

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

***AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E SEU REGIME TRIBUTÁRIO***

**FÁBIO MOURA DE VICENTE**

**CURITIBA**  
**ANO 2001**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

***AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E SEU REGIME TRIBUTÁRIO***

**FÁBIO MOURA DE VICENTE**

Monografia apresentada à Coordenação de Monografias da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, referente a requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito. Sob a orientação do Prof. Dr. José Antônio Peres Gediel.

Orientador: \_\_\_\_\_

**CURITIBA**  
**ANO 2001**

# TERMO DE APROVAÇÃO

*FÁBIO MOURA DE VICENTE*

## AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E SEU REGIME TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

---

Orientador - Prof. Dr. José Antônio Peres Gediel

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

---

Prof. Dr. José Roberto Vieira

## Sumário

### AS SOCIEDADES COOPERATIVAS E SEU REGIME TRIBUTÁRIO

RESUMO.....	vi
INTRODUÇÃO.....	01

#### PRIMEIRA PARTE

##### AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

1.PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DO COOPERATIVISMO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	03
2.ANÁLISE CRÍTICA DOS PRINCÍPIOS DA DOUTRINA COOPERATIVISTA.....	09
2.1NECESSIDADE FÁTICA E PREVISÃO.....	09
2.2HIERARQUIA E SENTIDO DOS PRINCÍPIOS DO COOPERATIVISMO .....	10
2.3OS PRINCÍPIOS E SUA VIGENCIA ASSOCIATIVA.....	13
3.SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	15
4.CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DAS COOPERATIVAS E SUA RELAÇÃO COM OS PRINCÍPIOS.....	16
4.1VARIABILIDADE DO CAPITAL SOCIAL.....	16
4.2LIMITAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL.....	16
4.3INCESSIBILIDADE DAS COTAS.....	17
4.4REPRESENTAÇÃO PESSOAL.....	17
4.5CONDIÇÃO DO ASSOCIADO.....	18
4.6SOBRAS.....	18
4.7ATO CONSTITUTIVO.....	19
4.8FINS COMUNS.....	19
4.9CIDADANIA.....	20

**SEGUNDA PARTE**  
**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

5.SISTEMATIZAÇÃO NORMATIVA.....	23
6.HIERARQUIA NORMATIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL.....	23
7.TRIBUTO.....	24
8.DEFINIÇÃO LEGAL.....	25
9.NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO.....	26
10.ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	27
11.SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....	27
12.COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	28
13.ESPÉCIES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	29
14.PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	31

**TERCEIRA PARTE**  
**TRIBUTAÇÃO E COOPERATIVAS**

15.O ATO COOPERATIVO.....	34
16.OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO A NÃO ASSOCIADO.....	36
17.REGRAS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO.....	37
18.REGRA DO ART. 146, III, C DA CF.....	37
19.TRIBUTOS QUE TEM COMO BASE DE CÁLCULO A RENDA.....	39
20.INCIDÊNCIA DO IR NAS OPERAÇÕES COM TERCEIROS .....	40
21.INCIDÊNCIA DO IR NAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS FEITAS PELA COOPERATIVA.....	41
22.A INCIDÊNCIA DO ISS NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	41
23.O ICMS NAS COOPERATIVAS DE CONSUMO.....	42
24.CONCLUSÃO.....	45
25.BIBLIOGRAFIA.....	47

## RESUMO

Este trabalho tem como intuito primordial o de abordar os principais institutos e peculiaridades das sociedades cooperativas, a fim de melhor compreendermos qual o regime tributário aplicável a estas sociedades. No entanto, faz-se mister salientar que não é objeto deste trabalho o esgotamento de tais institutos. Também não trataremos de forma exaustiva todas as espécies tributárias que lhe são inerentes. Nossa proposta é a de estabelecer, a partir da natureza e características dessas sociedades, uma sistemática tributária adequada, levando-se em consideração os diversos tipos de atos praticados e a relação destes com os demais elementos essenciais e imprescindíveis que compõe uma cooperativa. Desta forma procuramos dividir o trabalho em três partes: A primeira, abordando especificamente a sociedade cooperativa e seus elementos constituintes, envolvendo princípios, peculiaridades, características, etc.; a segunda, referente aos aspectos gerais do sistema tributário brasileiro; e a terceira, tratando a incidência ou não de algumas espécies tributárias sobre os atos cooperativos.

## INTRODUÇÃO

As Sociedades Cooperativas, ao contrário do que muitos pensam, não estão relacionadas apenas a um fenômeno essencialmente rural, mas sim a toda uma concepção econômica e social, que atinge os mais diversos setores da sociedade. Caracteriza-se como uma espécie de sociedade civil, que tem como intuito o de não apenas propor uma alternativa de geração de renda, mas também uma forma de organização de trabalho mais digna e condizente com os anseios do homem.

O que prevalece nas sociedades cooperativas não é a sobreposição do capital sobre o trabalho, e sim o inverso. Nestas o trabalho passa a se distinguir do "ser", pois o que verificamos no sistema capitalista de produção é uma mercantilização do homem, uma vez que a maior parte de seu tempo é colocada à livre disposição do empregador.

No cooperativismo o associado deixa de ser fornecedor de força de trabalho, passando à condição de agente de transformação social e econômica, sem, entretanto, desumanizar as condições de trabalho. Isto decorre, principalmente, das peculiaridades destas sociedades, como a inexistência de lucro, e de outros princípios, como, v.g., o da autogestão, educação, informação e capacitação, participação econômica dos sócios, intercooperação e outros que serão objeto posterior de nossos estudos.

No entanto, devemos estar atentos àquelas sociedades comerciais que se disfarçam de cooperativas a fim lograrem um tratamento tributário diferenciado, de forma mais benéfica, pois acabam ensejando uma deturpação, por parte do Fisco e do Poder Judiciário, das especificidades e do peculiar modo de ser das sociedades cooperativas. Assim, com o escopo de melhor distingui-las é que passaremos a nos debruçarmos sobre os institutos pertinentes a este fenômeno, buscando-se uma melhor e mais acertada compreensão desta espécie societária, atribuindo-lhe, por

consequente, um melhor e adequado tratamento tributário, o qual lhe é previsto constitucionalmente<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 146, inc. III, c da CF/88.

## PRIMEIRA PARTE

### AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

#### 1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E DO COOPERATIVISMO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Os princípios gerais do direito tiveram sua origem, conforme Limogi França, nas denominadas *regulae juris*, oriundas das interpretações dos juristas romanos (Justiniano, Modestino, Ulpiano, Pompônio, Gaio, Rufino...)². Contudo na forma como se apresentam hoje, os princípios têm íntima ligação com a tradição republicana, principalmente, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, como afirma Vimbert³.

Conquanto fosse importante a enumeração e classificação dos princípios gerais do direito, oriundos dessa tradição democrática, é forçoso reconhecer a impossibilidade de tal reflexão, dada a vastidão dos “fundamentos lógicos” que orientam o sistema jurídico brasileiro, bem como a amplitude e variedade dos inúmeros e distintos ordenamentos jurídicos existentes no mundo.

Portanto, opta-se por uma reflexão acerca dos princípios constitucionais do sistema jurídico brasileiro, da sua relevância para a introdução aos princípios do cooperativismo, assim como o presente movimento de constitucionalização dos ramos do direito, especialmente o do direito privado⁴.

Na visão de Canotilho, os princípios constitucionais caracterizam-se pelos princípios jurídicos fundamentais; princípios políticos constitucionalmente conformadores; princípios impositivos; e os princípios-garantias.

---

² FRANÇA, R. Limogi. *Princípios gerais de Direito*. 2 ed. São Paulo: RT, 1971, p.24-25.

³ VIMBERT, Christophe. *La tradition républicaine en droit public français*. (tome 72) Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1992, p. 206. “Grace à doctrine...lès principes généraux du droit résultent de la tradition républicaine – telle qu’elle s’est manifestée notamment à travers la Déclaration de diruts de l’homme et du citoyen de 1789...”

⁴ TEPEDINO, Gustavo. *Temas de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, p. 02.

Para Canotilho, os *princípios jurídicos fundamentais* encontram-se expressamente contidos na Constituição, sendo os que guiam todo o ordenamento jurídico "princípios jurídicos fundamentais são princípios historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional"<sup>5</sup>. Manifestam-se através do princípio da publicidade dos atos jurídicos; do princípio da proibição de excesso (impõe a exigibilidade, adequação e proporcionalidade); do princípio do acesso ao direito e (impõe a exigibilidade, adequação e proporcionalidade); princípio do acesso aos tribunais, etc.

Já os *princípios políticos constitucionalmente conformadores* refletem a ideologia e as convicções políticas que inspiram a Constituição "designam-se por princípios politicamente conformadores os princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte"<sup>6</sup>, v.g., princípios definidores da forma de Estado; os princípios estruturantes do regime político; os princípios caracterizadores da forma de governo, etc.

Os *princípios constitucionais impositivos* definem os fins a que se destina o Estado "nos princípios constitucionais impositivos subsumem-se todos os princípios que, sobretudo no âmbito da constituição dirigente, impõe aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas"<sup>7</sup>. São exemplos: o princípio da independência nacional; o princípio da correção das desigualdades na distribuição da riqueza, etc.

Os *princípios-garantias* buscam estabelecer garantias fundamentais aos cidadãos "<sup>8</sup> são princípios que visam instituir direta e imediatamente uma garantia dos cidadãos, exteriorizam-se através do princípio do *nullum crimen, nula poena sine lege*; o princípio do juiz natural, o princípio do devido processo legal (*due process of law*).

O movimento mundial cooperativo, por sua vez, para formular seus "fundamentos lógicos", também teve como idéias básicas e inspiradoras a "auto-

---

<sup>5</sup> CANOTILHO, J.J. Direito Constitucional. 6 ed. Coimbra: almedina, 1993, p171.

<sup>6</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. Obra cit., p.172-173.

<sup>7</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. Obra cit., p.173.

<sup>8</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. Obra cit., p.173-174.

ajuda ou solidariedade, a democracia, a economia, a liberdade, a equidade, o altruísmo e o progresso social”<sup>9</sup>.

Dessas idéias se formularam os princípios do cooperativismo cogitados, em tempos distantes, pelos membros da Sociedade dos Eqüitativos Pioneiros de Rochdale, fundada em 24 de outubro de 1844, na Inglaterra. Esta foi a primeira organização formal que lançaria as bases para o movimento cooperativista. Posteriormente ocorreram os Congressos da Aliança Cooperativa Internacional, em Paris (1932), Viena (1966), Tóquio (1992) e por último em Manchester (1995), no qual todos reafirmaram tais princípios realizando algumas modificações e acréscimos.

