossos]

“responsabilidade social” que se interessem apenas pela promoção da marca da empresa, permite supor que a promoção de associativismos de matizes inofensivos ou úteis ao capital também é objetivo da referida empresa. Sobre essa responsabilidade social, transcreve-se a seguinte passagem de Gilberto Dupas:

É preciso ressaltar que, embora mereça apoio e aplauso qualquer iniciativa para combater a fome ou aumentar as chances de retirar, ainda que provisoriamente, um ser humano da exclusão, a questão é avaliar – independentemente do valor moral de cada ação – se esse caminho é estruturalmente consistente e eficaz. Não há dúvida de que, para as empresas, o envolvimento social – para além dos eventuais benefícios à comunidade – é um excelente recurso de *marketing*. É natural que seja atribuída às corporações uma parcela crescente da responsabilidade pelos efeitos negativos da globalização (...); suas decisões sobre novas tecnologias – ao lado de gerarem produtos cada vez mais sofisticados e eventualmente úteis – são uma das grandes responsáveis pela redução dos empregos formais. Os consumidores estão inquietos e muito sensíveis às questões sociais e ambientais, exigindo dos produtos que consomem mais do que promoções ou novos sabores, e criando maior lealdade a marcas que anunciam serem responsáveis por ações sociais, não importa quão verdadeiras ou consistentes essas ações sejam⁶².

De toda sorte, é evidente que experiências cooperativas gestadas sob tais auspícios não representariam mais do que uma forma paliativa de suprir a renda dos cooperados e seriam sempre subsidiárias ao vínculo empregatício; o cooperado que conseguir se empregar certamente deixará o empreendimento. Não é nesses moldes que deve se organizar um cooperativismo popular preocupado em se tornar, de fato, uma base econômica sólida para as mudanças políticas e sociais que estiveram latentes desde o surgimento do cooperativismo como o conhecemos hoje.

A tendência de o cooperativismo popular enveredar por tais caminhos, nos quais se torna quase filantropia, só pode ser combatida por meio da formação de redes cooperativas, ou com a existência de um movimento social que dê coesão política e facilite as trocas econômicas entre cooperativas. Não pode o cooperativismo popular crescer apenas durante as crises da economia capitalista, como segunda opção quando há escassez de empregos subordinados⁶³. A resposta do cooperativismo empresarial contra esse caráter subsidiário do cooperativismo foi se tornar extremamente eficiente

⁶² DUPAS, Gilberto. **Atores e poderes na nova ordem global**. São Paulo: UNESP, 2005, pp. 121-122.

⁶³ Nesse sentido, SINGER, Paul. **Introdução à economia solidária**. São Paulo: Perseu Abramo, 2002, pp. 113 e ss.

do ponto de vista econômico, de maneira até mais predatória do que as empresas capitalistas que obedecem ao direito posto.

O cooperativismo popular, a Economia Solidária e outras designações possíveis, não podem lutar com essas armas. O capital de que dispõem é pequeno e, se o Estado tem sido pouco exigente com as cooperativas empresariais de acordo com as suas capacidades, contra as cooperativas populares mesmo as exigências feitas já são excessivas. O custo da formalização de uma cooperativa é extremamente elevado para os empreendimentos populares que se iniciam; muitas cooperativas são obrigadas a operar informalmente, e isso não permite que alcancem uma dimensão razoável e a durabilidade para que se concretize a construção de uma vida social distinta⁶⁴.

Entende-se, assim, que nenhum dos projetos de lei analisados a respeito do ato cooperativo serve para a promoção de um cooperativismo que cumpra os objetivos de promover dignidade e justiça social por meio da integração a uma organização de vida em comum que não descuide dos aspectos econômicos. Ainda que muitas cooperativas populares possam ser momentaneamente beneficiadas pelas novas disposições, servirão, em última análise, somente ao cooperativismo empresarial. E não é verdadeira a suposição de que ambas as formas poderiam conviver; o cooperativismo se tornaria uma forma de organização puramente capitalista da produção, e seu desenho formal-legal se aproximaria cada vez mais disso. Cabe lembrar que Karl Marx encarava as cooperativas da mesma forma que as sociedades anônimas, como formas contraditórias dentro do capitalismo⁶⁵, porque ambas eliminam a figura corporificada do “capitalista”, do “burguês”; atualmente, no entanto, não se cogita considerar a sociedade anônima como forma potencialmente transformadora das contradições

