

Atos Não-Cooperativos: Conceitos Societário e Tributário

Marco Túlio de Rose
Advogado/Membro FESDT

Resumo: a aparente simplicidade do esquema geral de tributação das cooperativas esconde complexidade decorrente do descompasso entre a exegese literal do conceito de ato cooperativo previsto na Lei nº 5.764/71 e o conceito jurídico universal do ato cooperativo. Sucede que todo o ato cooperativo, com raríssimas exceções confirmatórias da regra, somente é praticável se houver uma operação, na doutrina alemã chamada de contrapartida, pela qual a cooperativa busca recursos junto ao mercado a fim de prestar serviços aos seus sócios. O entendimento que esta atividade seria ato não-cooperativo implicaria em extirpar de qualquer conteúdo valioso a não incidência do ato cooperativo prevista na própria Lei, em contrariedade ao mais elementar regramento hermenêutico. O artigo procura explicitar a classificação dos atos jurídicos, na verdade negócios jurídicos, celebrados por uma cooperativa, ao mesmo tempo em que projeta tal classificação para o Direito Tributário, estabelecendo as diferenças e semelhanças indispensáveis à relação entre os dois ramos jurídicos.

PALAVRA-CHAVE: COOPERATIVAS E CLASSIFICAÇÃO DE ATIVIDADES. CLASSIFICAÇÃO SOCIETÁRIA E TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE CONTRAPARTIDA. ATOS ACESSÓRIOS E ATOS AUXILIARES. DIFERENÇAS ENTRE AS DUAS CLASSIFICAÇÕES

I. Questão

1.1. O esquema conceitual básico de tributação das sociedades cooperativas parece ter absoluta simplicidade: os atos cooperativos não são, em princípio, tributáveis, e os atos não-cooperativos são tributáveis¹.

1.2. A regra de ouro da tributação, neste sentido, é ostentada pelo Decreto que sistematiza a legislação sobre o imposto de renda, quando ressalva, da não-incidência tributária própria dos atos não-cooperativos, situações que configuram,

¹ Este regramento geral comporta várias exceções, figurando entre as mais notáveis a sistemática das cooperativas de consumo e o tratamento dado às cooperativas quanto à incidência das contribuições sociais (excetuada a contribuição sobre o lucro). A preocupação deste artigo é com a regra, não com as exceções, ainda que ressalvando que estas, em homenagem ao casuísmo tributário, são numerosas.

essencialmente, operações em que esses atos deixam de comparecer².

1.3. A legislação deste tipo societário, por sua vez, reza literalmente que atos cooperativos são operações entre sócios cooperados e sociedade cooperativa, ou entre sociedades cooperativas, enquanto que atos não-cooperativos existem quando, na relação jurídica, um dos pólos é ocupado por pessoa, física ou jurídica, que não é cooperativa³

1.4. Revisitados estes conceitos, pareceria fácil a missão de compreender o regime tributário das sociedades cooperativas, que estaria dividido em dois grandes campos, conforme a natureza dos serviços que a própria cooperativa presta, a saber:

- a) atos cooperativos, regidos pela regra da não-incidência tributária e
- b) atos não-cooperativos, normalmente submetidos à tributação.

1.5. "Pareceria", mas não é. Sucede que a dicotomia entre atos cooperativos e atos de prestação de serviços a não-sócios longe está de esgotar as atividades realizadas pelas sociedades cooperativas, deixando de fora uma série de outras ações que são corriqueiramente desenvolvidas pelas mesmas sociedades e que são, a mais das vezes, mais significativas, quantitativa e quantitativamente, que as típicas operações com não-sócios.

1.6. A simplificação que estes conteúdos legislativos aparentam esconder uma das questões mais complexas que o Direito Tributário Brasileiro apresenta, qual seja a exata extensão da não-incidência tributária de uma sociedade cooperativa.