Os princípios essenciais do cooperativismo, estabelecidos em Rochdale, foram os do livre acesso e adesão voluntária; controle, organização e gestão democrática; juros limitados ao capital; distribuição dos excedentes ou sobras para o desenvolvimento das cooperativas para os serviços comuns e entre os seus membros; cooperação entre as cooperativas em âmbito local, nacional e internacional; aspiração de conquista ou expansão constante; autonomia; e o polêmico princípio da neutralidade política e religiosa.

Esse último princípio presente em Rochdale, “neutralidade política e religiosa”<sup>10</sup>, encontra-se presente na lei do cooperativismo<sup>11</sup>, no entanto, conforme Rech<sup>12</sup>, optou-se pelo termo indiscriminação política, religiosa, social e racial para ingresso na cooperativa, desde o Congresso da ACI, em Viena.

Os princípios, já compilados, que chegaram aos dias de hoje, adaptados a nova realidade social, podem ser assim elencados:

a) *Adesão voluntária e livre*. Este princípio estabelece ser qualquer pessoa apta para ingressar na cooperativa, ao mesmo tempo em que se faz

---

<sup>9</sup> LAUSCHNER, Roque. O pensamento cooperativo. Compêndio unimed. P.35.

<sup>10</sup> SINGER, Paul. Uma utopia militante: repensando o socialismo. Petrópolis: Vozes, 1998 p. 101. “na época, a neutralidade que interessava era entre as correntes radicais em que se dividia o owenismo e o cartismo e entre as seitas cristãs dissidentes”.

<sup>11</sup> Art. 4º, inc. VIII da Lei 5764/71.

<sup>12</sup> RECH, Daniel. Cooperativas: uma alternativa de organização popular. Rio de Janeiro: FASE, 1995, p.26-32.

perfeitamente livre para deixá-la, sem prejuízo, ou em caso de adesão por quota-parte em dinheiro, ser ressarcida pelo investimento inicial. O futuro integrante pode entrar na cooperativa, por simples opção pessoal, consciente e voluntária, desde que atenda aos requisitos estabelecidos no estatuto e regimento interno, quanto à entrada e saída de cooperativados. Nesta visão, afirma Paul Singer: "Este princípio evita a degeneração de cooperativas com êxito nos negócios, que soem proporcionar ponderável excedente em relação ao capital aplicado"<sup>13</sup>,

b) *Gestão democrática pelos membros.* Deve fazer-se valer esse princípio, para o controle e organização democrática das atividades, negócios e estrutura da cooperativa, a fim que se ressaltam os seus objetivos, bem como dêem força às suas idéias inspiradoras de equidade, e conseqüentemente, de democracia. Através da gestão democrática dos membros, torna-se clara a distinção fundamental, entre as cooperativas e as precursoras sociedades comerciais, uma vez que naquelas cada associado tem direito a um voto, independentemente de sua condição financeira, e nestas cada sócio tem participação de acordo com o capital investido. A gestão democrática pode ser feita de maneira formal, pelas assembléias gerais ordinária e extraordinária, bem como de maneira informal pelas reuniões, pelos contatos pessoais, encontros e seminários.

c) *Participação econômica dos membros.* A partir deste princípio, fica a cooperativa orientada para o controle democrático do capital, o qual tem, necessariamente, a propriedade coletiva, como fundamento. Alguns autores, como Rech<sup>14</sup>, falam na distribuição dos excedentes ou sobras para o desenvolvimento da cooperativa e dos serviços comuns. Tendo em vista esse princípio, a cooperativa distingue-se, novamente, das sociedades comerciais, por não ter fins lucrativos, embora tenha intuítos comerciais. Deste modo, todos os membros têm acesso igualitário na distribuição dos recursos econômicos existentes nos fundos da cooperativa.

d) *Autonomia e independência.* É preciso, tendo em vista este princípio, que a cooperativa seja e mantenha seu grau de independência nos

---

<sup>13</sup>SINGER, Paul. Obra citada, p. 101.

<sup>14</sup>RECH, Daniel. Obra citada, p. 28.

contratos que venha a firmar, assim como deve conservar-se autônoma, quando buscar recursos em outras instituições, sejam estas públicas ou privadas. A cooperativa, uma vez autônoma, tende a fazer valer o princípio, já referido, da participação democrática, cabendo apenas aos associados as decisões sobre o futuro e negócios da cooperativa. Tal princípio, põe-se como um ótimo recurso, ou fundamento, para as possíveis investidas, no caso concreto, de forças políticas que se impõe perante as cooperativas com o intuito de usá-las como meio de atender aos seus interesses.

e) *Educação, formação e informação.* Este princípio estabelece a necessidade de se reservarem fundos, oriundos dos excedentes, para se investir na formação geral, educacional e técnica dos membros da cooperativa. Através destes recursos, os membros efetivos da cooperativa devem ter a possibilidade e acesso à informação, a fim que se tornem capazes de perceber as melhores condições do mercado, suas variações, bem como sejam perspicazes na observação das possíveis ideologias, e se façam cientes de coerções ocultas <sup>15</sup>, que pretendem influenciar no desenvolvimento da cooperativa.

f) *Intercooperação.* Assim como os novos movimentos sociais na América Latina têm-se construído, nesta década, em busca de uma rede, como afirma Ilse Scherer, ao se referir a Castells <sup>16</sup>, as cooperativas devem, tendo em vista o princípio da intercooperação, buscar a integração social. Uma vez em rede, facilita-se sua expansão, enquanto movimento, além de dar melhores condições aos seus membros, e futuramente, a toda a comunidade. Tomando-se assim, imprescindível a cooperação entre as cooperativas em âmbito local, e se possível, em âmbito nacional e internacional.

g) *Interesse pela comunidade.* A cooperativa, que se funde em tal princípio, deve privilegiar os membros da comunidade, dando-lhes a devida atenção e auxílio, através de políticas desenvolvidas pela cooperativa. A cooperativa deve

---

<sup>15</sup> GEUSS, Raymond. Teoria Crítica: Habermas e a Escola de Frankfurt. Campinas: Ed. Papyrus, 1988, p 100.

<sup>16</sup> SCHERER, Ilse-Warren. Redes de movimentos sociais. São Paulo: Loyola, 1993, p. 20. "Novas formas de se movimentar ou de ações políticas".

aspirar por conquistas e expansões constantes, não através do lucro ou da exploração, mas principalmente, através de suas operações econômicas de serviços para que seus membros e a comunidade também sejam beneficiados, como afirma Rech <sup>17</sup>.

h) *Indiscriminação política e religiosa.* Aqui caberia um questionamento, pois embora se encontre esse princípio presente na lei 5764/71, como supra referido, escreve-se ao invés de indiscriminação, como neutralidade. Todavia, é preciso compreender que a ação existente na cooperativa, não deixa de ser uma ação política afirma Rech: "uma atuação política no sentido de uma participação na transformação para uma sociedade atual melhor, mais justa e mais igualitária é fundamental" <sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> RECH, Daniel. Obra citada, p. 30.

<sup>18</sup> RECH, Daniel. Obra citada, p. 33.

## 2. ANÁLISE CRÍTICA DOS PRINCÍPIOS DA DOUTRINA COOPERATIVISTA

### 2.1 NECESSIDADE FÁTICA E PREVISÃO

Os princípios gerais do direito, como afirma Miguel Reale, “podem ser considerados os alicerces e as vigas mestras do edifício jurídico”<sup>19</sup>, e portanto, não podem mais se fazerem ausentes, com o risco da desconstrução inesperada de toda uma estrutura, ou sistema. Da mesma forma, os princípios cooperativistas devem fazer vigília na estrutura do cooperativismo, visto enquanto um movimento de idéias e de novas experiências<sup>20</sup>, bem como na organização das cooperativas, com o perigo de recaírem no mesmo problema.

Conforme a análise de Abbagnano<sup>21</sup>, em Peirce, uma vez existente no sistema simbólico, o princípio se deve supor verdadeiro para sustentar a validade lógica de um argumento qualquer.

Os princípios do cooperativismo têm, portanto, além de uma carga teórica incidental e inevitável, uma necessidade fática, tendo em vista os relevantes problemas que podem causar, quando inexístirem.

Uma cooperativa, que por algum descuido qualquer, em seu processo de formação deixar passar despercebida a falta de um dos “pontos de partida” essenciais ao seu desenvolvimento, está fadada à ruína, uma vez que tais pressupostos básicos, estruturantes e informantes são os que desdobram-se e caracterizam a existência de uma sociedade cooperativa.

Todavia não basta que tais princípios estejam claramente expressos nos textos legais, principalmente, no estatuto, pois para que efetivamente exista a cooperativa, é preciso haver uma previsão, a fim de que sua observação seja possível.

---

<sup>19</sup> REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p 311.

<sup>20</sup> SCHNEIDER, José Odelso. As origens do cooperativismo moderno. Compendio de cooperativismo unimed. P. 30.

<sup>21</sup> ABBAGANO, Nicola. Obra citada, p. 793.

Assim, além de estarem presentes na realidade empírica (aqui, ainda mais redundante), ou seja, além dos princípios terem uma necessidade fática, como critério de validade, é imprescindível que sejam esses previsíveis, afim de uma elaboração estatutária mais adequada, propiciando assim um maior desenvolvimento e desempenho da cooperativa.

Essa previsão, tanto legal, quanto estatutária, requer, não distante de sua importância na construção da estrutura da cooperativa, que os princípios se façam claros na escrita, bem como aptos de uma aplicabilidade e efetividade no plano real.

## 2.2 HIERARQUIA E SENTIDO DOS PRINCÍPIOS DO COOPERATIVISMO

Neste tópico procuraremos estabelecer uma análise empírica estabelecendo uma possível graduação axiológica dos princípios cooperativista, além de também identificarmos o sentido que cada um destes possam exteriorizar. Vale lembrar que tal análise se dá de forma subjetiva, levando-se em consideração a época em que se constitui as cooperativas e os seus sujeitos integrantes. Assim, apesar deste critério hierarquizante possuir um caráter preeminente subjetivista e relativo, teremos como ponto de partida a experiência vivida pelas Incubadoras Tecnológica de Cooperativas Populares - ITCP da UFPR na formação e implantação de cooperativas populares, nos anos de 1998 à 2000.

Teríamos, então, a preponderância de alguns princípios com relação a outros em determinados momentos, salientando que a coexistência destes é imprescindível à formação e manutenção de qualquer sociedade cooperativa.