⁶⁴ Apenas como exemplificação desse custo, citam-se algumas taxas que as cooperativas devem pagar à Junta Comercial do Estado do Paraná: a taxa de inscrição do ato constitutivo e das atas necessárias gira em torno de 70 reais; o registro e proteção ao nome do empreendimento custam em torno de 30 reais; qualquer certidão custa cerca de 20 reais. Podem parecer quantias pequenas mas, se imaginarmos que os membros de uma cooperativa popular podem, muitas vezes, ter renda inferior à metade de um salário mínimo, ou ainda menos, são valores importantes. Fonte: JUNTA COMERCIAL DO PARANÁ. **Tabela de preços 2008**. Disponível em: <http://www.jucepar.pr.gov.br/JuceparSite/tabela_precos_2008.pdf> Acesso em: 25 ago. 2008.

⁶⁵ MARX, Karl. *apud* GERMER, Claus. A “economia solidária”: uma crítica marxista. **Estudos de direito cooperativo e cidadania** n° 01, pp. 51-73, 2007, p. 69.

ínsitas ao capitalismo. A prevalência do cooperativismo empresarial terminaria por produzir similar efeito.

Os movimentos sociais, tais como o MST, e as organizações cooperativistas brasileiras de matizes ideológicos distintos da OCB (tais como a UNICAFES, ANTEAG, ECOSOL e muitas outras), por sua vez, não enfrentam as novas propostas para o ato cooperativo, porque algumas de suas instâncias formalizadas são cooperativas que poderiam se beneficiar de uma tributação mais branda, ou porque as cooperativas sob sua representação também poderiam ter benefícios. É necessário, no entanto, um exame mais telescópico de tais projetos de lei.

Considera-se que, aqui, se está diante de uma situação similar à que levou à adição de um parágrafo único ao art. 442 da CLT. A redação do dispositivo é a seguinte:

Art. 442 - Contrato individual de trabalho é o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego.

Parágrafo único - Qualquer que seja o ramo de atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados, nem entre estes e os tomadores de serviços daquela.

Tal parágrafo único foi incluído pela Lei nº 8.949/1994, proposta pelo deputado petista Adão Preto, e tinha, como objetivo, impedir que fossem impetradas ações trabalhistas contra as cooperativas do MST. No entanto, o maior efeito da lei foi abrir espaço para que proliferassem as fraudes trabalhistas perpetradas por meio de cooperativas, uma prática cujo impacto negativo é maior do que o impacto positivo que a lei possa ter tido para o MST⁶⁶. A mesma miopia parece acometer por ora os movimentos sociais em relação à dilatação do conceito de ato cooperativo, a qual, como se viu, trará efeitos devastadores para um cooperativismo arraigado na transformação da sociedade em que vivemos, e não na produção de bens e serviços como empreendimentos de um novo capitalismo selvagem.

⁶⁶ Tais fatos são narrados com mais detalhes em: VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. **Cooperativismo: nova abordagem sócio-jurídica**. Curitiba, Juruá, 2003, pp. 281 e ss.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foram expostos, ao longo do trabalho, diversos aspectos do ato cooperativo e do modelo cooperativista que se considera útil para a melhoria das condições de vida da população e para a promoção de mudanças mais profundas no modo de produção capitalista. Analisou-se como é o ato cooperativo atual, as suas conseqüências tributárias, as novas propostas de desenho jurídico do ato cooperativo e, por fim, que tipo de cooperativismo tais alterações preconizam.

Os perigos da abertura do conceito, que oferecerá possibilidades sem precedentes para a exploração do trabalho e para o dismantelamento do Estado – encarado como mal necessário frente ao mercado –, nos parecem maiores do que quaisquer benefícios que um tão artificial incentivo à cooperação possa trazer. Reitera-se que mesmo os atores sociais de cunho progressista defendem tal alteração; ou porque ludibriados pelo canto da sereia, ou porque absorvidos pelos seus próprios sistemas de funcionamento, que seriam – em tese – bem servidos por uma desoneração maior dos encargos tributários (já que se organizam em cooperativas); ou por deliberada opção política de qualquer natureza.

