Ato Cooperativo, Operação de Mercado e Tributação

Marco Túlio De Rose
Advogado/Membro FESDT

I. Introdução

1.1. O caráter potencialmente conflituoso da relação Fisco-Cooperativas tem seu "front" de combate no espaço e no tempo em que as cooperativas praticam, com evidência, atos de mercado.

1.2. A afirmativa acima também tem pressupostos. O primeiro deles a existência, no ordenamento jurídico, de regra especial que consagre tratamento diferenciado para o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas[237].

1.3. O segundo de que não é a prática de operações de mercado pela cooperativa que gera o confronto, mas sua evidência e visibilidade, posto que não há cooperativa que não desdobre suas atividades em operações de mercado[238].

1.4. Recentemente, em relação às cooperativas de trabalho e serviços(principalmente médicos e odontológicos) e consumo, comparecem decisões administrativas e judiciárias, que tais entidades, quando praticam operações de mercado, perdem suas características cooperativas e se submetem ao regime tributário comum.

1.5. A asserção possui dois significados alternativos. Aquele no qual a operação de mercado é subsumida no ato cooperativo e no regime tributário próprio deste. Aquele no qual a operação de mercado submete-se ao regime tributário comum das empresas, com abstração do regramento relativo ao ato cooperativo e aquele no qual se deve compatibilizar os dois regimes, respeitando a tributação incidente os atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas tributadas.

---

237 No Brasil, a Constituição Federal, em seu artigo(art.) 146, III, "*c*" estabelece a necessidade da lei complementar estabelecer "*tratamento adequado*" ao ato cooperativo praticado pela cooperativa com seus associados. Em face disto, na ausência da edição de lei complementar, tem sido entendido que os dispositivos tributários da Lei nº 5.764, de 1971, que estabelece o tratamento legal para as sociedades cooperativas no País, é recepcionado enquanto lei complementar, o que estabelece regramento especial tributário aos atos cooperativos.

238 A cooperativa fechada em si mesmo, com os sócios intercambiando apenas entre si e com a entidade é uma concepção que jamais esteve na cogitação do legislador no momento em que criou o regramento tributário em vigor, sendo portanto falsa.

1.6. Duas decisões do Superior Tribunal de Justiça personificam as duas últimas correntes, respectivamente, a saber, da não aplicação do regramento relativo ao ato cooperativo e do resguardo das duas dimensões. A primeiro é manifestada no acórdão da 2ª Turma, Relatora a Ministra Eliana Calmon. A segundo por recente aresto da 1ª Turma, Ministro Luis Fux.

1.7. O primeiro acórdão assim consigna:

> "A cooperativa, quando serve de mera intermediária entre seus associados(profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, está isenta de tributos, porque exerce atos cooperativos(art. 79 da Lei nº 5.764/71) e goza de não-incidência.
>
> Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato negocial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade de verdadeira empregadora[239]."

1.8. O segundo, na sua ementa, põe e esgota o assunto, com sua própria versão:

> "No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos, estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação.(...)
>
> A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo, e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem 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", ressalva, todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos(art. 87).
>
> A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como decorrentes da conversão do produto(bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos de associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo(ou , neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa[240]."

239 Recurso Especial nº 215-311-MA, julgado em 10.10.2000.

240 Agravo Regimental no Recurso Especial nº 882.891-SP, julgado em 06/05/2008.

1.9. O objeto deste trabalho é cotejar as exegeses representativas dos arestos referidos e concluir pela mais adequada, no nosso entendimento, à Lei, à doutrina jurídica tributária e à doutrina jurídica cooperativa.

1.10. Neste sentido, inicia pela exposição da regra geral da tributação dos valores decorrentes do ato cooperativo; segue pela visão descritiva das operações de mercado das cooperativas; discorre sobre os aspectos tributários desta operação e conclui ao final sobre a compatibilidade dessas regras.

II. Regra Geral da Não-incidência Tributária e Ingressos do Ato Cooperativo

2.1. Desde a Lei nº 5.764, de 1971, dúvidas não mais restaram no sentido de que a expressão econômica do ato cooperativo, apurável na cooperativa, não constitui fator gerador de incidência tributária baseada na receita ou no resultado[241].