1. *Princípio do livre acesso e adesão voluntária.* Importância mister se faz no sentido que, para a formação de qualquer cooperativa há a necessidade de sujeitos que a componham, dispostos a trabalhar conforme sua filosofia (cooperativista) e de seu peculiar modo de produção. Aqui ao contrário de uma sociedade capitalista em que o fator preeminente constitui-se pelo capital, terá o seu fator diretivo no trabalho. No entanto, este princípio se mostra mascarado e distorcido, uma vez que, nos depararemos, na maioria das vezes, com dois

discursos distintos. O primeiro, num momento inicial e anterior à composição jurídica da cooperativa ou da formulação do estatuto, caracterizado por um discurso impregnado de valores sociais, éticos e humanitários. O segundo, concomitante à elaboração do estatuto ou após este, passando a um outro discurso, discriminatório, preconceituoso e egoísta. Assim, neste segundo momento, verificamos que o livre acesso não será tão livre assim, pois os associados, por meio de técnicas legais, quase sempre driblam este princípio.

2. *Princípio da educação, treinamento e informação* . Um maior nível de educação, proporcionaria consequentemente um mais eficaz e efetivo desenvolvimento da cooperativa, trata-se de pressuposto base para o desempenho de qualquer atividade. A sociedade estaria mais apta a adaptar-se e sobressair-se das adversidade impostas pelo mercado e pela sociedade (âmbito comercial e civil).Teria reflexos positivos diretos no âmbito da capacitação (treinamento), além disso proporcionaria aos cooperados a oportunidade de sanar um estado de imperfeição, pois a educação é um direito do cidadão que lhe é garantido constitucionalmente. Na verdade estes três preceitos correlacionam-se entre si.

3. *Controle, organização e gestão democrática*. Depois do ingresso do cooperado, se procurarmos trabalhar o segundo princípio elencado poderíamos alcançar uma base mais sólida e esclarecida no que diz respeito à administração e desenvolvimento da cooperativa, pois o que podemos observar é que nestas sociedades há uma significativa disparidade intelectual e profissional entre os membros, de forma que alguns tornam-se facilmente intimidados e manipulados por outros mais habilidosos e esclarecidos. Deve-se propiciar uma igualdade substancial, no qual a maioria possua o poder e a capacidade de deliberação, valendo-se de uma gestão livre e democrática, “cada cabeça é um voto”.

4. *Participação econômica dos associados*. Este é o princípio que melhor representa o valor da equidade e também uma das principais causas dos debates entre os cooperados, já que é a partir deste princípio que se estabelecerá a contribuição de cada associado. Deste modo a distribuição da renda terá que observar critérios de proporcionalidade envolvendo o número de quotas-partes, de cada associado, as atividades desenvolvidas; a distribuição das sobras e o rateio

dos prejuízos e qualquer outro tipo de transação econômica que envolva a cooperativa. Este princípio é gerador de grande polêmica entre os cooperados, principalmente no que tange às cooperativas mistas, pela existência de atividades de natureza distintas. Para suprir esta situação os cooperados procuram sistematizar a atividade realizada de acordo com o tipo, o esforço despendido, a duração, o grau de capacitação necessário e outros elementos capazes de compor uma análise minuciosa para uma posterior composição de monetária.

5. *Autonomia e independência da cooperativa.* A autonomia e independência se refere à capacidade e liberdade das cooperativas gerirem seus próprios negócios, estando subordinada apenas às decisões tomadas em Assembléia Geral, às disposições prescritas em Estatuto e na Legislação específica e nas reuniões de sua Diretoria.

6. *Compromisso da cooperativa com a comunidade.* Este princípio é reflexo da circunstância de que as cooperativas surgem, na maioria das vezes, de pequenos agrupamentos comunitários (geralmente associações de moradores, produtores rurais), com o intuito de propor uma solução alternativa aos problemas comuns, ensejando assim o surgimento da sociedade cooperativa". Nada mais justo então, o interesse e a preocupação, por parte da cooperativa, no desenvolvimento e prosperidade desta comunidade, que um dia lhe abrigou e serviu de "berço".

7. *Intercooperação.* Tem como principal intuito proporcionar melhores condições e incentivo às cooperativas a fim de difundir o movimento cooperativista como instrumento de transformação social. Para melhor compreendermos este princípio partimos do método indutivo em que a intercooperação é de certa forma uma cooperação *sui generis* no qual o movimento cooperativista será representado pelo conjunto de todas as cooperativas, órgãos e entidades que difundem e incentivam esta doutrina.

## 2.3 OS PRINCÍPIOS E SUA VIGÊNCIA ASSOCIATIVA

Os princípios do cooperativismo jamais podem sobreviver por si mesmos, ao menos na caracterização desse modelo genérico de cooperativas, tendo em vista a existência de cooperativas que incluem a subordinação e não uma democrática gestão (“coopgatos”). Devem se apresentar em comunhão, para que ganhem força, e permitam a sua concretização, pois do contrário nenhum princípio persistirá isoladamente, ocasionando assim a extinção da cooperativa. Como afirma Roque Lausner, “qualquer princípio, isoladamente implementado, pode ser funesto para o movimento cooperativo”<sup>22</sup>.

Observando-se o princípio da autonomia e independência, que informa as cooperativas em busca da não ingerência externa, faz-se evidente sua existência mútua com o princípio da participação democrática dos membros, uma vez que sem autonomia, perde-se a possibilidade dos membros de regerem a cooperativa, de acordo com seus próprios objetivos.

Assim, ainda que se busque a democracia dentro dos limites, ao menos, da cooperativa, na observância de outros princípios, isso não dá fiança de que essa se concretizará. Da mesma forma, Rech afirma, quando refletindo sobre o princípio do controle, organização e gestão democrática: “Nada indica, no entanto, que apenas este princípio, isoladamente, possa garantir a democracia interna da cooperativa”<sup>23</sup>.

O princípio da indiscriminação política e religiosa, não deixa de ser uma decorrência ainda maior, do princípio da adesão livre e voluntária, o qual permite à cooperativa, a aquisição de novos membros; assim afirma Paul Singer: “este princípio (da neutralidade política e religiosa) é decorrência da regra que abre a sociedade a novos sócios”<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> LAUSCHNER, Roque. LAUSCHNER, Roque. O pensamento cooperativo. p.35.

<sup>23</sup> RECH, Daniel. Obra citada, p. 27.

<sup>24</sup> SINGER, Paul. Obra citada, p. 102

Entretanto, a vigência associativa entre os princípios não apenas permite o melhor desempenho da cooperativa, como também faz uma ruptura com o cooperativismo antigo, criando bases para o cooperativismo moderno. Nesta visão afirma Paul Singer, referindo-se a Cole: “nenhuma destas regras em si é original; todas elas já tinham sido inventadas e aplicadas por diferentes cooperativas antes dos Pioneiros. Mas nenhuma cooperativa tinha se regido pelo conjunto das oito e nisso a inovação que separa o cooperativismo moderno do antigo” <sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup>SINGER, Paul. Obra citada, p. 102. “...É que o conjunto assegura ao mesmo tempo a autenticidade socialista da cooperativa (autogoverno democrático, abertura de novos sócios, educação cooperativa e neutralidade política e religiosa) e a sua viabilidade enquanto empreendimento econômico (taxa fixa de juros, dividendos proporcionais às compras, vendas exclusivamente a dinheiro e venda de produtos puros).”

### 3. SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas caracterizam-se como uma organização coletiva constituída, por no mínimo 20 pessoas, com o intuito de melhorar as condições econômicas e sociais de seus membros, não objetivando o lucro.

Sua natureza jurídica é controvertida, assim há adeptos de que as cooperativas, dependendo de seu objeto social, constituem-se ora como sociedades comerciais ora como sociedades civis, independentemente de sua atividade. Não nos parece plausível classificá-las como uma sociedade comercial, uma vez que esta visa precipuamente a captação de lucro e estão sujeitas à falência (execução concursal que cabe somente à sociedade comercial), além de praticarem predominantemente atos comerciais; enquanto as cooperativas tem outros objetivos que fogem desta órbita (princípios), não estando sujeitas à falência, praticando outros atos além dos comerciais, como os atos cooperativos.

Também podemos classificá-las como uma sociedade de pessoas e não de capital, o que é o mais comum. No que tange à primeira, como próprio nome já diz, tem importância a pessoa e não o capital, como na segunda. Assim o critério observado para ingresso, neste tipo de sociedade deverá levar em consideração as qualificações e habilidades profissionais do indivíduo, no qual deverá constar no estatuto social, como requisito de admissão<sup>26</sup>. Deve-se ressaltar que é vedado, constitucionalmente e pela legislação específica do cooperativismo<sup>27</sup>, qualificações de cunho discriminatório em decorrência de cor, clero, raça, sexo ou outro, além de constituir-se também como crime.

---

<sup>26</sup> v.g., numa cooperativa de médicos não se admitirá aquele que não dispuser do título de médico.

<sup>27</sup> Lei 5764-71

## 4. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTAIS DAS COOPERATIVAS E SUA RELAÇÃO COM OS PRINCÍPIOS

### 4.1 VARIABILIDADE DO CAPITAL SOCIAL

O capital social de uma cooperativa não é fixo, assim ele pode variar tanto para mais como para menos. Esta variação dar-se-á em consequência das circunstâncias que se adequarem melhor aos objetivos da cooperativa. Assim o capital poderá ser diminuído em razão da retirada de alguns dos membros ou aumentado, para atender a uma nova demanda de associados ou serviços.

Identificação dos princípios:

*-Adesão livre e voluntária.* As cooperativas são abertas para que as pessoas que queiram dela participar possam entrar e sair sem maiores dificuldades, desde que observando os critérios estabelecidos no estatuto, tendo como consequência o aumento ou a diminuição do Capital Social.

*-Participação econômica dos sócios.* Todos os sócio respondem e recebem proporcionalmente sobre as atividades econômicas da cooperativa. Assim caso haja necessidade de um aumento no Capital Social, os mesmos poderão subscreverem a parte que lhes couberem.

### 4.2 LIMITAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Ao contrário de uma sociedade comum, no qual não há limite para os sócios no que concerne à aquisição de cotas ou ações, nas cooperativas há um limite estabelecido por lei que veda tal conduta. Assim o cooperado não pode subscrever um número superior a 1/3 das cotas existentes. Este dispositivo se justifica no sentido que procura manter um equilíbrio de poder de decisão entre os cooperados, de forma que o cooperado com maior capital não subjuguem o de menor,

propiciando, então, a ruína da cooperativa uma vez que não haverá mais cooperação e sim submissão.