Da perspectiva dos movimentos sociais e das entidades comprometidas com a transformação do capitalismo, que são as que importam para este trabalho, existem três cenários futuros possíveis.

O primeiro cenário é a aprovação de um dos conceitos mais amplos para o ato cooperativo. Como já foi exposto, isso favoreceria enormemente o cooperativismo empresarial e enfraqueceria tanto as iniciativas cooperativistas populares, quanto os combatidos direitos trabalhistas nos empregos subordinados e o próprio Estado. Pode-se imaginar mesmo uma migração ainda mais acentuada de empresários tipicamente capitalistas para cooperativas totalmente desprovidas de seu caráter primordial não-lucrativista, com os fins de evitar a carga tributária e as garantias trabalhistas. Ainda, as novas propostas pouco favorecem as cooperativas populares no chamado “custo da formalização”.

O segundo cenário é a manutenção do conceito vigente de ato cooperativo, situação que nos parece preferível à primeira, ainda que o atual conceito tenha problemas por não ser capaz de clarificar, frente ao Judiciário, as situações em que se está a falar de atos cooperativos ou de atos não cooperativos e, mesmo, de cooperativas de fato ou de pseudo-cooperativas – que não são apenas aquelas fraudulentas combatidas pela Justiça Trabalhista, mas todas as cooperativas que se

assemelham, em suas práticas comerciais e concorrenciais, às empresas capitalistas comuns.

A solução que se poderia vislumbrar é o terceiro cenário: uma nova concepção de ato cooperativo que se importasse não apenas com o objeto social e os fins institucionais da cooperativa, mas com a própria natureza desta, examinando-se o quão próximo ou distante dos ideais cooperativos está um empreendimento. Fato é que existem duas realidades no cooperativismo e tanto a lei vigente como os projetos de lei não atentam para isso, tratando todas as cooperativas como se fossem iguais, quando certamente não o são. Da mesma maneira que não é correto tributar como se fossem indefesas microempresas as cooperativas agigantadas, verdadeiras corporações, como a UNIMED, a COAMO e outras, não é correto criar entraves maiores para a constituição e o funcionamento de diminutas cooperativas cujos resultados econômicos são menores do que os de qualquer microempresa. Notou-se, no desenvolver do trabalho, uma profunda disparidade criada por esse tratamento idêntico conferido a ambos os tipos de cooperativas, o que não serve aos princípios da justiça tributária e da capacidade contributiva.

O *adequado tratamento tributário do ato cooperativo* a que obriga a Constituição Federal consistiria em criar formas de tributar as cooperativas empresariais exatamente como as empresas normais e, então sim, incentivar as cooperativas populares com tributação mais branda e com menos percalços burocráticos para a formalização, a exemplo do que é feito com as microempresas.

Tais modificações demandariam um reexame da unicidade de representação do cooperativismo, atualmente em mãos da OCB, das regras para funcionamento das cooperativas e do próprio conceito de cooperativa, porque muitos dos empreendimentos formalmente considerados cooperativos perderam, há muito, não somente a promessa de alteração social que é inerente ao cooperativismo, como até mesmo os básicos princípios do cooperativismo consolidados a partir da experiência de Rochdale.

Como é natural em trabalhos de conclusão de curso devido à amplitude reduzida de que dispõem, mais questões restam abertas do que respondidas. Isso é ainda mais verdade no caso de um trabalho feito sobre um tema tão escasso em bibliografia e que buscou analisar os impactos futuros de projetos de leis – desconhecidos, muitas vezes, pelos próprios legisladores.

REFERÊNCIAS

BECHO, Renato Lopes (org). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002

_____. “O Imposto de Renda Pessoa Física e o Retorno das Sobras do Ato Cooperativo”. **Revista Dialética de Direito Tributário** São Paulo, v. 54, mar. 2000.

_____. **Tributação de cooperativas**. São Paulo: Dialética, 1999

BOTTOMORE, Tom. **Dicionário do pensamento marxista**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001

BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000

_____. **Direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2001

CATTANI, Antonio David e HOLZMANN, Lorena. **Dicionário de trabalho e tecnologia**. Porto Alegre: UFRGS, 2006

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007. 3 vol.

