

GUSTAVO HENRIQUE MOREIRA DO VALLE

PANORAMA CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES  
COOPERATIVAS: UM ESTUDO SOBRE O ARTIGO 146, *CAPUT*, INCISO III, ALÍNEA  
“C”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Nova Lima

2011

GUSTAVO HENRIQUE MOREIRA DO VALLE

PANORAMA CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES  
COOPERATIVAS: UM ESTUDO SOBRE O ARTIGO 146, *CAPUT*, INCISO III, ALÍNEA  
“C”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado da Faculdade de Direito Milton Campos, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Empresarial.

Área de concentração: Direito Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis.

Nova Lima

2011

V181 p	<p>VALLE, Gustavo Henrique Moreira do</p> <p>Panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas: um estudo sobre o artigo 146, <i>caput</i>, inciso III, alínea “c”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988,./ Gustavo Henrique Moreira do Valle – Nova Lima: Faculdade de Direito Milton Campos, 2011.</p> <p>199 f., enc.</p> <p>Orientador: Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Dissertação para obtenção do título de Mestre, área de Concentração Direito empresarial junto a Faculdade de Direito Milton Campos.</p> <p>Bibliografia: f. 121-128</p> <p>1. Artigo 146-c da Constituição Federal. 2. Cooperativismo. 3. Sociedades cooperativas. 4. Legislação tributária – lei complementar de normas gerais. 5. Patrimônio - receita. 6. Circulação de mercadorias. I. Reis, Elcio Fonseca. II. Faculdade de Direito Milton Campos. III. Título</p> <p style="text-align: right;">CDU 347.726:351.713(043) 334</p>
--------	--



FACULDADE DE DIREITO MILTON CAMPOS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*,  
MESTRADO EM DIREITO EMPRESARIAL

Dissertação intitulada “Panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas: um estudo sobre o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea ‘c’, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988”, de autoria do mestrando Gustavo Henrique Moreira do Valle, inserida na segunda linha de pesquisa – “A empresa na contemporaneidade” – do Curso de Pós-Graduação, Mestrado em Direito, com área de concentração em Direito Empresarial, da Faculdade de Direito Milton Campos, aprovada pela banca examinadora constituída pelos seguintes professores:

---

Prof. Dr. Elcio Fonseca Reis – FDMC –  
Orientador

---

Prof. Dr. Rodolpho Barreto Sampaio Junior –  
FDMC

---

Prof. Dr. João Caetano Muzzi Filho – UFMG

Nova Lima, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2011

Este trabalho é dedicado ao Flávio Valle, que nos revelou o cooperativismo; à Jane Valle (*in memoriam*), que nos deu o exemplo de uma vida baseada em valores e princípios; e à Isabela, pelo amor, paciência e companheirismo.

## RESUMO

Baseando-se em pesquisas bibliográficas e documentais, o presente trabalho examina o panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas, realizando, fundamentalmente, um estudo sobre a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Após introdução do tema (Capítulo 1), este trabalho faz, no Capítulo seguinte, uma análise detalhada do cooperativismo e de seu instrumento de ação, a sociedade cooperativa. No Capítulo 3, ele investiga o cooperativismo e as sociedades cooperativas no âmbito do Sistema Tributário Nacional e da Ordem Econômica e Financeira, ocasião em que interpreta tanto o mencionado dispositivo constitucional quanto o § 2º do artigo 174 de nossa Constituição. Já no Capítulo 4, realiza ele um delineamento do conteúdo da aguardada lei complementar de normas gerais de que trata o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, da Constituição do Brasil de 1988, oportunidade em que examina o comportamento, no ambiente cooperativo, dos fatos signos presuntivos de riqueza mais relevantes de nosso Sistema Tributário Nacional. A conclusão do trabalho tem lugar no Capítulo 5. O estudo em tela pretende demonstrar, basicamente, que as sociedades cooperativas são entidades verdadeiramente singulares, inconfundíveis com as sociedades de bases capitalistas; que, como as sociedades cooperativas revelam uma forma própria de atuação no domínio econômico, há, naturalmente, necessidade de adaptação, ao ambiente cooperativo, do Sistema Tributário Nacional, que foi construído à luz do modo capitalista de se relacionar economicamente; e que, com vistas a assegurar uma harmônica tributação, pelos vários entes federados, das sociedades cooperativas e de suas operações, a nossa Constituição, na alínea “c” do inciso III do *caput* de seu artigo 146, cometeu, ao legislador da Nação, a tarefa de ajustar, à realidade cooperativista, o Sistema Tributário Nacional, ordenando, para tanto, a edição de uma lei complementar de normas gerais.

Palavras-chave: Cooperativismo e sociedades cooperativas. Lei complementar de normas gerais em matéria de legislação tributária. Adequação do tratamento tributário ao ambiente cooperativo. Fomento estatal ao cooperativismo. Patrimônio – Receita, faturamento, renda e lucro – Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

## **ABSTRACT**

*Based on research of literature and documental research, this study draws a constitutional overview of the tax treatment given to cooperatives by examining letter “c”, III, of the heading of article 146 of the Brazilian 1988 Constitution. After introducing the topic in Chapter 1, Chapter 2 provides a detailed analysis of cooperativism and its enabling legal instrument, the cooperative society. Chapter 3 explores cooperativism and cooperative societies in the light of the Brazilian Tax System and the Economic and Financial Systems, and thus discusses the above-mentioned provisions under article 146 and paragraph 2 of article 174 of the Constitution. Next, Chapter 4 provides an outline of the much expected Brazilian legislation on general tax rules article 146, heading, III, “c”, of the Brazilian Constitution refers to. The chapter also examines the behavior, in the cooperative environment, of wealth and income presumptions in the Brazilian Tax System. Chapter 5 draws a conclusion of this study, which essentially aims at showing that cooperatives are truly unique entities in nature, which should not be mistaken with capital-based businesses, which, in turn, have their own means of attaining their economic goals. There is obviously the need to adapt, to the cooperative environment, the rules and regulations of the Brazilian Tax System, which was framed in the light of capitalist entities. To this end, the Brazilian 1988 Constitution through letter “c”, III of the heading of article 146 assigned the legislature the task of adjusting the National Tax System to the reality of cooperatives, through the proposition and passing of a national law with general cooperative taxation rules.*

*Keywords: Cooperativism and cooperative societies. General tax rules. Tax treatment of cooperatives. Government incentives to cooperatives. Assets – Income, revenue and profit – Taxing operations on goods and services.*

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>COOPERATIVISMO E SOCIEDADES COOPERATIVAS.....</b>	<b>10</b>
2.1	Origens históricas e direito posto.....	10
2.2	Noções preliminares.....	14
2.2.1	Solidarismo, valores e princípios do cooperativismo.....	14
2.2.2	Cooperativismo e ética.....	16
2.3	O cooperativismo como empreendimento econômico não lucrativo: o preço justo e a sua distinção do lucro.....	18
2.4	O papel do capital e dos sócios na cooperação – Diferenças das sociedades capitalistas.....	22
2.4.1	O capital.....	23
2.4.2	Os sócios.....	25
2.5	As sociedades cooperativas e seus princípios fundamentais: dupla qualidade e identidade de interesses.....	26
2.6	Inexistência de fins lucrativos: atuação em regime de cobertura de custos, preço de mercado, sobras e retorno.....	30
2.7	Características das sociedades cooperativas.....	34
2.8	Fim e objeto das sociedades cooperativas – Classificação das sociedades cooperativas em razão do objeto.....	39
2.9	Regime institucional e caráter instrumental das sociedades cooperativas.....	44
2.9.1	Regime institucional – Natureza dos atos constitutivos e dos estatutos.....	44
2.9.2	Caráter instrumental.....	48
2.10	Conceito de sociedade cooperativa.....	50
2.11	Dinâmica cooperativista: o ciclo dos negócios cooperativos.....	52
2.12	Ato cooperativo: origem histórica, acepções, direito positivo brasileiro e direito comparado.....	58
2.13	Operações com terceiros: ortodoxia <i>versus</i> pragmatismo, noções básicas, distinções e resultados.....	63
2.14	Existência formal e material das sociedades cooperativas.....	66