1.7. Ocorre que levada a exegese da lei às últimas conseqüências, rigorosamente não haveria a não-incidência tributária (ou seja, haveria incidência tributária) em praticamente todas as operações que envolvem as sociedades cooperativas, visto que todos os atos cooperativos, praticamente sem qualquer exceção significativa em termos práticos, pressupõem uma operação de mercado que os sustenta, a ponto que se pode afirmar (salvo as hipóteses excepcionais

2 Decreto 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda Anotado, Seção V- Sociedades Cooperativas, não incidência. Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro. [...] Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade [...].

3 Lei nº 5.764, de 1971. 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. [...] Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

em que se reúnem produtores e consumidores em cooperativas, e estas operam exclusivamente entre si, no interesse dos mesmos) inexistir ato cooperativo sem que haja operação de mercado da cooperativa que o sustente.

1.8. Exemplifica-se com o tributo típico, o imposto de renda. Se entendido que as operações de mercado que a cooperativa realiza, sem exceção, por terem terceiros não-sócios como figurantes em um dos pólos, são tributáveis por esta via, a não incidência tributária repousará no mais absoluto vazio, pois o valor que a cooperativa repassará aos seus sócios, no máximo constituirá despesa da cooperativa, ou, se entendido como um resultado societário, sequer será dedutível do valor recebido para este repasse, que será objeto integral de tributação.

1.9. A não-incidência tributária não significa a inexistência de um tributo, pela mais completa ausência de verificação do fato gerador da obrigação tributária correspondente, mas a inexistência da obrigação tributária, ainda que ocorrente em tese o fato gerador, em face da omissão tácita ou declarada da regra de incidência quanto à ocorrência de um dos elementos que constituem este mesmo fato gerador⁴.

1.10. No caso das cooperativas, os valores que ingressam na entidade pela prática de um dos elementos que constituem o pré-requisito ao ato cooperativo, que em tese integrariam o suporte material do fato gerador da obrigação tributária, são excluídos por lei como sendo receita da sociedade, o que afasta a incidência do imposto de renda sobre a receita da pessoa jurídica.

1.11. Por outro lado, por força da mesma lei, os valores oriundos da prática de atos que não têm a participação do cooperado, nos quais a cooperativa presta serviços a não-sócios, são expressamente previstos na legislação como normalmente tributáveis, da mesma forma que as operações das demais sociedades não-cooperativas.

1.12. No momento em que, em face da verificação de que o ato cooperativo pressupõe a prática de uma operação de mercado, fosse dado a ele o tratamento tributário que recebem as operações de prestação de serviços a não-sócios, pelo fato de comparecer, em suas etapas executivas, terceiros não-cooperados, a não-incidência tributária em relação ao imposto de renda repousaria no mais absoluto vazio de proveito econômico, pois sobre o valor repassado ao cooperado já teria incidido o tributo.

⁴ Walter Barbosa Corrêa. Não Incidência, Imunidade e Isenção.

1.13. As velhas regras hermenêuticas deixam claro que as palavras da lei jamais deixam de ter um significado, devendo o intérprete esforçar-se por encontrá-lo⁵. De outra feita, sempre que o legislador outorga um direito em favor do particular, pressupõe-se que a lei considera válidos os modos de alcançar o exercício deste direito⁶. Se alguma dúvida a propósito disto paira, quanto às disposições legais sobre um determinado assunto, esta em prol daquele a quem é outorgado um direito é que deve ser solvida⁷.

1.14. O fundamental para o discernimento de soluções razoáveis na exegese de um texto cuja interpretação literal levaria ao absurdo é o entendimento de que não há cooperativa que não pratique, para levar a cabo o ato cooperativo, atividades junto ao mercado de circulação de bens e valores.

1.15. O problema cuja solução procuramos, neste estudo, discernir, é em que medida a classificação societária das operações de uma cooperativa, tal como literalmente exposta na Lei nº 5.764 de 1971, esgota o tema para efeitos tributários.

1.16. Ainda em acréscimo, procuraremos evidenciar que a própria classificação da Lei Societária (Lei nº 5.764 de 1971) não esgota o universo dos atos praticados pelas cooperativas.

