



FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

KIMBERLLY NATHALY FIALHO FARIA

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DOS ATOS COOPERATIVOS
ATÍPICOS**

BACHARELANDA EM DIREITO

CARATINGA – MG

2019

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

KIMBERLLY NATHALY FIALHO FARIA

**(IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DOS ATOS COOPERATIVOS
ATÍPICOS**

Projeto de Monografia apresentado à banca examinadora do Curso de Direito da Faculdade Doctum de Caratinga, como exigência na disciplina Monografia Jurídica II, requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Sob orientação do professor Salatiel.

CARATINGA - MG

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

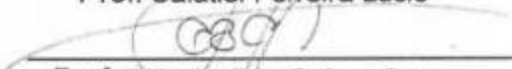
Trabalho de Conclusão de Curso (IN) **constitucionalidade da Tributação dos atos cooperativos atípicos**, elaborado Kimberly Nathaly Fialho Faria a foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito da FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO.

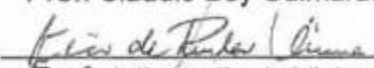
Caratinga ___ de ___ 20__



Prof. Salatiel Ferreira Lúcio



Prof. Cláudio Boy Guimarães



Prof. Julia de Paula Vieira

“Aprenda do ontem, viva para o hoje e tenha esperança no amanhã. O importante é jamais parar de questionar.”
Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus por ter me mantido na trilha certa durante este projeto de pesquisa com saúde e forças para chegar até o final.

Sou grato ao meu marido e à minha família pelo apoio que sempre me deram durante toda a minha vida.

Deixo um agradecimento especial ao meu orientador pelo incentivo e pela dedicação do seu escasso tempo ao meu projeto de pesquisa.

Também quero agradecer à Universidade e a todos os professores do meu curso pela elevada qualidade do ensino oferecido.

RESUMO

A presente monografia jurídica discorrerá acerca da possível inconstitucionalidade da tributação dos atos atípicos consoante na redação dos artigos 85,86,87,88 e 111 da lei de nº 5.764/71, que dispõe sobre a possibilidade das cooperativas poderem adquirir produtos de pessoas não associadas a essas instituições, afim de completar a demanda de determinado produto. No entanto, ao realizar determinada de tal aquisição, faz com que o terceiro envolvido tenha de arcar com tributos decorrente de seus atos prestados a cooperativa, isso porque entende-se que o terceiro ao realizar um determinado serviço firma uma relação jurídica, sendo portanto o fato gerador de determinado tributo. Logo, será realizada uma análise a respeito da possível inconstitucionalidade da cobrança de tributo do ato atípico em cooperativas, uma vez que ao ser tributado desfaz a função principal dessa instituição.

Palavras-chave: Cooperativa, Ato típico, Ato atípico.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS	09
CAPÍTULO I – COOPERATIVISMO E ATOS COOPERADOS	11
1.1 As Cooperativas e suas Principais Características	11
1.2 Lei do Cooperativismo e suas Principais Características	14
1.3 Dos Atos Praticados pelas Cooperativas	17
1.4 Dos Atos não Cooperados.....	20
CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO E O ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTARIO.....	21
2.1 Do Conceito de Tributo.....	21
2.2 O Regime de Tributação das Cooperativas e sua Incidência nos Atos Cooperativos.....	22
2.3 A Tributação dos Atos Atípicos.....	24
CAPÍTULO III- DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTARIOS.....	28
3.1 Do Princípio da Legalidade.....	28
3.2 Do Princípio da Igualdade ou Isonomia.....	29
3.3 Do Princípio da Irretroatividade e Anterioridade.....	30
CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

INTRODUÇÃO

Inicialmente, cumpre esclarecer que a presente pesquisa objetiva identificar de forma geral e específica todas as características e funcionalidades decorrente das cooperativas brasileiras.

Buscando demonstrar sua natureza jurídica, a qual regime se integra e sobretudo, dispor a respeito dos atos realizados por seus cooperados e por terceiros.

Ao se tratar da forma de tratamento realizado pela cooperativa, é necessário que se preze por seus objetivos principais, quais seja, a solidariedade, humanidade de cooperação de todos os seus associados.

Ademais, o objetivo principal de uma cooperativa é proteger o bem comum a todos os cidadãos, ainda que possua em conjunto com seus associados objetivos a serem cumpridos na esfera negocial, a cooperativa possui a capacidade de querer desenvolver projetos com o fito de angariar uma melhor convivência social na sociedade na qual integra.

O estudo da presente temática é de extrema importância, tendo em vista que sua análise é de forma significativa a todo o cidadão integrante ou não do cooperativismo, uma vez que pode-se afirmar que por mais que não se encontre como cooperado no dia de hoje, há a possibilidade de vir a ser no dia de amanhã.

Neste viés, encontra-se a necessidade de realização do presente trabalho, tendo em vista fatores controversos no que tange a aplicação da tributação nesse tipo de sociedade.

Por este motivo, em um primeiro momento, iremos analisar todos os aspectos inerentes a cooperativa, desde seu conceito estipulado através da lei de nº 5.764/1971, até seus fundamentos e objetivos buscados nos contratos firmados.

Logo após, iremos analisar o que se conceitua como tributo, com amparo do Código Tributário Nacional, verificando desde sua caracterização até a forma como se deve cobrar.

Passaremos neste momento dentro do âmbito das cooperativas, verificando quais os tributos são passíveis de cobrança e quais aqueles que não poderiam ser cobrado, embora ainda são.

Os ganhos jurídicos almejados com a pesquisa são de valor imensurável, tendo em vista que para a confecção da mesma, será realizada análise em diferentes tipos de códigos e doutrinas, tornando a presente pesquisa com caráter teórico dogmático.

Quanto aos ganhos pessoais, esses por sua vez possui o caráter inarrável, uma vez que com a confecção do trabalho monografia se objetiva a titulação de bacharel em direito.

Ademais o ganho social aqui almejado, objetiva uma possibilidade maior e mais ampla no quesito de cooperativismo e como é a forma adequada para que este venha a ser tributado de forma correta.

Indubitavelmente se torna um tema em que todos enquanto sociedade podem angariar ganhos, tendo em vista que a cooperativa não objetiva o bem estar somente de seus associados, como também de todos os cidadãos.