<b>3</b>	<b>O COOPERATIVISMO E AS SOCIEDADES COOPERATIVAS NO ÂMBITO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA.....</b>	<b>69</b>
3.1	O Sistema Tributário Nacional e as normas gerais em matéria de legislação tributária.....	69
3.2	O adequado tratamento tributário a ser dispensado, por meio de lei complementar de normas gerais, ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.....	74
3.3	A determinação constitucional de apoio e estímulo ao cooperativismo.....	82
3.4	O tratamento tributário das operações com terceiros.....	88
<b>4</b>	<b>DELINEAMENTO DO CONTEÚDO DA VINDOURA LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS DE QUE TRATA A ALÍNEA “C” DO INCISO III DO CAPUT DO ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL DE 1988.....</b>	<b>91</b>
4.1	Considerações introdutórias.....	91
4.2	Patrimônio.....	92
4.3	Receita, faturamento, renda e lucro.....	95
4.4	Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza.....	105
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>119</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>121</b>
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>129</b>
	ANEXO A – Projeto de Lei do Senado nº 24, de 1989.....	130
	ANEXO B – Projeto de Lei Complementar nº 271, de 2005.....	153
	ANEXO C – Projeto de Lei Complementar nº 62, de 2007.....	178
	ANEXO D – Projeto de Lei Complementar nº 198, de 2007.....	184
	ANEXO E – Projeto de Lei Complementar nº 386, de 2008.....	191

## 1 INTRODUÇÃO

A nossa atual Constituição, promulgada em 5 de outubro de 1988, dispõe, ao tratar dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” (alínea “c” do inciso III do *caput* de seu artigo 146).

Contudo, passados mais de vinte e dois anos de sua promulgação, a mencionada lei complementar de normas gerais ainda não foi editada, em que pese haver, atualmente, em tramitação no Congresso Nacional, cinco Projetos de Lei com o propósito de dar cumprimento ao dispositivo constitucional em tela.

Não obstante o decurso desse significativo lapso temporal, a mora na qual se encontra o Congresso Nacional não decorre, apenas, da falta de vontade política para o debate do tema. E isso porque o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, da Constituição do Brasil de 1988 é mais complexo do que, num primeiro exame, aparenta ser. Tal complexidade, aliás, tem feito com que doutrinadores, não raras vezes, se vejam perplexos, ao interpretá-lo. As palavras de Ives Gandra da Silva Martins (2011) bem ilustram isso:

Dizer, portanto, que o ato cooperativo terá tratamento adequado é admitir que não há necessidade de tal tratamento para as demais relações jurídico-tributárias, o que seria absurdo. E se o tratamento para as demais relações também deve ser adequado, à evidência, o dispositivo será inútil. A lei complementar deverá esclarecer a reticência constitucional.

Contudo, pedindo vênias ao renomado jurista, entendemos que não há, na alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, reticência constitucional. Esse dispositivo constitucional possui uma racionalidade própria, que pode – e deve – ser apreendida pelo intérprete, sendo que as dificuldades experimentadas por certos setores da doutrina residem, em regra, na falta de uma adequada compreensão acerca do cooperativismo e de seu instrumento de ação, a sociedade cooperativa.

E não há, aqui, jogo de palavras: para que haja um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, é verdadeiramente necessário que haja, antes, uma adequada compreensão dessas sociedades, que propiciam, aos cooperados, como

veremos, uma forma peculiar de atuação na esfera econômica, forma essa inteiramente diversa da de base capitalista, fundada na lógica do lucro. Para nós, situa-se, justamente, na especialidade da cooperação, o caminho para se interpretar, corretamente, o dispositivo constitucional em tela.

Dessa forma, os primeiros traços do panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas dizem respeito, como não poderia deixar de ser, ao cooperativismo e às sociedades cooperativas, que são estudados no Capítulo 2 do presente trabalho.

No Capítulo seguinte, examinamos o cooperativismo e as sociedades cooperativas no âmbito do Sistema Tributário Nacional e da Ordem Econômica e Financeira, fazendo detida análise da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 e do § 2º do artigo 174, ambos da Constituição do Brasil de 1988.

Por fim, no Capítulo 4 deste trabalho, realizamos um delineamento do conteúdo da vindoura lei complementar de normas gerais de que trata o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, de nossa Constituição, estudando o comportamento, no ambiente cooperativo, dos fatos signos presuntivos de riqueza mais relevantes de nosso Sistema Tributário Nacional.

## 2 COOPERATIVISMO E SOCIEDADES COOPERATIVAS

### 2.1 Origens históricas e direito posto

Como esclarece Diva Benevides Pinho (1965, p. 7), “Etimològicamente cooperação (do verbo latino *cooperari*, de *cum* e *operari* = operar juntamente com alguém) significa a prestação de auxílio para um fim comum.”

Com esse sentido amplo, a cooperação não é fato novo na história da humanidade, bastando se destacar, com Fábio Luz Filho (1961, p. 12), em lição amparada na doutrina de Hans Müller, que “não há dúvida sôbre a existência da ação cooperativa, sob uma ou outra forma, na idade antiga, isto é, na época que medeia entre os tempos do primeiro império egípcio (5.000 anos antes de Cristo) e a invasão dos bárbaros.”

É dizer, “*La cooperación como forma de ayuda mutua es una conducta que se observa em las épocas más remotas de la historia humana*” (TELLERIA, 1975 *apud* MUZZI FILHO, 2006, p. 15), não havendo exagero, portanto, em se afirmar que “O cooperativismo mergulha raízes na noite dos tempos.” (LUZ FILHO, 1961, p. 11)

Vários exemplos de cooperação ao longo da história da humanidade poderiam ser alinhados, mas é no século XIX, já na idade contemporânea, que o cooperativismo, tal como o conhecemos hoje, eclodiu, concretizando as “*múltiplas realizações de New Harmony de Owen, das Union Shops de William King, dos falanstérios de Fourier, de Considérant, de Michel Derrion e – a partir de 1832 – também dos saint-simonianos.*” (Paul Hugon, em prefácio à obra de PINHO, 1965, p. XI)

Note-se que, agora, não se está mais a tratar de cooperação em sentido amplo; enfoca-se, a partir deste momento, o cooperativismo em um sentido particular, entendido como a “doutrina que tem por objeto a correção do social pelo econômico através de associações de fim predominantemente econômico, ou seja, as cooperativas” (PINHO, 1965, p. 8).

Apesar de seu ulterior desenvolvimento no regime socialista, especialmente como mecanismo de defesa dos indivíduos contra os excessos de intervenção do Estado, foi no sistema econômico capitalista que o cooperativismo nasceu e se desenvolveu, como reação, ao lado do

sindicalismo e do Direito do Trabalho, aos graves desajustes sociais decorrentes da revolução industrial e do *laisser-faire* do liberalismo puro.

Pode-se apontar, como protótipo das modernas sociedades cooperativas, a Sociedade dos Equitativos Pioneiros de Rochdale, criada por 28 tecelões ingleses no ano de 1844, com o propósito básico de fomentar suas atividades de consumo.