II. Previsão Implícita da Contrapartida

2.1. Começemos com exemplos. Há poucos dias, o Governo Federal encaminhou projeto de lei ao Congresso Nacional onde reconhece a existência das seguintes espécies cooperativas⁸:

- a) cooperativas de produção;
- b) cooperativas de produção agropecuária, agroindustrial e de vendas em comum;
- c) eletrificação rural;
- d) crédito;
- e) transporte de cargas;
- f) transporte de passageiros;
- g) trabalho;
- h) saúde;

5 Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, verbetes 298 a 300

6 Carlos Maximiliano, *op. sup. cit.*, verbetes 301 a 307

7 Carlos Maximiliano, *op. sup. cit.*, verbetes 308 a 313.

8 Projeto de Lei nº 3.723 de 2008.

- i) habitação;
- j) produção educacional;
- l) social e
- m) consumo.

2.2. O mesmo projeto identifica, como atos cooperativos praticados pelas mesmas espécies, respectivamente, os que seguem:

- a) intermediação de serviços a serem prestados pelos cooperados para contratantes em geral;
- b) industrialização e comercialização da produção agrária dos sócios;
- c) aquisição para fornecimento aos sócios de insumos;
- d) a distribuição e comercialização de energia elétrica;
- e) aplicação de recursos no mercado financeiro;
- f) agenciamento de transporte rodoviário de cargas;
- g) agenciamento no transporte de passageiros;
- h) agenciamento de tarefas a serem prestadas pelo cooperado;
- i) formalização de planos de saúde;
- j) construção de imóveis urbanos;
- l) formação técnica de corpo discente para dar condições de ensino a alunos cooperados ou dependentes de cooperados;
- m) realização de atividades no mercado consideradas como de utilidade social e
- n) aquisição de bens para fornecimento aos sócios.

2.3. Todos esses casos, de lídimos atos cooperativos, pressupõem a realização de uma atividade de mercado sem a qual é impossível o próprio ato cooperativo. Logo, se entendermos como operação com não-sócios toda operação de mercado, levando em conta que as mesmas são indispensáveis para a prática dos atos cooperativos, chegaremos à conclusão que aquilo que deve ser exceção é praticado com habitualidade e, mais ainda, como pressuposto de tudo quanto é aplicado com habitualidade, o que seria um verdadeiro absurdo, pois estaríamos considerando que a ocorrência da regra tem como requisito básico a ocorrência da exceção, o que faz com que esta deixe de ser rara e acidental, para torna-se corriqueira e fundamental.

2.4. Decorre daí a consideração óbvia de que a operação com não-associados pressupõe algo distinto do que a leitura gramatical do texto que a expressa aparentemente pode indicar, consideração que no Direito das Sociedades Cooperativas é tão curial que pode ser considerada lídimo exemplo dos que consideram, em Hermenêutica Jurídica, ser o critério filológico ou gramatical o

mais desprestigiado dos critérios exegéticos⁹.

2.5. A doutrina jurídica identifica as operações com não-sócios de que fala a Lei como aquela na qual há um negócio jurídico, envolvendo cooperativa e pessoa que não integra o quadro social da cooperativa, idêntica àquela que, existindo entre cooperativa e cooperado, é identificada como sendo ato cooperativo¹⁰.

2.6. A operação com não-sócios é, portanto, um ato cooperativo com a cooperativa e sem o cooperado, em tudo idêntico aquele ato cooperativo efetivamente praticado entre a sociedade e seu sócio, sendo imprescindível que haja esta identidade, do contrário os próprios atos de mercado indispensáveis à prática do ato cooperativo seriam confundidos com estas operações.

2.7. Este conceito de operação com não-sócios não apresenta discrepâncias doutrinárias nos estudiosos das sociedades cooperativas, que em nenhum momento apontam como operações com não-sócios, previstas na legislação, àquelas que constituem etapas de concretização dos atos cooperativos¹¹.

