

A tributação das sociedades cooperativas

Guilherme Spillari Costa*

Resumo: Tem este artigo o objetivo de debater de forma sucinta a tributação das sociedades cooperativas, que deve ocorrer, conforme previsão constitucional do artigo 146, III, c, mediante um adequado tratamento tributário. No intuito de diferenciar a sociedade cooperativa das demais, foi realizada uma análise da sua evolução legislativa no Brasil, atribuindo-se maior ênfase ao ato cooperativo e sua relação com o sistema tributário constitucional. Após, são apresentados os institutos da lei complementar e o adequado tratamento tributário, e, em cada uma das análises realizadas, são trazidos julgados do Supremo Tribunal Federal que demonstram o entendimento da matéria no dia a dia.

Palavras-chave: Sociedades cooperativas. Ato cooperativo. Adequado tratamento tributário.

Introdução

As cooperativas são de suma importância para a economia de qualquer país do mundo. Segundo o site Geração Cooperação, “[...] mais de um bilhão de pessoas estão ligadas ao cooperativismo em todo o mundo. É como se UMA a cada SETE pessoas se relacionasse com uma cooperativa”. “As cooperativas geram mais de 100 milhões de empregos diretos ao redor do mundo”.¹

Das 300 maiores cooperativas do mundo, 18 estão situadas no Brasil. No país, esse tipo de sociedade é responsável “[...] por mais de 70% da produção de trigo, mais de 40% da de soja, 40% da de leite, 38% de algodão, 21% do café e 16% do milho”.

Há no Brasil 6,6 mil cooperativas, sendo que essas possuem mais de 13,2 milhões de associados e geram 376 mil empregos diretos.

Um número também impressionante é com relação à exportação. As cooperativas nacionais exportaram, em 2016, US\$ 5,137 bilhões, com superávit na balança comercial de US\$ 4,6 bilhões. Também impressiona o fato que 48% de toda a produção agrícola brasileira passa de alguma maneira por uma cooperativa agropecuária.

* Advogado. Mestrando em Direito (UFRGS). Especialista em Direito Tributário (UFRGS). E-mail: guilherme@rlsc.adv.br. Telefones: (51) 98111-4457 / 3286-8101.

¹ Todas as informações referentes aos números apresentados foram retiradas dos dois sites seguintes: GERAÇÃO Cooperação. **12 fatos sobre cooperativismo que vão surpreender**. Disponível em: <http://geracaocooperacao.com.br/12-fatos-sobre-o-cooperativismo-que-va-lhe-surpreender/>. Acesso em: 14 dez. 2018. COOPERATIVA em Pauta. **Cooperativa no Brasil: dados e números que impressionam**. Disponível em: <https://cooperativaempauta.com.br/cooperativa-no-brasil-dados-e-numeros-que-impresionam/>. Acesso em: 14 dez. 2018.

No Brasil, 51,6 milhões de pessoas são beneficiadas direta ou indiretamente pelo cooperativismo.

Esses números são para demonstrar o peso que as sociedades cooperativas possuem para a economia do país. O nosso poder constituinte enxergou a sua relevância, fazendo prever na Carta, através do artigo 146, III, c, que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar.

A dificuldade, admite-se, é aplicar na prática o significado mais próximo da realidade do que seria adequado tratamento tributário.

Para isso, é realizado neste trabalho uma evolução histórica da legislação cooperativista no Brasil, desde o início do século passado até os dias atuais, o que é feito na primeira parte do artigo. No mesmo são analisadas todas as previsões constitucionais relativas às cooperativas.

Já na segunda parte do primeiro capítulo é sopesado o conceito de ato cooperativo, pois sobre esse fato é que o Constituinte buscou aplicar um tratamento tributário adequado.

Após, é pesquisado que tipo de desoneração tributária diz respeito ao ato cooperativo, se imunidade, isenção ou não incidência tributária.

Já a segunda parte do artigo trata do sistema tributário das cooperativas, começando pela análise da lei complementar, seus requisitos e exigências. Na sequência, é realizada uma análise sobre a interpretação do termo *adequado tratamento tributário*.

Encerrando a segunda parte do trabalho, trata-se sobre o ato cooperativo, a tributação e a interpretação constitucional que deve ser utilizada pelo aplicador do Direito.

1 As sociedades cooperativas

1.1 Definição e regime jurídico das cooperativas

Segundo a embasada lição de Carlos Valder do Nascimento, cooperativismo é:

[...] um processo pelo qual homens livres aglutinam suas forças de produção, sua capacidade de consumo e suas poupanças, elevando seu padrão de vida, ao mesmo tempo em que, por aí, beneficia-se a sociedade geral, pelo aumento e barateamento da produção, do consumo e do crédito.²

No entanto, a natureza jurídica da cooperativa não é simples e a doutrina diverge a respeito em decorrência da sua complexidade prática. O estudioso Walmor Franke afirma que “[...] uma definição unitária tropeça, com efeito, no poliformismo das organizações

² NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 28.
Guilherme Spillari Costa

cooperativas, cuja classificação científica, em função de sua natureza, constitui outro capítulo da perplexidade da investigação doutrinária”³.

Tal dificuldade conceitual, no entanto, não pode ser impedimento para buscar uma definição jurídica de cooperativa.

O professor Waldirio Bulgarelli, tido por alguns como o maior dos estudiosos do assunto, afirma sobre a cooperativa:

Ela é a um tempo, empresa econômica e associação de pessoas. Empresa econômica porque a cooperativa tendo em vista a melhoria econômica dos seus associados, assenta-se sobre um complexo organizacional dos fatores de produção; associação de pessoas pois reúne um certo número de membros em torno do ideal da cooperação, para exploração da empresa.⁴

Com relação à espécie de sociedade, a antiga Lei nº 1.637/1907, em seu artigo 10, previa que as cooperativas poderiam ser “sociedades anônimas, em nome coletivo ou em comandita”⁵, regendo-se de acordo com o tipo societário adotado e mais apropriado com o objetivo cooperativo escolhido.

O Decreto nº 22.239/1932, que substituiu a Lei nº 1.637/1907, não tratou do tipo societário das cooperativas e nem buscou elucidar se a sua natureza seria civil ou comercial. A cooperativa, através do Decreto, foi tratada como “forma jurídica *sui generis*”⁶.

