



FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

EDVALDO MEDEIROS VIEIRA

**A SUBJETIVIDADE DO ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS
SOCIEDADES COOPERATIVAS**

BACHARELADO

EM

DIREITO

CARATINGA - MG

2019



FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

EDVALDO MEDEIROS VIEIRA

**A SUBJETIVIDADE DO ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS
SOCIEDADES COOPERATIVAS**

Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvida pelo 10º período de Direito das Faculdades Doctum de Caratinga, como requisito parcial para obtenção do Título Bacharel em Direito. Sob orientação do professor Msc. Rodolfo de Assis Ferreira.

CARATINGA - MG


2019

TERMO DE APROVAÇÃO

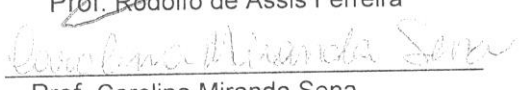
Trabalho de Conclusão de Curso A subjetividade do **adequado tratamento tributário das sociedades cooperativas**, elaborado **Edvaldo Medeiros Vieira** foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO.

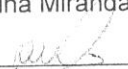
Caratinga ___ de _____ 20__



Prof. Rodolfo de Assis Ferreira



Prof. Carolina Miranda Sena



Prof. Neuber Teixeira dos Reis Junior

Dedico este trabalho especialmente a
minha bela esposa Amaraline e ao meu
filho Henrique.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me dado as condições necessárias para trilhar este caminho, por ter me abençoado em todos os momentos, me fortalecido diante das dificuldades e, principalmente, por não ter me deixado desistir, quando os obstáculos pareciam infindáveis.

Agradeço aos meus pais Jurandir e Maria Aparecida, que sempre acreditaram que seria possível vencer, que me ensinaram com exemplos práticos, princípios e valores essenciais para que eu me desenvolvesse como ser humano, ensinamentos valiosos, que não se pode mensurar a grandeza e me acompanharão por toda a vida.

Ao meu irmão Thiago Medeiros, que me fez entender ainda nos meus sete anos e meio, o que é ter responsabilidade, zelo, e principalmente, me fez ser uma pessoa melhor, desviar de caminhos tortuosos, pra não deixar maus exemplos, pois eu fui o seu espelho imediato e não podia falhar.

À minha bela esposa Amaraline, bela na completude do significado da palavra, sempre do meu lado dedicando todo seu amor, carinho, respeito e companheirismo e me presenteando com a graça de ser um homem realizado.

Ao meu filho Henrique, que hoje, no auge de seus 83 dias de vida, me ensina o verdadeiro sentido da vida, e me faz querer ser a cada dia, um ser humano melhor.

“Os soberbos são ordinariamente ingratos; consideram os benefícios como tributos que se lhes devem.”

MARQUÊS DE MARICÁ

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo principal, o de abordar principais institutos e as particularidades das sociedades cooperativas, a fim de que tenhamos uma melhor compreensão sobre a sistemática da tributação a elas aplicada. Porém, ressalto que não existe pretensão em esgotar entendimento de tais institutos, e que também não aprofundaremos de forma exaustiva as nuances que envolvem a tributação das cooperativas. A proposta aqui é a de evidenciar se de fato existe o adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas defendido no texto constitucional; evidenciar o impacto que as cooperativas poderão sofrer, caso não seja à eles dispensado o referido tratamento adequado. Demonstrar que na medida em que se pouco discute a respeito do assunto, maior será a probabilidade de equívocos e distorções dos julgadores em nossos tribunais. Desta forma, buscou-se no primeiro capítulo abordar o cooperativismo, seu surgimento no mundo e no Brasil, o desenvolvimento de sua legislação específica e posteriormente a defesa de seus institutos no texto constitucional e no código civil brasileiro, no segundo capítulo objetivou-se abordar a competência tributária e a capacidade tributaria ativa, bem como assistemática e o funcionamento do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, no terceiro, o objetivo foi demonstrar a tributação das cooperativas, o artigo 146, III, "c", da CR/88, e por fim o RE 672.215 que aguarda julgamento no STF.

Palavras-chave: Cooperativismo. Tributação das Cooperativas. Adequado Tratamento Tributário.

ABSTRACT

The main objective of this paper is to address the main institutes and the particularities of cooperative societies, so that we have a better understanding of the taxation system applied to them. However, I point out that there is no intention to exhaust the understanding of such institutes, and that we will not exhaustively deepen the nuances surrounding the taxation of cooperatives. The purpose here is to show whether the proper tax treatment of cooperative societies is defended in the constitutional text; highlight the impact that cooperatives may suffer if they are not given appropriate treatment. Demonstrate that as little is discussed on the subject, the greater the likelihood of misconceptions and distortions of judges in our courts. Thus, the first chapter sought to address cooperativism, its emergence in the world and Brazil, the development of its specific legislation and later the defense of its institutes in the constitutional text and the Brazilian civil code, the second chapter aimed to address the tax competence and active tax capacity, as well as the systematic and the functioning of article 146 of the Federal Constitution of 1988, in the third, the objective was to demonstrate the taxation of cooperatives, article 146, III, "c" of CR / 88, and finally RE 672,215 which is awaiting judgment by the Supreme Court.

Keywords: Cooperativism. Taxation of Cooperatives. Proper Tax Treatment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS	12
CAPÍTULO I - O COOPERATIVISMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO	
BRASILEIRO	17
1.1 - Evolução da Legislação Cooperativista no Brasil.....	17
1.2 - A Lei Geral das Cooperativas 5764/1971	18
1.2.1 - O cooperativismo na Constituição Federal de 1988.....	20
1.2.2 - O cooperativismo no Código Civil Brasileiro de 2002.....	23
CAPÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	25
2.1 - Competência tributária e capacidade tributaria ativa	25
2.2 - Da sistemática e do funcionamento do artigo 146 da Constituição Federal de 1988	27
CAPÍTULO III - TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	30
3.1 - Previsão Constitucional do adequado tratamento tributário do ato cooperativo das cooperativas art. 146,iii, “c” CF/88	31
3.2 - Ausência de Lei Complementar que regule a matéria	33
3.3 - Do Julgamento do RE nº 672.215 no Supremo Tribunal Federal	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS.....	37

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objetivo o estudo de um tema historicamente dotado de imprecisão na jurisprudência, na doutrina e no ordenamento jurídico brasileiro, que é o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e seu adequado tratamento tributário.

A tributação das cooperativas é uma temática que há muito tempo tem sido objeto de estudos da doutrina devido à suas peculiaridades, objetivando a compreensão e o avanço do entendimento dos magistrados, quanto à necessidade de se garantir a esta espécie societária, o adequado tratamento tributário defendido expressamente na Carta Magna de 1988.

A Constituição Federal de 1988, direciona relevante atenção ao sistema cooperativista, direcionando à ele a regulação concernente a atividade cooperativista. Mas, precisamente na lei 5.764/1971, denominada de Lei do Cooperativismo é que está contida a definição do ato cooperativo, precisamente em seu artigo nº 79.