Como marco teórico, sustenta a ideia de Marco Aurélio, que assim diz:

O dispositivo art. 146, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal não concede nenhuma imunidade nem benefício. Apenas impede que a reunião em cooperativa gere novas incidências. Agindo isoladamente ou reunido em cooperativa, as incidências tributárias (que oneram o desempenho daquela atividade econômica pelos cooperados) devem ter a mesma dimensão. Isso é adequar a tributação à realidade do cooperativismo.¹

Compreende-se da leitura acima que tem-se uma necessidade muito grande de adequar a tributação dos atos atípicos e típicos das cooperativas, isto porque uma vez tributado os atos atípicos desfaz algumas características do cooperativismo.

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Adequado tratamento tributário do ato cooperativo**. In: KRUEGER, 2004, p. 81.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Antes de adentrarmos ao tema principal deste trabalho, algumas características se tornam necessárias para que possamos prosseguir com fácil compreensão no tema abordado.

A presente pesquisa versa sobre a possível inconstitucionalidade da tributação de atos atípicos realizados por terceiros para benefícios da cooperativa.

Entende-se como cooperativa:

Empresa econômica, pois a cooperativa não é associação beneficente ou cultural, mas busca, através da exploração de um complexo organizacional, a prestação de serviços de natureza econômica; associação de pessoas, porque congrega seus associados pela ajuda mútua, objetivando alcançar o ideal do cooperativismo, expresso nos princípios rochdaleanos, que a informam na sua ação prática.²

Cooperativa, assim como aludido por Fauquet, perfaz a ideia de uma organização pessoas que objetiva a prestação de serviços de natureza econômica, constituída por seus associados, onde todos os integrantes se ajudam de forma mutua, com o objetivo de juntos alcançar seus ideais.

Já os atos cooperativos, por sua vez, denominam como sendo:

Art. 79 Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Par. único: O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.³

Ou seja, são os atos praticados pelos associados da cooperativa, já o contrário disto, ocorre nos atos atípicos, estes por sua vez se caracteriza na prestação de serviços de terceiros para a cooperativa objetivando que esta consiga cumprir com seus objetivos.

Nesse sentido dispõe Reginaldo Ferreira:

Na medida em que as cooperativas venham a realizar atos não cooperativos, ou operações com pessoas alheias ao quadro de sócios mas que têm qualificação para se associar à sociedade, se tornarão obrigadas a pagar o respectivo tributo. O imposto sobre serviços, nessa hipótese, será pago na conformidade da lei municipal (...). Só exercitando atividades com não associados é que a relação jurídico-tributária vai emergir. Está, todavia, totalmente abrigada da incidência de tributos, quando presta serviços aos sócios e age em nome deles.⁴

² FAUQUET, G. BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 51.

³ BRASILIA. **Lei de nº 5.764/71**. Vade Mecum, Saraiva. 2019.

⁴ LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito cooperativo tributário. Comentários à lei das sociedades**

Nos atos não cooperados, ou seja, realizados por terceiros é realizado a cobrança de tributos, sendo essa o objetivo principal do presente trabalho, verificar se há ou não inconstitucionalidade em sua cobrança.

CAPÍTULO I – COOPERATIVISMO E ATOS COOPERADOS

No decorrer deste capítulo serão abordados alguns conceitos de bastante relevância jurídica, dentre os quais serão explanados os conceitos que se referem ao que seria caracterizado como cooperativismo e quais seriam seus atos.

1.1 – As Cooperativas e suas Principais Características

Quando falamos em conceito de Cooperativa é necessário que seja realizado uma análise desde sua classificação até seus objetivos, perpassando pelos termos elencados na lei geral do cooperativismo sob nº 5.764/71.

Conforme exposto na referida lei em seu art. 4º:

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

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

E, continua:

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.⁵

Com base na leitura do dispositivo acima, é possível entender que o conceito de cooperativa se baseia na sociedade de pessoas, que possuem forma e natureza

⁵ BRASILIA. Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 4º.

jurídica própria, com natureza jurídica que não possuem a possibilidade de passar pelo processo de falência

Ademais, esse tipo de sociedade faz com que as pessoas que dela fazem parte possam ter possibilidade de revender seus produtos, objeto de seus trabalhos para terceiros, tendo todo o auxílio para tanto, da referida cooperativa.

Diferentemente das outras sociedades empresárias, a cooperativa possui forma de adesão voluntária, ou seja, para fazer parte dos membros de associados é necessário a vontade manifesta de determinada pessoa. Na cooperativa não há restrição quanto ao número de associados, assim pode fazer parte um número ilimitado de pessoas.

No entanto, algumas características devem ser observadas, para que seja possível o ingresso de um novo associado. A cooperativa funciona como sendo uma empresa profissionalizada, possuindo capacidade para competir no mercado.

Esse modelo de sociedade é direcionado por seus próprios cooperados, que visam através de suas escolhas o lucro ao final sobre seus produtos que serão vendidos por intermédio da cooperativa.

Conforme preconiza Barros:

Cooperativa é uma associação autônoma de pessoas que se unem voluntariamente, visando satisfazer aspirações e necessidades econômicas, sociais e culturais comuns, por meio de uma empresa de propriedade coletiva e democraticamente gerida.⁶

Assim como elencado pelo referido autor, a cooperativa é considerada como sendo uma associação autônoma constituídas por pessoas que possuem um mesmo objetivo.

De forma voluntária essas pessoas que após sua adesão a cooperativa será denominados como associados, buscam a satisfação das necessidades econômicas, sociais e culturais comuns através de uma propriedade coletiva, onde todos os trabalhos oriundos da cooperativa possuem a finalidade de angariar lucro aos seus cooperados.

Ademais, a cooperativa é considerado como sendo um dos principais meios para que se haja promoção de desenvolvimento econômico, isto, pois, além de

⁶ BARROS, Lousanne Cavalcanti; SILVA, Silvana Pereira; AMARAL, Hudson; MELO, Alfredo Alves de Oliveira. **Análise de Crédito: um estudo empírico em uma Cooperativa de Crédito**. ENEGEP 2005 ABEPRO 2156. XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção – Porto Alegre, RS, Brasil, 29 out a 01 de Nov. de 2005, p. 2158.

angariar lucros para seus associados, a cooperativa também possui grande participação no desenvolvimento econômico e social da sociedade. Tendo em vista que através de seus trabalhos ocasiona a distribuição de renda e promove capital social em suas comunidades.

Segundo dispõe a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), as cooperativas podem ser caracterizada por seus ramos, que segundo a OCB se classificam como sendo treze, quais sejam:

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) classifica as cooperativas do Brasil em treze ramos distintos: agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, habitacional, infraestrutura, mineral, produção, saúde, trabalho, transporte e turismo e lazer.⁷

Assim, podemos verificar que dentre as finalidades da cooperativa, se encontra atividades sociais, com o fito de melhor satisfazer e auxiliar a sociedade na qual a cooperativa se instala.