Derivada de uma teoria econômica de “soberania do consumidor” (LUZ FILHO, 1961, p. 95), a novel organização, por óbvia ausência de regulamentação específica, foi registrada como sociedade de socorro mútuo, sendo que, somente no ano de 1852, foi editada a *Industrial and Provident Societies Act*, primeira “orgânica regulamentação da cooperativa” (FRANKE, 1973, p. 125), no que se seguiram a Lei francesa de 1867, sobre as sociedades de capital variável; a Lei prussiana de 27 de março de 1867; a Lei austríaca de 9 de abril de 1873; a Lei belga de 18 de maio de 1873; a Lei neerlandesa de 17 de novembro de 1876; o Código das Obrigações suíço de 1881 (Título XXVII) *etc.*

No Brasil, pode-se apontar, como primeira experiência cooperativista, a Sociedade Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, criada nessa cidade mineira no ano de 1889. Após isso, o movimento “se expandiu para Pernambuco, Rio de Janeiro, São Paulo, Rio Grande do Sul, além de se espalhar em Minas Gerais.”<sup>1</sup>

E o primeiro diploma legal brasileiro a cuidar, incidentalmente, da matéria foi o Decreto nº 979, de 6 de janeiro de 1903, que, em seu artigo 9º, facultava aos sindicatos

[...] exercer a função de intermediario do credito a favor dos socios, adquirir para estes tudo que for mister aos fins profissionaes, bem como vender por conta delles os productos de sua exploração em especie, bonificados, ou de qualquer modo transformados.<sup>2</sup>

Waldirio Bulgarelli (2000, p. 63-76), ao analisar a evolução da legislação cooperativista brasileira, dividiu-a em cinco períodos básicos, a saber: (a) o de implantação, instaurado com

<sup>1</sup> Dados extraídos do sítio eletrônico da Organização das Cooperativas Brasileiras (Disponível em: <[www.ocb.org.br/site/cooperativismo/evolucao\\_no\\_brasil.asp](http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/evolucao_no_brasil.asp)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

<sup>2</sup> Ainda, esse Decreto, em seu artigo 10, dispunha que “A função dos syndicatos nos casos de organização de caixas ruraes de credito agricola e de cooperativa de producção ou de consumo, de sociedade de seguros, assistencia, etc., não implica responsabilidade directa dos mesmos nas transacções, nem os bens nellas empregados ficam sujeitos ao disposto no n. 8, sendo a liquidacão de taes organizações regida pela lei commum das sociedades civis.”

a edição da primeira Lei orgânica, o Decreto nº 1.637, de 5 de janeiro de 1907, tendo havido, posteriormente, a edição da Lei nº 4.984, de 21 de dezembro de 1925, e do Decreto nº 17.339, de 2 de junho de 1926; (b) o de consolidação parcial, inaugurado com a promulgação do Decreto nº 22.239, de 19 de dezembro de 1932, cuidando-se “de período bastante movimentado em termos legislativos, repleto de marchas e contramarchas em relação à manutenção do Decreto 22.239, de 1932” (BULGARELLI, 2000, p. 65); (c) o de centralismo estatal, instaurado com a edição do Decreto-Lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, marcado pelo rígido controle do movimento cooperativo pelo Estado; (d) o de renovação das estruturas, estabelecido com a edição da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que ainda rege, embora não sem derrogações e complementações, o cooperativismo brasileiro; e (e) o de liberalização, instaurado com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988,

[...] que dispõe, em vários dispositivos, não só a divisa de que o Estado deve apoiar o cooperativismo, como o libera dos controles estatais e ainda dispõe sobre vários aspectos do sistema cooperativo, como o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, às cooperativas dos garimpeiros e às cooperativas de crédito. (BULGARELLI, 2000, p. 75-76)

De fato,

O tema da cooperação permeia a Constituição de 1988. Ao lado de uma proteção a valores individuais que continuam prestigiados na esteira da tradição e da experiência brasileiras, a CF/88, em mais de dez dispositivos, contempla a reunião de esforços como valor relevante para o convívio em sociedade. (Vejam-se os arts. 3º, I; 4º, IX; 5º, XVIII; 23, parágrafo único; 29, XII; 30, VI e VII; 43, § 3º; 174, §§ 2º, 3º e 4º; 192, 241)

A cooperação tanto surge como um desdobramento do objetivo de construir uma sociedade solidária (art. 3º, I), como princípio da ação internacional (art. 4º, IX), como instrumento da atuação das entidades públicas, umas em relação às outras (art. 23, parágrafo único), ou em relação à população (art. 43, § 3º). (GRECO, In: KRUEGER (coord.), 2004, p. 69/70)

Não por outra razão que se colhe, em doutrina, a afirmação de que há, no plano constitucional, “*um verdadeiro princípio da cooperação*, cujo conteúdo condensaria os valores e sentimentos defendidos pelo cooperativismo.” (BASTOS SILVA; SILVA FILHO, In: KRUEGUER (coord.), 2008, p. 91)

No plano infraconstitucional, vige, atualmente, no Brasil, a mencionada Lei nº 5.764/71, que “Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências”, Lei essa que, com a promulgação da Constituição do

Brasil de 1988, foi parcialmente não recepcionada, no tocante aos dispositivos que estabeleciam a necessidade de autorização para a criação de sociedades cooperativas, bem como que representavam interferência estatal em seu funcionamento; e sofreu, com o advento do atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), complementações pontuais.<sup>3 4</sup>

Já no âmbito da normatização internacional, merece destaque a Recomendação sobre a Promoção de Cooperativas de 2002, adotada pela Organização Internacional do Trabalho sob o nº 193, que reconhece a *“importancia de las cooperativas para la creación de empleos, la movilización de recursos y la generación de inversiones, así como su contribución a la economía”*; *“que las cooperativas, en sus diversas formas, promueven la más completa participación de toda la población en el desarrollo económico y social”*; e *“que la mundialización ha creado presiones, problemas, retos y oportunidades nuevos y diferentes para las cooperativas”*, de modo que *“se precisan formas más enérgicas de solidaridad humana en el plano nacional e internacional para facilitar una distribución más equitativa de los beneficios de la globalización”*. Essa Recomendação, em linhas gerais, cuida da necessidade de estabelecimento de um marco político em matéria de cooperativismo, fixando diretrizes em relação à função dos governos. Dispõe ela, ainda, sobre a aplicação das políticas públicas de promoção das cooperativas, bem como sobre o papel das organizações de empregadores e trabalhadores e das organizações cooperativas, tratando, ao final, da cooperação internacional.

Como se vê, o cooperativismo é uma realidade mundial, sendo mister se destacar o apoio prestado ao movimento pela Aliança Cooperativa Internacional,

*[...] una organización no gubernamental independiente que reúne, representa y sirve a organizaciones cooperativas en todo el mundo. Fundada en Londres en 1895, sus 248 miembros son organizaciones cooperativas nacionales e internacionales de todos los sectores de actividad y de 92 países.*<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Como esclarece Guilherme Krueger (In: BECHO (coord.), 2002, p. 117), ao tratar da relação da Lei nº 5.764/71 com o Código Civil de 2002, este não pode ser interpretado “de forma a emprestar-lhe uma intenção que jamais teve: o de reformar a citada Lei.”

<sup>4</sup> Ainda no plano infraconstitucional, é de se mencionar a Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009, que “Dispõe sobre o Sistema Nacional de Crédito Cooperativo e revoga dispositivos das Leis nos 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e 5.764, de 16 de dezembro de 1971.”

<sup>5</sup> Informações retiradas do sítio eletrônico da organização internacional em comento (Disponível em: <[www.ica.coop/es/index.html](http://www.ica.coop/es/index.html)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

E, em arremate, é de se anotar que, segundo estatística elaborada pela Aliança Cooperativa Internacional, o movimento cooperativo reúne mais de um bilhão de pessoas em todo o mundo, sendo que a Organização das Nações Unidas estimou, no ano de 1994, que a subsistência de metade da população mundial – quase três bilhões de pessoas – foi garantida por empreendimentos cooperativos.<sup>6</sup>

## 2.2 Noções preliminares

### 2.2.1 Solidarismo, valores e princípios do cooperativismo

De acordo com André-Jean Arnaud (1991, p. 55-79), o solidarismo jurídico foi uma doutrina surgida durante a República francesa, nas últimas décadas do século XIX, como forma de preservação do Estado. Com ela, objetivava-se, basicamente, impedir, ante a crise econômica existente, a implantação do socialismo coletivista na França.

Com base em noções como “dívida social”, “quase-contrato” e “solidariedade social”, os solidaristas, navegando em âmbito político-econômico, defenderam uma terceira via, para além do individualismo e do socialismo, um meio-termo fundado na ideia de reforma da sociedade por via pacífica.