Entretanto, ao se examinar algumas reiteradas decisões pronunciadas pelos tribunais, nota-se que ainda é uma tarefa muito difícil a concretização de um entendimento desta matéria, que harmonize com a natureza jurídica das sociedades cooperativas, e que também não sobreponha de forma alguma os princípios cooperativistas, conforme a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) nos apresenta:

- 1) **Adesão voluntária e livre:** as cooperativas são organizações voluntárias, abertas a todas as pessoas aptas a utilizar os seus serviços e assumir as responsabilidades como membros, sem discriminação de sexo, sociais, raciais, políticas e religiosas.
- 2) **Gestão democrática e livre:** as cooperativas são organizações democráticas, controladas pelos seus membros, que participam ativamente na formulação das suas políticas e na tomada de decisões. Os homens e as mulheres, eleitos como representantes dos demais membros, são responsáveis perante estes. Nas cooperativas de primeiro grau os membros têm igual direito de voto (um membro, um voto); as cooperativas de grau superior são também organizadas de maneira democrática.
- 3) **Participação econômica dos membros:** os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte desse capital é, normalmente, propriedade comum da cooperativa. Os membros recebem, habitualmente, se houver, uma

remuneração limitada ao capital integralizado, como condição de sua adesão. Os membros destinam os excedentes a uma ou mais das seguintes finalidades:

- Desenvolvimento das suas cooperativas, eventualmente através da criação de reservas, parte das quais, pelo menos será, indivisível;
- Benefícios aos membros na proporção das suas transações com a cooperativa; e
- Apoio a outras atividades aprovadas pelos membros.

4) **Autonomia e independência:** as cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem a capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa.

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

6) **Intercooperação** as cooperativas servem de forma mais eficaz aos seus membros e dão mais - força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais.

7) **Interesse pela comunidade:** as cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros.¹

É inegável que grandes avanços já foram conquistados com respeito a este assunto, porém em certas questões o que deixa transparecer é que os magistrados ao decidirem a respeito, aparentam certa restrição ao aprofundamento desta temática, limitando-se a decidir por conceitos primários por eles conhecidos.

Isso acaba por sobrestar a evolução da jurisprudência em relação ao tema, e por consequência impedem que a discussão evolua, uma vez que questões que prejudicam o sistema cooperativista, como as atuações equivocadas do fisco, por exemplo.

A inexistência de uma lei complementar que discipline a tributação das cooperativas, talvez seja uma das justificativas para tamanha estagnação da jurisprudência, como se depreende do Art. 146, III, c, das Constituição Federal de 1988.

Para um melhor entendimento:

¹SESCOOP. **O que é cooperativismo?**. Sistema OCB. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/o-que-e-cooperativismo>>. Acesso em 15 de novembro de 2019.

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.²

Não obstante tratar-se de previsão legal expressa no texto constitucional, após 31 anos da promulgação da Carta Magna, e depois de uma quantidade significativa de projetos de lei que objetivasse a regulamentação do tema, nenhum texto que garanta a eficácia concreta está vigente no país.

Deste modo as cooperativas ainda não têm de fato recebido o adequado tratamento tributário, distinto do aplicado às sociedades empresariais, que tem por objetivo final o lucro, dado as particularidades que lhe são características, e também da natureza societária que se incluem.

O que pode ser observado dentro do Direito Tributário na maioria das situações que abarcam a tributação das sociedades cooperativas, é a ocorrência de vários equívocos quanto a incidência tributária, devido à ausência de legislação que diferencie de forma eficiente as sociedades cooperativas, das sociedades empresariais.

Como o ponto central ser abordado neste trabalho é o cooperativismo, faz-se necessário que seja introduzido o assunto, para adiante, passar a descrever sobre como ele é amparado no ordenamento jurídico brasileiro. O cooperativismo, dadas as suas particularidades, precisa ser estudado de forma minuciosa, especialmente, para que seja compreendido e efetivado, o adequado tratamento tributário, determinado constitucionalmente.

²BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Consta do ano de 1844 o primeiro registro da atividade cooperativista, na Inglaterra, precisamente na cidade interiorana de Rochdale-Manchester, momento em que o mundo vivenciava a revolução industrial, onde as fábricas eram impulsionadas pelo desenvolvimento das máquinas, dos modelos e processos de produção, que exigiam um alto esforço físico dos trabalhadores, haja vista que a busca pelos altos lucros, por parte dos proprietários das fábricas era o principal objetivo, o que exigia maior produtividade em larga escala e em menor tempo possível.

O contexto econômico da época, e a necessidade de se auferir altos lucros eram intimamente opostos às condições minimamente favoráveis de trabalho dos operários, que sofriam com as jornadas extremamente excessivas, com condições subumanas e remunerações que não lhes garantiam a subsistência.

Desta forma, após um longo período de greve um grupo de vinte e oito tecelões, sendo vinte e sete homens e uma mulher, reuniu-se e fundaram a primeira cooperativa, sendo esta então de consumo.

As dificuldades financeiras eram tamanhas, que os impossibilitavam de adquirir até mesmo itens de primeira necessidade, envolvidos em tamanhas dificuldades, eles se associaram com o objetivo inicial de fazerem estas compras de forma conjunta, conseguindo assim preços mais acessíveis.

O propósito da fundação desta cooperativa serviu como resposta à difícil crise financeira e econômica enfrentada por estes trabalhadores. Posteriormente estes vinte e oito tecelões ingleses, foram batizados de “Os pioneiros de Rochdale”, e é entendida para a maior parte da doutrina como sendo o marco histórico do início do cooperativismo, que veio a se expandir por todo o mundo.

Conforme resume Wilson Alves Polonio:

O movimento cooperativista teve início na Inglaterra, no século XIX, com a intensificação da luta dos trabalhadores, durante o movimento cartista, em pleno regime de economia liberal, com a fundação da Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale (Rochdale Society of Equitable Pioneers), em 1844. Não obstante esse ano tenha sido considerado como o marco do cooperativismo no mundo, tem-se notícias de experiências anteriores ~~essa~~ essa data. Os 28 tecelões de Rochdale constituíram cooperativas de consumo, com o objetivo de enfrentar a crise industrial da época,

oferecendo gêneros de primeira necessidade aos associados, passando, posteriormente, às atividades de produção.³

A cooperativa fundada pelos tecelões de Rochdale obteve grande sucesso, aumentando gradativamente o número de associados, o que era determinante para sua ascensão. Isto acabou por promover a criação de novas cooperativas, pelos mesmos Pioneiros de Rochdale, sendo elas filiais da primeira cooperativa de consumo, outras de habitação e também de produção.

A Sociedade dos Pioneiros de Rochdale demonstrou ter grande capacidade de se adaptar aos riscos e às oportunidades do mercado econômico, adotando e aplicando princípios que mais tarde seriam consagrados como os Princípios Universais do Cooperativismo, sustentando e dando norte ao modelo cooperativista.

Nesta perspectiva, pode-se afirmar que, mesmo o propósito de se ajudar mutuamente, seja de certa forma antiga, somente no século dezoito é que são registradas as primeiras ideias organizadas, de modo que foram desenvolvidas estratégias que viabilizassem o modelo de cooperação. Neste viés, Waldírio Bulgarelli (1967), leciona sobre o assunto:

Foi, no entanto, a partir do século passado que essas tentativas lograram sucesso, com a criação das cooperativas, as quais se desgarrando da ideia geral da simples cooperação, especificaram-se num tipo determinado de organização solidária, adquirindo conformação característica, de tal forma que o cooperativismo se tornou um verdadeiro sistema sócio-econômico.⁴

Deste modo, destaca-se que o modelo do cooperativismo, introduzido pelos Pioneiros de Rochdale serviu de exemplo para diferentes grupos, uma vez que economicamente era notável o seu sucesso, atuando de forma democrática e participativa de seus associados, exerciam de forma exemplar a sua função social.