2.8. Walmor Franke estabeleceu uma classificação de negócios jurídicos praticados por uma cooperativa até hoje não superada, a saber:

- a) atos cooperativos, fartamente já explicados;
- b) operações com não-sócios;
- c) operações de contrapartida;
- c) atos auxiliares e
- d) atos acessórios¹².

2.9. Conceituando e explicitando o que ainda não foi versado neste trabalho:

a) atos acessórios são aqueles praticados pela sociedade e que são usuais na vida de qualquer sociedade;

b) operações de contrapartida são aquelas que constituem etapa indispensável à prática do ato cooperativo e que, praticadas no mercado, não devem suscitar qualquer tipo de consideração especial, seguindo a regra da não-incidência que, sem ela, não teria sentido.

c) atos auxiliares são aqueles praticados pelas cooperativas, visando o normal andamento de suas atividades econômicas e administrativas.

9 Carlos Maximiliano, op. sup. cit., verbetes 102 a 115.

10 Walmor Franke. Direito das Sociedades Cooperativas, capítulo VII. Renato Becho. Tributação das Cooperativas, p. 127 e seguintes. E Reginaldo Ferreira Lima. Direito Cooperativo Tributário, p. 50 e seguintes.

11 melhor que todos neste sentido Walmor Franke. Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo, página 21 e seguintes

12 Walmor Franke, Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo, p. 23.

2.10. A casuística talvez explicita melhor a importância de tais operações, sempre levando em conta os tipos cooperativos hoje reconhecidos pelo Poder Executivo, segundo consta do Projeto de Lei aludido, de manifesta inspiração governamental:

a) em todos eles, são atos acessórios a alienação de maquinário em desuso; a aquisição de móveis e utensílios; a locação de imóveis indispensáveis à administração da cooperativa; o "leasing" de bens necessários ao desenvolvimento das atividades burocráticas e até mesmo a venda de imóveis desnecessários ao desenvolvimento normal das atividades da cooperativa;

b) são, por sua vez, atos auxiliares:

- nas cooperativas de produção, o fornecimento de materiais conjuntamente com os serviços prestados pelo cooperado, como é o caso dos impressos no caso dos jornalistas;

- nas cooperativas de industrialização agrária, o fornecimento de rótulos, as embalagens, os engradados que guarnecem os produtos agrícolas beneficiados;

- nas cooperativas de eletrificação, a construção de postes e demais edificações necessárias ao suporte dos fios por onde passa a corrente elétrica;

- nas cooperativas de crédito a realização de pagamentos de dívidas contraídas pelos cooperados e a administração de ofertas especiais aos mesmos para aquisição de bens de consumo;

- no transporte rodoviário de cargas, o fornecimento de autopeças e combustíveis;

- nas cooperativas de saúde, a locação e o fornecimento de serviços de hospitais e laboratórios e

- nas cooperativas habitacionais o fornecimento de consultoria especializada para a finalização dos imóveis a serem entregues aos cooperados.

2.11. Os atos acessórios ocorrem esporadicamente, o que talvez justifique o fato de que os mesmos são muito pouco considerados em termos de apreciação doutrinária. Já os atos auxiliares são bem freqüentes e também, com habitualidade, são causa de graves litígios entre Fisco e cooperativas, o que justifica uma detida consideração a seu respeito, como será feito logo a seguir.

2.12. As operações de contrapartida são praticadas de forma concomitante com o ato cooperativo, a tal ponto que não existindo eles, não existirá o ato cooperativo. São pressupostos fáticos indispensáveis do ato cooperativo que, sem elas, não se realizaria.

2.13. Que serviços prestaria uma cooperativa de produtores agrícolas aos seus cooperados se não vendesse, no mercado, sua produção? Que valor seria repassado a um sócio de cooperativa de transporte urbano, se a cooperativa

não procurasse passageiros para que este sócio os transportasse? Que clientela teriam médicos cooperados se uma cooperativa não firmasse, por eles, planos de saúde?