Dessa forma, referido Decreto não definiu a verdadeira natureza jurídica da cooperativa, tratando-a, em algumas situações, como sociedade empresária (ou comercial, para a época), e, em outras, como sociedade simples. Por essa razão, a denominação *sui generis* não conseguiu ter o efeito prático de solucionar a controvérsia, o que foi alvo de crítica da doutrina, a exemplo de Bulgarelli, que afirmou:

Isto posto, esta ideia marcou profundamente a compreensão da sociedade cooperativa entre nós. Tanto que, ao elaborar-se o Decreto nº 22.239, de 1932, procurou-se dar forma própria à sociedade cooperativa, mas, não se tendo fixado normas específicas para a responsabilidade dos associados perante terceiros, não se tendo estabelecido claramente a sua natureza como civil ou

³ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 66.

⁴ BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965. p. 92.

⁵ Lei nº 1.637/1907, art. 10: “As sociedades cooperativas, que poderão ser anônimas, em nome coletivo ou em comandita, são regidas pelas leis que regulam cada uma destas formas de sociedades, com as modificações estatuídas na presente lei”. BRASIL. Decreto nº 1.637/1907. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 11/01/1907.

⁶ Decreto nº 22.239/1932, art. 2º: “As sociedades cooperativas, qualquer que seja a sua natureza, civil ou mercantil, são sociedades de pessoas e não de capitais, de forma jurídica *sui generis*, que se distinguem das demais sociedades pelos pontos característicos que se seguem, não podendo os estatutos consignar disposições que os infringam: [...]” *Id.* Decreto nº 22.239. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 23/12/1932, p. 23386.

comercial, mas fazendo-a participar de ambas, por critérios esdrúxulos, e tendo recorrido a muitas das disposições relativas às sociedades do tipo clássico, não ousou o legislador considerá-la, expressa e claramente, um novo tipo de sociedade, dando-lhe assim o que chamou de forma jurídica *sui generis*, fazendo lembrar as decisões de certos tribunais franceses, na época em que se procurava estabelecer a natureza da cooperativa, entre associações e as sociedades, e já se principiava a não considerá-las como associações, e também a não considerá-las como sociedades, e daí a expressão *sui generis*.⁷

Segundo Pontes de Miranda, “[...] a sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e as consequências da personalidade da participação são profundas, a ponto de torná-las espécie de sociedade”.⁸

Após o Decreto de 1932, tivemos uma evolução legislativa que acompanhou o entendimento doutrinário no sentido de a cooperativa ser considerada como uma terceira categoria de sociedade: a sociedade cooperativa.

Foi o que ocorreu com o advento do Decreto-lei nº 59 de 1966, que revogou o Decreto nº 22.239/1932 e tratou as cooperativas como mais um tipo de sociedade. Segundo o seu artigo 4º:

Art. 4º. As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente lei.

A situação manteve-se com a promulgação da Lei nº 5.764, de 1971, conforme será melhor tratado a seguir. Em que pese o Código Civil de 2002, através do parágrafo único do artigo 982⁹, ter sido taxativo ao dispor que as cooperativas são sociedades simples, a doutrina concorda que se tratou de um erro do poder legislativo, pois é nítido que as sociedades cooperativas formam uma espécie autônoma de sociedade¹⁰.

⁷ BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades comerciais**. Sociedades civis e sociedades cooperativas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 251.

⁸ PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007. v. 49. p. 569.

⁹ “Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais. Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.” BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

¹⁰ Nesse sentido: BULGARELLI, *op. cit.*, p. 256; CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 62-63.

Assim, Guilherme Frederico de Castro afirma que “[...] doutrinariamente podemos classificar as sociedades em três categorias distintas: a) empresárias; b) simples; e c) cooperativas”¹¹.

A explanação realizada até este ponto teve como objetivo demonstrar que as cooperativas são entidades bastante diferentes das empresas e das associações, merecendo, dessa forma, tratamento jurídico diferenciado. Tão diferenciado que a doutrina afirma existir o ramo do direito cooperativo¹².

Passar-se-á, então, a analisar o regime jurídico das cooperativas.

Destarte, é possível dizer que viu-se até o presente momento que as sociedades cooperativas “[...] são sociedades de pessoas, as quais se associam entre si com finalidades recíprocas e atuam no mercado econômico com profissionalismo, organizando os fatores de produção, todavia, sem objetivar o lucro, mas sim, o resultado econômico”¹³, possuindo, por tudo isso, um regime jurídico próprio.

A Constituição Federal reconhece a relevância das cooperativas para o país, tanto é que em diversos artigos dispõe a seu respeito, prevendo, já de início, que a sua criação independe de autorização, desde que respeitada a legislação, “[...] sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento” (artigo 5º, inciso XVIII).

No Capítulo I do Título VI da Carta, na parte que trata dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, o artigo 146, III, alínea “c”, afirma que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar.

Já no Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, o parágrafo segundo do artigo 174 prevê que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo”. Ainda dentro do Título dedicado à Ordem Econômica, o artigo 187, VI, afirma que o cooperativismo terá papel especial na política agrícola do país. O Sistema Financeiro Nacional, da mesma forma, abrange as cooperativas de crédito (artigo 192).

Partindo-se para a análise da atual legislação infraconstitucional, tem-se no Brasil uma lei especial, a Lei nº 5.764/1971, e o Código Civil – sendo que esse último expressamente dispõe que “[...] a sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente Capítulo, ressalvada a legislação especial” (artigo 1.093).

Assim, de acordo com a lei especial, a operação da cooperativa se dá via ato cooperativo, tema que será tratado no próximo tópico.

¹¹ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 64.

¹² FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 149.

¹³ CASTRO, *op. cit.*, p. 65.
Guilherme Spillari Costa

1.2 Atos cooperativos

A cooperativa, na busca de seu objeto social, desenvolve suas atividades em dois sentidos: internamente, operando com os seus associados, e externamente, quando negocia com terceiros. “Os negócios com terceiros são negócios de mercado que se efetuam como ‘meio’ de realização das operações internas, sem as quais a existência da cooperativa perderia a sua razão de ser”.¹⁴

Nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, os negócios internos, entre os associados e a própria cooperativa, são os denominados atos cooperativos. Segue o citado artigo:

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.