Dentre seus ramos se encontram as cooperativas que cuidam da parte agropecuária, consumo, crédito, educacional, especial, habitacional, da infraestrutura mineral, da produção, da saúde, trabalho, transporte, turismo e lazer.

Ou seja, ao abranger todas essas áreas as cooperativas demonstram que seu objetivo não é somente satisfazer seus associados ao obter lucro, como também podemos verificar que a cooperativa preocupa com o lado social. Buscando auxiliar as demais pessoas que ali residem.

Para Daniel Rech:

O cooperativismo tem características similares no mundo todo, tendo posição a partir das óticas capitalista e socialista; na visão capitalista atenuam-se as características de concentração de capital, e na visão socialista surge como alternativa de uma nova ordem econômica e social.⁸

Ou seja, o cooperativismo não visa somente o capital, mas também o social. Onde além de obtenção de renda e lucros para seus integrantes atenuam no objetivo social, querendo com isso conseguir atingir o número máximo de pessoas a ser auxiliadas e protegidas pelos seus diferentes projetos.

No entanto, em suas reuniões preza-se pelo equilíbrio entre o interesse

⁷ ORGANIZAÇÃO E SINDICATO DAS COOPERATIVAS DE MINAS GERAIS. **Informações econômicas e sociais do cooperativismo mineiro**. Belo Horizonte: Gerência Técnica do Sistema Ocemg/Sescoop-MG. 2011.p.8/9.

⁸ RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.p.144/5.

principal a ser atingido e qual será a forma como este se dará.

1.2 – Da Lei do Cooperativismo e suas Principais Características

Promulgada no decorrer do dia 16 de dezembro do ano de 1971, a lei popularmente conhecida como lei do cooperativismo ou lei das cooperativas, define a política nacional de cooperativismo.

A referida legislação também define qual o regime jurídico que será aplicado nas sociedades cooperativas.

No decorrer dos seus artigos 3º ao 4º dispõe a respeito do conceito de sociedade cooperativa, sendo denominado o seguinte:

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.⁹

No artigo acima é exposto a forma como o contrato de sociedade de cooperativa é realizado, sendo celebrado o referido contrato entre as pessoas que de forma recíproca se obrigam a contribuir com bens ou serviços para a prática de determinada atividade econômica, sem o objetivo de lucro.

Sob a inteligência do artigo 4º é informado a forma e natureza jurídica que a cooperativa possui. No caso em apreço essa modalidade de sociedade possui natureza jurídica própria, ou seja, são regulamentada por sua própria lei, possuindo, portanto, peculiaridades que são capazes de diferenciar está com as demais sociedades.

A natureza civil é caracterizada pela quantidade mínima de associados sendo mínimo de 20 (vinte) e máximo ilimitado, possuindo todos os seus associados interesses comuns, e estando de forma organizada economicamente democrática.

Isto é, todos seus associados possuem participação livre nas atividades da cooperativa, ademais, os direitos e deveres de cada associado deve ser observado e protegido. A cooperativa também não possui a possibilidade de falir, tendo em vista que se trata do capital de um auxílio prestados para os associados na prestação de seus serviços e produtos.

Conforme preconiza ainda o artigo 4º, a forma dada a sociedade cooperativa

⁹ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 4º.

para sua adesão ocorre de forma voluntária, emanada pela própria pessoa que deseja ingressar no rol de associados, não sendo necessário que se atinja a um número máximo de associados, pois conforme visto anteriormente, a cooperativa possui número ilimitado de associados.

No entanto, há uma exceção no que tange a possibilidade de associados para adentrar na sociedade, uma vez que não possui uma quantidade máxima, abre margem para que se tenha um número ilimitado, a exceção se baseia na hipótese de que quando houve técnica de prestação de serviços terá um número limitado de pessoas.

Nos próximos capítulos do III ao IV é disciplinado a forma em que a cooperativa poderá desenvolver seus trabalhos. No art. 5º é denominado o seguinte:

Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "Banco".¹⁰

No artigo acima, é disposto a autonomia que a sociedade cooperativa possui para adotar o gênero de serviço que será prestado por seus associados, possuindo a possibilidade de aderir a qualquer gênero dentre os treze dispostos no capítulo anterior.

Além disso, a cooperativa também pode ser compreendida como sendo singular, centrais e confederações ou federações de cooperativas. Neste viés, elenca o art. 6º da lei de cooperativas:

Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

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

II - cooperativas centrais ou federações de cooperativas, as constituídas de, no mínimo, 3 (três) singulares, podendo, excepcionalmente, admitir associados individuais;

III - confederações de cooperativas, as constituídas, pelo menos, de 3 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.¹¹

Considera como sendo cooperativa singular, assim como disposto no inciso I,

¹⁰ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 5º.

¹¹ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 6º.

aquelas sociedades cooperativistas que compõem como corpo de associados a quantidade de cooperados com o número de no mínimo 20 (vinte) pessoas físicas.

Podendo ser de forma excepcional permitida a admissão de pessoas jurídicas em suas atividades, devendo porém estas pessoas possuírem objetivo comum com as atividades desenvolvidas pela cooperativa.

Já as denominadas como centrais ou federações compreendem a junção de no mínimo 3 (três) cooperativas singulares, podendo de forma excepcional constituir a admissão de associados individuais.

No mesmo sentido discorre o art. 8º:

Art. 8º As cooperativas centrais e federações de cooperativas objetivam organizar, em comum e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços.
Parágrafo único. Para a prestação de serviços de interesse comum, é permitida a constituição de cooperativas centrais, às quais se associem outras cooperativas de objetivo e finalidades diversas.¹²

Assim, as cooperativas centrais possuem como objetivo a organização em uma escala maior dos serviços econômicos e assistenciais de interesse de seus associados com a finalidade de se ter uma maior satisfação e facilidade na utilização de seus serviços.

Dessa forma, assim como elenca o parágrafo único é permitida a constituição de cooperativas centrais de objetivo e finalidades diversas.

Noutro lado, as confederações tem como propósito orientar e coordenar as atividades das cooperativas filiadas, isto quando o empreendimento passar do âmbito de atuação das centrais e federações. Assim, fala o art. 9º.