Afora os questionamentos envolvendo o solidarismo enquanto regime político-econômico, o que foge aos fins do presente trabalho<sup>7</sup>, o que importa considerar, pragmaticamente, em relação à doutrina em tela, é a sua ideia de modificação social silenciosa, paulatina, não conflituosa, fundada no ideal de solidariedade e alheia a revoluções, golpes e ditaduras.

E isso porque, conforme nos atesta Charles Gide (1908 *apud* FRANKE, 1973, p. 3),

É evidente que a solidariedade pode realizar-se por outros meios que não pela intervenção do Estado, a começar pelos inumeráveis modos de associações. A associação cooperativa sob suas diversas formas é, juntamente com a associação sindical e a mutualidade, a solução mais freqüentemente preconizada pelos solidaristas.

<sup>6</sup> Novamente, dados colhidos do sítio eletrônico da Aliança Cooperativa Internacional (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/statistics.html](http://www.ica.coop/coop/statistics.html)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

<sup>7</sup> Destacamos que a organização cooperativa será considerada, neste estudo, apenas em sua condição de instituto de Direito Privado, vale dizer, apenas como célula de solidariedade inserida numa economia de mercado, fundada na livre iniciativa, não sendo nosso objetivo examinar a idealizada “República Cooperativa”, ou teorias como a da cooperativização integral, total ou global.



Com efeito, “as cooperativas são, e sempre foram, a principal representação econômica e social da chamada *economia solidária*.” (PRADO, 2009, p. 117) O cooperativismo, baseando-se num regime de liberdade<sup>8</sup>, pode ser visto como uma forma concreta de se agir, positivamente, na sociedade, sem sobressaltos, valendo-se da solidariedade e da ajuda mútua para reduzir, gradativamente, seus desajustes, em busca de relações sociais mais justas e humanas:

Pelos seus fundamentos doutrinários, como se vê, o cooperativismo é uma doutrina sócio-econômica-moral que visa a uma renovação da ordem econômica através de uma lenta e perseverante ação pacífica.  
(LUZ FILHO, 1961, p. 67)

O solidarismo cooperativista, como esclarece Walmor Franke (1973, p. 6),

[...] acha-se vinculado, por igual, à concretização de um ideal superior de justiça, inspirador do direito positivo, e que no plano da ordem cooperativa se traduz no respeito à pessoa humana, na abolição do lucro capitalista, na remuneração de cada qual na proporção do trabalho realizado, no reconhecimento do valor da propriedade, no amor à liberdade, tudo, evidentemente, dentro da moldura de um regime de responsabilidade e auxílio mútuo, executado sob o lema: “*Um por todos e todos por um*”.

Segundo a Aliança Cooperativa Internacional,

*Las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. En la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social.*<sup>9</sup>

E esses altos valores são concretizados pelos princípios cooperativistas, revistos e consolidados pela Aliança Cooperativa Internacional no Congresso de Manchester, realizado em setembro de 1995:

<sup>8</sup> Walmor Franke (In: ROSE (org.), 1988, p. 10-11) ensina que as “modernas cooperativas” distinguem-se, substancialmente, das “*formas sociais cooperativas históricas*” “pela posição de liberdade e independência que o cooperador atual conserva em relação à sua cooperativa.” “A cooperativa, seja ela de Rochdale, ou de Raiffeisen ou de Schultze-Delitzsch”, aduz Walmor Franke, “foi idealizada como organização solidária, não absorvente da personalidade dos associados, mas como instrumento de atuação econômica destinado a fomentar e melhorar as suas economias individuais.” “Decorre daí”, completa ele, “que, nas modernas cooperativas, uma parte, maior ou menor, da economia do associado permanece fora da organização cooperativa”, com o que esta assume, atualmente, o papel de “*instituição complementar*” das economias cooperadas.

<sup>9</sup> Citação extraída do sítio eletrônico da mencionada organização internacional (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf](http://www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

**Principios**

*Los principios cooperativos son pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores.*

**Primer Principio: Adhesión Voluntaria y Abierta**

*Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política o religiosa.*

**Segundo Principio: Gestión Democrática por Parte de los Socios**

*Las cooperativas son organizaciones gestionadas democráticamente por los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones. Los hombres y mujeres elegidos para representar y gestionar las cooperativas son responsables ante los socios. En las cooperativas de primer grado, los socios tienen iguales derechos de voto (un socio, un voto), y las cooperativas de otros grados están también organizadas de forma democrática.*

**Tercer Principio: Participación Económica de los Socios**

*Los socios contribuyen equitativamente al capital de sus cooperativas y lo gestionan de forma democrática. Por lo menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Usualmente, los socios reciben una compensación si la hay, limitada sobre el capital entregado como condición para ser socio. Los socios asignan los excedentes a todos o algunos de los siguientes fines: el desarrollo de su cooperativa, posiblemente mediante el establecimiento de reservas, parte de las cuales por lo menos serían irrepartibles; el beneficio de los socios en proporción a sus operaciones con la cooperativa; y el apoyo de otras actividades aprobadas por los socios.*

**Cuarto Principio: Autonomía e Independencia**

*Las cooperativas son organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por sus socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.*

**Quinto Principio: Educación, Formación e Información**

*Las cooperativas proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación.*

**Sexto Principio: Cooperación entre Cooperativas**

*Las cooperativas sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.*

**Séptimo Principio: Interés por la Comunidad**

*Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.<sup>10</sup>*

## 2.2.2 Cooperativismo e ética

Como assinala José Ricardo Cunha (2009), o grande objetivo da ética – devidamente renovada, para fazer frente aos desafios de nosso tempo – é a vida com dignidade, em uma

<sup>10</sup> Informações coletadas do sítio eletrônico da Aliança Cooperativa Internacional (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf](http://www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

comunidade orientada pelos princípios universais da responsabilidade e da tolerância em relação à diversidade.

Segundo o autor, uma nova ética, “fundada na figura do outro como condição de possibilidade da existência humana livre e digna” (CUNHA, 2009), resulta em alguns princípios: *(a)* princípio da realidade, no sentido de que, antes de se assumir posturas utópicas, deve-se agir eticamente a partir do que existe, aqui e agora, não se devendo, contudo, ficar preso, de forma pessimista, ao presente; *(b)* princípio da força afirmativa, que a todos impulsiona para a frente, para o novo, sendo o ser humano senhor de seu destino, autorizado a realizar sua legítima aspiração à felicidade; *(c)* princípios da liberdade e da igualdade, que devem, harmonicamente, coexistir, na medida em que o máximo de liberdade viola a igualdade e o máximo de igualdade atrita com a liberdade; *(d)* princípio da diferença, que aponta no sentido de se dever respeitar e tolerar as diferenças entre as pessoas, sem, portanto, qualquer espécie de discriminação negativa; e *(e)* princípios da autodeterminação e do respeito à vida, que preconizam que a cada pessoa assiste o direito de definir o rumo que dará à sua vida, de escolher o caminho por meio do qual se realizará, enquanto ser humano.

À luz desses princípios, percebe-se, facilmente, a íntima relação do cooperativismo com a ética.

De fato, a atitude cooperativa, de índole nitidamente pragmática (princípio da realidade), decorre da vontade livre dos cooperadores (princípios da força afirmativa, da liberdade e da autodeterminação), que, na busca de uma vida digna (objetivo último da ética), ao se autoajudarem (preocupação com o outro), valem-se de um sistema que sublima a ação e instrumentaliza o capital, respondendo cada um por seus atos (princípio da responsabilidade). Na cooperação, repele-se qualquer forma de tratamento anti-isonômico (princípio da igualdade), restando abertas as portas ao ingresso de novos interessados, com vedação de qualquer discriminação baseada no sexo, condição social, raça, orientação política ou religiosa (princípio da diferença).

Como se vê, o cooperativismo, por meio do “homem econômico”, transforma “a personalidade inteira do homem, seu caráter, sua atitude em face da vida e em relação à comunidade” (LUZ FILHO, 1961, p. 54), sendo inegável, portanto, a sua profunda e inspiradora base ética.