Identificação dos princípios:

-*Controle e gestão democrática*. Esta limitação garante uma participação efetivamente democrática entre os cooperados, pois sua inexistência poderia ensejar ao cooperado que detivesse um grande número de quotas-partes, o controle total sobre as decisões da cooperativa.

### **4.3 INCESSIBILIDADE DAS COTAS**

Incessibilidade no sentido que as cotas, pertencente aos cooperados, são intransferíveis a terceiros estranhos à sociedade. Desta forma a quota-parte de cada um não é passível de venda, penhor, ou de transferência, até mesmo por *causa mortis*. Aqui o herdeiro terá direito somente a valor das cotas pertencentes a teu antecessor.

Identificação dos princípios:

- *Adesão livre e voluntária*. A incessibilidade das cotas estabelece um limite a este princípio. Isto se dá em decorrência do fato que as cooperativas são sociedades de pessoas. Assim para o ingresso nessa espécie de sociedade leva-se em consideração a qualificação profissional do indivíduo. Tais exigências encontram-se dispostas no estatuto social.

### **4.4 REPRESENTAÇÃO PESSOAL**

A representação do cooperado verificar-se-á pela sua própria pessoa e não pelo seu capital. Isto quer dizer que nos momentos ímpares para a cooperativa, as deliberações deverão ser tomadas em Assembléia Geral, cada cooperado, independentemente do número de cotas que possui, terá direito a apenas um voto.

Este regime caracteriza-se pela singularidade de voto, pelo princípio em que "cada cabeça é um voto".

Identificação dos princípios:

- *Controle e gestão democrática*. Aquelas decisões que não forem de competência direta dos administradores da cooperativa, na qual constam em Estatuto Social, serão votadas em Assembléia Geral, observando-se sempre a singularidade de voto, independentemente do número de cotas que cada cooperado possui.

#### 4.5 CONDIÇÃO DO ASSOCIADO

Pode-se determinar no estatuto social que o ingresso na cooperativa destinar-se-á somente àqueles que apresentam determinada formação profissional, sem no entanto, como já aduzido, cometer atos discriminatórios.

Identificação dos princípios

*Adesão livre e voluntária*. Vide identificação 5.3.

#### 4.6 SOBRAS

As sobras são constituídas por todo o excedente à remuneração periódica de cada cooperado e ao custo de funcionamento e manutenção da cooperativa. Este montante monetário excedente deverá ser dividido proporcionalmente às cotas de cada um <sup>28</sup>. Caso não haja sobras e sim perdas, esta deverá ser rateada, analogicamente, entre os cooperados.

Identificação dos princípios:

---

<sup>28</sup> Após as distribuição dos rendimentos de uma cooperativa se sobrar algum dinheiro como será este distribuído? Com relação ao capital pagar-se-á juros, praticados no mercado, já o resultado da sociedade será distribuído de acordo com o volume de operações que cada associado fez na cooperativa. Proposta feita pelo Prof. Marco Túlio de Rose, observando o princípio do retorno (Notas colhida em palestra ministrada na UFPR, em 11.06.2001).

*-Participação dos sócios.* Cada sócio receberá proporcionalmente o montante resultante das sobras, ou no caso de inexistência destas, em que há perdas, realizar-se-á o rateio das mesmas.

*- Controle e gestão democrática.* Será decidido em Assembléia Geral que o destino das sobras ou o modo de rateio.

#### **4.7 ATO CONSTITUTIVO**

O ato constitutivo de uma cooperativa dar-se-á, como dispõe o art. 14 da lei 5.764/71, por deliberação da assembléia geral dos fundadores, constantes da respectiva ata ou por instrumento público.

No entanto, só teremos a sociedade regularizada, após elaboração da Ata de inauguração, com a conseqüente aprovação do estatuto social, ambos registrados junto à Junta Comercial.

Identificação dos princípios:

*- Controle e gestão democrática.* Caberá aos cooperados a formulação e aprovação do estatuto social.

*- Autonomia e independência.* As sociedade cooperativas constituem-se sem que tenham de se submeterem ao Estado ou a qualquer outra instituição de representação.

#### **4.8 FINS COMUNS**

Os fins comuns de uma sociedade civil podem ser os mais variados, no entanto os de uma cooperativa dirigir-se-ão, como delineadas em Estatuto Social, para a obtenção de um melhoramento das condições econômicas e sociais de cada membro. Assim teremos, na cooperativa, uma fonte de geração de rendas e de formação de cidadãos à medida que estes exerçam a cidadania.

Identificação dos princípios:

- *Participação econômica dos membros*. No que tange a este princípio verificamos o precípua interesse de se gerar renda para os membros da cooperativa.

- *Educação, treinamento e formação*. Busca-se melhorias no campo social, por meio da instrução educacional, cultural e profissional dos cooperados.

#### 4.9 CIDADANIA

Cidadania é a qualidade de ser cidadão. No entanto apesar desta afirmação não nos parecer trazer maiores indagações, é preciso esmiuçá-la para extrairmos o seu verdadeiro sentido.

Segundo o texto legal de nossa Constituição Federal<sup>29</sup>, a cidadania constitui-se como um dos sustentáculos basilares de nosso ordenamento jurídico e do Estado democrático de direito.

Parte da doutrina diz que cidadãos são somente aqueles indivíduos que gozam plenamente de seus direitos políticos, ou seja, aqueles que tem a capacidade de votar e ser votado. No entanto, esta postura constitucional, no nosso entender, é no mínimo infeliz, uma vez que, se tal raciocínio fosse levado a sério, conseqüentemente deveríamos desconsiderar aqueles indivíduos que não gozam plenamente de seus direitos políticos como cidadãos. Assim excluiríamos os menores de 35 (trinta e cinco) anos a qual é vedado de ser eleito para determinados cargos, como o de Presidente da República, os inalistáveis, os analfabetos e muitos outros. Deste ponto de vista não sobraria quase ninguém para ser cidadão.

Em resposta a este absurdo e pelo o amor à razão, compartilhamos da tese do Prof. Clèmerson Merlin Clève que nos ensina que a cidadania é exercida por todo aquele indivíduo que participa de algum modo para o processo de

---

<sup>29</sup> Art. 1º, inc. II da CF/88.

transformação social dentro do Estado<sup>30</sup>. Assim poderemos exercer a cidadania não apenas por meio da representatividade, ou seja, pela escolha dos membros do poder executivo ou do legislativo, podemos exercê-la no momento em que cumprimos os nossos deveres. Dever, aqui, no sentido amplo, se verificarmos que é nosso dever<sup>31</sup>, cumprir não apenas o que nos é imposto expressamente por lei, mas também o de exigirmos que os direitos de cada um seja respeitado. Devemos mencionar que estes direitos não são apenas os de ordem particular, mas também aqueles de interesse coletivos, como educação, informação, saúde, lazer e tantos outros assegurados constitucionalmente dos quais são ignorados manifestamente.

Mas o que cidadania tem a ver com as cooperativas? O cooperativismo está intimamente relacionado com o exercício da cidadania, no sentido que o cooperativado antes de ser cooperativado terá que saber exercer a cidadania, ou do contrário não o será.

Assim se o associado não tiver nitidamente claro a idéia de cidadania<sup>32</sup> e qual o modo de exercê-la, a cooperativa já nascerá morta, uma vez que não terá discernimento suficiente para identificar quais são os seus direitos e deveres dentro desta sociedade, pois não há participação sem que haja informação.

Identificação dos princípios:

- *Adesão livre e voluntária*. Todos aqueles indivíduos capazes de propiciar transformações sociais, ou melhor, que sejam cidadãos, poderão ingressar na cooperativa, desde que preencha os requisitos e qualificações profissionais necessários;

- *Controle e gestão democrática*. A cooperativa deverá ser composta por cidadãos que tenham consciência de seus direitos e obrigações para que possam melhor deliberarem;

- *Participação econômica dos sócios*. Está intimamente relacionado com os direitos e deveres dos sócios;

---

<sup>30</sup> CLEVE, Clemerson. Temas de direito constitucional. P.16-35.

<sup>31</sup> IHERING, Hudolfo Von. A luta pelo direito.

<sup>32</sup> capacidade de propiciar a transformação social por meio dos dispositivos que lhe são assegurados legalmente.

- *Autonomia e independência.* Capacidade que a cooperativa tem de gerir os seus próprios negócios sem anuência de ninguém. O exercício da cidadania, neste princípio, verificar-se-á no momento que os cooperativados exijam da sociedade, em geral, que esta autonomia seja respeitada;

- *Educação, treinamento e formação.* Princípios imprescindíveis tanto para sermos cidadãos, como cooperados, uma vez que não há participação sem que haja informação;

- *Cooperação entre cooperativas (intercooperação).* Transformamos a realidade social, seja como cidadão ou como cooperados, ajudando e sendo ajudado, de forma que haja um beneficiamento mútuo;

- *Preocupação com a comunidade.* Verificamos que a maioria das cooperativas, principalmente as populares, formam-se a partir de associações de moradores que pretendem propiciarem melhores condições de vida para si e para os que os rodeiam. Assim, a união destes indivíduos em pró de uma cooperativa acarretará um significativo desenvolvimento da comunidade, seja no aspecto econômico, social ou político. Tanto a cooperação como o exercício da cidadania terá como efeito mediato a satisfação do interesse coletivo e imediatamente a do associado.

## SEGUNDA PARTE

### SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 5. SISTEMATIZAÇÃO NORMATIVA

A idéia de sistema caracteriza-se pelo pressuposto de existência de um princípio unificador com o intuito de se estabelecer um conjunto de elementos que se inter relacionam entre si, de forma harmoniosa e sincrônica.

Partindo de uma classificação elaborada pelo Prof. Marcelo Neves<sup>33</sup>, os sistemas distinguem-se em reais e proposicionais. Aqueles se constituem por objetos do mundo físico e social, enquanto estes, pelas proposições, ou seja, pressupõem a linguagem. Percebemos, ainda, que estes podem se dividir em sistemas proposicionais nomológicos, em que as partes que o compõe são ideais, v.g., Lógica, Matemática, etc. e sistemas reais nomoempíricos, que podem ser descritivos, no qual sua lógica se dá pelo binômio verdadeiro/falso como nos enunciados científicos (Ciência do Direito), ou prescritivos, que trata dos sistemas de regras com a lógica válido/inválido, como se verifica no Direito Positivo.