Art. 9º As confederações de cooperativas têm por objetivo orientar e coordenar as atividades das filiadas, nos casos em que o vulto dos empreendimentos transcender o âmbito de capacidade ou conveniência de atuação das centrais e federações.¹³

Assim, as confederações são constituídas por cooperativas centrais ou federações de cooperativas, não sendo obrigadas a essas classificações constituírem confederações.

No entanto, podem também ser classificadas de acordo com o objetivo pelo

¹² BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 8º.

¹³ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 9º.

qual seus associados desenvolvem.

No que tange a forma de funcionamento, a partir da seção I podemos analisar a forma como se realizará os procedimentos e seu andamento.

A autorização para seu desenvolvimento se dá por lei específica, ou seja, a lei pela qual estamos analisando. Neste entendimento, vislumbra o entendimento disposto pelo art. 17:

Art. 17. A cooperativa constituída na forma da legislação vigente apresentará ao respectivo órgão executivo federal de controle, no Distrito Federal, Estados ou Territórios, ou ao órgão local para isso credenciado, dentro de 30 (trinta) dias da data da constituição, para fins de autorização, requerimento acompanhado de 4 (quatro) vias do ato constitutivo, estatuto e lista nominativa, além de outros documentos considerados necessários.¹⁴

Para o início da atividade cooperativista, é necessário que dentro do prazo de 30 (trinta) dias após sua constituição, entregue requerimento acompanhado de 4 (quatro) vias de seu ato constitutivo em conjunto com o estatuto de fundação e lista nominativa com os nomes de todos os sócios presentes na reunião de fundação para o respectivo órgão executivo federal de controle.

O respectivo órgão terá o prazo de 60 (dias) desde a data de realização do protocolo para apurar se há ou não ilegalidade ou irregularidade na documentação apresentada, caso não haja irregularidade na documentação apresentada, o órgão deverá devolver 2 (duas) cópias das vias a cooperativa devidamente autenticadas, acompanhada de documento dirigido a junta comercial do estado.

1.3 – Dos Atos Praticados pelas Cooperativas

Conforme preconiza o art. 79, o ato cooperativo é:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.
Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.¹⁵

Constitui como sendo ato cooperativo aquele praticado pelas cooperativas e seus associados, com o intuito de conseguir o objetivo final comum.

¹⁴ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 17º.

¹⁵ BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971, art. 79º.

Para Flavio Augusto Dumont Prado:

Quando a lei afirma que são atos cooperativos ou praticados entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais, está também a admitir, ainda que implicitamente, como ato cooperativo aquele praticado com terceiros, pois é quase impossível que as cooperativas atinjam os seus objetivos sociais exclusivamente com ações internas. Na maioria esmagadora dos casos é absolutamente imprescindível que haja a participação do mercado na operação da cooperativa, pois é quase impensável que uma cooperativa seja criada para atender aos seus associados, sem colocar os produtos ou serviços deles no mercado ou sem adquirir, do mercado, caso das cooperativas de consumo, produtos a serem entregues aos cooperados.¹⁶

Dessa forma, de modo amplo, o ato cooperativo perfaz a definição do que dispõe a lei arguida anteriormente, ao fazer uma interpretação de forma geral do que seria o ato cooperativo.

Sendo que interpreta-se como ato cooperativo aquele que possui o objetivo e fim social da cooperativa, desempenhando sua função e seu papel.

Ademais, até mesmo terceiros poderão realizar esses atos, desde que a prática de tais atos sejam realizados como meio para fins da cooperativa.

Além de ser regulamentado pela lei 5.764/71, o ato cooperativo também possui status de constitucional, isto porque a constituição de 1988 trouxe no rol de seus artigos a sua conceituação e sua importância, sob a inteligência do art. 146 e 147, que assim diz:

Art. 146. Cabe a lei complementar:
 III – Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre (...)
 c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pela sociedades cooperativas.¹⁷

Além do referido artigo acima, a carta magna também dispõe do artigo 174, que diz que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de Gssociigiivismo”¹⁸, ou seja, assim como elenca a lei de cooperativismo, a constituição federal também objetiva a estimulação do cooperativismo.

Dessa forma, se caracteriza pelos atos cooperados aqueles realizados pela própria cooperativa e por seus associados.

Sob o entendimento de Camila Alves Munhoz:

Essa definição traz três elementos chaves: sócio cooperado, sociedade

¹⁶ PRADO, Flavio Augusto Dumont. **Tributação das Cooperativas a Luz do Direito Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2004, p.96/97.

¹⁷ BRASILIA. **Constituição Federativa da Republica do Brasil 1988**. Art. 146.

¹⁸ BRASILIA. **Constituição Federativa da Republica do Brasil 1988**. Art. 174.

cooperativa e objeto social. A priori, essa definição pressupõe a inexistência de terceiros não cooperados na constituição de um ato cooperativo. No entanto, deve-se analisar sistematicamente o conceito, e não literalmente, a fim de que se tenha uma real extensão do ato cooperativo.¹⁹

Através da alusão acima, entende-se que para a constituição do ato cooperativo, necessita de três elementos para que sua definição seja possível. Tais elementos se constituem em sócio cooperado, sociedade cooperativa e objeto social.

Dentre os atos cooperativos, podemos citar, por exemplo, a entrega de produtos dos associados a cooperativa; o fornecimento de bens e mercadorias a associados; as operações de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado; atos de cessão ou de uso de casas; prover por meio de mutualidade, a prestação de serviços financeiros a seus associados.

Neste sentido dispõe o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial nº 1.081.747 - PR (2008/0179707-7), tendo como recorrente a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e recorrido a Unimed Guarapuava Cooperativa de Trabalho Médico, tendo como Relatora a Exma. Ministra Eliana Calmon, assim concluiu :

1) equivocados a doutrina e os precedentes do STJ que entendem como ato cooperativo, indistintamente, todo aquele que atende às finalidades institucionais da cooperativa;

2) constitui-se ato cooperativo típico ou próprio, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71, o serviço prestado pela cooperativa diretamente ao cooperado, quando:

a) a cooperativa estabelece, em nome e no interesse dos associados, relação jurídica com terceiros (não-cooperados) para viabilizar o funcionamento da própria cooperativa (com a locação ou a aquisição de máquinas e equipamentos, contratação de empregados para atuarem na área-meio, por exemplo) visando à concretização do objetivo social da cooperativa; e

b) a cooperativa recebe valores de terceiros (não-cooperados) em razão da comercialização de produtos e mercadorias ou da prestação de serviços por seus associados e a eles repassa.