### 2.3 O cooperativismo como empreendimento econômico não lucrativo: o preço justo e a sua distinção do lucro

O cooperativismo, em termos práticos, visa ao fomento das condições econômicas, sociais e culturais dos cooperados. Contudo, deve-se destacar que

A obtenção de vantagens *econômicas* em favor das economias associadas é o escopo fundamental das sociedades cooperativas. A realização dos objetivos éticos, que se incluem na integralidade de seus fins, depende, em última instância, da força do substrato econômico e do grau de poder financeiro que, mediante uma administração tecnicamente categorizada, a cooperativa saiba alcançar no mundo dos negócios. (FRANKE, 1973, p. 9)

Assim, tratando-se de empreendimento econômico, percebe-se, como assinala Piero Verrucoli (1962 *apud* FRANKE, 1973, p. 9), que a organização cooperativa “*non è un’opera di beneficenza, o istituzione caritativa, ma un’impresa economica siccome organizzazione diretta a conseguire fine prettamente economici in modo economico*”.

Mas o fato de a cooperação não representar obra de beneficência ou instituição de caridade não significa que se trata de empreendimento lucrativista, e esse é um ponto que merece ser sublinhado.

Com efeito, e conforme assevera Pontes de Miranda (1965, p. 434), “nem todos os fins econômicos são lucrativos, isto é, de divisão do ativo captado.” O lucro não é a única vantagem que pode decorrer do exercício organizado de uma atividade econômica, embora seja a mais comum nos países de sistema econômico capitalista, como o é o nosso.

Sem pretensão de se ingressar em polêmicas de ordem econômica, por lucro, está-se, aqui, a designar, de forma simples, o “rendimento atribuído especificamente ao capital investido diretamente por uma empresa” (SANDRONI (org. e superv.), 1994, p. 201), ou a “justa remuneração do capital investido, existindo precisamente para ser distribuído aos sócios.” (CORRÊA LIMA, 1994 *apud* MUZZI FILHO, 2006, p. 149)<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Em que pese ser igualmente possível se conceituar o lucro como “a remuneração do empresário pelos resultados positivos de sua atividade econômica” (AUGUSTO, *apud* BECHO, 2005, p. 247), percebe-se que há, também quanto a esse enfoque, preponderância do capital sobre os demais fatores de produção, haja vista que é exatamente o grau de participação de cada sócio no capital social o critério de distribuição do lucro. Assim, apesar de poder ser visto como o resultado de uma organização empresarial exitosa, não deixa

Então, cabe a pergunta: colocando-se de lado o lucro, qual é a outra vantagem que o exercício organizado de uma atividade econômica pode ensejar?

A resposta: o justo preço dos bens e serviços, que é, exatamente, a vantagem econômica não lucrativa proporcionada pelo cooperativismo.<sup>12</sup>

Como assinala Fábio Luz Filho (1961, p. 52), “objetiva, o cooperativismo, assim, o justo preço, expressão que foi utilizada pela primeira vez, segundo *Knies*, por *Santo Agostinho*.” E prossegue o autor: “Platão e Aristóteles já se referiram ao justo preço. Para o primeiro, a margem do negociante deveria ser fixa; para o segundo, o preço é justo quando não enriquece nenhum dos participantes da transação.”

Como vantagem do cooperativismo, Gide (1931, p. 493) assinala o

Estabelecimento do *justo-preço*, isto é, de preço tal que baste para cobrir todos os gastos de produção e satisfaça a todas as necessidades econômicas que se resumem na fórmula da lei da oferta-e-procura, mas expurgado de todas as majorações usurárias que só se devem a colligação dos productos e á ignorancia dos consumidores.

Aliás, é exatamente por possibilitar a obtenção do justo preço que o cooperativismo assume, no sistema econômico capitalista, uma importante função corretiva, atenuando os desajustamentos sociais naturalmente decorrentes do individualismo egoísta.

Mas como se dá, concretamente, a obtenção do justo preço?

Explica-se.

Um consumidor pode, em determinado momento, perceber que o preço dos bens ou serviços que adquire no mercado não é justo, seja porque foi ele (preço) majorado em decorrência dos

---

o lucro, nessa ótica, de ser uma forma de remuneração do capital, considerado não de forma isolada – pois, senão, se confundiria com o juro –, mas, sim, de maneira integrada ao exercício organizado de uma atividade econômica.

<sup>12</sup> É de se anotar, porém, desde já, que o cooperativismo não é de interesse, apenas, das pessoas que buscam exercer, de modo mais proveitoso, atividades econômicas, na medida em que as atividades de consumo são, também, alcançadas pelos efeitos benéficos da cooperação. Contudo, seja em relação às atividades econômicas, seja no tocante às atividades de consumo, a vantagem econômica proporcionada pelo cooperativismo é uma só: o justo preço dos bens e serviços.

lucros percebidos pelos atravessadores ou intermediários; seja porque ele (consumidor) atua de forma solitária, não possuindo, assim, poder de barganha; seja porque, atuando isoladamente, não consegue ele (consumidor) alcançar melhores mercados; seja, enfim, pelo fato de ele (consumidor) adquirir no varejo, não se aproveitando da economia de escala.

Igualmente, um produtor de bens ou prestador de serviços pode se aperceber que o preço dos bens ou serviços por ele alienados no mercado não é justo, pelos mesmos motivos alinhados acima: presença de intermediários, ausência de poder de barganha, incapacidade de alcançar melhores mercados e não aproveitamento da economia de escala.

Verificando, tanto o consumidor quanto o produtor de bens ou prestador de serviços, que não está só em suas dificuldades, vale dizer, que há outros consumidores, produtores de bens ou prestadores de serviços experimentando dificuldades semelhantes, podem eles decidir pela união, pela atuação em conjunto, pela cooperação, como forma de superação das dificuldades, dentro da lógica de que a união faz a força:

Qualquer pessoa conseguirá despedaçar, facilmente, um fio tênue de juta, insulado êste na sua fragilidade. Se multiplicarmos, porém, êste fio de juta algumas vêzes, será menos fácil dilacerá-lo, até que será totalmente impossível fazê-lo quando os fios, multiplicados muitas vêzes, constituírem uma corda grossa e forte. A fôrça, da união fêz, de fios insulados, e tênues, uma corda potente contra a qual nada poderão músculos possantes que se atrevam a forçá-la. A união faz a fôrça. A fôrça pacífica e serena, inteligente e raciocinada, decidida e enérgica é origem de respeito e torna mais fácil a defesa dos interêsses morais e materiais comuns.

(LUZ FILHO, 1961, p. 94)

Com essa operação em conjunto, não estará, o consumidor, lucrando: estará ele, apenas, obtendo bens ou serviços a um preço justo, vale dizer, a um preço despido dos lucros dos intermediários ou atravessadores; a um preço resultante do exercício eficiente de um poder de barganha, bem como resultante do alcance de mercados mais favoráveis, com aproveitamento da economia de escala.

Significa dizer, o consumidor, com a cooperação, estará contendo gastos, pagando menos pelos bens ou serviços, ou, em outras palavras, despendendo, por mercadoria, “um valor exatamente representativo da soma de riquezas e de mão-de-obra que absorveu” (LUZ FILHO, 1961, p. 69), que é, afinal, o preço justo do bem ou do serviço.

De igual modo, com a cooperação, o produtor de bens ou prestador de serviços não estará, propriamente, lucrando, mas, apenas, recebendo uma justa remuneração por seu trabalho, vale dizer, recebendo o que lhe é devido por sua postura ativa, de produtor ou prestador, e não por uma postura passiva, própria do mero detentor de capital, que espera, com a organização econômica, a simples remuneração de seu capital, vale dizer, o lucro.