2.14. Salvo se quisermos incorrer no pitoresco exemplo, em tantas conferências lembrado pelo saudoso Geraldo Ataliba, do entendimento fiscal dos anos 70, pelo qual uma cooperativa de taxistas deveria somente transportar taxistas cooperados e numa cooperativa médica seus médicos cooperados deveriam exclusivamente atender outros médicos cooperados, fica evidente que a prestação de serviços aos sócios, na consecução dos objetivos sociais da cooperativa, razão de ser deste tipo societário, pressupõe o exercício de algum gênero de serviço, ou atividade, que virá a constituir o objeto social da mesma, e que será desenvolvido perante o mercado e junto a terceiros.

2.15. Muito embora a lei cooperativa pudesse ser um pouco mais explícita, sem o preciosismo técnico de que é dotada, eis que vazada num jargão técnico-doutrinário que pressupõe exatamente o que não ocorre, o pleno conhecimento jurídico dos operadores do Direito sobre esta forma de sociedade, a compreensão das operações de contrapartida no universo do ato cooperativo decorre de seus explícitos comandos, desde que lidos sistematicamente, como se deve ler qualquer texto jurídico¹³.

2.16. Assim, a cooperativa é constituída para prestar serviços aos sócios, sendo esta prestação de serviços o objetivo social da entidade. Este objetivo é cumprido através do desenvolvimento de qualquer gênero de operação, serviço ou atividade, que constitui o objeto social da cooperativa, o qual deve vir descrito no Estatuto Social da própria entidade¹⁴.

2.17. Este gênero de operação, serviço ou atividade, que constitui o elemento do objeto social de uma cooperativa é a operação de contrapartida que a mesma corriqueiramente realiza, sendo que ela integra, como etapa necessária, o ato cooperativo.

2.18. Os que pensam em sentido contrário, na verdade, cometem o notável

13 Christiano José de Andrade. *Hermenêutica Jurídica no Brasil*, p. 247-252.

14 A Lei 5.764 é de impecável técnica a respeito, como se pode ver da fixação do objetivo (finalidade) social e do objeto social, respectivamente nos seguintes artigos: Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro. Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação. Art. 15. O ato constitutivo, sob pena de nulidade, deverá declarar: I - a denominação da entidade, sede e objeto de funcionamento;

equivoco jurídico de confundir objeto social com objetivo social de uma entidade. Objeto social é o meio prático, previsto em contrato ou estatuto social, através do qual as sociedades reconhecidas pelo Direito Brasileiro cumprem seu objetivo, ou finalidade social, este sim normalmente previsto em lei¹⁵.

2.19. Nenhum tipo societário poderá cumprir sua finalidade social sem a realização do objeto da sociedade, motivo pelo qual não se pode conceber um sem o outro. A consideração do ato cooperativo com a abstração da operação de contrapartida comete este equivoco que gera um absurdo igual ao de imaginar que um ser vivo possa realizar atividades de vida de relação sem o exercício regular da função digestiva básica que é a de alimentar-se. Por isto, em países em que a consciência jurídica sobre o Cooperativismo é mais evoluída, a operação de contrapartida não apresenta qualquer dificuldade de seguir o mesmo regime tributário que o ato cooperativo¹⁶.

2.20. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região e a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça têm decisões em que tal consideração é explicitamente contemplada, envolvendo este tipo - que por ser novo é ainda o mais polêmico, embora nem por isto deixe de ser cooperativo- que são as cooperativas médicas.

2.21. Assim, a 2ª Turma daquele Tribunal entende que as atividades de angariamento de clientela, através de plano de saúde, pelas cooperativas médicas, com a conseqüente arrecadação e repasse de verba destinada aos resultados societários dos cooperados, é ato cooperativo, sem distinguir entre seu aspecto externo e interno¹⁷.

2.22. No mesmo diapasão, acórdão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, capitaneado pelo Eminentíssimo Ministro Luis Fux, assim expõe a matéria:

É princípio assente na jurisprudência que: 'Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro'. (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime).