3) estão excluídos do conceito de atos cooperativos a prestação de serviços por não-associado (pessoa física ou jurídica) através da cooperativa a terceiros, ainda que necessários ao bom desempenho da atividade-fim ou, ainda, a prestação de serviços estranhos ao seu objeto social; e

4) os atos cooperativos denominados "auxiliares", quando a cooperativa necessita realizar gastos com terceiros, como hospitais, laboratórios e outros - mesmo que decorrentes do atendimento médico cooperado, não se inserem no conceito de ato cooperativo típico ou próprio.²⁰

Podemos ver que todo ato considerado como cooperativo versa sobre o ato praticado pela cooperativa em prol do cooperado e vice e versa.

¹⁹ MUNHOZ, Camila Alves. **Ato cooperativo e seu tratamento jurídica tributário especial**. Curitiba. 2005, p.17.

²⁰ Lei nº 5.764, de 1971, art. 79 e art.2º da LC nº 130, de 2009; **Parecer Normativo CST nº 38 de 01.11.1980**, item 3.1.

1.4 – Dos atos não Cooperados

Diferentemente do que dispõe o art. 79 da lei de nº 5.764/71, os atos não cooperativos são aqueles considerados como operações mercantis efetuadas pela sociedade cooperativa, em seu próprio nome, por obvio sem a participação dos cooperados, ou seja, as vendas referem-se aquelas efetuadas pela sociedade, sob seu próprio nome e sem a participação dos sócios.²¹

Outra característica importante dos atos não cooperados, é que eles são tributáveis, ou seja, diferentemente dos atos cooperados os atos não cooperados, cujos os rendimentos são provindos destes, além de serem tributáveis, não podem ser distribuídos, uma vez que a partir do momento que são obtidos começam a integrar de forma obrigatória a conta Funda de Assistência Técnica, Educacional e Social.²²

Dentre as possibilidades de se ter atos não cooperativos encontra-se a comercialização ou industrialização pelas cooperativas agropecuária ou de pesca; produtos da agricultura e pecuária destinados a completar lotes em cumprimento de contratos, ou objetivando suprir a capacidade ociosa de suas instalações industriais, adquiridos por pessoas que não constituem o rol de associados das cooperativas; o fornecimento de bens ou serviços a pessoas não associadas, objetivando com que se mantenha o objetivo social da cooperativa; as aplicações financeiras; contratação de bens de terceiros não associados e também a participação em sociedades não cooperativas, podendo ser publicas ou privadas, com a finalidade de atender os objetivos acessórios e complementares.

Salienta-se a diferença dos atos típicos para os atípicos se dá pela realização ou prestação de serviços de terceiros não cooperados.

²¹ TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola.** Caxias do Sul 2014. p. 26.

²² TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola.** Caxias do Sul 2014. p. 26.

CAPÍTULO II – TRIBUTAÇÃO E O ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo iremos discorrer acerca do que se conceitua como tributo, qual a sua aplicação dentro das cooperativas e por qual motivos em casos de atos atípicos incidem a cobrança tributária.

2.1 – Do Conceito de Tributo

Ao realizarmos uma análise intrínseca dentro do Código Tributário Brasileiro, encontraremos a primeira denominação do que se conceitua como sendo tributo.

Isto, pois, conforme elenca o 3º do CTN entende-se como sendo tributo é conceituado como sendo:

Art. 3º 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.²³

Ou seja, conceitua-se como sendo tributo, aquela prestação pecuniária que no Brasil é caracteriza pela moeda real, pago mediante uma atividade administrativa realizada e que esteja plenamente vinculada a prestação pecuniária.

Segundo dispõe Eduardo Marcial Ferreira:

O tributo em si é uma prestação de caráter não sancionatório, embora o inadimplemento quanto à obrigação tributária propicie a aplicação de penalidade, donde deparamos, por vezes, com a cobrança de tributo e a exigência da penalidade a um só tempo, pois vêm permeados na mesma notificação de lançamento ou auto de infração.²⁴

O tributo a ser pago, de forma alguma pode ser conhecido como sendo sanção por parte do poder estatal, isto porque se caracteriza como sendo uma obrigação constituída pelo próprio individuo e que caracteriza um pouco a melhoria de vida.

No que desrespeita o Estado, esse por sua vez impõe ao individuo esse tipo de prestação obrigatoria para que seja possível realizar a manutenção e

²³ BRASILIA. **Código Tributário Nacional**. Lei de nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Art. 3º. Vade Mecum Saraiva, ed. 2019.

²⁴ FERREIRA, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.p. 94.

desenvolvimento do Estado.

Conforme preconiza Kennedy Luiz:

Outro aspecto importante do tributo é que o mesmo é determinado pelo seu fato gerador. Dessa forma, a partir do momento em que se surge um fato gerador, ou seja, o fato que ocasiona o nascimento de um tributo será cobrado uma contraprestação correspondente.²⁵

Vale salientar que a origem do tributo se dá pelo seu fato gerados, ou seja, pela atitude realizada do indivíduo que o fez sair de uma determinada situação, como por exemplo, a partir da compra de um carro seu dono será obrigado a adimplir seu IPVA.

Nesse mesmo sentido, elenca o Código Tributário Nacional ao dizer:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e as demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.²⁶

Para que o fato gerador de origem a obrigação de pagamento do tributo, é necessário que se esteja presente três elementos essenciais, que são a legalidade, economicidade e causalidade.

Com isso para que o fato gerador seja capaz de gerar a obrigação de pagamento de um determinado tributo, é necessário que o motivo que ocasionou a obrigação de pagar seja algo que esteja permitido pelo ordenamento jurídico.

2.2 – O Regime de Tributação das Cooperativas e sua Incidência nos Atos Cooperativos

As cooperativas por serem regida por lei específica própria não poderão optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições e Empresas de Pequeno Porte denominado como simples.²⁷

No entanto de forma excepcional, somente a Sociedade cooperativa de consumo poderá aderir ao simples.

Ademais, desde que não se enquadrem nas condições de obrigatoriedade na

²⁵ LUIZ, Kennedy. **A inconstitucionalidade do Inciso V do art. 230 da lei 9.503/97**. Caratinga. 2018, p. 11.

²⁶ BRASILIA. **Código Tributário Nacional**. Lei de nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Art. 3º. Vade Mecum Saraiva, ed. 2019.