Assim, para além de o justo preço não se confundir com o lucro, percebe-se que o justo preço pressupõe, pelo menos em regra, a eliminação – frise-se isto – do lucro de um dos integrantes naturais das cadeias econômicas, o intermediário, cuja posição “é semelhante à das plantas parasitas que só sobrevivem quando estão sugando, minando as reservas vitais de outra planta.” (REIS DO VALLE, 1973) Como destaca Walmor Franke (1973, p. 11),

O contato que o sujeito econômico cooperativado estabelece com o *mercado* mediante a organização empresarial cooperativa dá lugar, por isso mesmo, ao afastamento de um “*tertius*”, que será, conforme o caso, o *comerciante* atacadista ou varejista, o *industrial*, adquirente da matéria-prima, o *banqueiro*, prestador de crédito, o *patrão*, empregador de mão-de-obra, com os quais o cooperado necessariamente entraria em relação jurídica se não existisse a sociedade cooperativa. O “*tertius*”, afastado pela cooperativa, é um empresário que, na exploração do seu negócio, opera via de regra com toda a sorte de interessados, visando à obtenção de lucro.

Em certa medida, portanto, justo preço e lucro são conceitos reciprocamente excludentes, o que autoriza a afirmação no sentido de que “o cooperativismo é contra o lucro, que êle considera como uma subtração efetuada ilegalmente pelo intermediário em prejuízo de produtores e consumidores.” (LUZ FILHO, 1961, p. 92)<sup>13</sup>

Tem-se, pois, em suma, que o cooperativismo estabelece, em favor dos cooperados, o reino do justo preço dos bens e serviços, o que o afasta, por conseguinte, do lucro, figura que representa, nos empreendimentos de natureza capitalista, o seu traço distintivo.

A fim de alcançar tal reino, a organização cooperativa exerce, em prol de seus membros, uma função de potencialização – quando não mesmo de viabilização – de suas (deles) atividades,

<sup>13</sup> Precisamente por essa razão, entendemos não ser possível, ao menos em princípio, a reunião, em moldes cooperativos, de pessoas interessadas, profissionalmente, na mera circulação de bens, haja vista que tais pessoas, comerciantes que são, têm, na percepção de lucro, o fim de suas atividades. Em outros termos, visando, o cooperativismo, à obtenção do justo preço dos bens e serviços (o que, de ordinário, pressupõe o afastamento dos intermediários e seus lucros), não haveria sentido algum em se admitir que justamente os intermediários lançassem mão da forma cooperativa de união. A agressão aos princípios cooperativistas, aqui, seria evidente.

sejam elas simples atividades de consumo, sejam elas atividades econômicas de produção de bens ou prestação de serviços. Como ensina Walmor Franke (1973, p. 11),

Do ponto de vista econômico, a cooperativa é uma organização empresarial, de caráter auxiliar, por cujo intermédio uma coletividade de consumidores ou produtores promove, em comum, a defesa (melhoria, incremento) de suas economias individuais. Essa defesa se realiza, substancialmente, por duas formas: na qualidade de consumidor, o sujeito econômico procura obter, por meio da cooperativa, bens e prestações (crédito, transporte etc.) ao mais baixo custo; na condição de produtor (agricultor, artesão, operário) serve-se dela para, por intermédio da respectiva organização, transacionar, nos mercados, bens ou utilidades elaboradas individual ou coletivamente.

Em termos amplos, contudo, deve-se, em arremate, anotar, com Dieter Benecke (1980 *apud* KRUEGER; CONTO, In: KRUEGER (coord.), 2008, p. 71-72), os resultados que, para além do estabelecimento do reino do justo preço, são esperados da cooperação:

1. Uma influência sobre os sócios no aspecto metaeconômico;

- levantar o nível cultural geral;
- educar a população para a solidariedade, eliminando assim a ambição de realizar lucros pessoais à custa dos outros;
- fortalecer a consciência democrática, para que se produza mudança na estrutura da sociedade.

2. Atendimento das expectativas dos sócios em:

- aumentar a renda e a poupança;
- melhorar o nível da informação;
- possibilitar a ascensão social.

3. Uma influência sobre a macroeconomia:

- melhora na distribuição de renda;
- superação de gargalo no abastecimento;
- aceleração do crescimento econômico.

## 2.4 O papel do capital e dos sócios na cooperação – Diferenças das sociedades capitalistas

Conforme ensina Alfredo de Assis Gonçalves Neto (2004, p. 149),

[...] a cooperativa não busca aglutinação de capitais para o empreendimento comum, mas o reúne para proporcionar a melhoria dos seus associados, exclusivamente; está a indicar que, na cooperativa, o trabalho prepondera sobre o capital, sem se colocar a



seu serviço (o trabalho operando com o capital e não o trabalho atuando para o capital).

De fato, na cooperação, a pessoa se sobrepõe ao capital, que é instrumentalizado, não sendo referência para o exercício do poder político ou para a distribuição das vantagens decorrentes do empreendimento.

É dizer, o capital, na cooperação, é destronado, com a sublimação do ser humano, de sua postura ativa, de seu fazer, “valorizando o trabalho e a participação social” (BECHO, 2005, p. 149), sendo essa uma diferença substancial entre as os agrupamentos cooperativos e as sociedades capitalistas, que têm, na obtenção de lucro, sua missão fundamental.

Aliás, já se afirmou que sequer “é essencial ao conceito de cooperativa que esta, como pessoa jurídica, possua capital próprio subscrito e realizado pelos sócios” (FRANKE, 1973, p. 33), o que, inclusive, foi reconhecido pelo Código Civil de 2002, que, no inciso I de seu artigo 1.094, permite, na cooperação, a “dispensa do capital social”.

Vejamos, separadamente, o papel do capital e dos sócios no empreendimento cooperativo, fazendo, em cada passo, o cotejo com o ambiente capitalista.

#### 2.4.1 O capital

A primeira grande diferença entre o capital envolvido na cooperação e o capital das sociedades capitalistas é que o “*capital cooperativo tiene una cierta característica que lo hace diferente del de otras empresas*”, já que “*en la cooperativa el capital es un instrumento, un medio del cual se vale un grupo de personas para satisfacer una necesidad*” (CRACOGNA, 2011). Em outras palavras, no âmbito cooperativo,

[...] *el capital cumple una función de herramienta para el logro de un objetivo que es el servicio. En cambio, en la sociedad comercial común el capital es en sí mismo el fin de la sociedad, porque lo que se pretende con su aplicación a la actividad económica es incrementarlo a través de la obtención de ganancia.*  
(CRACOGNA, 2011)

Ademais, e novamente de acordo com as lições de Dante Cracogna (2011), “*el capital en las sociedades comerciales se apropia del resultado*”, bem como “*es el que gobierna la sociedad*”, tratando-se, efetivamente, de “*gobierno de la mayoría del capital.*” Contudo, “*en*

*la cooperativa el capital ni se apropia del resultado, ni gobierna la entidad.”* E explica o autor:

*Estas dos notas diferenciales hacen que el capital cooperativo sea completamente distinto del capital de la empresa comercial. En ésta cada socio participa proporcionalmente a su inversión en las decisiones que la empresa deba adoptar y, al momento del reparto de las utilidades, quien más ha invertido tiene derecho a una participación mayor en la renta obtenida. En la cooperativa, en cambio, al momento de decidir, todos pesan por igual, y al momento del reparto sólo se paga un interés estrictamente limitado al capital.*

Assim, como se vê, nas organizações cooperativas, o capital não governa, já que o poder político, na cooperação, independe do grau de participação dos cooperados no capital social, incidindo, no ponto, a regra do “um homem, um voto” (inciso V do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e inciso VI do artigo 1.094 do Código Civil de 2002). Ademais, o capital não é critério para distribuição dos benefícios (§ 3º do artigo 24 da Lei nº 5.764/71), haja vista que, na cooperação, a intensidade dos benefícios experimentados pelos cooperados é diretamente proporcional ao grau de atuação de cada um no empreendimento.<sup>14</sup>

Como assenta Vergílio Frederico Perius (2001, p.88), na cooperação, “O capital é fator de produção sem o mando, nem comando do empreendimento, pois não constitui fator preponderante, apenas coadjuvante na obtenção dos objetivos sociais.”