Bulgarelli ilustra:

Há que se distinguir na atividade operacional das cooperativas dois tipos de relações gerais, básicos para a compreensão da verdadeira natureza dessas relações. Assim é que decorrente de sua estrutura societária, pode-se isolar aqueles atos internos, praticados com seus associados e aqueles praticados com terceiros. Aos primeiros, configurados um círculo fechado, tem-se atribuído a denominação de atos cooperativos.¹⁵

Leandro Paulsen, interpretando literalmente o texto do artigo 79 da Lei Especial, afirma sobre os atos cooperativos:

As operações que não sejam entre as cooperativas e seus associados ou entre cooperativas, ou seja, que não se enquadrem como atos cooperativos, constituem operações com terceiros, não alcançadas pelo art. 146, III, c, da CF e tributáveis normalmente.¹⁶

O CARF, da mesma forma, entende que atos cooperativos são somente aqueles entre os cooperados e as cooperativas, conforme disposição da sua Súmula nº 83, aprovada em 2012, conforme segue:

¹⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 87-88.

¹⁵ BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965. p. 95.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 75.

Súmula 83 CARF: O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.¹⁷

O Supremo Tribunal Federal já referiu que “[...] atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais”¹⁸.

De outra banda, Renato Lopes Becho critica o método adotado pelo legislador, pois esse disse o que é ato cooperativo, mas não trouxe o conceito de ato não cooperativo, o que poderia levar o intérprete ao erro de “[...] entender como tal todos os acontecimentos, atos ou negócios jurídicos praticados por uma cooperativa que não se coadune, à perfeição e com base em uma interpretação meramente literal, com o disposto no artigo 79”¹⁹.

Ocorre que a cooperativa, para atingir o seu objeto social, necessariamente precisa praticar atos com terceiros não associados. É que Franke chamou de caráter bipartido: “[...] o negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio externo, negócio de mercado ou negócio-meio, este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência”²⁰. Explica o jurista gaúcho:

Nas cooperativas de consumo, como se viu, o negócio-meio é a compra de artigos domésticos; o negócio-fim é o fornecimento dos artigos aos sócios.

Nas cooperativas agrícolas, o recebimento de produtos de associados, para o efeito de sua comercialização, é o negócio-fim; a venda desses produtos, em estado de natureza ou industrializados, é o negócio-meio.²¹

Becho, que adota a mesma sistemática de Franke, mas chama os negócios-fim ou internos de negócios principais, diz que “são aquelas operações para as quais a cooperativa foi criada”, trazendo, ainda, os seguintes exemplos práticos:

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula 83**. DOU de 12 de janeiro de 2011, Seção I, fl. 44.

¹⁸ *Id.* Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 264.

²⁰ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 26.

²¹ *Ibid.*, p. 26.

A entrega da produção do associado para a cooperativa fazer a comercialização, o fornecimento de bens aos associados pela cooperativa de consumo, a localização de trabalho para o cooperativado nas cooperativas de trabalho são exemplos de negócios principais.

Esses negócios, indubitavelmente, estão inclusos no conceito legal de ato cooperativo. Chamam-nos de negócios internos porque acontecem no seio da sociedade, e também por negócios-fim porque são a realização da finalidade da cooperativa.²²

A segunda modalidade de negócio cooperativo, para Becho²³ e Franke²⁴, é a dos negócios essenciais, para o primeiro, mas chamados como negócios-meio ou externos pelo segundo jurista. Esses negócios, independentemente de sua denominação, são os necessários para a ocorrência dos negócios principais. Becho traz alguns exemplos:

Uma cooperativa de produtores só tem sentido se vender ao mercado os bens produzidos por seus associados. Uma cooperativa de consumo precisa, para alcançar seu objetivo de fornecer bens e utilidades para seus associados, de adquiri-los no mercado, o mesmo ocorrendo com uma cooperativa de trabalho, que precisa identificar, externamente, onde seus associados podem trabalhar.²⁵

Franke ainda traz outros dois modelos de negócios cooperativos, os negócios auxiliares e os acessórios. Auxiliares “[...] são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, por conseguinte, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”.²⁶

Becho afirma que são negócios auxiliares “[...] todos aqueles que precisam ser realizados para a cooperativa, como empresa, operar” e “[...] que dão suporte para a realização do negócio principal da sociedade”²⁷.

A doutrina traz como exemplos de negócios auxiliares as contratações de empregados e fornecedores, locações de imóveis, máquinas e equipamentos, aquisição de material de escritório, compra de combustível para máquinas agrícolas etc.

Já os negócios acessórios, ou secundários, são aqueles que não têm uma relação imediata com o fim da cooperativa e, segundo Franke, não se equiparam a uma fonte

²² BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 264.

²³ Becho justifica tal denominação “[...] para demonstrar seu caráter de imprescindibilidade para a realização dos fatos econômicos nas sociedades cooperativas”. *Ibid.*, p. 265.

²⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 26-27.

²⁵ BECHO, *op. cit.*, p. 265.

²⁶ FRANKE, *op. cit.*, p. 27.

²⁷ BECHO, *op. cit.*, p. 265.

autônoma de receitas²⁸. Becho leciona que negócios secundários são “[...] aqueles não necessários ao funcionamento da sociedade, mas que podem ser úteis e permitir algum ganho não substancial”²⁹, a exemplo da venda de equipamentos imprestáveis ou obsoletos.

Assim, conforme Nascimento, “[...] a prescrição contida no art. 79 da Lei Cooperativista não esgota o conceito de ato cooperativo”. E o reconhecido professor embasa o seu entendimento citando José Geraldo Jardim Munhoz, que entende como ato cooperativo, em sentido amplo, “[...] todo ato que a cooperativa pratica com seu associado ou em nome deste, para a consecução dos objetivos sociais, na qualidade de sociedade instrumental”³⁰.

Esse assunto seguirá sendo tratado na segunda parte do artigo, que cuidará da tributação das cooperativas e o adequado tratamento tributário. Antes, no entanto, é importante analisar qual a figura jurídica tributária existente quando se trata de ato cooperativo, o que será feito a seguir.

1.3 Imunidade, isenção e não incidência tributárias

Como preparação para a segunda parte do trabalho, que irá cuidar do sistema tributário das cooperativas e, especificamente, sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é imprescindível, portanto, não haver dúvida sobre a natureza jurídica de tal desoneração.