²⁷ BRASILIA. **Código Tributário Nacional**. Lei de nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Art. 3º. Vade Mecum Saraiva, ed. 2019.

apuração de lucro real, as sociedades cooperativas podem optar pela tributação com base no lucro presumido. Ou seja, tendo como base o lucro que se terá ao final dos trabalhos de seus projetos e contratos.²⁸

No entanto, para que o regime de tributação seja com base no lucro presumido é necessário que se haja manifestação da cooperativa através do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, o que corresponde ao período de apuração de cada ano calendário.

Por ser considerada como entidade sem fins lucrativos e prestarem serviços somente para seus sócios através de ato cooperado as cooperativas são entidades com regras de não incidência de algumas obrigações tributárias, como por exemplo, o ICMS, uma vez que não há negociação com terceiros.

No entanto, conforme salienta Cristiane Tonello:

Em referência ainda ao mesmo autor, estas sociedades quanto efetivarem as vendas tributam o ICMS como às demais empresas do mesmo ramo, pois para vendas internas ela terá também como as demais o direito ao aproveitamento de crédito. Portanto se houve a circulação de mercadorias a cooperativa ficará sujeita ao imposto de acordo com a legislação estadual que efetuar as operações.²⁹

Assim, o ICMS somente será devido se houver a circulação de mercadorias.

No que tange a substituição tributária de ICMS/ST Cristiane Tonello dispõe:

Evidencia que a Substituição Tributária (ST), é uma maneira que os governos Federais e Estaduais encontraram para a arrecadação de tributos, por meio de legislação. Esta substituição deixa ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento devido ao seu comprador, e depois este contribuinte deverá repassar para o governo. Neste imposto á uma Margem de Valor Agregado (MVA), que é uma estimativa de preço que será cobrado do consumidor final, sobre a qual é realizado o recolhimento do ICMS. A mercadoria sujeita a este regime tem o seu MVA estabelecido em Convênios ou protocolos.³⁰

Dessa forma, define-se que a substituição tributária ocorre quando o contribuinte possui a responsabilidade de arcar com o pagamento do tributo ao seu comprador, e logo após o próprio contribuinte repassar o referido valor para o governo.

²⁸ FERREIRA, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.p. 94/100.

²⁹ TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola**. Caxias do Sul, 2014. p. 38.

³⁰ TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola**. Caxias do Sul, 2014. p. 38.

É possível ver a cobrança através da substituição, quando o contribuinte ao comprar determinado produto a alíquota correspondente a determinado imposto se encontra no produto de forma embutida.³¹

No que tange o IPI, ou seja, o denominado Imposto Sobre Produtos Industrializados, cabe a cooperativa que possui como gênero a industrialização de produtos, adimplir com o pagamento referido deste imposto.

Neste norte, Júlio Cesar Zanluca dispõe:

A cooperativa é considerada estabelecimento industrial quando executa qualquer das operações consideradas como industrialização. Neste caso, deverá recolher o IPI correspondente à alíquota aplicável a seus produtos, dentro dos moldes exigidos pelo Regulamento respectivo.³²

Como exposto, cabe às cooperativas o dever de recolher o IPI quando se trata de produtos industrializados.

Já o ISS – imposto sobre serviço, somente é devido quando se presta serviços a terceiros tributados pelo imposto referido. No caso da cooperativa, este não terá obrigação de recolher o ISS, tendo em vista que conforme exposta na lei de regulamento geral das cooperativas, não é cabido a tributação por ISS, uma vez que os atos cooperados não incidem em operação de mercado e nem contrato de compra e venda.

Quando ao PIS, este será de responsabilidade de pagamento da cooperativa, podendo ser pago de duas formas.

A primeira se dará mediante aplicação de 1% sobre a folha de pagamento mensal de seus empregados.

Enquanto a segunda se dá sobre a receita bruta, onde se calcula a alíquota de 0,65 %, a partir de 01/11/1999.

2.3 – A Tributação dos Atos Atípicos

No que desrespeita a tributação dos atos atípicos, essa deveria ser interpretado conforme o artigo 146 da Constituição Federal, em conjunto com o artigo 79 da lei de nº 5.764/71.

³¹ TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola**. Caxias do Sul, 2014. p. 38/42.

³² ZANLUCA. Júlio Cesar. **Tributação das sociedades cooperativas**. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/guia/cooperativas.html>>. Acesso em: 11 de novembro de 2014.

Devem ser interpretadas de forma em conjunto, uma vez que se faz necessário a contemplação dos atos praticados por terceiros, considerados como atípicos, como sendo atos cooperados para fins tributários.

Isto, pois, os atos considerados atípicos incidem tributos sobre eles, no entanto, tal fato não deveria ocorrer. Ora, se a função do ato atípico é atender uma necessidade da cooperativa para que consiga cumprir com seus ideais, por que tributá-los?

Dessa forma, ao se tributar um ato atípico, ou seja, aquele prestado à sociedade cooperativa e aos seus associados, por pessoas não associadas desfaz o objetivo central da cooperativa.

Neste feito, o ato típico ou atípico possui o mesmo objetivo atender os interesses da cooperativa, devendo, portanto, serem tributados de forma igual.

Os atos cooperativos são tidos como sendo intributáveis, no entanto os denominados atos não cooperados/atípicos são tributáveis, pois envolve uma relação jurídica com terceiros.

Uma vez que se entende como não devido a tributação sobre ações realizadas por ato cooperativo, não se pode querer cobrar tributações de atos atípicos a estes.

Conforme entendimento do STJ, não poderá incidir a cobrança de tributos decorrentes de atos cooperados. Assim julgou a suprema corte.

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATO COOPERATIVO CARACTERIZADO. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO COM TERCEIROS. ARTIGO 79 DA LEI Nº 5.764/71.

1. A Corte de origem considerou que os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos e não pela cooperativa, que apenas repassa aos associados os recursos pagos pelos planos/seguros/convênios de saúde. Nesse contexto, deve-se admitir tão somente a incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos associados (valor fixo), consoante disposto no art. 9º, parágrafo único, do DL 406/68.

2. Não é possível a tributação pelo ISS sobre a atividade prestada pela cooperativa - recebimento dos valores pagos pela prestação dos serviços, posteriormente repassados aos cooperados com as deduções das despesas operacionais - quer pela absoluta ausência de tipicidade (aspecto material), já que não há, nem nunca houve, previsão de incidência do imposto sobre essa atividade em quaisquer das listas anexas até hoje elaboradas (DL 406/68, LC 56/87 ou LC 116/03); quer pela gratuidade do serviço (aspecto dimensível), que obsta a quantificação do imposto por ausência do elemento "preço".³³ NEGRITEI

Dessa forma, não cabe a cobrança de tributo sobre atos cooperados, não devendo caber também sobre os atos não cooperados, tendo em vista que o objetivo

³³ BRASÍLIA. **Resp nº 1213479/AL**. Relator Min, Castro Meira, DJE 23/11/2010.

principal do ato não cooperado, assim como o cooperado é atender os objetivos da cooperativa.