Por sua vez, nas sociedades não cooperativas, o capital governa – visto que o grau de participação do sócio no capital social determina a extensão de seu poder político no empreendimento – e é critério para distribuição dos benefícios – os lucros são distribuídos de acordo com a participação de cada sócio no capital social.

Contudo, o fato de o capital, na cooperação, não governar e não ser critério de distribuição de benefícios não o torna irrelevante, quando o empreendimento o reclamar. Se é verdade que o capital, em sede cooperativa, é um “mero instrumento para a realização de seus objetivos” (BULGARELLI, 2000, p. 12), não menos verdade é que, a depender do tipo de

<sup>14</sup> Por um critério de equidade, porém, pode haver pagamento de juros fixos sobre o capital realizado (partes finais do § 3º do artigo 24 da Lei nº 5.764/71 e do inciso VII do artigo 1.094 do Código Civil de 2002), mas a taxa é limitada, para que não se fomente a especulação. É dizer, “essa remuneração é pequena e fixa, de modo a pagar o capital como simples fator da produção sem lhe dar supremacia.” (PINHO, 1965, p. 25) De qualquer maneira, cuida-se de questão acidental, pragmática, que não faz parte da essência da cooperação.

empreendimento, a capitalização da organização cooperativa se revela um elemento de grande relevância para o seu funcionamento e seu desenvolvimento.

#### 2.4.2 Os sócios

Esclarece Walmor Franke (1973, p. 39) que,

Uma vez constituída a sociedade mercantil, o êxito do empreendimento não depende da participação dos sócios ou acionistas no movimento ou volume de suas operações. Nos negócios com terceiros, estranhos ao quadro associativo, é que ela espera obter os benefícios destinados à retribuição do capital.

Nas cooperativas, ao contrário, elemento essencial à consecução dos seus fins é a colaboração constante do sócio na vida e no funcionamento da organização. Esta, em verdade, só tem razão de existir quando operar com associados e enquanto os associados, por sua vez, se utilizarem dos serviços cooperativos. É certo dizer-se que no centro da cooperativa está a pessoa do sócio, em íntima co-participação nas atividades empresariais.

Note-se que não se está, nessa lição, destacando a importância da simples participação societária do cooperado; não se está a focar, apenas, a importância de sua atuação como dono do empreendimento. De fato, e como bem esclarece Waldirio Bulgarelli (2000, p. 23-24),

Necessário é destacar que as empresas capitalistas mantem relações com seus sócios ou acionistas, apenas de ordem “societária”, vale dizer, imanente e proveniente de seu contrato ou estatuto, relações essas em que não entra necessariamente a prática de atividades “operacionais”, mas, apenas as referentes às obrigações societárias. Por força da característica das cooperativas, de empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados, resulta que estes são ao mesmo tempo, como já se acentuou ao correr deste trabalho, associados e clientes. Destinam-se as cooperativas, portanto, em função de sua natureza intrínseca a operar com seus associados e os atos por ela praticados dirigem-se não ao mercado, mas, prevalecentemente aos seus associados.

Assim, como se percebe, os cooperados assumem, na cooperação, papel efetivamente ativo, já que, para além das relações societárias, envolvem-se eles em operações econômicas, que são viabilizadas e potencializadas pelo empreendimento cooperativo.

Significa dizer: os cooperados, quer como consumidores, quer como produtores de bens ou prestadores de serviços, operam com a sociedade cooperativa, que é sua *longa manus* no mercado; adquirem eles bens ou serviços por meio da cooperação, bem como, por meio do empreendimento cooperativo, exercem atividade econômica de produção de bens ou prestação de serviços.

A sociedade cooperativa, pois, a rigor, não consome no mercado, não produz para o mercado, não presta serviços para o mercado, já que quem consome no mercado, quem produz para o mercado, quem presta serviços para o mercado são os cooperados, aqueles que efetivamente exercem atividades – econômicas e de consumo – na cooperação. A sociedade cooperativa, servindo aos cooperados, assume, pois, caráter nitidamente auxiliar, vocacionada que é apenas a viabilizar e potencializar as atividades dos cooperados.

Já nos empreendimentos capitalistas, os sócios têm postura passiva: entregam seu capital – fator de produção preponderante – à organização e se relacionam com a sociedade apenas em virtude de suas obrigações societárias. O exercício, pelos sócios, de atividade econômica se dá somente de forma acidental, já que o interesse central, no empreendimento capitalista, é a remuneração do capital empregado, vale dizer, o lucro.

## 2.5 As sociedades cooperativas e seus princípios fundamentais: dupla qualidade e identidade de interesses

Walmor Franke (1973, p. 11) esclarece que, “Como toda doutrina social, também o cooperativismo possui o seu instrumento de ação para realizar, objetivamente, os fins econômico-sociais a que visa. Esse instrumento é a ‘sociedade cooperativa’”, cujo regime jurídico encontra-se fixado na Lei nº 5.764/71, com pontuais complementações, como já se disse, pelo Código Civil de 2002.

Com efeito, cuidando-se de empreendimento econômico, não poderia o instrumento de ação do cooperativismo ser enquadrado, no Brasil, como associação, que, entre nós, constitui-se “pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.” (*caput* do artigo 53 do Código Civil de 2002)

Assim, não é de se estranhar que, em nosso País, o legislador tenha classificado o instrumento de ação do cooperativismo como sociedade (artigos 3º e seguintes da Lei nº 5.764/71 e artigos 1.093 a 1.096 do Código Civil de 2002), que abarca, como se depreende do *caput* do artigo 981 do Código Civil de 2002, “o exercício de atividade econômica”.

Contudo, o fato de a sociedade cooperativa possuir fins econômicos não significa que ela possua fins lucrativos: como já vimos alhures, a vantagem econômica proporcionada pelo cooperativismo é o justo preço dos bens e serviços, não havendo, pois, na cooperação, intuito de lucro.<sup>15</sup>

Considerando que as sociedades empresárias têm, na “esperança de realização de lucros” (MENDONÇA, 1934 *apud* MUZZI FILHO, 2006, p. 151), um de seus traços fundamentais, percebe-se, facilmente, que a sociedade cooperativa não se enquadra em tal categoria.

À vista disso, o Código Civil de 2002 estabeleceu, de forma peremptória, que a sociedade cooperativa, independentemente de seu objeto, é considerada simples (parágrafo único de seu artigo 982).<sup>16</sup>

Ademais, é possível se identificar, na organização e na profissionalidade, os elementos de distinção da atividade empresarial, o que faz com que, no âmbito das sociedades empresárias, a realização do objeto social se dê no contexto organizativo, sem prevalência da atuação pessoal dos sócios:

A organização e a profissionalidade funcionam, pois, como marcas distintivas da atividade empresarial.

O empresário e a sociedade empresária operam através da organização, posto que esta se sobreleva ao labor pessoal dos sócios, que poderão atuar como dirigentes, mas que não serão, de forma predominante, os operadores diretos da atividade-fim exercida.

[...]

Se os próprios sócios, ou principalmente os sócios, operam diretamente o objeto social, exercendo eles mesmo a produção de bens, ou a sua circulação, ou a prestação de serviços, o que se tem é uma sociedade simples.

A empresa existe quando as pessoas coordenadas ou os bens materiais utilizados, no concernente à produção ou à prestação de serviços operados pela sociedade, suplantam a atuação pessoal dos sócios.

(BORBA, 2004, p. 15-16)

<sup>15</sup> Destacamos que a ausência de fins lucrativos na perspectiva da sociedade cooperativa será detalhadamente examinada na Seção seguinte.