2.2. Em face disto, desde aquele tempo, os estudiosos do regime jurídico das sociedades cooperativas entendem, a uma voz, que a regra geral destas sociedades, ao menos em relação aos tributos que tenham por base receita, renda, ou resultado tributável, seria a da não incidência tributária, qualificada por norma legal expressa[242].

2.3. No âmbito legislativo formal, o Regulamento do Imposto de Renda alterou a toponímia das regras sobre sociedades cooperativas acolhendo aquela que é, a nosso juízo, a melhor orientação doutrinária[243].

2.4. Na legislação formal e material, muito embora a Lei Complementar fale de isenção de sociedades cooperativas, o Superior Tribunal de Justiça corretamente interpretou o texto legal como sendo regra de não incidência[244].

2.5. A diferenciação é mais que sutil, pois consabidamente a regra de isenção consagra a existência da obrigação tributária e a existência, igualmente, de regra

---

241 Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei[a contrariu sensu, os atos cooperativos, definidos no art. 79 da Lei não geram renda tributável, como foi a norma redigida, de forma positiva, nos Regulamentos do Imposto de Renda a partir de 1971.

242 Veja-se Reginaldo Ferreira Lima, Direito Cooperativo Tributário, página 202 e Carlos Erwino Gulyas, Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, itens 7.3.5 e seguintes.

243 No Regulamento do Imposto de Renda de 1980, as Cooperativas eram reguladas no Livro II, Tributação de Pessoas Jurídicas, Capítulo III, Isenções, Seção V. No atual Regulamento, Decreto nº 3000, de 1999. No atual Regulamento(Decreto nº 3000, de 1999, estão no Livro II, Capítulo III, Seção V, sob o título "Sociedades Cooperativas – Não Incidência".

244 Recurso Especial nº 573.393-RS, julgado em 16.03.2004, relator Ministro Castro Meira: "***Cuida-se de uma NÃO-INCIDÊNCIA PURA E SIMPLES, e não de uma norma de isenção.***"

que exclui alguém ou algo dos efeitos desta regra, enquanto a não-incidência ou implica no reconhecimento exegético da inexistência da obrigação tributária, ou decorre da mesma consideração, feita pelo próprio legislador[245].

2.6. A inserção, no texto constitucional, de norma que indica a necessidade de um tratamento especial ao ato cooperativo, também aponta nesta direção. A uma, porque não é boa prática técnica estabelecer isenções em texto constitucional(se é que isto seja possível), a duas em face do reconhecimento de que o tratamento diferenciado alcança apenas o ato cooperativo praticado pela cooperativa(não os atos cooperativos praticados pelos cooperados), permitindo uma hermenêutica satisfatória no que diz respeito à não-incidência tributária e francamente incompleta, se pensássemos que se tratasse de uma isenção[246].

2.7. A pré-compreensão do porquê da não-incidência aponta para considerações doutrinárias de certa forma pacíficas, a saber:

2.7.1. a cooperativa é considerada sociedade sem economia própria, pois toda ela é vocacionada para fomentar a economia particular dos seus sócios, sendo que seu patrimônio somente existe quando a assembléia dos sócios permite que ela adquira, por determinação específica ou genérica, desde que inserida em Estatuto previamente aprovado pela mesma assembléia[247];

2.7.2. em face desta condição de economia auxiliar, a patrimonialidade de uma cooperativa é sempre problemática, pois na maior parte das vezes em que atua, está agregando valor econômico não para si, mas para seus cooperados[248];

2.7.3. o reconhecimento deste fato gera a consideração que grande parte dos valores que ingressam numa sociedade cooperativa, em virtude dos negócios que a mesma realiza para participação(lato senso) dos seus sócios, não constituem receita da mesma sociedade, pois não significam acréscimo patrimonial na mesma[249];

2.7.4. se fossem consideradas receitas, os valores que a cooperativa recebe pelos atos cooperativos que pratica , teriam que ser registrados imediatamente como despesas, pois estariam comprometidos com o repasse aos seus titulares, que são os sócios[250];