Assim o Superior Tribunal de Justiça, ainda expõe:

TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

As cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos, praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros;

b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquirem planos de saúde.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos conforme determinação do art. 87 da Lei 5.764/71.

As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

A incidência do ISS sobre valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.³⁴

Recurso provido.

Depreende-se da leitura do julgamento acima a possível inconstitucionalidade existe entre as normas tributárias, onde uma não realiza cobrança dos tributos (art. 79, lei 5.674) pois conforme expresso em lei, por se tratar de cooperativa e não objetivar fins lucrativos não incide tributos sobre seus atos.

Enquanto a outra com o mesmo objetivo da primeiro, porém sendo realizado por pessoa diversa a qualidade de cooperado, incide sobre seus serviços a cobrança de ISS, conforme salienta o art. 87 da lei 5.764/71. Isto, pois, a lei dispõe o seguinte:

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.³⁵

Ao realizar a leitura do artigo acima, é possível verificar o qual a lei pode ser controversa, uma vez que ao tributar os atos realizados por pessoas não cooperados em prol da cooperativa desfaz a caracterização da própria cooperativa, fazendo se tornar uma empresa que objetiva lucro ao final.

Como se sabe, a cooperativa compreende como sendo atividade sem fins lucrativos, e por esse motivo não incide sobre seus atos alguns tributos como é o caso

³⁴ BRASILIA. **Resp nº 254549/CE**. Relator Min, José Delgado, 1ª turma, RSTJ – 139/86.

³⁵ BRASILIA. **Lei nº 5.674 de 16 de dezembro de 1971**. Define a política nacional de cooperativismo. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5764.htm>. Acesso em:05/11/2019.

do ISS, no entanto, a partir do momento em que o dispositivo legal faz alusão da cobrança do referido tributo, acaba por contraria os objetivos da cooperativa, fazendo-a se comparar a empresa com finalidade de obtenção de ganhos.

Vemos assim, que ao realizar cobrança de tributos de atos de terceiros, a cooperativa será comparada por aqueles que não conhecem seus fundamentos e objetivos como uma empresa normal, que visa sempre o lucro ao final, sem ao menos ser observado todas as vertentes que regem o ordenamento e estrutura das cooperativas.

CAPÍTULO III – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Compreende-se como princípios constitucionais aqueles necessários para que a tributação do país possa ocorrer de forma legal e igualitária para seus cidadãos.

O presente capítulo discorrerá a respeito dos princípios constitucionais se delimita quais os tributos são incidentes de determinada atividade, bem como também iremos verificar a imunidade ou não da tributação de atos não cooperativos.

3.1 – Do Princípio da Legalidade

Protegida pelo ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade constitui-se como sendo um dos grandes pilares que constitui o Estado democrático de Direito, isto, pois é através deste princípio que são criados os tributos.

É justamente este princípio que aduz que a cobrança de determinado tributo somente poderá ocorrer se houver uma lei que discipline seu fato gerador e como ocorrerá sua cobrança.

Elencado dentro dos rolos de direitos fundamentais, o princípio da legalidade encontra respaldo no art. 5º da Constituição da República do Brasil, quando diz:

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

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;³⁶

Portanto, o tributo somente será devido quando houver lei que o tenha criado, caso o contrário não poderá o estado ou município realizar cobranças de tributos que não sejam criados por lei.

Segundo Rosa Júnior:

O princípio da legalidade tributária teve seu berço de origem na Magna Carta Libertatum, documento imposto em 1215, pelos barões ingleses ao rei João sem Terra, com a finalidade de limitar os seus poderes reais, em razão principalmente da maneira exorbitante e abusiva com que impunha aos cidadãos.³⁷

³⁶ BRASILIA. **Constituição Federativa do Brasil 1988**. Vade Mecum. Saraiva, 2019.

³⁷ ROSA, Júnior; LUIZ, Emygdio da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2006, p.225.

Ou seja, o princípio da legalidade tributária esta ligada de forma direta com a tipicidade, isto porque não basta apenas que uma lei exista é necessário que a referida lei traga em seu tero elementos caraterizadores da relação obrigacional tributária.

É de competência do princípio da legalidade dispor a respeito da forma como o tributo será originado, qual será o seu fato gerador e quais as situações hipotéticas poderão ocorrer para que se incida a cobrança do mesmo.

Conforme preconiza o art. 150, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;³⁸

Através da leitura do artigo acima, podemos verificar que a legislação brasileira assegura a todo contribuinte de que o tributo não sofrerá alterações ou aumento sem que haja prévia autorização em lei.

3.2 – Do Princípio da Igualdade ou Isonomia

Compreende como sendo o princípio da Isonomia ou Igualdade aquele cujo objetivo é fazer com que todos sejam considerados iguais perante a lei, sem possuir qualquer distinção de qualquer natureza.

Objetivando proteger o referido princípio, o artigo 150, inciso II da CF/88 dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;³⁹

Neste viés, observamos que o tratamento ainda que seja para a cobrança de tributo, deve ser pautado de igualdade, afim de que todos quanto a cobrança é devida sejam tratadas de forma isonômica.

Segundo Amaro:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que diante da lei x toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até ai, o princípio da igualdade esta dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhes faculta diversificá-las para o fim

³⁸ BRASILIA. **Constituição Federativa do Brasil 1988**. Vade Mecum. Saraiva, 2019.

³⁹ BRASILIA. **Constituição Federativa do Brasil 1988**. Vade Mecum. Saraiva, 2019.

de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei.⁴⁰

Assim, não poderemos tratar ainda que de forma diferente e desigual os contribuintes obrigados a pagar determinado tributo. Na área tributária, não se encontram diferença entre as pessoas, e quando estas são diferentes é papel do direito proteger e fazer com que sejam tratadas o mais igual possível.

3.3 – Do Princípio da Irretroatividade e Anterioridade

Quanto ao princípio da anterioridade, este se criou em decorrência do princípio da anualidade, que disciplinava sobre a necessidade das leis fiscais com caráter tributária de submeterem anualmente a uma autorização expressa pela lei orçamentária.