#### 6. HIERARQUIA NORMATIVA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O Sistema Constitucional tem como fundamento a Constituição Federal, que no dizer do Prof. Celso Bastos “nada mais é como o particular modo de ser de um Estado”. Apresenta-se, eminentemente, por uma ordenação jurídica disposta de forma hierárquica, composta por um conjunto de preceitos que tem como escopo principal o de prescrever certas condutas a um determinado número de pessoas, que se agregam num determinado território.

---

<sup>33</sup>NEVES, Marcelo. Teoria da inconstitucionalidade das leis. Saraiva, 1998, p.4 .

Teremos, então, normas que determinam a organização do Estado, a forma, o sistema de governo, as condutas, o exercício dos poderes, e suas respectivas limitações. Estas normas deverão estar dispostas de maneira harmônica, estabelecendo um *dever-ser* para as mais diversas relações (entre os órgãos, destes com os cidadão e estes entre si).

É importante ressaltar que a Constituição Federal é a norma superior do ordenamento jurídico, de forma que as demais normas, infra-constitucionais são subordinadas à mesma, pois caso haja incompatibilidade *dever-se-á* declarar sua inconstitucionalidade, por meio dos dispositivos adequados, que a própria Constituição dita.

## 7. TRIBUTO

Antes de adentrarmos, especificamente, ao regime tributário que rege as sociedades cooperativas, é de suma importância tratarmos de alguns institutos básicos norteadores do Direito Tributário nacional, para verificarmos como, modernamente, a doutrina e a jurisprudência os interpreta e os aplica, no que tange a tributação das sociedades cooperativas. Assim, partindo desse pressuposto, passaremos a abordar os institutos: tributo; sistema constitucional tributário; espécies tributárias; competência; características dos tributos; espécies de competências e princípios constitucionais tributários.

Tributo constitui a mais relevante receita derivada do Estado Moderno, a ponto de motivar a autonomia da disciplina do Direito Tributário, de forma que compõe o seu objeto de estudo.

O Direito Tributário decorre de uma prescrição legal que estabelece uma Relação Jurídica Tributária entre Estado e Contribuinte, que assumem as posições respectivas de sujeitos ativo e passivo.

No que tange o seu conceito, como noção ampla, partindo de uma análise constitucional, o Prof. Geraldo Ataliba<sup>34</sup> analisando as situações elencadas pela Constituição Federal, na qual o cidadão “leva dinheiro” para as mãos do Estado, o tributo especifica-se como uma de suas formas. As demais formas evidenciam-se pelas obrigações convencionais em que a administração pública pode celebrar contratos com o particular; multas, que decorrem de infrações e as indenizações por dano<sup>35</sup>.

Deste modo, podemos distingui-lo das demais formas de receita em decorrência das seguintes características, segundo Geraldo Ataliba<sup>36</sup>: *Compulsoriedade*, uma vez que o tributo é imposto ao contribuinte de modo imperativo, e *licitude*, pois as multas e indenizações por dano surgem em face de um fato ilícito, enquanto no tributo a hipótese de incidência decorre de ato lícito. Estas duas características correspondem a uma noção constitucional do que seja tributo.

## 8. DEFINIÇÃO LEGAL

O Código Tributário Nacional traz a seguinte definição legal do que seja tributo: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*<sup>37</sup>. Assim temos:

- *Compulsoriedade*. Confirmando a característica constitucional;
- *Em moeda*. Não faria diferença retirar esse termo, pois no início temos a expressão “prestação pecuniária”. Na seqüência percebemos o porquê do legislador incluir o termo moeda pois, “cujo valor nela se possa exprimir”, é a possibilidade da dação em pagamento. Para alguns é um alargamento muito grande, incluiria o

---

<sup>34</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. Editora Malheiros. São Paulo, 1997.

<sup>35</sup> Art. 5º, V da CF/88.

<sup>36</sup> ATALIBA, Geraldo. Obra citada. p.32.

<sup>37</sup> caput do art. 3º, do CTN.

serviço do mesário na eleição, no júri, etc. o que não tem sido o entendimento majoritário;

- *Que não constitua sanção de ato ilícito.* Confirma a segunda característica constitucional do tributo. O fato que motiva o tributo, por estar previsto em lei, é lícito. O que pode ocorrer é que o fato da realidade seja ilícito, v.g., a renda pode ser obtida por venda de drogas, jogo de bicho etc., a obrigação de pagamento de impostos surge com a renda adquirida. Seria intolerável que o fato motivador do tributo constitua por si só um ilícito - A origem da expressão "tributo não cheira", venha de onde vier se enquadrada na situação prevista em lei, é tributo.

- *Instituída em lei.* Princípio da legalidade;

- *Mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* A diferença entre ato administrativo vinculado e discricionário é que naquele a lei estabelece um momento e a forma, e neste a administração pode escolher um momento, ou seja, dar-se-á pela oportunidade e conveniência.

## 9. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO

Encontra-se, de forma explícita, descrita no Código Tributário Nacional<sup>38</sup> no qual elenca como elemento determinante a hipótese de incidência, que propicia ao tributo, sua identidade e especificidade. No entanto, este diploma legal é de 1966 e, posteriormente, a esta data, verificamos que houve grande elaboração legislativa no que tange ao instituto tributo. Assim, podemos observar que tanto a Constituição Federal de 1967, a EC N.º 1/69 como a Constituição Federal de 1988 trouxeram dispositivos que influenciaram neste dispositivo. Estas Constituições chamaram a um segundo fator ao lado da hipótese de incidência, que é o critério da base de cálculo<sup>39</sup>, além do art. 154, I (competência residual) que exige no caso de a União exercer tal competência a prescindibilidade daqueles dois elementos conjuntamente, (fato gerador e base de cálculo), reforçando ainda mais nossa posição.

---

<sup>38</sup> Art. 4º do CTN.

<sup>39</sup> Art. 145, § 2.

## 10. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Segundo o Código Tributário Nacional <sup>40</sup>, o tributo é um gênero que apresenta três espécies, mas há autores que defendem a existência de um número maior em decorrência de outros diplomas que disciplinam a matéria.

A Constituição Federal de 1988 <sup>41</sup> confirma as três espécies, no entanto devemos atentar pelo fato de que apesar de a mesma não mencionar que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais não possuam natureza tributária, salvo pequena parcela da doutrina, verifica-se que na prática, apresentar-se-ão como imposto ou taxa.

Podemos, ainda, fazer a distinção entre tributos vinculados, naqueles que há uma atuação estatal e tributos não vinculados, nos que não existem, v.g., a taxa e a contribuição de melhoria é um tributo vinculado à atuação do Estado, pois corresponde a um serviço prestado, sabe-se o destino do dinheiro, já o imposto é um tributo não vinculado, pois não há uma contraprestação. O Prof. Geraldo Ataliba <sup>42</sup> foi mais longe distinguindo, ainda, a taxa como vinculação direta e imediata e a contribuição de melhoria indireta ou mediata.

## 11. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Para estarmos diante de um sistema precisamos estar diante de um repertório (conjunto de elementos), além disso os elementos desse repertório devem estar organizados com determinada ordem, de forma a compor uma estrutura.

Um conjunto de normas jurídicas encontra fundamento de validade em um segundo grupo formado por um número menor, mas hierarquicamente superior, que encontra fundamento de validade em um terceiro conjunto e assim sucessivamente. Há assim uma tendência à unidade.

---

<sup>40</sup> Art. 5º do CTN.

<sup>41</sup> Art. 145, I, II, III da CF/88.

<sup>42</sup> ATALIBA, Geraldo. Obra citada. P. 129-132.

As normas fundamentais do “edifício” jurídico são os princípios. Estes, apesar de estarem no mesmo nível existem uns que se sobrepõe aos outros. Certas normas são revestidas de um valor (axiológico) mais evidente e com uma maior força.

Nem todos os princípios estão expressos, por vezes são implícitos, nem por isso, são menos importantes, v.g., a supremacia do interesse público sobre o particular. Assim o repertório, estrutura, tendência à unidade são noções chaves do que seja sistema.

No sistema do direito positivo estes três elementos são suficientes, porém para a ciência do direito é preciso um quarto elemento, a coerência. No âmbito da ciência não se permite a contradição, no direito positivo, eventualmente podemos ter conflitos.

## 12. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a aptidão constitucional possibilitada aos sujeitos de direito público para instituir tributos. Instituir tributo é editar uma norma que prescreve uma conduta, na qual tem como dados essenciais a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota.

São características da competência tributária, segundo Roque Antônio Carraza <sup>43</sup>:

- *Indelegabilidade*. Uma esfera de governo não pode delegar para outra esfera de governo. Didaticamente o Código Tributário Nacional <sup>44</sup> vem confirmar este princípio. A competência tributária é indelegável, o mesmo não ocorre em relação à fiscalização e arrecadação dos tributos, que é a capacidade tributária ativa;

---

<sup>43</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 5 ed., Malheiros, São Paulo, 1993.

<sup>44</sup> Art. 7º do CTN.

*-Incaducabilidade da competência tributária.* Um direito constitucionalmente instituído não prescreve, somente a própria Constituição Federal que poderia instituí-lo é que pode revogá-lo, trata-se de uma limitação temporal.

*-Irrenunciabilidade.* Entendida como a abdicação definitiva, isto não é possível, o que pode ocorrer é uma renúncia temporária.

*-Facultatividade.* A competência tributária é facultativa. Permite-se que as esferas de poder obriguem ou não.

*-Inalterabilidade.* A pessoa jurídica de direito público não pode mudar os contornos da competência instituída na Constituição Federal, no entanto, Paulo de Barros<sup>45</sup> entende que é permitido alterá-la, desde que não fira as cláusulas pétreas.

*-Privatividade.* É sempre privativa a uma das esferas de governo. A competência administrativa está atrás da competência para instituir taxa, deste modo, ao serviço que cabe somente ao Estado prestar não é permitido que a instituição da taxa seja feita pela União.

### 13. ESPÉCIES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Verificamos, no sistema tributário brasileiro, que as espécies de competência podem ser comum, privativa, extraordinária, residual e cumulativa.

As de *competência comum* caracterizam-se pelos tributos que podem ser instituídos por todas as esferas de governo. Estão dispostos no art. 145, II e III (taxa e contribuição de melhoria) e Art. 149, parágrafo único (contribuição previdenciária).

Nesse sentido os autores dizem que taxa e contribuição de melhoria são de competência tributária comum.