245 Nelson Leite Filho, Da Incidência e não-Incidência, Isenção e Imunidade, p. 160.

246 Diz o art. 146, III, "c", da Constituição: ***"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."***

247 Walmor Franke, Direito das Sociedades Cooperativas, Capítulo III, nota 4, p. 11;

248 Já tentamos esboçar o fundamento da lacuna de patrimônio próprio, como regra, nas cooperativas, na obra Direito Tributário Cooperativo, no artigo "Cenário Constitucional e a Visão para a Edição da Lei Complementar Tributária Cooperativista, p. 61 e seguintes.

249 O Superior Tribunal de Justiça, em lapidar acórdão, decidiu que a receita somente ocorre quando implica em acréscimo patrimonial de quem a arrecada. Fora destas hipóteses, não se há de falar em receita(Recurso Especial nº 411.580-SP, relator Ministro Luiz Fux.

250 Carlos Erwino Gulyas, op. sup. cit., de forma lapidar, item 6.14.1.

2.7.5. em face disto, apropriado tecnicamente é considerar que as cooperativas estão fora da regra de incidência tributária quando a mesma regra tem como componente indispensável a receita, líquida, ou bruta.

2.8. A contabilidade brasileira, cuja tendência conservadora em termos de exegese legal é notória e compreensível, reconheceu tal circunstância determinando, através de norma técnica, a diferenciação entre receita de uma cooperativa e ingresso numa cooperativa, considerando esta última espécie, como aqueles valores que são registrados na contabilidade, pois decorrem da prática de atos cooperativos, sem que impliquem em alteração patrimonial, conforme diferença entre ingresso e receita estabelecida no Direito Financeiro, em face dos tributos que entram com destinação(contribuições sociais vg.) e constituem ingressos públicos e aqueles sem destinação específica(as receitas públicas tecnicamente ditas)[251].

2.9.)A baixa ou inexistente patrimonialidade dos valores de uma pessoa jurídica foi fundamento da inexistência, por largo período histórico, da tributação dessas pessoas, podendo-se dizer que, no mundo todo, o Direito Tributário afirmou-se a partir do desprezo de tal consideração, com exceções, entre as quais pontifica a sociedade cooperativa.

2.10. Contribuiu para a tributação das pessoas jurídicas e superação da tese da sua inexistente capacidade contributiva, a prática de operações de mercado.

III. A Ocorrência Ordinária da Tributação da Operação de Mercado

3.1. As operações de mercado informam diversos aspectos da tributação, entendido como mercado o local, real ou ideal, onde se processam trocas de bens e serviços economicamente significativos.

3.2. Constitui a negociação de mercado e os seus resultados fenômenos clássicos de manifestação de riqueza e da conseqüente capacidade contributiva. Também pelo mercado é obtida a base de cálculo de vários tributos(como os impostos prediais, baseados no valor venal dos bens). Os valores dos negócios de mercado são, por sua vez, normalmente tributáveis, como receita, ou como preço.

---

251 Falamos da Norma Brasileira de Contabilidade 10.8, item 10.8.1.4 , que especifica:
10.8.1.4. – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios(conforme definido em lei). Aquela originada de ato não cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

3.3. Deriva destas circunstâncias a consideração de que os negócios de mercado são normalmente tidos e havidos como constitutivos de operações que entram na cadeia dos fatores que geram as obrigações tributárias.

3.4. Em face disto, tanto quanto a ausência de "patrimonialidade", própria das cooperativas quando praticam atos cooperativos, afasta a incidência tributária, a presença de operações de mercado, quando constatável, induz a consideração de tratar-se de atividades que ensejam a tributação em sentido amplo.

3.5. Resulta daí uma confluência aparentemente contraditória, no momento em que se encontra uma cooperativa em plena prática de atos de mercado. Haveria uma não incidência tributária imersa num caldo de cultura de atividades integralmente tributáveis.