DUPAS, Gilberto. **Atores e poderes na nova ordem global**. São Paulo: UNESP, 2005

FLEXOR, Georges G. A globalização do varejo e seus impactos no Brasil: o caso do Wal-Mart. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA. 8. 2007, Recife. **Anais eletrônicos...** Recife: UFPE, 2007. Disponível em: <http://www.sbsociologia.com.br/congresso_v02/index.asp?idcongresso=9>. Acesso em: 21 jul. 2008.

FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**, São Paulo: Saraiva, 1973

GEDIEL, José Antônio Peres (org). **Estudos de direito cooperativo e cidadania**. Curitiba, n. 01, 2007.

HARDER, Eduardo. **A definição da autonomia privada nas sociedades cooperativas**. 2005. 124 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba

HOLYOAKE, G. J. **Os 28 tecelões de Rochdale**. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1933.

INSTITUTO WAL-MART. **Edital de seleção 2008**. Disponível em: <http://www.iwm.org.br/projetos_edital.aspx>. Acesso em: 15 jul. 2008.

JUNTA COMERCIAL DO PARANÁ. **Tabela de preços 2008**. Disponível em: <http://www.jucepar.pr.gov.br/JuceparSite/tabela_precos_2008.pdf> Acesso em: 25 ago. 2008.

KRUEGER, Guilherme. **Cooperativas de trabalho na terceirização**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003

LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**. Comentários à lei das sociedades cooperativas (Lei 5.764/71). São Paulo: Max Limonad, 1997

LIMA FILHO, Francisco das Chagas. **Cooperativas de trabalho e relação de emprego**. Disponível em: <<http://www.trt24.jus.br:8080>>. Acesso em: 10 mai. 2008.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. São Paulo: RT, 1997

ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Balço social 2006/2007**. Disponível em: <<http://www.ocepar.org.br/ocepar/>>. Acesso em: 25 jul. 2008.

PEREZ, Viviane. As sociedades civis sem fins lucrativos e o direito de empresa. **Revista trimestral de direito civil**. Rio de Janeiro, v. 28, p. 257, out./dez. 2006.

SIMPÓSIO BRASILEIRO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE COOPERATIVAS, 1, 1999, Curitiba. **Cooperativas e Tributação**. Curitiba: Juruá, 2001

SINGER, Paul. **Introdução à economia solidária**. São Paulo: Perseu Abramo, 2002

SOBEL, Russel S. e DEAN, Andrea M. **Has Wal-Mart Buried Mom and Pop?: The Impact of Wal-Mart on Self Employment and Small Establishments in the United States** (08 mai. 2007). Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=986362>>. Acesso em: 21 jul. 2008.

STIGLITZ, Joseph. More instruments and broader goals: moving toward the post-Washington Consensus. *In*: THE 1998 WIDER ANNUAL LECTURE, 1998, Helsinque, Finlândia. Disponível em <<http://www.globalpolicy.org/soecon/bwiwto/stig.htm>>. Acesso em: 02 set. 2008.

MACEI, Demetrius Nichele. **Tributação & Ato Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2005

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1998

RIOS, Gilvando Sá Leitão. **O que é cooperativismo**. São Paulo: Brasiliense, 1987

SILVA, Eduardo Faria. **A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação**. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004

VÉRAS NETO, Francisco Quintanilha. **Cooperativismo: nova abordagem sócio-jurídica**. Curitiba, Juruá, 2003

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ARAÚJO, Sílvia Maria Pereira de. **Eles: a cooperativa; um estudo sobre a ideologia da participação**. Curitiba: Projeto, 1982.

CARNEIRO, Palmyos Paixão. **Co-operativismo: o princípio co-operativo e a força existencial-social do trabalho**. Belo Horizonte: FUNDEC, 1981.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de e LAVILLE, Jean-Louis. **Economia solidária: uma abordagem internacional**. Porto Alegre: UFRGS, 2004.

MAUAD, Marcelo. **Cooperativas de trabalho e sua relação com o direito do trabalho**. São Paulo: LTR, 1999.

MARX, Karl e outros. **Cooperativismo e socialismo**. Coimbra: Ed. Centelha, 1979.

PERIUS, Vergílio F. **Cooperativismo e lei**. São Leopoldo: UNISINOS, 2001.

PINHO, Diva Benevides. **O que é cooperativismo**. São Paulo: Buriti, 1966

POLÔNIO, Wilson Alves. **Manual das sociedades cooperativas**. São Paulo: Atlas, 2004