A doutrina muito já debateu sobre o tema e chegou-se à conclusão que não há como ser figura jurídica diferente da imunidade, isenção ou não incidência.

Sobre as imunidades, Aliomar Baleeiro já as definia “[...] por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar”³¹.

Tais limitações de tributar decorrem da compreensão de que, ao passo em que existe o dever social de pagar tributos como forma de possibilitar a vida em coletividade, há direitos fundamentais e a proteção de valores na sociedade amparados pelo constituinte – como as imunidades.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges já disse:

A análise teleológica do grupo de preceitos básicos de preceitos imunitórios estabelecidos na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais;

²⁸ FRANKE, *op. cit.*, p. 27.

²⁹ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 266.

³⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54.

³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 114.

preceitos básicos do regime político. A regra de imunidade é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais da mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais.³²

Paulo de Barros Carvalho propõe o seguinte conceito de imunidades:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regra instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.³³

O professor Luiz Felipe Silveira Difini, sobre a imunidade, referiu:

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se decorre *sempre* de regra constitucional.³⁴

A previsão do artigo 146, III, c, da Carta, diante das embasadas colocações acima dispostas, portanto, não se trata de uma imunidade. O STF já se posicionou nesse sentido em algumas oportunidades, a exemplo dos seguintes julgados: RE n.º 598.085/RJ e RE n.º 141.800. Neste último, o Min. Moreira Alves, relator, referiu que “[...] inexistente, no caso, ofensa ao artigo 146, III, ‘c’, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária”³⁵.

Ademais, quando a Constituição quis prever uma imunidade, ela foi clara e direta, a exemplo do artigo 150, VI, que dispõe que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...]”.

Sobre o assunto, é importante a manifestação de Castro:

³² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 221.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 203.

³⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**. Relator Min. Moreira Alves, DJe out.1997. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

Para se chegar à conclusão sobre a tributação das sociedades cooperativas é útil o uso da Semiótica, mormente para se compreender que adequado tratamento tributário é uma situação jurídica diferente de ato cooperativo. Se os operadores do direito não forem capazes de compreender a estrutura sintática e semântica da redação do artigo 146, III, c, da Carta Magna, sempre haverá muita confusão sobre a matéria em apreço.

Não há na Carta Magna qualquer previsão de imunidade tributária para as sociedades cooperativas, como também não existe imunidade para o ato cooperativo, pois este não é o fim instituído pela expressão adequado tratamento tributário. Definitivamente, o adequado tratamento tributário não se revela como uma regra de imunidade. Todavia, não podemos negar o quanto a doutrina tem dificuldade para compreender o que isto é.³⁶

Já na isenção, “[...] a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra da tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese de incidência da regra de tributação”³⁷.

É no mesmo sentido a lição do professor Hugo de Brito Machado, que afirma que “[...] isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”³⁸.

Vê-se acima que a imunidade é a proibição constitucional de determinada exação. Já a isenção é a proibição legal da cobrança, ou seja, é “uma exceção à regra jurídica da tributação”³⁹, sendo “[...] uma faculdade do legislador ordinário, o qual pode dar e retirar esta desoneração da carga tributária dos sujeitos passivos da relação obrigacional”⁴⁰.

Castro, então, afirma que o previsto no artigo 146, III, c, da Constituição, quando refere “adequado tratamento tributário” não se trata de isenção: “Primeiro, porque as isenções não pertencem ao campo normativo constitucional”, e, segundo, se tal verbete “[...] estabelecesse uma desoneração tributária, a questão deveria ser tratada no plano das imunidades, o que não o é, conforme já foi estudado”⁴¹.

O mesmo autor, de forma perspicaz, ainda refere que “[...] talvez o mais correto seja qualificar a expressão adequado tratamento tributário como uma autorização do constituinte

³⁶ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 147.

³⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 104.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 232.

³⁹ *Ibid.*, p. 232.

⁴⁰ CASTRO, *op. cit.*, p. 148.

⁴¹ *Ibid.*, p. 150.

ao legislador complementar para conceder isenção” às cooperativas⁴², com o que concordamos. Segue o estudioso:

Todavia, esta isenção não será do ato cooperativo, mas sim, destina-se à sociedade cooperativa, a qual não pratica somente atos de cooperação, senão está autorizada a realizar outros negócios jurídicos.

Esta isenção a ser disposta por lei complementar, na condição de norma geral de direito tributário, não implica afronta à repartição de competências tributárias, pois, como tal ocorre no artigo 156, 3º, II, da Carta Magna, foi o próprio constituinte quem autorizou. Mas, também, esta isenção não pode ser do ato cooperativo, pois, como será visto adiante com maior detença, o ato cooperativo é uma hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, dar isenção à situação que não incide tributo é “chover no molhado”.⁴³

Já com relação à não incidência, o prof. Difini muito bem a explica:

Na não-incidência (ou não-incidência em sentido estrito) o fato em questão não foi descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma de tributação. A legislação não instituiu tributo sobre aquele fato. Aquela fato não está descrito na hipótese de incidência de nenhuma norma. O fato não é tributável porque sobre ele não incide nenhuma norma de tributação. Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. O fato continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna fato imponible.⁴⁴

Assim, diante da apresentação dos conceitos e da disposição do parágrafo único do artigo 79 da Lei Especial, pode-se concluir que a exoneração tributária a partir da definição de ato cooperativo é uma situação de não incidência.

É o que também entende o STJ, conforme se vê:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. COFINS. COOPERATIVA MÉDICA. ATO NÃO-COOPERATIVO. TERCEIROS NÃO-ASSOCIADOS. EXIGIBILIDADE. ACÓRDÃO ASSENTADO EM MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. 1. Os argumentos tecidos pela recorrente em sua peça regimental não se mostram capazes de infirmar os fundamentos da decisão agravada, apenas demonstram mero inconformismo com o resultado do julgado impugnado. 2. **A jurisprudência assente do STJ é no sentido de que apenas os atos praticados nos termos encartados no art. 79 da Lei n. 5.764/71, ou seja, os tipicamente cooperativos, é que gozam do benefício da não-incidência**

⁴² CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 154.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 103. Guilherme Spillari Costa

tributária. Nos demais casos, ou seja, nas operações/intermediações realizadas por sociedades cooperativas médicas a terceiros não cooperados ou não-associados, a tributação é realizada normalmente. 3. No caso, o aresto a quo concluiu pela natureza não-cooperativa dos serviços celebrados pela Cooperativa de Trabalho Médicos com terceiros não-associados. Tal premissa não pode ser desconstituída por demandar revolvimento do substrato fático. Pleito que encontra óbice no enunciado Sumular n. 7 do STJ. 4. Agravo regimental não-provido.⁴⁵ [Grifo nosso].