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, os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último

15 Vergílio Perius. Cooperativismo e Lei, p. 85 a 91.

16 Harry Westermann. Projeções sobre o Cooperativismo Alemão, p. 75.

17 Apelação Cível nº 2001.71.00006746-2/RS.

caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa¹⁸.

2.23. Como se vê, comparece aí um tratamento tributário, já reconhecido pelos Tribunais, que não se comporta nos limites atos cooperativos/atos com não-sócios da Lei nº 5.764, ao menos na sua interpretação literal, muito embora, implicitamente, o regime tributário destas operações estejam nela previsto, mediante uma exegese sistemática dos vários dispositivos legais.

2.24. Tais atos, com exceção das operações de contrapartida, não se comportam dentro do esquema tradicional operações com sócios/operações com não-sócios, o que significa dizer que não encontram resposta explícita nos dispositivos que compõem a Lei nº 5.764 de 1971, a lei das sociedades cooperativas.

2.25. A tentativa de esboçar o tratamento tributário de tais atos é logo a seguir, na última parte deste trabalho, esboçada.

III. Atos Acessórios e Atos Auxiliares

3.1. No que concerne aos atos acessórios, normalmente invocados quando se trata da alienação de bens esporádicos do ativo permanente, há uma tendência genérica, nos estudiosos clássicos do Direito Cooperativo, de considerar os bens do ativo de uma sociedade cooperativa não alcançados pela tributação. Neste sentido, lições de Campos Melo¹⁹ e Walmor Franke, sendo oportuno destacar a do último engloba sob o conceito de negócios auxiliares hipóteses que são de negócios acessórios, como se pode ver do exemplo:

“Negócios auxiliares são negócios que se fazem mister no interesse dos negócios-fim e dos negócios de contrapartida e que o movimento das atividades da cooperativa traz consigo, como por exemplo: a compra de material para escritório; venda de material de empacotamento tornado inútil; fornecimento de tarros para leite aos associados de uma cooperativa de laticínios; locação de casas de moradia a empregados da cooperativa, quando a locação é feita no interesse do desempenho dos trabalhos da cooperativa. Até mesmo, a venda de um imóvel ou de parte de um imóvel pode ser um negócio auxiliar.”

[...]

Os negócios auxiliares, determinantes de ganhos, são em regra inócuos do ponto de vista da tributação, referente às cooperativas, não prejudicando a isenção que lhes foi concedida, quando praticados no interesse do desenvolvimento dos negócios-fim e dos negócios de contrapartida e em conformidade com a marcha do movimento econômico da sociedade²⁰.

18 Recurso Especial 882.891/RS.

19 Cooperativismo Livre ou Controlado. Organização das Cooperativas Brasileiras, p. 281 e seguintes.

20 Franke, Walmor. Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo, edição do autor, p. 29, Porto Alegre, 1983.

3.2. Antigo acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos entendeu que a venda de bens patrimoniais primitivamente adquiridos para uso próprio não constitui fato gerador ao imposto de renda. Da mesma forma, na década de 80, sob o mesmo regime jurídico do imposto de renda hoje vigente, o Conselho de Contribuintes decidiu que as *"as operações de venda de bens patrimoniais e recuperações diversas estão diretamente relacionadas com a atividade exercida pela recorrente. A venda de seus bens não pode ser tomada como uma operação alheia aos seus objetivos, pois guarda estreita relação com as metas e políticas administrativas traçadas, isto é, estão em harmonia com os objetivos da recorrente"*²¹.

3.3. Recentemente, no entanto, em matéria similar a esta, qual seja a tributação de aplicações financeiras, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que as mesmas, ainda que justificáveis em face da corrosão da moeda, não configuram atos cooperativos e são incidentes ao imposto de renda²².

3.4. Mais especificamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 2006, analisando a venda de imóveis do ativo permanente de uma cooperativa, entendeu que a mesma é atividade que está fora do campo da não-incidência tributária que é próprio do ato cooperativo²³.