Os tecelões de Rochdale não se limitaram apenas com a elaboração desta cooperativa como uma saída às dificuldades econômicas enfrentadas, e sim, de forma conjunta, esquematizaram um escopo de ideias e regras gerais que regulamentavam o funcionamento da cooperativa, amparados por princípios morais e de comportamento justo, corroborando assim a ideia inicial.

³POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas.**- 4ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2004, p. 245.

⁴BULGARELLI, Waldírio. **Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas.** Editora Pioneira. São Paulo. 1967, p. 17.

Desde então, iniciaram-se esboços de como seria o cooperativismo futuramente, uma sociedade de pessoas, não de capital, que visava muito além da esfera econômica de geração de renda, organizada para atender os anseios dos trabalhadores, muito, além disso, para efetivar a promoção social, através do desenvolvimento, da educação e da igualdade entre as pessoas.

Nas palavras de Pontes de Miranda,

A sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento do elemento econômico e as consequências da personalidade são profundas a ponto de torná-la espécie de sociedade.⁵

Percebe-se que o renomado autor citava o caráter pessoal da sociedade cooperativa, observando apenas essa particularidade. Além de quê, admitia a natureza econômica desta sociedade, mas sem confundi-la com as sociedades de capital.

No entendimento de J.X. Carvalho de Mendonça as sociedades cooperativas eram definidas como sendo “aquelas que, sem capital fixo, se propõe a exercer a indústria, seu objeto, a serviço direto dos sócios, por outra suprir as necessidades dos que as constituem”.⁶

Este autor preceituava que a capital variável, e a atividade industrial, a natureza prestadora de serviços e a finalidade dela atender às necessidades de seus sócios.

Waldemar Ferreira destacava que “É sociedade de capital variável com o fluxo e o refluxo de quantos se lhe associam para a obtenção das vantagens que puder ministrar.”⁷

Seu posicionamento era também, a variabilidade do capital, devido à liberdade de associação, e a finalidade do empreendimento que era o de obter vantagens aos associados.

De acordo com Renato Lopes Becho:

⁵MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Especial**, tomo XLIX. Editora Borsari. Rio de Janeiro. 1965, p.429.

⁶MENDONÇA, J.X. Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. Editora Freitas Bastos. Rio de Janeiro. 1946, p. 238.

⁷FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**. Editora Saraiva. São Paulo. 1961, p.387.

As cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos.⁸

No entendimento de Renato Lopes Becho, sociedade de pessoas porque, de acordo com o exposto anteriormente por Pontes de Miranda, o capital cede em importância para os membros personalizados que não buscam na sociedade uma melhor remuneração ao seu dinheiro, e sim, ao seu trabalho.

Ao se destacar o cunho econômico, demonstra que as cooperativas não são sociedades culturais, tampouco beneficentes (mesmo se enfocarem tais atividades por liberalidade de seus membros), os incrementos econômicos visados pelos sócios para si mesmos, é motivo de grande confusão para os que não se aprofundam na matéria, pois confundem conteúdo econômico com lucro. O que não é o que acontece aqui.

Quanto à terminologia “entidade sem fins lucrativos”, uma vez que a sociedade cooperativa não se vê com o intuito de gerar riquezas e posteriormente distribuir aos seus associados, proporcionalmente à participação destes. Esse tópico está ligado ao antecedente, na forma que Pontes de Miranda explicou:

O fim econômico, nas sociedades cooperativas, é atingido diretamente pelos sócios, em seus contatos com a sociedade. O fim econômico, nas sociedades lucrativas, é obtido com a repartição do que a sociedade percebeu de lucro. A diferença é sutil, porém sempre da máxima relevância.⁹

No Brasil, a origem do cooperativismo remete-se à época da colonização portuguesa. Ao final do século XIX, o movimento cooperativista brasileiro foi promovido por servidores públicos, militares, profissionais liberais, operários e imigrantes europeus. De forma oficial o movimento teve início em 1889 em Minas Gerais, com a fundação da Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, focada no consumo de produtos agrícolas.

Em 28 de dezembro de 1902, no município de Nova Petrópolis, o padre jesuíta Theodor Amstad, ajudou a criar as caixas de créditos rurais.

⁸BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas**. Thomson Reuters Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019, p.109.

⁹MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Especial**, tomo XLIX. Editora Borsari. Rio de Janeiro. 1965, p.432.

Posteriormente surgiram outras cooperativas em Minas e também em outros estados como Pernambuco, Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul, conforme dados extraídos do site da Organização das Cooperativas Brasileiras.¹⁰

A OCB (Organização das Cooperativas Brasileiras) é o órgão de representatividade política e institucional das cooperativas nacionais, tendo suas unidades estaduais. Em Minas Gerais, por exemplo, é a OCEMG (Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado de Minas Gerais) que é formado pelo SESCOOP-MG. O sistema OCEMG é o órgão de representação política, sindical-patronal e de defesa do cooperativismo no Estado de Minas Gerais. Já o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo no Estado de Minas Gerais (SESCOOP-MG), é responsável pelas atividades de formação profissional, monitoramento e promoção social das diversas cooperativas de Minas Gerais.

Objetivando facilitar a organização e a representação, separou as cooperativas em ramos específicos, totalizando 13 ramos, que são os seguintes: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, infraestrutura, habitacional, produção, mineral, trabalho, saúde, turismo. Porém, recentemente a OCB alterou a classificação das cooperativas, conforme destaca em seu sítio eletrônico:

Do campo às grandes cidades, as cooperativas atuam em diversos setores da economia. Para facilitar a organização e representação, as coops foram divididas em ramos. Assim é mais fácil atuar junto aos governos, tribunais de justiça e instituições legislativas, como o Congresso Nacional, por exemplo. A ideia é simples: cada ramo reúne as cooperativas pelo tipo de trabalho que fazem. Atualmente, o cooperativismo aqui no Brasil tem 13 ramos, mas a partir de 2020 serão apenas sete. Essa modernização vai garantir que o Sistema OCB fique ainda mais próximo da realidade das coops, gerando cada vez mais impactos positivos tanto para as pessoas quanto para os negócios – num grande movimento de fortalecimento da economia brasileira.¹¹

Com esta alteração, passaram para sete, sendo eles: trabalho e produção de bens e serviços, infraestrutura, consumo, transporte, saúde, agropecuário e crédito.

¹⁰SESCOOP. **História do cooperativismo.** Sistema OCB. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/historia-do-cooperativismo>> Acesso em 15 de novembro de 2019.

¹¹SESCOOP. **Ramos do cooperativismo.** Sistema OCB. Disponível em: <<https://www.ocb.org.br/ramos>> Acesso em 15 de novembro de 2019.

CAPÍTULO I - O COOPERATIVISMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Neste capítulo será abordado o cooperativismo no ordenamento jurídico brasileiro, bem como a evolução da legislação cooperativista no Brasil, onde a poupança é vista como a única solução para os problemas nacionais. Vejamos:

Se o governo nos pede trabalho e poupança como única solução para os problemas nacionais, vamos trabalhar mais e poupar, porém, administrando nós mesmos essas poupanças e transformando lucro financeiro hoje pago aos bancos em economia de custos para o que produzimos.¹²

Em terras Brasileiras, nas palavras de Renato Lopes Becho:

Reconhece-se como marco do cooperativismo brasileiro a fundação, em 1902 de uma caixa rural Raiffeisen, nome do modelo de cooperativa adotado, em nova Petrópolis, Rio Grande do Sul.¹³

Aqui também surge a primeira cooperativa, mas sem que tivesse um sistema de leis que disciplinasse a atuação.