2 O sistema tributário das cooperativas

2.1 A função da lei complementar

De acordo com os ensinamentos do prof. Difini, em sentido lato, lei “[...] é expressão que compreende todos os atos normativos, ou atos que contêm disposições gerais, aplicáveis indistintamente a todos que se encontrem nas situações previstas em lei”⁴⁶.

Já em sentido estrito, segundo o prof. Brito Machado, “[...] só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material”⁴⁷. Segue o professor:

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material.

Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma. Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal.⁴⁸ [Grifo no original].

Assim, tem-se no sistema jurídico brasileiro duas espécies de lei em sentido estrito, a lei ordinária e a lei complementar, sendo que é essa última que será objeto de análise no presente estudo.

Conforme visto na primeira parte do artigo, a Constituição Federal de 1988 ofereceu atenção especial às cooperativas e, em seu artigo 146, III, “c”, dispõe que o ato cooperativo das sociedades cooperativas receberá adequado tratamento tributário através de lei complementar. Segue o texto:

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **AgRg no Ag. nº 1.322.625/GO**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 25/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez 2019.

⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 118.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 79.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 79.

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.

Não há dúvidas que o referido artigo se refere apenas ao ato cooperativo. É o que leciona Andrei Pitten Velloso: “[...] em relação ao alcance da reserva da lei complementar, há de se ter presente que é limitada à questão do ato cooperativo, e não à integralidade da tributação das cooperativas”⁴⁹.

Diferente do que fez o constituinte, o nosso legislador infraconstitucional não foi tão zeloso com relação às cooperativas, haja vista que a lei especial vigente, conforme visto, é ainda do ano de 1971.

Em que pesem os diversos projetos legislativos que cuidaram do tema nas últimas décadas, nenhum foi levado a cabo, fazendo com que os operadores do direito tenham que aplicar aquela lei ordinária já antiquada e que não se harmoniza com os ditames constitucionais e mesmo com os princípios originais e a operacionalidade das cooperativas.

De qualquer forma, mesmo com a omissão do Congresso Nacional em aprovar uma lei complementar, é plenamente possível que o operador da legislação atual adote uma interpretação que tenha uma completa harmonia tanto com o sistema jurídico nacional, quanto com a realidade operacional das cooperativas.

De acordo com os ensinamentos do professor José Afonso da Silva, leis complementares “[...] são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”⁵⁰.

Sobre o seu quórum de aprovação, prevê o artigo 69 da Carta que “[...] as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

E a respeito da relevância das leis complementares, importante referir a lição do prof. Difini:

Há, nas Constituições, uma série de normas que constituem verdadeiros objetivos a serem alcançados, declarações de metas do constituinte que, todavia, demandam maior explicitação

⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 314.

para poder ser aplicadas sem grande dose de discricionariedade do aplicador do direito. Em suma, sua aplicação com a só previsão constitucional, em termos amplos, alargaria por demais o último dos círculos concêntricos imaginados por Kelsen: o da criação (pelo administrador ou juiz) de norma individual e concreta.

Em princípio, a complementação das normas constitucionais que carecem de eficácia plena incumbe às leis complementares.⁵¹

Carlos Valder do Nascimento acrescenta que a lei complementar “[...] atua como regra de integração entre os princípios constitucionais e a legislação ordinária”⁵².

O professor Hugo de Brito Machado apresenta uma síntese interessante do que entende ser lei complementar:

Não obstante o respeito pelos que se manifestam em sentido diverso, podemos afirmar, em síntese, que em nosso ordenamento jurídico: (a) lei complementar é aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional; e (b) a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária e por isto não pode ser por estar alterada ou revogada, seja qual for a matéria da qual se ocupe.⁵³

Especificamente sobre a lei complementar descrita no artigo 146, III, “c”, da Constituição, Carlos Valder do Nascimento afirmou:

As funções básicas da lei complementar, em matéria envolvendo o ato cooperativo e seus reflexos no campo da tributação, são aquelas que deviam ser voltadas para a conceituação do ato disciplinar da não-incidência e a enumeração das operações não-tributáveis, delineando o campo de exclusão dos fatos geradores. Tarefa primeira seria definir o ato cooperativo dentro dos parâmetros legais e constitucionais, dando-lhe contorno adequado. É claro que o trabalho legislativo deverá considerar, ao dar conta dessa tarefa, a recomendação de que ‘a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo’ (CF, art. 174, §2º).⁵⁴

Assim, tendo em vista a previsão constitucional no sentido de que cabe à lei complementar estabelecer normas sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” e as particularidades deste tipo de lei, não há nenhuma dúvida que o constituinte buscou proteger tal tipo de sociedade, reconhecendo a sua relevância social.

⁵¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 127-128.

⁵² NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 99.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 81.

⁵⁴ NASCIMENTO, *op. cit.*, p. 101.

Conforme já nos disse Ruy Barbosa, “[...] não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor de conselhos, avisos ou lições. Todas têm força imperativa de regras, ditadas pela soberania ou popular a seus órgãos”.⁵⁵

Desde aqueles tempos idos de Ruy Barbosa a teoria constitucional evoluiu, mas o fato de a Carta prever determinada situação tem muita relevância, dê-se mais ou menos peso.

É o que diz Marco Túlio de Rose:

Resta hoje sobranceira e reconhecida, no essencial, pelo STF, no seu papel de guardião da Carta, a boa doutrina constitucional que José Afonso da Silva, reelaborando a feliz construção do constitucionalismo italiano, trouxe para o direito brasileiro e que pode ser resumida nas seguintes letras de ouro:

- a) Todas as disposições de uma constituição rígida são constitucionais;
- b) Todas as disposições de uma constituição são jurídicas;
- c) Todas as disposições de uma Constituição são eficazes; e
- d) Todas as disposições de uma Constituição são, em maior ou menor extensão, aplicáveis.⁵⁶

E é no mesmo sentido a lição do Ministro Luís Roberto Barroso:

Os trabalhos notáveis acima identificados, em meio a outros, dedicaram-se, substancialmente, à eficácia jurídica, para concluir que todas as normas constitucionais a possuem, em maior ou menor intensidade, e que são aplicáveis nos limites de seu teor objetivo.⁵⁷

A previsão da lei complementar para cuidar dos atos cooperativos, assim, não pode ser menosprezada. O constituinte assim o fez para proporcionar maior segurança às sociedades cooperativas.