As de *competência privativa*, no que se refere à União temos os seguintes impostos: "importação de produtos estrangeiros (II), exportação (IE), de renda (IR), produtos industrializados (IPI), operações de crédito (IOF), propriedade territorial

---

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 10ª ed., Editora Saraiva, São Paulo, SP, 1998, p. 8.

rural (ITR), grandes fortunas (IGF)<sup>46</sup>, empréstimo compulsório<sup>47</sup> e as contribuições especiais<sup>48</sup>; dos Estados e do Distrito Federal: "imposto de transmissão causa mortis (ITCMD), imposto de circulação de serviços e mercadorias (ICMS), e imposto de propriedade de veículos automotores (IPVA)<sup>49</sup>; e municípios: "imposto predial territorial urbano (IPTU), imposto de transmissão de bens inter-vivos (ITBI) e imposto sob serviços de qualquer natureza (ISS - ISQN)"<sup>50</sup>

A Constituição Federal de 1988 alargou a participação dos Estados, no que tange à competência privativa tributária, mas ainda continuou sendo a maior parte destinada à União. O imposto sobre transporte e o sobre comunicação que eram de competência federal foram repassados aos Estados sob a forma do ICMS. Minerais, energia elétrica, combustível e lubrificantes foram considerados mercadorias e também passaram para o ICMS.

O ICMS atinge os serviços de transporte e comunicação, interestadual e intermunicipal (bastava dizer intermunicipal).

A *competência extraordinária* é restrita as hipóteses de guerra, destinados a suprir as necessidades bélicas<sup>51</sup>, sendo que a maioria dos autores a inclui na competência privativa da União. O empréstimo compulsório também pode ser instituído em caso de Guerra.

A *competência residual*, no passado, pertencia ao Estado e a União, hoje a competência residual é da União<sup>52</sup>, no entanto há limitações, deve-se atender ao dispositivo legal (Lei complementar, nos casos não previstos no art. 153, I; não ser cumulativo e; não ter o mesmo ato gerador ou base de cálculo dos impostos já existentes)<sup>53</sup>.

---

<sup>46</sup> Art. 153 da CF/88.

<sup>47</sup> Art. 148 da CF/88.

<sup>48</sup> Art. 149, caput da CF/88.

<sup>49</sup> Art. 155 da CF/88.

<sup>50</sup> Art. 156 da CF/88.

<sup>51</sup> Art. 154, II da CF/88

<sup>52</sup> Art. 154, I da CF/88

<sup>53</sup> No texto, onde cita-se fato gerado "ou" base de cálculo o "ou" poderia nos levar a entender que pode ser um ou outro. Se observarmos o texto sob o ponto de vista da língua portuguesa teremos certa dúvida mas aos olhos da lógica o "ou" trata-se de uma disjunção (que pode ser excludente - "ou" forte/ exclusivo- gera 2 possibilidades; ou includente, "ou" débil/ inclusivo, 3 possibilidades); includente na terceira possibilidade, aquela que pede a presença das duas.

A *cumulatividade de competência tributária* é uma situação excepcional<sup>54</sup>. Do ponto de vista tributário o Distrito Federal é tratado como Estado, em princípio.

No Distrito Federal os impostos de competência estadual e municipal são instituídos e cobrados pelo mesmo. É o primeiro caso de cumulatividade.

Atualmente não temos territórios, assim o início do art. 147 da Constituição Federal de 1988 não tem aplicação efetiva. Se tivéssemos territórios os impostos estaduais seriam instituídos e cobrados pela União, além dos municipais (neste caso se o território não for dividido em municípios).

#### 14. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Caracterizam-se como os alicerces do sistema, são as normas fundamentais. Verifica-se pelos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, da capacidade contributiva e o da segurança jurídica.

Com relação ao *princípio da legalidade*, no direito privado costuma-se afirmar que “o que não é proibido é permitido”. Predomina essa máxima, já no direito público predomina “o que não é expressamente permitido será proibido”<sup>55</sup>.

A legalidade assume, no Direito Tributário, a relação de conformidade com a lei. A legalidade nasceu com a Carta Magna de 1215. Antes desta já havia esboços de legalidade para imposição de tributos; mas eram exigências de natureza contratual entre certos senhores feudais e aqueles que pagariam.

No entanto temos exceções a este princípio. É o caso do art. 153, § 1º, no qual autoriza o poder executivo, Presidente da República, alterar tributos por meio de Decreto. Isto decorre de que os impostos de importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI), operações financeiras (IOF), são impostos com utilização extra-fiscal de bastante importância (tem outras finalidades que não a mera arrecadação de tributos). Razão pela qual, em face de sua interferência, não

---

<sup>54</sup> Art. 147 da CF/88.

<sup>55</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. 3 ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1991, p.53.

pode aguardar o processo legislativo. A doutrina majoritária encara esta faculdade como exceção ao princípio da legalidade.

O Presidente pode alterar quantas forem necessárias dentro dos limites e condições fixadas por lei, mas segundo Roque Carrazza<sup>56</sup> é questionável encarar estas situações como exceções ao princípio da legalidade já que a palavra final fica com o Legislativo, seria então uma exceção aparente.

O *princípio da anterioridade* objetiva proporcionar tempo ao planejamento do contribuinte <sup>57</sup>. Até 1946 havia uma exigência a mais, era necessário que a arrecadação de novo tributo, ou seu aumento, estivesse previsto na lei do orçamento aprovado para o próximo ano. Falava-se à época de princípio da anualidade (hoje impropriamente considerada por alguns como sinônimos da anterioridade). No entanto podem existir exceções a este princípio<sup>58</sup>. Este princípio é um dispositivo raro no direito comparado.

A *Irretroatividade* não se confunde com o princípio da anterioridade, pois este, como vimos anteriormente, tem uma série de exceções e tem como intuito proporcionar ao contribuinte a realização de um planejamento, sendo que a irretroatividade procura garantir um estado de certeza com relação ao direito alcançando representado pelo princípio da segurança jurídica<sup>59</sup>.

A *igualdade* é a regra geral do *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e consta no art. 150, II. Garante um tratamento tributário igualitário, de forma substancial, a todos os contribuintes.

De acordo com o princípio da *capacidade contributiva* a tributação deverá respeitar as condições econômicas do contribuinte, observando assim o princípio da igualdade. É restrito aos impostos, embora alguns autores entendam que seja regra para todos os tributos <sup>60</sup>. O que se pretende é uma progressividade e não a mera

---

<sup>56</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Obra citada.

<sup>57</sup> Art. 150, III, b da CF/88.

<sup>58</sup> Verificamos como exceções a este princípio os seguintes dispositivos: Art. 150, § 1º; Art. 148, I ( a contrário senso do inciso II) e Art. 195, § 6º (anterioridade mitigada, atenuada, reduzida, como preferem alguns).

<sup>59</sup> Art. 150, III, a e Art. 5º, XXXVI da CF/88.

<sup>60</sup> Art. 145, § 1º da CF/88.

proporcionalidade. Em alguns casos a capacidade contributiva é objetiva, e não subjetiva, como nos impostos sobre a propriedade.(IPVA). Já no imposto sobre a renda é subjetiva.

Já o *princípio da segurança jurídica*. Significa segurança em relação ao passado e previsibilidade em relação ao futuro <sup>61</sup>. É o “ponto de chegada” de todos os demais princípios constitucionais, pois eles operam para a realização deste.

---

<sup>61</sup> Art. 5º *caput* da CF/88.

## TERCEIRA PARTE

### TRIBUTAÇÃO E COOPERATIVAS

#### 15. O ATO COOPERATIVO

A sociedade cooperativa caracteriza-se, segundo alguns autores, como uma sociedade auxiliar, no sentido que representa a extensão direta da economia de seus associados, pois há uma identidade de interesses<sup>62</sup>.

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

Assim, o ato cooperativo é um instituto recente no direito, no qual, em nosso país, somente começou a ser identificado a partir da Lei 5.764/71 que os definiu como "os atos praticados entre cooperativas e seus associados, para a consecução dos objetivos sociais"<sup>63</sup>.

Extrai-se dessa definição, que o ato cooperativo tem como sujeito a própria Cooperativa e os seus cooperativados e o seu objeto caracteriza-se pela consecução da finalidade social, ou seja, pela prestação dos serviços prescrita no respectivo estatuto social. Outro aspecto importante que se deve ressaltar é que o ato cooperativo não persegue o lucro, ao contrário do ato de comércio. Desta forma, tudo o que estiver fora desse esquema não é ato cooperativo. O legislador ainda menciona<sup>64</sup> que este não implica em operação de mercado ou contrato de compra e venda de produtos, assim, por analogia, também teremos os contratos de prestações de serviços.

---

<sup>62</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Tributário Cooperativo Nacional. Max Limonad, São Paulo 1997, p.51.

<sup>63</sup> Art. 79 da Lei 5764/71.

<sup>64</sup> Parágrafo único, do art. 79 da Lei 5764/71.

A compreensão acertada do que seja o ato cooperativo nos dará melhores condições para solucionar a maioria dos problemas que uma cooperativa possa trazer no âmbito tributário. Deste modo, o ato Cooperativo se verifica naquele momento em que há uma atividade realizada pela cooperativa para com o seu cooperado, seja pessoa física ou jurídica, desde que previsto em estatuto como sua finalidade precípua<sup>65</sup>. É sobre ele que repousa a atividade essencial da cooperativa, tendo importância fundamental para o Direito Tributário quando aplicado a esta sociedade.

Observamos que toda operação interna de uma cooperativa, na prestação de serviço ao cooperado pressupõe sua inserção no mercado, como agente econômico, de tal maneira que esta operação torna-se condição necessária para que exista a prestação de serviços (organização, aquisição de bens...). Verificamos, então, a imprescindibilidade de outra atividade, além do ato cooperativo, para constituição desta operação.

A relação com o mercado segue a regra comum. Já a interna da cooperativa com o cooperado segue a regra do direito cooperativo, por se tratar de ato cooperativo.

Para melhor compreendermos tal instituto, recorremos à doutrina alemã<sup>66</sup>, segundo o qual a constituição do ato cooperativo pressupõe uma operação de contra partida que se caracteriza por intermédio de seu objeto social (comercializar, adquirir produto, dispensar crédito, amparar a sua procura de clientela...). São todas as operações de mercado, no entanto não podemos falar que são atos cooperativos, apesar de serem indispensáveis a estes, pois do contrário os mesmos nunca

---

<sup>65</sup> Nas cooperativas de Crédito, as operações entre a cooperativa e o cooperativado, todos os negócios financeiros que se conhece no mercado que enlaça um tomador de crédito e uma instituição de crédito, só que tem a feição de negócio creditício, mas na verdade são juridicamente conceituados como atos cooperativos; Nas cooperativa de consumo, o próprio fornecimento dos produtos ao cooperativado. Não é uma compra e venda mercantil e sim um ato cooperativo de fornecimento; Nas cooperativas de prestação de serviços de profissionais autônomos, a colocação destes serviços no mercado, através de uma contratação coletiva destes, seu custeio e da distribuição dos valores correspondentes aos efetivos prestadores (cooperados); Nas Cooperativas de produtores rurais, a comercialização no mercado, o beneficiamento e o armazenamento do produto que o associado entrega a cooperativa.