1.1 - Evolução da Legislação Cooperativista no Brasil

Quando foram criadas as primeiras cooperativas no Brasil, ainda não existiam leis que as regessem. Sendo de grande imprecisão a data da primeira referência legislativa do cooperativismo brasileiro. O primeiro dispositivo legal que abarcava o tema, foi a Lei nº 1.637, de 05 de janeiro de 1907.

O Código Civil brasileiro de 1916 dispunha apenas sobre as sociedades cooperativas serem obrigadas a ter autorização do governo para existirem. A constituição da república de 1891 à época vigente, não compreendia qualquer previsão a respeito de cooperativas. Posteriormente, na Carta Magna de 1934, novamente nada constava sobre o assunto.

Entretanto, em 1932 o Decreto-lei nº 22.239, exercia a função de legislação cooperativista, e nos dizeres de Waldírio Bulgareli (1965, p.230-231) este texto normativo, de forma expressa afastou uma provável confusão entre os institutos

¹²MEINEN, Ênio. **Cooperativismo Financeiro. Virtudes e oportunidades**. Brasília: Confebras. 2016.

¹³BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas**. Thomson Reuters Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019, p.112.

“cooperativa” e “associação” reconhecendo aquelas como sendo sociedades, conforme se pode verificar: “Art.2º. As sociedades cooperativas, qualquer que seja a sua natureza civil ou mercantil, são sociedades de pessoas, não de capital” (BRASIL, 1932).

O Decreto nº 581, de 1º de agosto de 1938, regulamentado pelo Decreto nº 6.980, de 19 de março de 1941, dispôs sobre o registro, fiscalização e assistência a cooperativas

A Constituição da República de 1937, somente indicou a competência da União para legislar a respeito das cooperativas, em seu artigo nº 16, XIX deslocando esta competência aos estados no caso de inexistência de lei federal que regulamentasse a matéria, com fundamento no artigo 18, “f” (BRASIL, 1937). As constituições republicanas de 1946 e 1967, nada preceituavam acerca das cooperativas.

Faz-se necessário destacar aqui, que com a instituição da lei nº 5764/71, que veio trazer limitações legais acerca do cooperativismo e instituir o regime jurídico das cooperativas. Mesmo considerando que esta lei não representou grandes evoluções para os sistema cooperativista, há de se ressaltar que, é de fundamental importância pois é o diploma legal especial que disciplina a matéria atualmente.

1.2 - A Lei Geral das Cooperativas 5764/1971

A Lei Federal nº 5764 de 16 de dezembro de 1971 é o texto normativo que abarca o funcionamento das sociedades cooperativas, e veio definir a política nacional do cooperativismo, instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, além de dar outras providências acerca desta matéria. Sobre a natureza jurídica das cooperativas, dispõe o seu Art. 4º:

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

- I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

- V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
- VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;
- VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;
- VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;
- IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;
- X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;
- XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.¹⁴

Esta definição nos oferece quatro relevantes atributos, quais sejam: sociedade de pessoas, natureza jurídica própria, natureza civil e prestação de serviços aos associados.

No que se refere à definição como Sociedade de Pessoas, o diploma legal objetivou diferenciá-las das sociedades de capital, pois, uma vez que as sociedades de capital possuem como sua principal característica o *Intuito Pecúnia*, que é o elemento mais importante para o atingimento de seu objetivo social, neste tipo de sociedade, o que menos importa são as pessoas que se associam.

Como exemplos típicos têm a sociedade anônima, de capital aberto, onde seus sócios na maioria das vezes investidores momentâneos invertem suas posições frequentemente, sem repercutir ou impactar a sociedade.

Porém, o que ocorre nas sociedades de pessoas, onde o principal elemento são as pessoas *Intuitus personae*, aqui, em primeiro plano estão a capacidade administrativa e operacional dos sócios, conjuntamente o seu interesse nas operações da sociedade. O relacionamento interpessoal entre os sócios também caracteriza bem este tipo societário, como podemos perceber nos dizeres de Wilson Alves Polonio (2004):

A sociedade cooperativa pode ser tomada como uma sociedade genuinamente de pessoas, e nem precisaria de lei para classificá-la como tal, uma vez que tem como fundamento a solidariedade, a igualdade, e a comunhão de interesses dos associados.¹⁵

¹⁴BRASIL. **Lei 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm> Acesso em 16 de novembro de 2019.

¹⁵POLONIO, Wilson Alves. **Terceirização: aspectos legais, trabalhistas e tributários**. Editora Atlas. São Paulo 2000.

Referente ao atributo Natureza Jurídica Própria impõe à cooperativa duas naturezas diferentes, sendo de natureza civil e de natureza jurídica própria. Segundo Bulgarelli (BULGARELLI, *apud*, POLONIO, 2004, p.245):

O grave erro cometido na descrição do artigo 4º, porque se inseriu, após a expressão com forma e natureza jurídicas próprias, e expressão de natureza civil, com que a cooperativa no Brasil passou a ser única sociedade com duas naturezas diferentes.¹⁶

Certamente a “natureza jurídica própria”, nos ditames de sua definição legal, compreendida como a espécie do “gênero natureza civil” aceita o entendimento de que à sociedade cooperativa identifica-se uma característica singular, eis que é uma das raras sociedades constituída por seus associados, com objetivos de prestar serviços à eles mesmos, o que não impossibilita-os, obviamente, de também prestar serviços aos não associados, com o propósito lógico de não ser esta, o objetivo de sua atividade.

No que se refere à classificação das cooperativas em geral, pode-se extrair do artigo 5º ao artigo 12º da lei 5764/71 o objetivo e a classificação das sociedades cooperativas, que poderão adotar qualquer gênero de serviço, atividade ou operação, porém deverá ser sempre utilizado a expressão “cooperativa” em sua denominação.

1.2.1 - O cooperativismo na Constituição Federal de 1988

A cooperação destaca-se no cenário constitucional brasileiro, em seu artigo 4º, no inciso IX consagra que a República rege-se nas suas relações internacionais por princípios, dentre eles, a “cooperação entre os povos para o progresso da humanidade”¹⁷. Receita infalível, pois quando os povos cooperam entre si o progresso surge mais fácil.

A Carta Magna também, de forma mais específica, mas também fundamental, de acordo com § 2º do art. 174, a lei apoiará e estimulará o "cooperativismo". Objetivando promover econômica e socialmente a vida dos garimpeiros à época, o § 3º do art. 174 leciona: "o Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira

¹⁶POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas.**- 4ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2004, p.245.

¹⁷BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 12 de novembro de 2019.

em cooperativas levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros". A dificuldade enfrentada à época, pelos garimpeiros, como disputas, mortes, ausência de legislação, condições insalubres, degradação social e ambiental, foram minimizadas com a proteção do estado. Visando proteger e fomentar a atividade agrícola, o artigo 187, inciso VI, CF, dispõe:

A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente, o cooperativismo.¹⁸

Reunindo e dando responsabilidade a todos os agentes de transformação da situação agrícola no país, e o cooperativismo de forma especial é citado, pois entendido como fator de mudança e de fomento de progresso.