Nesse sentido, cabe, então, analisar-se o que significa o vocábulo “adequado tratamento tributário”, o que será realizado no próximo tópico.

⁵⁵ BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal brasileira**. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 2. p. 489.

⁵⁶ DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. In: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67. p. 65.

⁵⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 212-217. O Ministro Barroso apresenta em sua obra uma concisa evolução da teoria da eficácia das normas constitucionais no Brasil, iniciando por Ruy Barbosa e passando por Meirelles Teixeira, José Afonso da Silva, Luís Virgílio Afonso da Silva, Canotilho, dentre outros.

2.2 O adequado tratamento tributário

Definida a função da lei complementar e suas particularidades, mister agora interpretar-se o que o constituinte quis dizer com a expressão adequado tratamento tributário.

De acordo com o prof. Difini, “[...] interpretação é a atividade que visa à busca do sentido e alcance de um texto legal. É a atividade lógica pela qual se busca determinar o sentido de uma regra jurídica”⁵⁸.

Sobre o termo em comento, Paulo de Barros Carvalho afirmou que, “[...] quando a Constituição Federal diz adequado, quer dizer que é um tratamento mais brando, mais compatível com o papel relevante que as cooperativas prestam no contexto social”.⁵⁹

Parece simples, mas, mesmo assim, mais brando com relação ao quê? Que as sociedades empresárias, que as associações sem fins lucrativos? Como aplicar na prática o seu significado? A análise deve ser mais profunda. Castro diz que “[...] certamente o constituinte não foi feliz ao prescrever que o ato cooperativo deve ter um tratamento adequado”, pois tal palavra “[...] possui altíssima carga de imprecisão, vaguidade e atormenta os doutrinadores que se dedicam ao estudo deste assunto”⁶⁰.

A interpretação, portanto, deve ser sistemática e de acordo com a realidade operacional das cooperativas. Pois é exatamente nesse sentido a embasada lição de Karl Larenz: “[...] ora na prática a interpretação da lei e a sua aplicação a dada situação de facto não são dois processos mentais completamente separados um do outro, antes se condicionam e interpenetram mutuamente”⁶¹.

A doutrina aponta como quatro os principais métodos de interpretação: a) literal ou gramatical; b) lógica ou sistemática; c) teleológica; e d) histórica⁶².

A interpretação literal, na análise do termo “adequado”, não ajuda, como acima já colocado, em razão da vagueza da expressão⁶³.

⁵⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 174-175.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Conferência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 47-64. p. 53-54.

⁶⁰ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017. p. 142.

⁶¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969. p. 354.

⁶² DIFINI, *op. cit.*, p. 176-184; LARENZ, *op. cit.*, p. 366-398; BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 291-296.

⁶³ O Min. Barroso afirma que “[...] as normas constitucionais se apresentam, com frequência, com a textura aberta e a vagueza dos princípios e dos conceitos jurídicos indeterminados, circunstância que permite sua comunicação com a realidade e a evolução do seu sentido”. BARROSO, *op. cit.*, p. 272. Não é o caso do termo “adequado”, conforme exposto, eis que, infelizmente, não permite, por si só, a aproximação da realidade prática.

De acordo com o método de interpretação sistemática, “[...] busca-se integrar o preceito sob interpretação dentro do sistema jurídico a que pertence e dele extrair conclusão compatível com o conjunto do ordenamento naquele ramo do direito”⁶⁴.

Já a interpretação teleológica busca analisar a finalidade da norma. Larenz explica:

Toda e qualquer disposição legal deve portanto interpretar-se de forma a que (dentro do âmbito do sentido literal possível e do possível contexto significativo) seja tanto quanto possível realizado o fim que se sabe ter sido querido pelo legislador, subsidiariamente o fim que razoavelmente se deve extrair do conteúdo da regulamentação, e se evitem as decisões contrárias ao fim.⁶⁵

Carlos Maximiliano traz em sua obra alguns preceitos sobre a interpretação teleológica:

- a) As leis conformes no seu fim devem ter idêntica execução e não podem ser entendidas de modo que produzam decisões diferentes sobre o mesmo objeto;
- b) Se o fim decorre de uma série de leis, cada uma há de ser, quanto possível, compreendida de maneira que corresponda ao objetivo resultante do conjunto;
- c) Cumpre atribuir ao texto um sentido tal que resulte haver a lei regulado a espécie a favor, e não em prejuízo de quem ela evidentemente visa a proteger;
- d) Os títulos, as epígrafes, o preâmbulo e as exposições de motivos da lei auxiliam a reconhecer o fim primitivo da norma.⁶⁶

Já a interpretação histórica “[...] procura identificar os elementos que, historicamente, cercaram a elaboração da lei”⁶⁷.

Dos quatro principais métodos de interpretação apontados pela doutrina, dois auxiliam bastante: o sistemático e o teleológico.

Na primeira parte deste escrito foi apresentado todo o panorama constitucional da cooperativa e demonstrado que o constituinte zelou por esse tipo de sociedade, a ponto de exigir lei complementar para a sua regulação tributária, através do ato cooperativo, e expressamente prever que “[...] a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo” (CF, art. 174, §2º).

⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 176.

⁶⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969. p. 380.

⁶⁶ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 128.

⁶⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 177.

Assim, o subsistema constitucional⁶⁸ não pode dispor que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo” e interpretar o “adequado tratamento tributário” como se nada significasse.

Aproveitando do embasamento de Maximiliano, acima citado, a atual interpretação atribuída ao ato cooperativo pelo STF vai em sentido contrário a quem a Constituição buscou proteger, limitando a operação das cooperativas ao tributar negócios essenciais à sua atividade. Ou seja, “em prejuízo de quem ela evidentemente visa a proteger”⁶⁹.