Seu fundamento, se encontra explícito no art. 150, inciso III, alínea B e C e dispõe sobre a cobrança de tributos, no mesmo exercício financeiro em que tenha se publicado a lei que o instituiu ou aumentou.⁴¹

Com isso se constata que a cobrança do tributo, logo se dá a partir do momento em que a lei o disciplinou.

Sob a inteligência de Rosa Júnior:

O princípio da anterioridade da lei fiscal visa a evitar que se cobre do contribuinte tributo, cuja lei de instituição ou majoração, tenha sido publicada no mesmo exercício financeiro de cobrança. Desse modo, o princípio em tela evita que o contribuinte seja apanhado de surpresa no transcorrer do exercício financeiro, daí ser denominado também de princípio da não surpresa, permitindo que o contribuinte possa fazer planejamento fiscal de suas atividades.⁴²

Com isso, tem-se que o objetivo central desse princípio é cuidar para que os cidadãos não sejam surpreendidos de uma hora pra outra, sendo obrigados a realizar o pagamento de um determinado tributo sem antes haver uma lei que o discipline.

Essa é a oportunidade que o cidadão possui de conseguir se organizar novamente, tentando colocar na balança todas as suas finanças, com o intuito de não lhe faltar nada em decorrência da nova norma ou do aumento do tributo.

⁴⁰ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Saraiva. São Paulo. 2005, p. 135.

⁴¹ BRASILIA. **Constituição Federativa do Brasil 1988**. Vade Mecum. Saraiva, 2019.

⁴² ROSA, Júnior. Luiz Emygdio da. **Manual de direito financeira e direito tributário**. 2006.p. 336.

A anterioridade utilizada pelo legislado é a denominada nonagesimal, ou semana, a lei inovadora ou alterativa de um tributo somente poderá possuir efeitos se contados noventa dias após sua promulgação, permitindo que o contribuinte não seja pego de surpresa.

Já a irretroatividade nesse caso, impossibilita que a cobrança de tributos de leis anteriores sejam cobradas.

Assim, elenca Rabello Filho:

O princípio da irretroatividade da lei tributária, portanto, está posto na altiplanura constitucional (art. 150, III, a, CF/88) no sentido de proibir a união, estados e Distrito Federal e municípios, a exigência de tributos no que diz respeito a fatos ocorridos em data anterior a vigência da nova lei tributária, isto é a que prescreveu a instituição ou o aumento do gravame.⁴³

Desse modo, a irretroatividade protege de forma geral o contribuinte, para que não seja cobrado tributos de leis passadas no tempo atual.

⁴³ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo. Ed. Revista dos tribunais, 2002, p. 94.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cumprir salientar que a presente pesquisa monografia em todo seu teor visa explanar a respeito da divergência ocorrente na cobrança de tributos considerados atos não cooperados em cooperativas. Tal divergência se dá em decorrência da cobrança de tributos em atos considerados atípicos, uma vez que estes atos são aqueles realizados por terceiro para cumprimento integral das atividades da cooperativa.

Conforme prevê o art. 73 da lei de nº5.764/71 os atos considerados como atos cooperativos são aqueles praticados de forma direta pela cooperative e seus associados e vice e versa. Tais atos não constituem cobrança de tributo, isto porque as cooperativas não possuem objetivo final de obtenção de lucro, não sendo considerados operação de mercado, nem de contrato de compra e venda.

Já os atos não cooperados ou atípicos são aqueles realizados por pessoas não associadas que através de seus serviços e produtos contribuem para o alcance final do objetivo principal da cooperative. Ainda que sejam atos praticados em prol da cooperativa, e para cumprimento do objetivo do cooperativismo esses atos são tributados, incidindo os tributos referentes as mercadorias e ao serviço prestado.

Neste viés se encontra uma clara divergência, isso pois, uma vez que os atos cooperados não podem ser considerados tributados em decorrência do objeto da cooperative, os atos não cooperados também não deviam incidir tributação, pois eles também constituem como meio que irão auxiliar para o resultado final da cooperativa.

Dessa forma, os atos atípicos para fins de tributação eram pra acompanhar a mesma redação que dispõe o art. 79 da lei de nº 5.764/71, pois possuem o mesmo objetivos com os atos descritos no referido artigo. Indubitavelmente, ao se tributar atos atípicos se desfaz o propósito principal da cooperative, ferindo o que dispõe a lei do cooperativismo.

Entende-se, portanto, que para fins de consideração os atos realizados por terceiros podem ser considerados como atípicos, no entanto, não deve incidir tributos sobre eles, uma vez que embora não sejam realizados por associados possuem caráter de atos necessários para funcionamento das cooperativas, sendo atos essenciais aos cumprimentos de suas atividades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Saraiva. São Paulo. 2005.

BARROS, Lousanne Cavalcanti; SILVA, Silvana Pereira; AMARAL, Hudson; MELO, Alfredo Alves de Oliveira. **Análise de Crédito: um estudo empírico em uma Cooperativa de Crédito**. ENEGEP 2005 ABEPRO 2156. XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção – Porto Alegre, RS, Brasil, 29 out a 01 de Nov. de 2005.

BRASILIA. **Código Tributário Nacional**. Lei de nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Art. 3º. Vade Mecum Saraiva, ed. 2019.

BRASILIA. **Constituição Federativa do Brasil 1988**. Vade Mecum. Saraiva, 2019.

BRASILIA. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo. Brasil. 1971.

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

FERREIRA, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

LUIZ, Kennedy. **A inconstitucionalidade do Inciso V do art. 230 da lei 9.503/97**. Caratinga. 2018.

MUNHOZ, Camila Alves. **Ato cooperativo e seu tratamento jurídica tributário especial**. Curitiba. 2005.

ORGANIZAÇÃO E SINDICATO DAS COOPERATIVAS DE MINAS GERAIS. **Informações econômicas e sociais do cooperativismo mineiro**. Belo Horizonte: Gerência Técnica do Sistema Ocemg/Sescoop-MG. 2011.

PRADO, Flavio Augusto Dumont. **Tributação das Cooperativas a Luz do Direito Cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2004.

RECH, Daniel. **Cooperativas: uma alternativa de organização popular**. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

ROSA, Júnior; LUIZ, Emygdio da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 2006.

TONELLO, Cristiane. **Análise comparativa dos aspectos tributários das vendas internas em relação às vendas externas em uma cooperativa vinícola**. Caxias do Sul, 2014.

ZANLUCA. Júlio Cesar. **Tributação das sociedades cooperativas.** Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/guia/cooperativas.html>>. Acesso em: 11 de novembro de 2014.