3.5. O regime tributário brasileiro consagra a tributação como regra e a ausência ou o diferimento da tributação como exceções. Neste sentido, o raciocínio analógico, para consagrar exclusões tributárias, ostenta a mesma dificuldade que o mesmo raciocínio para estender hipóteses tributárias às situações não previstas em lei²⁴.

3.6. Em face destas considerações não é possível, salvo melhor juízo, considerar uma operação acessória, para efeitos tributários, na mesma categoria que outro negócio jurídico matizado pelo regime da não-incidência.

3.7. O maior respeito que se tenha a uma instituição societária, como é o caso das cooperativas, o único tipo societário contemplado especialmente na Constituição Federal, não pode causar confusões conceituais que acabem desservindo à própria idéia e ao conhecimento que dela se deva ter.

3.8. A primeira questão que comparece, em relação a eles, é se são ou não são atos cooperativos. Aqui há que se fazer claramente a distinção entre o que

21 citado por Campos Melo, em op. sup. cit., p. 291.

22 Súmula 262, do Superior Tribunal de Justiça.

23 Acórdão administrativo 3233, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

24 Código Tributário Nacional, art. 108, § 1º e § 2º.

diz uma doutrina cooperativa e o que desta doutrina é acolhido em sede de Direito Positivo, pois os estudiosos desta área costumam cometer o equívoco de misturar aspectos doutrinários, certamente de grande validade, com o panorama normativo decorrente da legislação brasileira em vigor²⁵.

3.9. O mesmo se diga em relação aos atos auxiliares. Ainda que os possamos classificar como uma espécie de ato cooperativo, pois praticados para consecução dos objetivos sociais da cooperativa, não há sinais legislativos que permitam incluí-los dentro do regime jurídico-tributário dos atos cooperativos principais, o que somente seria possível por analogia, ou mediante texto expresso de lei.

3.10. Registre-se a existência de respeitáveis posições contrárias, não pelo fato de entenderem os atos cooperativos acessórios e os atos cooperativos auxiliares como sendo atos cooperativos principais, mas por um outro viés, altamente técnico. Sucede que a legislação do imposto de renda diz que são tributáveis numa cooperativa exclusivamente as seguintes atividades:

- a) comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;
- b) fornecimento de bens ou serviços a não-associados, para atender aos objetivos sociais;
- c) participação em sociedades não-cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares;
- d) distribuição de benefícios às quotas-partes excetuados juros ao máximo de 12%;
- e) distribuição de vantagens ou privilégios a associados e a terceiros.

3.11. Os atos auxiliares ao ato cooperativo, compreendidos como atividades negociais que possibilitam a prática habitual e viável do ato cooperativo principal não se enquadram em nenhuma dessas categorias, razão pela qual não seriam objeto de tributação.

3.12. O argumento, dotado de rigoroso tecnicismo, teria a seu favor o princípio da legalidade estrita, embora possa ser combatido com a consideração de que as normas específicas, na legislação tributária, sobre cooperativas, somente contemplam aquelas hipóteses intrínsecas à vida da sociedade cooperativa, não esgotando o universo de inserção da mesma dentro da vida das demais pessoas jurídicas, sendo que dentro deste universo as cooperativas seguem as mesmas

25 Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, vol. 49, parágrafo 5247.

regras das demais.

3.13. O anteprojeto governamental que está no Congresso resolve esta matéria entendendo serem tributáveis todas as operações que a cooperativa pratique exclusivamente como pessoa jurídica, sem uma participação dos sócios dentro do regime de colaboração pessoal que fala a Lei²⁶. Este texto, por sua vez, ao prever a existência destes atos auxiliares, afasta argumentos fiscais que já de há muito são superados, no Conselho de Contribuintes, de que sua prática com habitualidade, descaracterizaria a sociedade cooperativa como um todo²⁷.

3.14. Resta ainda quanto aos atos acessórios e auxiliares a polêmica referente à possibilidade da distribuição dos seus resultados para os próprios sócios. Respeitáveis pronunciamentos existem que consideram esta distribuição, quando existente, apta a descaracterizar, por este fundamento, a sociedade cooperativa enquanto tal²⁸.