<sup>66</sup> DE ROSE, Marco Túlio. Notas colhidas em 11.06.2001, em palestra ministrada na Faculdade de Direito da UFPR, com o tema: "Aspectos Jurídicos do cooperativismo".

existirão. Podemos assim concluir que tais operações apresentar-se-ão sempre válidas, legítimas, legais e indispensáveis a constituição do ato cooperativo.

Não devemos confundir a finalidade da cooperativa com o seu objeto<sup>67</sup>. Inexiste cooperativa que realize sua finalidade sem que se utilize de uma operação de contrapartida. No entanto, ressalta-se que quando as cooperativas exercem negócios externamente no mercado, o regime destes, são regidos pelo direito comum, mas com relação aos atos internos da cooperativa aplicar-se-á a regra do ato cooperativo<sup>68</sup>.

Distinguimos assim, o ato cooperativo dos negócios auxiliares, que são as operações de ordem interna que a sociedade necessita para a realização de seus objetivos sociais.

Além desses, verificamos também a existência de outros atos que são os acessórios. Tais atos apresentam-se como eventuais à cooperativa e não se vinculam diretamente aos seus fins, no entanto são decorrentes destes. São típicos de qualquer outra organização coletiva, seguindo a mesma regra tributária de qualquer espécie societária, de forma que a doutrina alemã o caracteriza como operações de socorro.

## 16. OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO A NÃO ASSOCIADOS

As operações de fornecimento a não associados são atividades desenvolvidas pela cooperativa que procuram atender àqueles objetivos que são acessórios ou complementares a seu fim.

---

<sup>67</sup> Seria absurdo, v.g., que uma cooperativa de médico exista para prestar serviço médicos aos próprios médicos.

<sup>68</sup> O prof. José Antônio Peres Gediel, em palestra ministrada pelo Prof. Marco Tulio de Rose, na UFPR, resume estas idéias nos seguintes termos: " *A finalidade se reveste da forma de ato cooperativo e os objetivos sociais exigem as operações de contrapartida. A forma jurídica da finalidade é uma forma específica que é a do ato cooperativo e a forma jurídica das operações de contrapartida pode ser qualquer uma prevista em lei. A diferença é que no art. 79 da Lei 5764/71 há um finalismo, porque, geralmente, os negócios jurídicos não observam uma causação (causa eficiente/causa necessária). Aqui a lei exige uma causação finalística, voltada a consecução dos objetivos sociais*".

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

Dessa forma, verificamos que a incidência da tributação em tais operações é perfeitamente legal.

## 17. REGRAS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Para melhor compreensão sobre o regime tributário das cooperativas devemos partir da seguinte classificação relativa aos atos praticados pela sociedade cooperativa:

- a. Atos Cooperativos;
- b. Atos Auxiliares;
- c. Atos Acessórios;
- d. Operações de fornecimento a não Associados.

A sistemática tributária destas sociedades esta estabelecida num dispositivo, da Lei 5764/71, de difícil interpretação, que com o tempo foi sendo depurado pelo legislador. Prescreve o mesmo que *“serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei”*<sup>69</sup>.

## 18. REGRA DO ART. 146, INC III, c DA CF

*“Cabe a lei complementar dar o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”*<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Art. 111 da Lei 5764/71.

<sup>70</sup> Art. 146, III, c da CF/88.

Decorre desse dispositivo que enquanto não estabelecido um tratamento adequado, por lei complementar, segundo o entendimento dos constitucionalistas, esta norma estabeleceria um bloqueio enquanto não cumprida, no sentido que se houvesse uma norma infra-constitucional que não fosse complementar, o tratamento atribuído ao ato cooperativo se daria de forma inadequada. Desta forma, verificamos que tal dispositivo<sup>71</sup> foi infeliz em sua redação. Mas então, o que podemos entender por este “adequado tratamento tributário”?

O texto constitucional procurou esclarecer e regulamentar, a partir de uma análise sistemática, o especial regime tributário dessas sociedades, em decorrência de suas peculiaridades, no entanto não foi claro o suficiente de forma que assolaram várias críticas, como a do Prof. Ives Granda da Silva Martins<sup>72</sup>, no qual a aplicação de um tratamento adequado expresso ao ato cooperativo, dispensaria aos demais atos. O constituinte concedeu ao legislador complementar o labor de conceder um tratamento mais benéfico ao ato cooperativo, em decorrência de seu cunho social.

Nos parece que o grande óbice para se dirimir o problema é a inexistência de uma lei complementar que assim o faça. Partindo de uma análise sistemática do direito, valendo-se dos diversos princípios constitucionais e dos princípios do cooperativismo podemos extrair uma interpretação mais rica e consonante com a razão, no seguinte aspecto: apesar de o art. 146, III, c exigir lei complementar para a regulação do ato cooperativo e faticamente esta não existir, isto não autoriza igualar a sociedade cooperativa com as demais espécies societárias, pois a própria Constituição Federal, em seu art. 174, § 2º, determina expressamente o estímulo ao cooperativismo, combinado com o art. 145, §1º que garante a gradação contributiva de cada contribuinte, de acordo com sua capacidade. Assim, se considerarmos as

---

<sup>71</sup> Tal norma decorreu de um movimento cooperativista que objetivava a imunidade, que não foi alcançado, obtendo apenas um adequado tratamento tributário

<sup>72</sup> GRANDA, Ives. Comentários à Constituição do Brasil, v6., tomo 1, p100.

cooperativas como uma sociedade comum, cometer-se-ia um claro ato de inconstitucionalidade. Neste sentido expressa o Prof. Roque Carrazza:

"Finalmente com a lei complementar ou sem ela, parece-nos evidente que as pessoas políticas devem dispensar o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas'. Entretanto é a própria Constituição, sistematicamente interpretada e aplicada, que determina em que consiste tal tratamento tributário adequado. Esta lei complementar não poderá, v.g., considerar o 'ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas como sendo uma operação mercantil, de modo a permitir que sobre ele incida o ICMS. O legislador complementar não está mais autorizado do que o legislador ordinário das várias pessoas políticas tributárias a captar, também neste passo o desígnio constitucional".<sup>73</sup>

Este entendimento parte dos princípios do cooperativismo que veste a sociedade cooperativa de maneira singular. Mas podemos também invocar outros dois princípios de ordem constitucional, como o da igualdade e o da capacidade contributiva para assegurar um adequado tratamento tributário destas sociedades, pois a capacidade contributiva, verificar-se-ia num eventual lucro que as cooperativas possam obter, devendo o mesmo, como anteriormente já mencionamos, compor um Fundo de Assistência Técnica (FATES). Assim, inexistindo qualquer lucro não há porquê falarmos em capacidade contributiva das cooperativas.

## 19. TRIBUTOS QUE TEM COMO BASE DE CALCULO A RECEITA E A RENDA

Os resultados<sup>74</sup> da cooperativa provenientes de atos cooperativos caracterizam-se como renda não tributável. Assim, todos os tributos que tiverem como base de cálculo a renda, o Fisco tem que respeitar a regra que proíbe a tributação dos atos o cooperativos relativo a renda, como resultados da cooperativa. Deste modo, verificamos dois tributos na legislação brasileira que tem como base de cálculo a renda: o imposto de renda (IR) e a contribuição social sobre o lucro, que é um subproduto de cálculo do IR. Nestes o valor recebido pela cooperativa tem que ser repassados a seus associados como ato cooperativo ( mesmo que não o

---

<sup>73</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Obra citada.

<sup>74</sup> Resultado é todo valor que é contabilizado pela cooperativa como receita ou ingresso de ato cooperativo – o ato cooperativo, não deveria constar como receita, na medida que receita é aquilo que é próprio da sociedade, segundo conceito econômico, pois não houve acréscimo patrimonial, constituindo-se, então, como ingresso).

repassse imediatamente e fique contabilizado para posterior distribuição, conforme deliberação em Assembléia Geral.

Segundo o TRF da 4R e uma decisão do STJ os atos auxiliares quando devidamente demonstrado a sua auxiliaridade e a inexistência da finalidade lucrativa têm o mesmo destino do Ato Cooperativo, pois não gera renda tributável<sup>75</sup>.

Os atos acessórios seguem o destino que seguem, em qualquer outra empresa, ou seja, a tributação incide normalmente. Salieta-se que as cooperativas não gozam de isenções, e sim de uma sistemática tributária distinta das demais pessoas jurídicas.

## 20. A INCIDÊNCIA DO IR NAS OPERAÇÕES COM TERCEIROS

Faz-se, preliminarmente salientar, que as cooperativas não objetivam o lucro, ao contrário das sociedades mercantis e por seguinte não deverá existir renda que deva ser tributada. Complementa tal disposição o art. 111 da Lei das Cooperativas<sup>76</sup> que determina que somente *“será renda tributada os resultados positivos obtidos através das operações dispostas nos arts 85,86 e 88 da mesma lei”*.

Os resultados obtidos caracterizam-se como sobras. No entanto para aqueles, citados nos artigos. *supra*, tal benefício não se aplica em decorrência que as atividades desenvolvidas apresentam-se nitidamente como comerciais. Dispõe o art. 87 da lei 5764/71 que tais operações (artigos. 85 e 86) serão levadas ao FATE, e conseqüentemente contabilizadas para tributação. Observando o princípio da igualdade verificamos que não se aplicaria a tributação igualitária de tal lucro, pois o mesmo não é perseguido e além disso em nenhum momento chegará a compor o patrimônio dos associados, inexistindo assim a capacidade contributiva, fator indispensável para a tributação.

---

<sup>75</sup> Tal entendimento não é tão pacífico quando o ato auxiliar for maior que o principal.