3.6. Naturalmente a questão seria resolvida no binômio regra-exceção, quando se tratasse de uma operação esporádica, tal qual a venda de um bem ocioso integrante do patrimônio da cooperativa. Nestes casos, aplicável seria a exceção da tributação da receita e do resultado, sem detrimento da regra geral de não-incidência tributária.

3.7. A matéria enseja mais aprofundada consideração, no momento em que se observa tratar-se de atividade corriqueira da cooperativa, que desenvolve seus atos cooperativos mediante a prática sucessiva de operações de mercado. Esta é, precisamente, o objeto de nossas próximas reflexões e da conclusão final deste artigo.

3.8. Considerações que passam pela enunciação de um óbvio incrivelmente oculto, em face da pouca reflexão sobre o fenômeno jurídico das sociedades cooperativas no Direito brasileiro, que reflete a circunstância sociológica de entidades que atendem a princípios ideológicos que não são os de uma sociedade capitalista(embora sejam com ela compatíveis), num paradoxo que somente a pós-modernidade jurídica, ao reconhecer a característica da feudalização do Direito, soube reconhecer.

IV. O Caráter Ordinário da Operação de Mercado Cooperativa

4.1. Sem dúvida que uma cooperativa tem como finalidade prestar serviços aos seus sócios[252] o que o faz, basicamente, mediante a prática, com os mesmos(ou com as cooperativas que lhe são associadas), de atos cooperativos[253].

252 Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica

253 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.

4.2. No entanto, igualmente indubitável é que este ato cooperativo, na verdade um negócio jurídico, pois pressupõe o concurso de duas ou mais vontades[254], convoca, necessariamente, a realização do que a doutrina cooperativista alemã chama de negócio de contrapartida.

4.3. Este negócio de contrapartida é normalmente praticado com terceiros, estranhos ao quadro social e localizados dentro do que chamamos de mercado, circunstância que para os estudiosos do Cooperativismo e da tributação das cooperativas não causa novidade ou surpresa alguma[255].

4.4. Assim, não há uma antítese entre os negócios de mercado e os atos cooperativos, tanto quanto aqueles sejam estritamente indispensáveis à prática destes. Ao contrário, entre um e outro existe uma interação que faz com que não exista um, sem que indispensavelmente ocorra o outro, numa relação lógica de implicação(se há ato cooperativo, então há negócio de mercado que seja de contrapartida àquele).Decorre daí que a relação entre ato cooperativo e ato de mercado, não se rege pelo antagonismo, mas pela complementaridade.

4.5. Exemplifiquemos:

4.5.1. uma cooperativa de crédito necessita realizar aplicações financeiras de vulto, para compensar os depósitos a prazo de seus sócios, o que faz, conforme o regramento que lhe é traçado pelas autoridades financeiras, junto às instituições financeiras do mercado;

4.5.2. Uma cooperativa de consumo não consegue adquirir bens, para fornecer aos seus sócios, a mais das vezes, que não seja os adquirindo de produtores ou comerciantes que se situam no mercado;

4.5.3. Uma cooperativa de eletrificação rural normalmente obtém energia para transmissão aos seus cooperados mediante aquisição de uma concessionária estabelecida no mercado de produção e distribuição de eletricidade;

4.5.4. Uma cooperativa de produção agrícola somente consegue desenvolver sua atividade finalística de prestação de serviços aos sócios no momento em que comercializa a produção dos seus cooperados no mercado, interno ou externo;

---

254 Sobre a diferença entre ato jurídico senso estrito e negócio jurídico, insuperável, Pontes de Miranda, Tratado, Tomo III, Capítulo X, p. 3 a 8.

255 Walmor Franke cita Harry Westermann, quando o festejado jurista alemão salienta "***no interesse da clareza da exposição, diga-se, concisamente, que sob a denominação de operações com não-associados somente se entende a conclusão do assim chamado negócio-fim com não cooperados. O fato de serem os negócios de contrapartida e os negócios auxiliares concluídos, em regra, com não-associados, por certo, não exigirá, neste contexto, uma explanação especial***". Os negócios de contrapartida são definidos, por Franke, como "***aqueles que tornam necessários para a realização de negócios-fim e estes são todos os negócios que têm por fim incrementar a economia dos sócios***". Cooperativa e Open Market, Aplicação de Dinheiro Ocioso, artigo em Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo, p. 22 e seguintes.