No âmbito do sistema financeiro nacional, o artigo 192, da Constituição dispõe que:

O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do país e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporem, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.¹⁹

Em épocas de crise, aquelas pessoas que já tem difícil acesso ao crédito são as que normalmente mais sofrem, e a intervenção do estado no sentido de estruturar com o objetivo de promover o desenvolvimento, através da proteção de direitos que visem a igualdade de condições e a minimização do sofrimento dos menos favorecidos.

Sem dúvidas o ano de 1988 representou um marco histórico para o cooperativismo, conquistando notável avanço uma vez que os constituintes consagraram proteção ao sistema cooperativista.

Pelas características democráticas, a Constituição da República de 1988 abrangeu várias previsões a respeito das cooperativas, principalmente à

¹⁸BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

¹⁹BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

desnecessidade de autorização para serem criadas, igualmente à vedação da intervenção do estado nas mesmas, prescrito pelo artigo 5º, XVIII, que é o artigo que guarda os principais direitos fundamentais dos cidadãos brasileiros, como se pode observar:

Art.5º. (...) Omissis;
XVIII – a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a intervenção estatal, em seu funcionamento; (...) Omissis;²⁰

Pode ser observado também, que a Lei Maior do ordenamento jurídico brasileiro, vigente à época, reconhece as cooperativas como pessoas jurídicas de características peculiares, tanto que, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, expõe a previsão de edição de lei complementar que verse sobre o adequado tratamento tributário dispensado às sociedades cooperativas, como se pode notar:

Art.146º. Cabe à Lei Complementar
(...) Omissis;
III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre:
(...) Omissis;
c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
(...) Omissis;²¹

A mencionada lei complementar ainda não foi promulgada, contudo, existe projeto de lei sobre esta matéria em trâmite no congresso nacional, o que tem gerado muitos impasses e incoerências judiciais e jurídicas, como será discutido e evidenciado ao longo deste trabalho.

Como percebemos anteriormente, as Constituições pretéritas não faziam qualquer alusão às sociedades cooperativas ou ao ato cooperativo. A que primeiro abordou este assunto foi a Constituição da Federal de 1988, mesmo assim, de forma esparsa, tornando assim dificultoso o trabalho de quem interpreta o texto. Nas palavras de Wilson Alves Polonio (2004):

²⁰BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

²¹BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

Os dispositivos constitucionais mencionados na Carta Magna de 1988 foram redigidos como se o legislador constitucional não quisesse assumir a responsabilidade futura na efetivação das práticas sugeridas, à medida que hospedam normas programáticas (os termos são vagos e sem sentido), mais próprias de exposição de motivos do que de comandos constitucionais.²²

Dentre os dispositivos constitucionais reservados ao cooperativismo, entendo que necessita de maior atenção, e que é objeto central deste estudo, é o que trata do adequado tratamento tributário, qual seja, o artigo 146, inciso III, alínea C, devido à sua elevada importância dentro do Direito Tributário.

A doutrina tem dedicado esforços para estudar o assunto e de acordo com Martins e Bastos (1988) *apud* Wilson Alves Polonio (2004):

Não implica concessão de imunidade constitucional, visto que as imunidades, sobre serem manifestas, objetivam casos expressos de interesse nacional em que as entidades ou os atos beneficiados complementam as atividades estatais ou assim o são para que a liberdade democrática não tenha entraves.²³

Deste modo, de forma prática, tal como os demais dispositivos constitucionais direcionados ao cooperativismo, este especificamente, até o presente momento não apresenta nenhum resultado efetivo quanto à elucidação da expressão “adequado tratamento tributário” prescrito no texto constitucional.

1.2.2 - O cooperativismo no Código Civil Brasileiro de 2002

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, instituiu o novo Código Civil, trazendo novidades para o sistema cooperativista, uma vez que o diploma legal reservou um capítulo para as sociedades cooperativas, que por sua vez são reguladas pelos artigos 1.093 a 1.096, do mesmo modo as cooperativas foram categoricamente citadas nos artigos, 982, 983 e 1.159.

Conforme o Código Civil de 2002, as cooperativas são classificadas como sociedades de pessoas, tendo recebido um capítulo próprio. Esta distinção foi promovida pela particularidade relativa às cooperativas de não se classificarem

²²POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas.**- 4ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2004.

²³MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil.** Editora Saraiva. v. 6, t. I. São Paulo. 1988, p. 99.

como: associação, nem como sociedade civil, tampouco como sociedades mercantis, devido ao fato que a finalidade destas é o lucro.

De início, falar-se-á em cooperativa como sociedade por ela abarcar o “*Affectio Societatis*” que nas palavras de PEREIRA (2006, p. 309) é um fator fundamental na definição de qualquer sociedade, visto que é o animo das pessoas em se unirem não só para cooperar, como também contribuir para o proveito comum que repercute em resultados de negócios jurídico.

O Código Civil de 2002 denota em seu artigo nº 44 a previsão das pessoas jurídicas de direito privado, esclarecendo em incisos diferentes, sociedades e associações, como se pode observar:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
I – as associações;
II – as sociedades;
III – as fundações;
IV – as organizações religiosas;
V - os partidos políticos. (BRASIL, 2002)²⁴.

Pode-se observar que muito facilmente se confunde associativismo e cooperativismo, pois, ao se conceituar cooperativa, fala-se em “associação de pessoas com interesses comuns” o que acaba ocasionando confusão entre esses dois institutos. Como pode ser observada nas palavras de Maria Helena Diniz:

As cooperativas (eingetragenen Genossenschaften), que são associações sob a forma de sociedade, com número aberto de membros, que têm por escopo, sem fito de lucro, estimular a poupança, a aquisição e a economia de seus associados, mediante atividade econômica comum (...).²⁵

E por ocasião de tal confusão quanto a esta definição, não raras vezes são dispensadas as cooperativas um tratamento igual às sociedades empresariais, que por sua finalidade, visam o lucro.

²⁴BRASIL. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

²⁵ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro.** v.1. 9. ed. aum e atual. Editora Saraiva. São Paulo. 1998.

CAPÍTULO II – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Inaugurando este capítulo trazemos as palavras do estudioso Eduardo Moraes Sabbag, que define assim a competência tributária:

A competência Tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base a lei – e imprescritivelmente – proceda a instituição da exação tributária. Com efeito, esse exercício pode ocorrer a qualquer tempo, o que dota a competência tributária de imprescritibilidade.²⁶

Em outras palavras, “competência tributária é a aptidão para criar tributos. O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem a competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.”²⁷

2.1 - Competência tributária e capacidade tributaria ativa

A lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, ela dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, e em seu artigo nº 7º define a competência tributária e suas atribuições:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.²⁸

Competência tributária é a incumbência atribuída pela Constituição Federal aos entes políticos do Estado, União, governos estaduais, dos Municípios e Distrito Federal, da faculdade de criar tributos.

Eduardo de Moraes Sabbag acerca da competência tributária destacou que:

²⁶SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 10ªed. Editora Saraiva. São Paulo. 2018, p.434

²⁷AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo. 2008, p.93.

²⁸BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

A competência tributária compreende a competência legislativa plena, prevista no art. 6.º do CTN. Nesse contexto, há em nossa ordem constitucional uma coincidência entre a competência legislativa com a competência tributária. Contudo, não se confunde uma com a outra, mostrando-se a primeira como o poder de instituir tributo, enquanto a segunda se apresenta como a competência para legislar sobre o Direito Tributário. Tal competência para legislar é denominada competência concorrente, conforme o art. 24 da CF.²⁹

Roberto Caparroz leciona que:

Competência é poder. Isso significa que a Constituição conferiu aos entes políticos da República (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o poder de instituir tributos, para o fomento de suas atividades precípuas, dentro das respectivas esferas de atuação. As normas de competência devem fixar as condições para o seu exercício. Por óbvio que a competência não pode ser absoluta, pois deve haver equilíbrio entre o poder estatal e os direitos dos indivíduos.³⁰

O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento (Art.119 CTN).