<sup>76</sup> Lei 5764/71

## 21. A INCIDÊNCIA DO IR NAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS FEITAS PELA COOPERATIVA

Há uma total incongruência na incidência tributária referente ao IR no que tange às aplicações financeiras, por parte das cooperativas, por possuírem uma natureza distinta das sociedades mercantis, pois enquanto estas objetivam, com tais operações a manutenção do lucro, as cooperativas procuram assegurar o valor real da moeda, uma vez que não perseguem o lucro. No entanto, caso as importâncias provierem de lucro, dever-se-ão destina-las ao FATE. Além disso, o art. 111 da Lei 5764/71 é categórico quando prescreve quais as atividades que deverão ser tributadas: "*Serão considerados como renda tributável os resultados obtidos pelas cooperativas nas operações que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta lei*". Tais artigos excluem por vez da incidência tributária as aplicações financeiras. No entanto, não é esta a doutrina aceita pelo STJ no qual alega que as aplicações financeiras por não constituir um objeto da atividade típica das cooperativas, não se caracterizam como atos cooperativos, estando assim sujeitas à incidência do IR. Este entendimento, entretanto, não atinge as cooperativas que se associam com as cooperativas de crédito, pois tais aplicações passam, desde então, a constituir-se como ato cooperativo, e por consequência, impassíveis de IR. Deve-se lembrar que os ganhos financeiros serão destinados ao FATE.

## 22. INCIDÊNCIA DO ISS NAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

O ISS encontra-se disciplinado pela Constituição Federal<sup>77</sup>. Extrai-se que não se incidirá só pelo fato de prestar o serviço, necessitar-se-á de lei complementar para definir o que sejam tais serviços. Os mesmos constam em anexos nos DL 406-68 e 834-69 e LC 5687. Desta forma verificar-se-á em concreto, caso a caso. Fazendo também necessário a presença dos elementos habitualidade e a persecução de lucro.

---

<sup>77</sup> Art. 156, inc III da CF/88.

Sua base de cálculo não é a renda e sim o preço sobre o serviço, assim o art. 111 não escusa o pagamento do ISS, pois atinge só os tributos que tem como base de cálculo a renda.

As cooperativas não tem que pagar o ISS em decorrência que o ato cooperativo é um serviço previsto em lei e o ISS é devido de acordo com uma relação de atividades de serviços, previsto em legislação federal, na qual são instituídos pelo legislativo municipal.

Esta lista só pode ser menor que a prevista em lei complementar federal, e nunca maior. Até hoje não se criou uma lei municipal e na federal não dispõe que o ato cooperativo é tributável. A dificuldade que existe é diferenciar o que é ato cooperativo, desta operação de contra partida externa, daí é que vem a sutileza, mas a grosso modo o ato cooperativo tem que se destacá-lo e se distinguir do simples ingresso.

### **23. O ICMS NAS COOPERATIVAS DE CONSUMO**

O imposto é disciplinado pela Constituição Federal<sup>78</sup> nos seguintes termos *“Compete aos Estados e aos DF instituir impostos sobre: II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.

No que tange às cooperativas, principalmente as de consumo dar-se-á um maior interesse ao imposto sobre as operações mercantis. Não nos parece cabível a incidência do ISS, uma vez que a cooperativa funciona como consumidor final. No entanto não devemos pensar que nas cooperativas não há incidência tributária decorrente pelo simples fato da condição de seu sujeito, mas sim pela atividade que se enfoca. Desta forma não será tributado somente os atos cooperativos, não tendo nenhum tratamento diferenciado os outros atos praticados.

---

<sup>78</sup> Art. 155, inc II da CF/88

Salienta-se que há outros entendimentos com relação à incidência do ICMS. Um deles é a que devemos partir, para tal efeito, da operação de circulação, em que basta a simples transferência do bem da cooperativa ao cooperado para que se tipifique o ICMS. Não nos parece a posição mais correta.

Devemos entender, nesse caso, a circulação sob um aspecto de operação jurídica e não como uma simples transferência física, pois naquela há uma efetiva transferência de titularidade, ao contrário desta ( v.g., não é concebível aceitarmos que o simples tráfego de algum bem na cooperativa, entre esta e o cooperado irá caracterizar uma transferência patrimonial, pois o bem seu patrimônio do cooperado.

Partindo desse pressuposto, que não há uma circulação de caráter jurídico do bem, é que reafirmamos a não incidência do ICMS. Já naquelas operações que se revestem com os elementos de uma operação mercantil (lucro, habitualidade...) a incidência é perfeitamente legal.

O ICMS no caso de bens móveis, só atinge as mercadorias (objeto de uma atividade que se denomina mercancia) o que não é o caso dos bens que são passados da cooperativa para os cooperados, pois os mesmos não são destinados ao comércio.

Outro fato derogador da incidência do ICMS refere-se à eventual base de cálculo deste tributo. A incidência não pode prosperar por aquela constituir-se pela medida da operação mercantil. Uma vez que no exercício do ato cooperativo não há persecução de lucro, buscando apenas a venda a um preço de custo e desta forma não se caracterizando como uma operação mercantil, pois não há implementação mercantil de um valor acrescido, conseqüentemente inexistente uma base de cálculo.

Súmula 81 do STF: *“As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais”*. Tal dispositivo vem ensejando nos Tribunais Superiores uma interpretação errônea no que se refere a incidência do ICMS nas cooperativas, pois as cooperativas realmente não gozam de isenções, o que ocorre é que não há incidência de tal tributo pelos argumentos já realizados.

Resta-nos indagar se o ato não cooperativo deverá ter o mesmo tratamento dos atos comerciais? Por se tratar de uma operação mercantil, nada mais justo que incida o ICMS, no entanto tratá-lo de maneira eqüitativa, seria um equívoco. Isto decorre da observância do principio da igualdade , pois apesar de se assemelharem, iguais não o são. Os atos não cooperativos devem ter um tratamento diferenciado e adequado <sup>79</sup> em decorrência das peculiaridades que o compõe. Caberia então uma lei complementar disciplina-los adequadamente.

---

<sup>79</sup> Art. 146, III, c da CF/88

## 24.CONCLUSÕES

As sociedades cooperativas caracterizam-se como uma forma "*sui generis*" de sociedade. Primeiro por constituírem-se como uma sociedade civil, apesar de manifestarem-se exteriormente como uma sociedade comercial, de modo que mantém registros junto às Juntas Comerciais e praticam, em sua grande maioria, atos de comércio.

O segundo motivo que faz das cooperativas uma forma especial e particular de sociedade decorre dos princípios cooperativistas, como o da autogestão, da livre adesão, da participação democrática, autonomia e independência, dentre outros. A existência destes, faz com que essas sociedades tragam consigo uma preocupação sócio-econômica, diferenciando-se de outros tipos de sociedades, como as mercantis, de forma que seu intuito primordial não é somente o de geração de renda, mas também o de promover e fomentar uma melhora na qualidade de vida dos sócios e de toda a comunidade.

O adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas prescindem dos preceitos: atos cooperativos, atos auxiliares, atos acessórios e operações com terceiros, verificando-se assim o que é receita e o que não é receita da cooperativa. Desta forma, podemos concluir:

1. O ato cooperativo não gera receita;
2. As receitas provenientes dos atos auxiliares constituem-se como receita da cooperativa;
3. Os atos acessórios são sempre receita e renda da cooperativa;
4. As operações com terceiros também são sempre receita e renda da cooperativa.

Tais atos devem ser minuciosamente discriminados na contabilidade da cooperativa, pois do contrário, o Fisco os terá como receita. Assim a realidade deve ser reconhecida primeiro internamente.

Esse tratamento tributário privilegiado aplicado às cooperativas deve estabelecer uma relação jurídica adequada, pois o que advogamos não é o não

pagamento de tributo, e sim o reconhecimento de que a sociedade cooperativa caracteriza-se como uma economia auxiliar que não goza de uma visão patrimonialista como as demais sociedades. Assim sendo, se ela começar a recolher tais tributos, de forma indevida, tendo como base de cálculo a renda proveniente do ato cooperativo, a Cooperativa estará pagando sobre algo que não tem disponibilidade como seu. E se já possui imensas dificuldades crédito, como podemos verificar na prática, acabará a médio e a longo prazo estagnando-se e por consequência se extinguirá <sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> DE ROSE. Marco Túlio.

**25.BIBLIOGRAFIA**

**ABBAGNANO, Nicola.** Dicionário de Filosofia. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 792-793.

**BECHO, Renato Lopes.** Tributação das Cooperativas. São Paulo: Dialética, 1998, 191p.

**BULGARELI, Waldirio.** Regime Tributário das Cooperativas. São Paulo: Saraiva, 1974, 136p.

**CANOTILHO, J. J. Gomes.** Direito Constitucional. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993, p.166-167.

**CARVALHO, Paulo de Barros.** Curso de Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo, Saraiva, 1998, 376p.

**CARRAZZA, Roque Antônio.** Cooperativas de Consumo. Sua intributabilidade por via do ICM. Revista dos Tribunais. V40., São Paulo, P. 223-228.

\_\_\_\_\_ Curso de Direito Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 471p.

**COPETEC, Fundação.** Curso de Iniciação e Prática ao Cooperativismo. Curitiba, 1998, 75p.

**CLEVE, Clemerson Merlin.** Temas de Direito Constitucional. São Paulo: Editora Acadêmica, 1993, p16-35.

**FRANÇA, R. Limogi.** Princípios gerais de direito. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971, 260p.

**GRUPENMACHER**, Betina Treiger (Coordenadora). Cooperativas e Tributação. Juruá, Curitiba, 2001 343p.

**LAUSCHNER**, Roque. O pensamento cooperativo. P. 35-51.

**LIMA**, Reginaldo Ferreira. Direito Tributário Cooperativo Nacional. São Paulo: Max Limonad, 1997, 284p.

**MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. 3ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1991, p48-53.

**OCEPAR**. Organização das Cooperativas do Estado do Paraná. Autogestão – A Função do Cooperado. Departamento de Apoio à Autogestão, Curitiba, 1991, 60p.

**REALE**, Miguel. Lições preliminares de direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 299-315.

**RECH**, Daniel. Cooperativas: uma alternativa de organização popular. FASE, Rio de Janeiro, 1995, 173p.

**SCHNEIDER**, José Odelso. As origens do Cooperativismo Moderno. Compêndio de Cooperativismo Unimed. p. 21-34.

**SILVA**, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª ed., ver. 3 tir., São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p.84-88.

\_\_\_\_\_Aplicabilidade das normas constitucionais. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 29.

**SINGER**, Paul. Uma utopia militante: repensando o socialismo. Petrópolis: Vozes, 1998, 135p.

**TEPEDINO, Gustavo.** Temas de Direito Civil. Rio de Janeiro: Renovar.

**VIMBERT, Christophe.** La tradition républicaine en droit public français. (tome 72)  
Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1992, p. 206-210.

**TEMER, Michel.** Elementos de Direito Constitucional. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.