4.5.5. Uma cooperativa de trabalho não tem a menor possibilidade de sobrevivência, enquanto cooperativa, se seus cooperados não prestarem serviços a terceiros que deles o necessitem, na forma individual, ou coletiva;

4.5.6. Uma cooperativa de serviços somente se viabiliza caso haja colocação dos serviços de seus cooperados às pessoas interessadas em deles tomá-los(mercado).

4.6. Como se vê, naquela, segundo Napoleão Bonaparte, a juíza implacável de todas as coisas que é a realidade, não há ato cooperativo sem que haja operação de contrapartida no mercado. Pensar o contrário é consagrar o absurdo, imortalmente profligado pelo memorável Geraldo Ataliba, daqueles que pensam que as cooperativas nasceram para um solipsismo negocial em que, por exemplo, taxistas transportam taxistas; médicos atendem médicos; produtores de soja vendem soja para outros produtores de soja etc. etc.

4.7. Decorre daí, sob pena de serem as normas tributárias que consagram um tratamento especial ao cooperativismo uma bela inutilidade, sendo que o Direito não consagra regras inúteis, nem palavras ociosas, conforme secular regra hermenêutica, que não se pode dizer que a existência do mercado afasta o regime tributário do ato cooperativo, sob pena de se estar dizendo que não há regime algum especial para o ato cooperativo, o que sem dúvida nenhuma configura absurdo, sendo também pela milenar hermenêutica repudiável o absurdo como método exegético.

4.8. De outra feita, pareceria um exagero, atentatório da regra da igualdade tributária, aplicar o regime tributário do ato cooperativo, via de regra da não incidência, para toda e qualquer operação de mercado, sempre que a mesma, à semelhança do litisconsórcio por afinidade do Direito Judiciário Civil, tivesse um ponto em comum com o ato cooperativo.

4.9. Mister se faz, portanto, exercer o que há de mais nobre na exegese jurídica, qual seja a compatibilização de regras.

V. O Caráter Complementar, não Antagônico das Premissas

5.0. A teoria tributária do ato cooperativo tem como premissa o reconhecimento que o destinatário dos resultados econômicos de sua prática, mesmo que ingressando tais resultados nos cofres da cooperativa, é o cooperado, que sobre eles pagará os devidos tributos.

5.1. A teoria tributária das empresas descansa, por sua vez, na premissa de que por elas terem patrimônio próprio, constituem uma economia principal, não auxiliar.

5.2. As premissas fáticas e axiológicas destes princípios não são antagônicas mas complementares, como afirmação teórica do princípio da capacidade contributiva. No caso dos atos cooperativos, quem apresenta a capacidade contributiva(nos tributos cujo fato gerador preveja preço, receita ou resultado) é o cooperado. Na hipótese dos atos empresariais puros, a cooperativa.

5.3. Também não deve causar espanto o fato de uma cooperativa realizar atos empresariais puros. Embora classificada como uma sociedade simples, em função do reconhecimento de sua economia auxiliar, inegável é que as cooperativas detêm capacidade organizativa empresarial, mobilizando alguns(não todos os fatores de produção) e podendo, a par ou em face do ato cooperativo, evidenciar capacidade contributiva própria em função de atos puramente de mercado que realizam.

5.4. Descendo uma vez mais da teoria aos fatos, uma cooperativa de produção agrícola, além do beneficiamento da produção associativa pode utilizar seu parque industrial para fabricar insumos agrícolas e vendê-los ao mercado de não sócios. Uma cooperativa de crédito poderá eventualmente realizar, contanto que isto lhe seja permitido pela legislação tributária, investimentos no mercado futuro de ações. Uma cooperativa escolar poderá editar obras que sejam comercializadas para quem não é cooperado. Uma cooperativa de serviços poderá agregar, à venda desses serviços, outros que lhe sejam compatíveis, mas que não sejam originados dos seus sócios. E os exemplos são vários[256].