3.15. No passado, a matéria foi objeto de comentário por parte do jurista Carlos Erwino Gulyas, que rejeitou esta possibilidade em sintético, mas preciso comentário²⁹. Esta posição, como já vimos, tem sido adotada, com frequência pelo Conselho de Contribuintes, ainda que seja considerada a prática da distribuição desses resultados como sendo irregular, ao lume do Direito Societário, mas, no entanto, insuscetível de efeitos tributários por falta de regra legal a propósito³⁰.

3.16. Entendemos de forma distinta. Uma vez devidamente tributados os resultados destas operações, o que ocorreu por serem consideradas similares às das demais sociedades não-cooperativas, não há fundamento legal para que não sigam o destino de qualquer verba de uma sociedade, salvo expressa disposição em contrária: a partilha entre os sócios, nos termos que o Estatuto prevê a partilha de resultados.

3.17. O máximo que poderia ser objeto de questionamento seria a distribuição destes resultados conforme o capital social do cooperado, prática que convoca contra si expressa disposição legal.

26 Art. 3º, Lei 5.764/71.

27 Processo nº 10880.013406/2001-37, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 21.09.2007.

28 João Bellini Júnior. In: Revista de Estudos Tributários, nº 4, p. 5.

29 Revista de Direito Tributário, nº 17, p. 92.

30 Acórdão no processo nº 11070.001844/2001-50, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

IV. Conclusões

4.1. A dicotomia da Lei das Cooperativas, entre atos cooperativos e atos com não-sócios não contempla, em caráter explícito, as operações de contrapartida.

4.2. Estas operações de contrapartida são etapas indispensáveis ao ato cooperativo, sem as quais o mesmo não existiria, e tem idêntico tratamento tributário ao do ato cooperativo, pois dele são integrantes.

4.3. A Lei das Cooperativas é omissa quanto aos atos auxiliares e acessórios aos atos cooperativos.

4.4. Malgrado respeitáveis posições divergentes, não há previsão que afaste tais atos do campo da tributação normal das pessoas jurídicas.

4.5. A distribuição dos resultados destes atos, respeitado o princípio legal do retorno cooperativista, não descaracteriza uma cooperativa enquanto tal, pois antes de ser cooperativa ela é uma sociedade e é normal, nestas, a distribuição de resultados.

Bibliografia e Fontes de Consulta:

- ANDRADE**, Cristiano José. *Hermenêutica Jurídica no Brasil*. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo, 1991.
- ATALIBA**, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, 2ª tiragem. In: *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1991.
- CORRÊA**, Walter Barbosa. *Não Incidência, Imunidade e Isenção*. In: *Revista de Direito Administrativo*, nº 73, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1975.
- BECHO**, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. Dialética, São Paulo, 1998;.
- BELLINI JR.**, João. *Sociedades Cooperativas – Regime Jurídico e Aspectos Tributários*. In: *Revista de Estudos Tributários*, nº 4, Editora Síntese, Porto Alegre.
- FRANKE**, Walmor. *Direito das Sociedades Cooperativas*. Saraiva, São Paulo, 1973.
- FRANKE**, Walmor. *Doutrina e Aplicação do Direito Cooperativo*. Edição do Autor, Porto Alegre, 1983.
- LIMA**, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. Max Limonad, São Paulo, 1999.
- MAXIMILIANO**, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 5ª edição. Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1951.
- MELO**, José de Campos. *Cooperativismo Livre ou Controlado*. Edições OCB, Brasília, 1985.
- MIRANDA**, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 49, 3ª edição, Borsoi, Rio de Janeiro, 1972.
- PERIUS**, Vergílio Frederico. *Cooperativismo e Lei*. Editora Unisinos, São Leopoldo, 2001.
- HARRY**, Westermann, *Projeções sobre o Cooperativismo Alemão*. Edições Coojournal, 1987.