Sobre o assunto, o prof. Andrei Pitten Velloso afirma que “[...] é evidente que tal dispositivo (146, III, “c”, CF) versa sobre o ônus tributário das cooperativas, com vista aos atos específicos que praticam, ou seja, os atos cooperativos”⁷⁰. Segue o magistrado:

Esses atos cooperativos devem ter a sua tributação favorecida, como um todo.

Essa conclusão decorre da interpretação do art. 146, III, c, conjugado com o art. 174, §2º, da CF, que impõe o apoio e o estímulo ao cooperativismo: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Para que o cooperativismo seja apoiado e estimulado no âmbito tributário, é mister que os atos cooperativos tenham uma tributação favorecida.⁷¹

O STF, no entanto, conforme exposto alhures, possui entendimento diferente, conforme ilustram os julgados RE nº 599362 / RJ e RE nº 598.085:

[...] 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com

⁶⁸ “A Constituição, além de ser um subsistema normativo em si, é também fator de unidade do sistema como um todo, ditando os valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento.”

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 294.

⁶⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 163.

⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118.

⁷¹ *Ibid.*

relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. [...] 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.⁷²

Há, ainda, um julgado do STF que julgou no sentido de que “tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado”⁷³. O professor e desembargador do TRF4, Andrei Pitten Velloso, critica veementemente o posicionamento adotado nesse último Recurso Extraordinário, conforme se vê:

Não comungamos do entendimento externado nesse precedente no que diz respeito à liberdade absoluta que parece ter concedido ao legislado ordinário. Em primeiro lugar, não há como conceber que a Constituição seja destituída de sentido ou de força vinculante: seus comandos possuem conteúdos que, inquestionavelmente, vinculam o legislador, o qual nunca será detentor de uma liberdade absoluta (sobre o tema vide A. VELLOSO. Conceitos e competência tributárias, p. 19-31). Em segundo lugar, a Constituição impõe, como já exposto, a outorga de tratamento favorecido aos atos cooperativos, vinculando uma determinação que não pode ser olvidada pelo legislador.⁷⁴

Assim, percebemos que a jurisprudência do STF possui um entendimento divergente da doutrina majoritária a respeito da definição de adequado tratamento tributário. No entanto, se fizermos uma ponderação dos pontos abaixo destacados poderemos chegar a um resultado diferente do que vem sendo decidido pelo STF e mesmo convencer o legislativo a aprovar uma lei especial condizente com o sistema constitucional brasileiro. Os seguintes temas devem ser levados em consideração e ponderados conjuntamente para o pleno resultado da análise: a) a definição de cooperativa; b) a operação da cooperativa; c) o sistema constitucional; d) a definição de ato cooperativo. É o que será realizado no próximo item deste trabalho.

2.3 Ato cooperativo, tributação e a interpretação constitucional

Viu-se até o presente momento que a cooperativa é um tipo de sociedade especial, regida por regramentos próprios, de suma importância social e econômica.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão geral. **RE n.º 599.362 / RJ**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018. *Id.* Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

⁷³ *Id.* Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**, Rel. Min. Moreira Alves. Disponível em: : <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 118. Em nota de rodapé.

Becho traz o seguinte conceito: “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”⁷⁵.

Marco Túlio de Rose muito bem apresenta uma síntese da definição das cooperativas, expondo diversas características inerentes ao tipo:

Sociologicamente, a cooperação é um processo de ajuda mútua dos indivíduos que, numa relação dialética com o processo de concorrência, permite a evolução da sociedade.

Filosoficamente, a cooperação fortalece a harmonia social e diminui as tensões que a concorrência, inevitavelmente, acarreta no tecido da sociedade.

Economicamente, a cooperação afasta intermediações predatórias e é agente poderoso para o desenvolvimento de economia de escala, nas produções individualizadas, como a agrícola, ou para a distribuição de renda, nas cooperativas de acentuado traço urbano, ou ainda para a manutenção dos valores profissionais, nas cooperativas que reúnem trabalhadores qualificados, ou então para o acúmulo da poupança interna, nas cooperativas de crédito.⁷⁶

Não há dúvidas, portanto, da relevância social das cooperativas, ao ponto de o constituinte as ter elevado ao patamar de proteção constitucional.

Viu-se também que a operação da cooperativa não é simples, aliás, é extremamente complexa. Há, no mínimo, a relação entre cooperados e cooperativa e entre essa e o mercado.

A definição de ato cooperativo trazido pela lei especial, em seu artigo 79, e utilizado pelos tribunais não reflete a real necessidade das cooperativas e, além disso, fica muito distante do sistema constitucional brasileiro.

É exatamente nesse sentido a lição de Carlos Valder do Nascimento, que afirma:

Desse modo, o ato cooperativo configura apenas um fato jurígeno, pelos efeitos jurídicos em consequência dos negócios que encarna, desprovidos de intuito lucrativo. A rigor, não pode ser submetido à tributação. Justamente por isso, eleger essa situação como hipótese de incidência é desprezar os fatores limitativos da norma que põe a tributação fundada na capacidade contributiva. Na realidade, os impostos somente se assentam em três fontes clássicas: renda, consumo e patrimônio – conquanto se tenha restrição com referência a esta última.⁷⁷

⁷⁵ BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 80.

⁷⁶ DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. In: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67. p. 61.

⁷⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 96.

Se a definição de adequado tratamento tributário não é simples, deve-se se apegar à interpretação do sistema constitucional, primeiramente. E esse possui, dentre outros, o artigo 174, §2º, que dispõe que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo”.

Somente a partir daí pode-se ver que a interpretação do STF não está de acordo com tal disposição constitucional. Isso porque o ato cooperativo, por expressa determinação da lei (artigo 79, § único), já não é hipótese de incidência tributária.

Significa dizer que os julgados do STF não se aproveitam da Constituição para julgar, ou seja, não há o estímulo ao cooperativismo previsto no texto constitucional nas decisões – é como se não houvesse estímulo nenhum previsto.

Conforme exposto alhures, para que uma cooperativa atinja o seu fim para o qual foi criado, não é possível que ela não tenha que fazer negócios com terceiros não associados.