Apesar de que as terminologias da Competência Tributária e da Capacidade tributária ativa possam ensejar semelhanças entre si, os institutos diferem absolutamente.

Para a compreensão mais assertiva destes princípios, observemos o que ensina Eduardo de Moraes Sabbag:

A competência tributária é intransferível, irrenunciável e indelegável (art. 7.º, caput, do CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável”. No entanto, apesar de irrenunciável e intransferível, o exercício da competência tributária pode ser considerado facultativo, cabendo a cada ente tributante decidir sobre o exercício da competência tributária (art. 8.º do CTN). Admite-se a delegação de atribuições administrativas, como, por exemplo, a transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público, o que não se confunde com a inadequada “delegação de competência tributária” (art. 7.º, § 3.º, do CTN). Tal transferência tem sido chamada na doutrina de “atribuição de capacidade tributária ativa”.³¹

Noutras palavras, podemos expor que a Competência Tributária não é de exercício indispensável, não pode ser cedida a outra pessoa jurídica de direito

²⁹SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 5ª edição. Rev.; atual. e ampl. Editora Forense. Rio de Janeiro; Editora Método. São Paulo. 2017, p.42.

³⁰CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. Coord Pedro Lenza. Editora Saraiva. São Paulo. 2017, p.194.

³¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 5ª edição. Rev.; atual. e ampl. Editora Forense. Rio de Janeiro; Editora Método. São Paulo. 2017, p.42.

público, tampouco a outra entidade política, não possui prazo fixado para ser realizada e não pode ser matéria de renúncia.

Lado outro, a capacidade tributária ativa traduz-se na atividade de arrecadar e fiscalizar tributos. Como principais peculiaridades a possibilidade de se delegar à outras pessoas jurídicas de direito público, tais como as autarquias profissionais por exemplo; pode ser transferida à outra entidade política, e inconstante, pelo fato de poder ter sua delegação revogada a qualquer momento, como prevê o artigo 7º do Código Tributário Nacional.

2.2 - Da sistemática e do funcionamento do artigo 146 da Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal em seu artigo nº 146 determina que as regras gerais nacionais em matéria tributária, deverão ser estabelecidas por lei complementar. O comando tem por objetivo assegurar a aplicação de forma homogênea e uniforme dos conceitos tributários essenciais em todo território nacional, afastando-se de toda forma de discriminação não abalizada pelo texto constitucional. Conforme expressamente diz o referido artigo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.³²

O primeiro inciso do artigo 146 prenuncia que a lei complementar deverá dirimir possíveis conflitos de competência, em assunto tributário, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Nesta perspectiva, é relevante destacar que a República Federativa do Brasil não se confunde de forma alguma com a União, pois a União representa uma de suas divisões políticas internas. Deste modo, a lei complementar demandada pela Constituição é de ordem nacional, portanto superior, visto que designada a solucionar conflitos de competência entre os entes federados.

A mais relevante manifestação de conflitos origina-se da chamada guerra fiscal, tradicionalmente travada entre Estados, em razão do (ICMS) e entre Municípios, a partir da tributação do (ISS), com o Distrito Federal envolvido nas duas frentes de guerra. A lei complementar de que aduz o artigo 146 I, da Constituição tem que ser nacional, pois é de competência da República Federativa do Brasil dirimir conflitos entre seus entes internos, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Uma parcela da doutrina entende que os conflitos de competência são meramente aparentes, e que não devem existir conflitos de fato, visto que o sistema jurídico sempre que necessário possuiria dispositivos para a resolução de tais conflitos.

O inciso segundo do artigo 146 da Constituição determina lei complementar para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar, que são as questões relacionadas aos princípios.

O terceiro inciso do artigo 146 preceitua lei complementar para prescrever normas gerais em assuntos de legislação tributária, situação que abrange todas as espécies tributárias e sujeita a atividade normativa de todos os entes federados. O Código Tributário Nacional foi recepcionado para executar este papel e, por exemplo, o faz quando institui critérios retroatividade benéfica para infrações ou de responsabilidade solidária.

³²BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

Em conformidade com a teoria da recepção, as normas jurídicas que forem incompatíveis com a Constituição deverão ser excluídas do ordenamento, como se depreende do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

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

...§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.³³

O Código Tributário Nacional inaugurado em 1966 inicialmente como lei ordinária, nº 5.172, porém com o advento da Constituição de 1988 foi recepcionado com força de lei complementar, portanto, apto a dissertar acerca das matérias que demandem esse tipo de instrumento normativo. De modo que hoje deve ser compreendido como lei formalmente ordinária e materialmente complementar, pois só normas dessa natureza poderão instituir mudanças no Código Tributário Nacional.

³³BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

CAPÍTULO III - TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas possuem perfil de sociedade sem fins lucrativos, uma vez que seu objetivo se direciona categoricamente aos seus cooperados. E é com base nesta premissa que este tipo de sociedade ganha relevância no contexto social e econômico estatal. De forma a reconhecer esta relevância, o texto constitucional de 1988, no seu artigo 146, inciso III, alínea “c” estabeleceu que cabe à Lei Complementar estabelecer normas de legislação tributária, especialmente sobre, entre outras hipóteses, “o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”

Mesmo com o entendimento de alguns doutrinadores que a norma, por imperativo constitucional, possui importância capital, até o presente momento não foi promulgada a referida lei complementar para disciplinar a tributação adequada do ato cooperativo.

As sociedades cooperativas existem com o objetivo de prestar serviços aos seus associados, possibilitando o exercício de uma atividade econômica comum, sem que a sua finalidade seja o lucro.

Devido ao fato de que a atividade econômica das sociedades cooperativas difere pela atuação e pela finalidade a qual ela existe, sem dúvidas possui característica altamente direcionada ao bem estar e sócio econômico das pessoas que são associadas, porém, de fato as sociedades cooperativas de maneira alguma podem ser confundidas com instituições filantrópicas ou de cunho caridoso, por exemplo, mesmo semelhantes às citadas anteriormente no quesito “sem finalidade de lucro.”

Deve-se deixar claro o que está exposto no artigo 3º da Lei 5764/71, referente à ausência de objetivo de lucro.

Conforme disposto no artigo no parágrafo 4º, inciso VI, da LC 123/2006. da lei complementar 123 de 2006, a lei do Simples Nacional, com exceção das cooperativas de consumo, as demais sociedades cooperativas não poderão aderir ao Simples nacional.

No que se refere ao IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) As sobras resultantes dos atos cooperativos não são por este imposto tributáveis, conforme preceitua o artigo 3º da Lei 5.764/71:

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.³⁴

A respeito da CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) desde 01 de janeiro de 2005, as sociedades cooperativas, que atenderem ao disposto na legislação específica, em relação aos atos cooperativos, encontram-se isentas da tributação da CSLL, com base nos artigos 39 e 48 da Lei nº 10.865/2004.