5.5. A "*vexata quaestio*", no entanto, se atentado para as premissas que matizam as regras tributárias básicas dos dois regimes(o cooperativo e o empresarial); se visto com o olhar lúcido de se tratar de circunstância normal, não excepcional, de toda cooperativa, permite solução que longe está de ser complicada.

VI. O Método da Ponderação

6.1. Mister se faz, em acréscimo, salientar que o princípio da isonomia tributária e a regra do tratamento adequado do ato cooperativo tem sede constitucional, devendo a exegese adequada não estabelecer a supremacia de um em detrimento do outro mas procurar sua adequada compatibilização, dentro do que doutrinariamente denomina-se a ponderação dos direitos[257].

---

256 Por isto mesmo o legislador, com sabedoria, fez constar que "***as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade***"(art. 5º, Lei nº 5.764)

257 sobre os fundamentos e a metodologia de ponderação dos Direitos, Karl Larenz, Metodologia da Ciência do Direito, p. 574.

6.2. A ponderação dos direitos tem como pressupostos o menor sacrifício possível de um, para que se mantenha no máximo possível o outro ou os outros. No caso concreto, sem dúvida alguma, impende manter a característica cooperativa, sem que isto implique em exceções à regra geral da tributação maiores que as necessárias para o reconhecimento da especificidade do ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa.

6.3. Vistos todos estes parâmetros, não fica difícil estabelecer conclusões.

VII. Conclusões

7.1. A atividade negocial de mercado de uma cooperativa não elide a prática concomitante do ato cooperativo, mas antes a sustenta

7.2. Perante atos de mercado, normalmente praticados por uma cooperativa, o intérprete tributário deve distinguir o que nele há de serviço diretamente prestado ao cooperado, com a participação deste na sua execução. Os valores que ingressarem na Cooperativa, decorrentes desta ou destas atividades, configuram ato cooperativo e, por decorrência, submetem-se ao regime tributário destes atos na cooperativa, não sendo nenhuma exceção o fato de terem uma contrapartida de mercado.

7.3. Perante atos de mercado, praticados de forma normal ou excepcional, por uma cooperativa, , que revelem, conjunta ou exclusivamente o caráter empresarial da mesma, divorciado ou conjugado aos atos cooperativos que realiza, respeitados os demais pressupostos da obrigação tributária, deve ela ser proclamada como existente.

7.4. Em se tratando de negócio conjunto(ou misto), no qual haja ato cooperativo e ato empresarial não cooperativo, cabe ao intérprete fazer a distinção, de modo a não atingir o regime jurídico próprio e distinto de cada uma das espécies.

7.5. Só assim estará o jurista cumprindo sua mais nobre tarefa, que é a de distinguir onde há confusão e só assim o Poder Tributário estará cumprindo com a sua máxima, vinda das Escrituras, que é de dar a César o que é de César, cabendo ao jurista fazer as devidas distinções.

7.6. Só assim, igualmente, será cumprida a Constituição !

VIII. Bibliografia

FRANKE, Walmor. Direito das Sociedades Cooperativas, Edição Saraiva/EDUSP, São Paulo, 1973;

FRANKE, Walmor. Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo, edições do autor, Gráfica Palotti, Porto Alegre, 1983
GULYAS, Carlos Ervino. Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e Sociedades Cooperativas, Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 17, junho de 1981, em separata prefaciada por Geraldo Ataliba.
LEITE FILHO, Nelson. Da Incidência e Não-Incidência, Isenção e Imunidade, Livraria e Editora Universitária de Direito, São Paulo, 1986.
LIMA, Reginaldo Ferreira. Direito Cooperativo Tributário, Max Limonad, São Paulo, 1997.
MIRANDA, Pontes. Tratado de Direito Privado, Tomo III, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970.
LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito, 3ª. edição, Calouste Gulbekian, Lisboa, 1997.
ROSE, Marco Túlio de. Direito Tributário Cooperativo, obra coletiva coordenada por Salomão, Brasil e outros, MP Editora, São Paulo, 2007.