O que deve ocorrer, portanto, é uma ampliação do conceito de ato cooperativo. É o que afirma Nascimento:

Os negócios auxiliares, ou meio, autorizados pela legislação de regência das cooperativas em caráter excepcional, não configuram, a rigor, operações externas. Mesmo realizadas com não-associados, tais operações não desqualificam os atos cooperativos, podendo, desse modo, serem efetivadas nessa linha, sem qualquer preocupação que leve a um entendimento extensivo da atividade de cooperação.⁷⁸

E complementa o renomado autor:

Na realidade, a interpretação que se deve dar ao conteúdo da regra constitucional há de ser plasmada nas regras e princípios que embasam os valores universais da filosofia cooperativista, e não apenas em textos legislativos isolados, sem qualquer consistência doutrinária e jurisprudencial. Deduz-se, então, que o mandamento constitucional é no sentido de que a lei complementar não faça incidir tributos sobre as operações ou negócios jurídicos que constituem o ato cooperativo.⁷⁹

É no mesmo sentido aqui proposto a colocação de Becho:

Para nós, o conceito que está no artigo 79 da Lei 5.764/71 não passou a ser imutável, não é uma cláusula pétrea, que só possa ser alterada em uma nova assembleia nacional constituinte. A Constituição Federal, no artigo 146, III, c, mencionou e reconheceu o ato cooperativo, mas não

⁷⁸ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 97.

⁷⁹ *Ibid.*, p. 99.

necessariamente aquele ato cooperativo que está no conceito legal. Pode haver, no nosso modo de entender, um novo conceito legal não necessariamente idêntico ao atual.⁸⁰

A proposta, portanto, é de ampliação do conceito do ato cooperativo, a fim de que fique de acordo com a realidade operacional das cooperativas, com a sua filosofia e, principalmente, em harmonia com a Constituição Federal.

Conclusão

Este artigo teve por objetivo analisar a tributação das sociedades cooperativas com base na definição da expressão constitucional *adequado tratamento tributário*, prevista no artigo 146, III, c.

Diante da relevância econômica e social das cooperativas no cenário nacional, é importante essa análise como hipótese de adequação tributária das cooperativas à sua realidade e até mesmo como pressuposto de redução de custo social, na medida em que mais tributo significa maior valor do produto ou serviço colocado no mercado.

Viu-se que a legislação especial vigente não está adequada aos princípios originais das cooperativas, aos valores sociais e demais previsões da Constituição de 1988 atinentes ao tema. Além disso, o posicionamento doutrinário é diferente do que entendem nossos tribunais.

Diferentemente de outras legislações estrangeiras, a nossa lei especial cooperativista designou como ato cooperativo somente aqueles entre as cooperativas e seus associados e com outras cooperativas associadas.

A doutrina, no entanto, entende que as cooperativas, na busca do seu objeto social, necessariamente precisam praticar negócios com não associados e esses atos devem ser considerados como atos cooperativos, pois imprescindíveis à sua subsistência.

Conforme analisado ao longo do trabalho, por mais vaga que seja a palavra “adequado”, ela foi colocada na Carta Magna por alguma razão relevante e, com base nas interpretações teleológica e sistemática, é possível perceber que o Constituinte buscou realmente proteger as cooperativas.

Através da leitura dos artigos 146, III, c, que prevê o adequado tratamento tributário, e 174, §2º, da Constituição, que exige apoio e o estímulo ao cooperativismo através da lei, é possível concluir:

⁸⁰ BECHO, Renato Lopes. O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275. p. 270.

- a) primeiramente, que o Congresso Nacional está atrasado e deve editar, com a máxima urgência, uma lei complementar que esteja adequada à operação das cooperativas;
- b) a segunda conclusão é com relação à interpretação do ato cooperado com base na legislação especial vigente. Não havendo legislação infraconstitucional atualizada, deve o Supremo Tribunal Federal aplicar a lei em acordo com a Constituição Federal.

A interpretação atual do STF e do STJ não leva em conta a Constituição, já que o ato cooperativo, por expressa determinação da lei (artigo 79, § único), não é hipótese de incidência tributária.

O STF deve, portanto, como guardião da Constituição Federal, ampliar o conceito de ato cooperativo, adequando, assim, a lei especial vigente à operação das cooperativas e à vontade do Constituinte. Somente assim o sistema jurídico estará harmônico.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal brasileira**. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 2.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

BECHO, Renato Lopes O conceito legal de ato cooperativo e os problemas para seu “adequado tratamento tributário”. *In*: BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais do direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 263-275.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Decreto nº 1.637/1907. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 11/01/1907.

BRASIL. Decreto nº 22.239. **Diário Oficial da União** - Seção 1 - 23/12/1932, p. 23386.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 11 jan. 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula 83**. DOU de 12 de janeiro de 2011, Seção I, fl. 44.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **AgRg no Ag. nº 1.322.625/GO**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 25/10/2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>.

Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno, com repercussão geral. **RE n.º 598.085**, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão geral. **RE n.º 599.362 / RJ**, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 09/02/2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 141.800**. Relator Min. Moreira Alves, DJe out.1997. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 dez. 2018.

BULGARELLI, Waldirio. **Regime jurídico das sociedades cooperativas**. São Paulo: Pioneira, 1965.

BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades comerciais**. Sociedades civis e sociedades cooperativas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Conferência. *In*: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Cooperativas e tributação**. Curitiba: Juruá, 2012. p. 47-64.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. São Paulo: Noeses, 2017.

COOPERATIVA em Pauta. **Cooperativa no Brasil**: dados e números que impressionam. Disponível em: <https://cooperativaempauta.com.br/cooperativa-no-brasil-dados-e-numeros-que-impressionam/>. Acesso em: 14 dez. 2018.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DE ROSE, Marco Túlio. Cenário constitucional e a visão para a edição da lei complementar tributária cooperativista. *In*: SALOMÃO, Brasil. P. P., SALOMÃO, Marcelo Viana, FORCENETTE, Rodrigo (org.). **Direito tributário cooperativo**. São Paulo: MP, 2007. p. 61-67.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANKE, Walmor. **Direito das sociedades cooperativas**. São Paulo: Saraiva, 1973.

GERAÇÃO Cooperação. **12 fatos sobre cooperativismo que vão surpreender**. Disponível em: <http://geracaocooperacao.com.br/12-fatos-sobre-o-cooperativismo-que-va-o-lhe-surpreender/>>. Acesso em: 14 dez. 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2007. v. 49.

SILVA, José Afonso da. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.