3.1 - Previsão Constitucional do adequado tratamento tributário do ato cooperativo das cooperativas art. 146, III, “C” CF/88

O texto constitucional da República de 1988 possui de acordo com Greco (2004, p.70), como um dos objetivos essenciais desenvolver uma sociedade solidária, e neste seguimento, o cooperativismo recebeu destaque em vários dispositivos, respaldando para a contemplação de uma reunião de esforços como valor importante para o convívio social.

Nesse contexto, há de se destacar que, o legislador constituinte dentre outras preocupações, ateu-se a deixar claro, de forma expressa a questão concernente à tributação das Sociedades Cooperativas, e, em conformidade com o que já foi expresso anteriormente, o que prevê o artigo 146, III, “c”, da Constituição Federal de 1988, é necessário que seja editada Lei Complementar que regule de forma adequada a matéria, como se pode evidenciar:

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.³⁵

É necessário destacar que a expressão escrita do referido dispositivo “adequado tratamento tributário” insurge em interpretações equivocadas e confusas, sobre qual era realmente a intenção do Legislador ao fazer tal previsão.

³⁴BRASIL. **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm> Acesso em 22 de novembro de 2019.

³⁵BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

Pesquisando a doutrina, no que se refere ao preceito inserido no artigo 146,III, “c” do texto constitucional de 1988, acerca dos possíveis significados que poderiam existir, foi possível notar que o tema tem recebido atenção dos especialistas da matéria cooperativismo. Diante das dificuldades quanto ao seu significado, foram relacionadas três explicações distintas.

Inicialmente, encontramos o posicionamento de Reginaldo Ferreira Lima (1977). No entendimento deste estudioso, o dispositivo constitucional citado, suscita em norma de bloqueio das normas tributárias destinadas às cooperativas. Percebe-se que, apesar do fato de que ele não utiliza a palavra imunidade, é esse o caráter que ele outorga às “normas de bloqueio”, eis o seu entendimento:

Entendemos que a norma contida na letra c, do art.146, III, da Constituição Federal, veicula uma prescrição limitadora ao poder do legislador ordinário de tributar os fatos decorrentes da atuação em sociedade cooperativa, ou seja, dos atos cooperativos privativos dessa modalidade associativa, que são típicos conforme prescrito em lei.³⁶

Já no entendimento de Celso Bastos, em sua obra “Comentários à Constituição do Brasil” (1990),

Se referindo à adequado tratamento tributário, compreende-se a concessão de isenções tributárias para os casos em que as cooperativas atuam dentro dos seus objetivos, levando-se em conta que é propósito constitucional o apoio ao cooperativismo.³⁷

Em conformidade com este posicionamento, e referindo-se ao que foi exposto anteriormente, observa-se que ligam o adequado tratamento tributário a uma qualidade de benefício, como se o texto constitucional outorgasse previsão de lei complementar sobre concessão de regime fiscal em favor das cooperativas.

Ainda assim, temos o entendimento, de que independentemente de existir previsão constitucional de incentivo e apoio ao cooperativismo, necessariamente isso não quer dizer que as cooperativas mereçam redução na carga tributária, em forma de imunidade ou isenção. Compactuam deste posicionamento, Maria Inês Murgel e Fabio Junqueira (1999), que “afirmam que o adequado tratamento tributário” a aplicação a aplicação de regime tributário às cooperativas, de maneira

³⁶LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**. Editora M. Limonard. São Paulo. 1997, p.65.

³⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. Editora Saraiva. v. 6, t. I. São Paulo. 1990, p. 122.

que não seja mais oneroso que os demais regimes aplicados às outras atividades empresariais, considerando todas as particularidades de uma cooperativa. Conforme eles lecionam:

Se a norma tributária deve ser especial quanto ao Ato Cooperativo, se a atividade cooperativa deve ser apoiada e incentivada, se o cooperativismo é uma forma de se atingir os princípios básicos do Estado podem-se facilmente concluir que à norma tributária é vedado instituir tratamento prejudicial ao ato cooperativo, principalmente comparado ao ato não cooperativo. Não se está afirmando aqui que a tributação das sociedades cooperativas deva ser menos onerosa ou mais vantajosa que a tributação de outros tipos societários. Entretanto, esta norma tributária deve se fazer incidir sobre o ato cooperativo de forma a não torná-lo mais oneroso que um ato não cooperativo.³⁸

O posicionamento de Renato Lopes Becho (1999, p. 149) é no mesmo sentido, para ele, não deve ser conferido às cooperativas, imunidade tributária absoluta, mas lado outro, não poderia ser forçoso suportar a carga fiscal que incide sobre as demais sociedades comerciais.

3.2 - Ausência de Lei Complementar que regule a matéria

Por outro lado é conveniente atentar-se para o texto do artigo 146, III, “c”, da CR/88, no concernente à previsão de lei complementar para a regulamentação do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

A particularidade de ser a lei complementar o instrumento próprio para regulamentar a referida matéria, se faz indispensável, uma vez que esta espécie normativa tem o caráter estruturante, de tal modo que a Carta Magna faz menção expressa às matérias que devem ser regidas por lei complementar.

O instrumento da lei complementar adveio com a Constituição da República de 1988, e no que relaciona às matérias tributárias, tem a capacidade de regulamentá-las. Deste modo, ocorreu com a Lei nº 5.764/71 e também com o Código Tributário Nacional, que apesar de possuir natureza jurídica de lei ordinária, foi recepcionado pela CR/88 como lei complementar.

³⁸MURGEL, Maria Inês; CARVALHO, Fábio Junqueira de. **A incidência de CPMF sobre movimentações financeiras das cooperativas**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 35. 1999, p. 30.

Expõe-se que a lei complementar pela rigidez do critério de aprovação, concede às matérias por ela regulamentadas, menor suscetibilidade a mudanças, ou ao menos, maior dificuldade de alteração, já que só poderão ser alteradas também por lei complementar, submetida ao quórum de maioria absoluta, nas duas casas do Poder Legislativo Federal (art. 69, da CR/88).

3.3 - Do Julgamento do RE nº 672.215 no Supremo Tribunal Federal

Encontra-se sob a responsabilidade do STF (Supremo Tribunal Federal) A responsabilidade de definir, de vez, os chamados conceitos constitucionais do ato cooperativo “típico” e “atípico”. A suprema corte do país o fará por intermédio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 672.215, afetado pela repercussão geral Tema 536.

REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA — MATÉRIA IDÊNTICA — BAIXA À ORIGEM. 1. Em 29 de março de 2011, ante o reconhecimento, no recurso extraordinário nº 598.085, da repercussão geral do tema relativo à constitucionalidade das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858/1999, que revogou a isenção da Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, foi determinada a suspensão deste processo. A situação foi mantida, em virtude do recurso extraordinário nº 672.215, admitido sob a sistemática da repercussão geral, a tratar da incidência sobre o produto de ato cooperativo do PIS, da COFINS e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (Tema nº 536). 2. A necessidade de fazer-se frente à avalanche de processos, no que praticamente inviabiliza a adequada atuação do Colegiado Maior, é realidade conhecida de todos – traduzida à perfeição, no caso. O dito Plenário Virtual concluiu pela repercussão geral da questão constitucional em Sessão encerrada no dia 30 de março de 2012, não tendo havido, até o momento, liberação do processo para inserção na pauta dirigida do Pleno. Em virtude do decurso do tempo, manter a suspensão do processo no âmbito do Supremo não trará o objetivo da sistemática da repercussão geral, regulamentada no já longínquo ano de 2007: a racionalização dos trabalhos buscando conciliar, tanto quanto possível, os valores da celeridade e qualidade na entrega, em período razoável, da prestação jurisdicional – artigo 5º, inciso LXXVIII, da Lei Maior. Esclareça-se que, embora este recurso tenha sido interposto antes da regulamentação da repercussão geral, o Tribunal, na visão dos demais integrantes, tem concluído no sentido da baixa, para observância, pelo Órgão de origem, futuramente, do que vier a ser decidido no caso piloto. 3. Ressalvado o entendimento pessoal e ante o previsto no artigo 328, parágrafo único, do Regimento Interno, determino a devolução do processo à origem, para os fins do artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973. 4. Publiquem. Brasília, 6 de maio de 2019. Ministro MARCO AURÉLIO Relator.³⁹

³⁹STF. Recurso Extraordinário: **RE: 561810-MG**. Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 06/05/2019. Data de Publicação: DJe-096 10/05/2019. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/707124933/recurso-extraordinario-re-561810-mg-minas-gerais>> Acesso em 22 de novembro de 2019.

O Ato cooperativo é com certeza, o maior gargalo jurídico tributário que as sociedades cooperativas enfrentam. E há muito tempo. Esta temática sempre preocupou os dirigentes e o departamento jurídico das cooperativas, principalmente em razão da insegurança jurídica que algumas decisões administrativas e judiciais trazem no seu bojo. Pois o que hoje é seguro, amanhã não poderá sê-lo.

Analisando sob esta perspectiva, entendemos ser necessário, aos advogados que atuam no Direito Cooperativo, antes de mais nada demonstrarem aos julgadores o ciclo operacional da cooperativa, deixando claro o seu negócio-meio e o seu negócio-fim.

Os julgadores, sejam eles de tribunais administrativos ou judiciais, geralmente tem conhecimento limitado sobre como se dá o negócio cooperativo. Isso acontece pelo fato de que nas faculdades de direito pouco ou nada se discute a respeito desse ramo autônomo do direito, o Direito Cooperativo.

O Ato cooperativo nada mais é do que o ato praticado entre a cooperativa e seus associados, entre esses e aquelas, e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, (Art. 79 e seu parágrafo único, lei nº 5764/71). Sendo assim, como diz expressamente a legislação cooperativista, o ato cooperativista não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda.

Como exemplo simples, mas prático, consideremos o negócio jurídico da cooperativa de consumo. Para a cooperativa atingir seus objetivos estatutários (negócio-fim ou negócio interno) ela precisa adquirir de terceiros (negócio-meio ou negócio externo) os produtos que repassará a seus cooperados. Essa junção do negócio meio e ao negócio fim é o denominado ciclo operacional.

A demonstração do ciclo operacional é muito importante, para deixar claro que o ato cooperativo mesmo que atípico – aquele praticado com terceiros para consecução dos objetivos estatutário/negócio-fim, como o exemplo acima -, deve ser considerado ato cooperativo não passível de tributação, sob pena de inviabilizar o negócio cooperativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como ficou demonstrado o cooperativismo surgiu de uma necessidade econômica e social, de uma parcela da população que, indignados com a situação de extrema pobreza e condições desfavoráveis, ganhou força, sustentados por ideais de justiça, igualdade, fraternidade, ajuda mútua, para poderem se impor contra o sistema econômico capitalista e opressor que submetia-os às mais difíceis condições vida.

Pelo mundo afora, e pelo Brasil, o cooperativismo se apresentou como uma resposta forte, uma alternativa de se construir um sistema que privilegiasse as pessoas, objetivo central, e esperança de sair daquela situação de alta submissão ao capital, ao lucro.

Quanto ao que foi apresentado, foi possível perceber que está defasado o ordenamento jurídico quanto à definição do conceito constitucional de atos cooperativos, pois estes são o cerne da viabilidade da atividade cooperativa, e a inexistência da lei complementar que discipline esta matéria, é fator preponderante para o cometimento de equívocos que oneram a atividade cooperativa, fato este que vai de encontro ao que o texto constitucional prescreve e defende em várias passagens.

Em questões de tributação, tributar por aparente analogia às sociedades cooperativas tal como as sociedades empresariais, é, minar este modelo de negócio que foge às características do capitalismo selvagem, este modelo que deu oportunidade de milhares de pessoas, em diversos povos, serem vistos e terem sua dignidade resgatada com trabalho, justiça e igualdade.

O direito evolui com a sociedade, e tem o dever de acompanhar e amparar essas mudanças sociais, de tal forma que garanta que todos tenham amparo justo do ordenamento, e que sejam capazes de se desenvolver e caminhar rumo ao progresso justo, equitativo e sustentável.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição. São Paulo. 2008.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas**. Thomson Reuters Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019, p.109.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

BRASIL. **Lei 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Disponível em: em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm> Acesso em 16 de novembro de 2019.

BRASIL. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em 15 de novembro de 2019.

BULGARELLI, Waldirio. **Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas**. Editora Pioneira. São Paulo. 1965.

BULGARELLI, Waldírio. **Regime Tributário das Cooperativas**. Editora Saraiva. São Paulo. Saraiva, 1974.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. Coord Pedro Lenza. Editora Saraiva. São Paulo. 2017.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. v.1. 9. ed. aum e atual. Editora Saraiva. São Paulo. 1998.

FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**. Editora Saraiva. São Paulo. 1961.

LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário**. Editora M. Limonard. São Paulo. 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. Editora Saraiva. v. 6, t. I. São Paulo. 1988.

MEINEN, Ênio. **Cooperativismo Financeiro. Virtudes e oportunidades**. Brasília: Confebras. 2016.

MENDONÇA, J.X. Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. Editora Freitas Bastos. Rio de Janeiro. 1946.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Especial**, tomo XLIX. Editora Borsari. Rio de Janeiro. 1965.

MURGEL, Maria Inês; CARVALHO, Fábio Junqueira de. **A incidência de CPMF sobre movimentações financeiras das cooperativas**. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 35. 1999.

PEREIRA, Caio Mário da Silva; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Institutos de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil**. Teoria Geral do Direito Civil. V. I. 21ª edição. Rev. e atual. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2006.

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas.**- 4ª edição. Editora Atlas. São Paulo. 2004.

POLONIO, Wilson Alves. **Terceirização: aspectos legais, trabalhistas e tributários.** Editora Atlas. São Paulo 2000.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial.** 5ª edição. Rev.; atual. e ampl. Editora Forense. Rio de Janeiro; Editora Método. São Paulo. 2017.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário.** 10ªed. Editora Saraiva. São Paulo. 2018.

SESCOOP. **História do cooperativismo.** Sistema OCB. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/historia-do-cooperativismo>> Acesso em 15 de novembro de 2019.

SESCOOP. **O que é cooperativismo?.** Sistema OCB. Disponível em: <<http://www.ocb.org.br/o-que-e-cooperativismo>>. Acesso em 15 de novembro de 2019.

SESCOOP. **Ramos do cooperativismo.** Sistema OCB. Disponível em: <<https://www.ocb.org.br/ramos>> Acesso em 15 de novembro de 2019.

STF. Recurso Extraordinário: **RE: 561810-MG.** Relator: Min. Marco Aurélio. Data de Julgamento: 06/05/2019. Data de Publicação: DJe-096 10/05/2019. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/707124933/recurso-extraordinario-re-561810-mg-minas-gerais>> Acesso em 22 de novembro de 2019.