<sup>16</sup> As sociedades cooperativas, segundo o artigo 4º da Lei nº 5.764/71, possuem natureza civil. A esse respeito, deve-se esclarecer que, até o advento do Código Civil de 2002, “havia a sociedade comercial, regulada pelas leis comerciais, e a sociedade civil, tratada pelas disposições do Código Civil de 1916. A distinção fazia-se quanto ao objeto (civil ou comercial) que tinham por escopo realizar. Com a unificação da matéria societária, o Código Civil de 2002 eliminou a dicotomia de tratamento e, portanto, a distinção que havia entre sociedade civil e sociedade comercial.” (GONÇALVES NETO, 2008, p. 120)

Tendo em vista que os cooperados são os protagonistas das atividades – econômicas e de consumo – exercidas na cooperação, cabendo à sociedade cooperativa um papel claramente auxiliar, consistente na viabilização e potencialização do exercício, por eles (cooperados), dessas atividades, nota-se que a sociedade cooperativa é, por excelência, uma sociedade simples.

Além de sociedade simples, a cooperativa é, a toda evidência, sociedade de pessoas, haja vista ser ela “sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico” (*rectius*, do capital), sendo que “as conseqüências da pessoalidade da participação são profundas, a ponto de torná-la espécie de sociedade.” (MIRANDA, 1965, p. 429) Aliás, a dimensão pessoal das sociedades cooperativas é muito maior do que a existente nas sociedades capitalistas definidas como de pessoas, visto que, “mesmo sendo de pessoas, as sociedades capitalistas se orientam pelo capital trazido pelos sócios.” (BULGARELLI, 2000, p. 53)

E, em arremate, é de se destacar que as sociedades cooperativas, por razões operacionais, são dotadas de personalidade jurídica (§ 6º do artigo 18 da Lei nº 5.764/71 e Subtítulo II do Capítulo Único do Título II do Livro II do Código Civil de 2002), pelo que, “como entes jurídicos, sujeitos de direitos e obrigações, entram em relação não só com terceiros, não-associados, senão também com os próprios participantes da entidade.” (FRANKE, 1973, p. 15)

Estabelecido que o instrumento de ação do cooperativismo constitui-se em sociedade personificada simples e de pessoas, passa-se ao exame de seus dois princípios fundamentais: dupla qualidade e identidade de interesses.

A respeito do princípio da dupla qualidade, Walmor Franke (1973, p. 14) esclarece que é “essencial ao próprio conceito de cooperativa que as pessoas, que se associam, exerçam, simultaneamente, em relação a ela, o papel de ‘sócio’ e ‘usuário’ ou ‘cliente’.”

Segundo Waldirio Bulgarelli (2000, p. 21), a sociedade cooperativa é “empresa de serviços, destinada exclusivamente a atender às necessidades de seus associados”, o que explica a comando, constante do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, no sentido de que as sociedades cooperativas são “constituídas para prestar serviços aos associados”.

De forma comparativa, Alfredo de Assis Gonçalves Neto (2004, p. 146) esclarece:

A sociedade cooperativa distingue-se das demais sociedades por um traço que lhe é bastante peculiar: enquanto nessas o sócio investe para buscar resultados lucrativos proporcionais aos riscos (normalmente tendo como referencial o valor de sua participação no capital social), na cooperativa o móvel que atrai a filiação do cooperado não é a obtenção de lucros, mas a possibilidade de utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar a sua própria situação econômica.<sup>17</sup>

Portanto, é prestando serviços aos cooperados que a sociedade cooperativa cumpre sua função primacial, de viabilização e potencialização das atividades – econômicas e de consumo – por eles (cooperados) exercidas por meio da cooperação (o que redundará, em última análise, na melhoria de suas condições econômicas, sociais e culturais).

E, ao prestar, aos cooperados, serviços, a sociedade cooperativa se envolve numa série de negócios, com eles e com o mercado, negócios esses que, a despeito de sua autonomia, formam, em sua dinâmica e orgânica relação, um todo complexo, que será examinado, pormenorizadamente, quando do estudo do ciclo dos negócios cooperativos.<sup>18</sup>

Estabelecidas as bases do princípio da dupla qualidade, passa-se ao exame do princípio da identidade de interesses.

Sintetizando tal princípio, Walmor Franke (1973, p. 16) aduz:

Nas cooperativas, o fim visado pelo empreendimento se identifica com o da clientela-associada. Diz-se, por isso, que nas cooperativas as relações entre cliente e empreendimento se desenvolvem de conformidade com o *princípio de identidade*.

De fato, existindo a sociedade cooperativa para prestar serviços aos seus membros, e sendo a sociedade cooperativa, em certa medida, o produto da união dos cooperados, seria incompreensível que ela, ao prestar seus serviços, agisse em desconformidade com os interesses de seus integrantes; seria como se admitir que o corpo pudesse, legitimamente, vilipendiar um seu órgão, ou que o todo, esquecendo-se que é o resultado da junção de suas

<sup>17</sup> “O conceito de serviço que não o de lucro”, afirma Fábio Luz Filho (1961, p. 66-67), “constitui, pois, a humanista base orgânica da doutrina cooperativa, dinamiza-lhe o alcance econômico em tôda a parte, e dá-lhe o galardão incontrastável de uma fôrça histórica anti-autoritária, que age paulatina mas construtivamente, lançando os fundamentos de uma nova ordem de coisas que não sacrificará as liberdades públicas e privadas, nem a dignidade da pessoa humana.”

<sup>18</sup> Convém destacar, porém, desde já, que tais negócios, levados a efeito pela sociedade cooperativa ora com os cooperados, ora com terceiros, situados no mercado, representam nada mais que a concretização da prestação de serviços que ela (sociedade cooperativa) desenvolve em prol de seus membros.

partes, atentasse contra estas, o que, ao fim e ao cabo, resultaria num atentar-se contra si mesmo.

Como assinala Walmor Franke (1973, p. 15),

Visando a cooperativa, como pessoa jurídica, à defesa e ao fomento da economia individual dos associados, não atingiria ela esse escopo, enriquecendo-se em detrimento e com o sacrifício dessas economias. A sociedade cooperativa tem caráter instrumental ou auxiliar, pois o seu fim é amparar e melhorar a situação econômica dos cooperados-clientes, mediante os serviços que lhes presta. Frustrar-se-ia, entretanto, esse fim se ela, como ente societário, desvinculado de sua missão fundamental, pretendesse auferir lucros próprios à custa do cliente e sócio.

Daí porque, sendo regida pelo princípio da identidade de interesses, a relação entre a sociedade cooperativa e seus efetivos clientes, os cooperados, não é relação de mercado. A respeito, vejamos, a guisa de conclusão, a lição de Hans Fischer (1951 *apud* FRANKE, 1973, p. 18):

Como Henzler demonstra, não existe mercado entre o empreendimento cooperativo e os seus associados, razão pela qual, um e outros, não podem ser considerados como “partes” (*Marktparteien*), cujas valorações divergentes de dada prestação – tal como ocorre nas “empresas autônomas”, não-cooperativas – podem constituir-se em causa de formação de lucro. “Aquela divergência nas valorações não se verifica no empreendimento cooperativo, porque, teoricamente, as suas valorações são sempre idênticas às dos cooperadores” (Henzler).

## 2.6 Inexistência de fins lucrativos: atuação em regime de cobertura de custos, preço de mercado, sobras e retorno

Quando da análise da vantagem econômica decorrente do cooperativismo, assentamos que os cooperados, ao alcançarem, com o auxílio da sociedade cooperativa, o preço justo dos bens ou serviços, não estão, com isso, lucrando, mas, sim, a depender da espécie de cooperação, contendo gastos – nas atividades cooperativas de obtenção de bens ou serviços existentes no mercado – ou incrementando rendas – nas atividades cooperativas de colocação de bens ou serviços no mercado.

Os cooperados, pois, não lucram com a cooperação. Tal afirmativa é exata, e não significa, em absoluto, que a sociedade cooperativa não proporciona, a eles, vantagem econômica alguma, já que, como visto, o cooperativismo, quanto aos cooperados, preocupa-se em estabelecer o reino do justo preço.



E quanto à sociedade cooperativa, haveria fim lucrativo, ou ao menos possibilidade de percepção de lucro?

A resposta só pode ser negativa, conforme, aliás, nos atesta o artigo 3º da Lei nº 5.764/71.

Com efeito, o estabelecimento do reino do justo preço não seria possível caso a sociedade cooperativa, ao exercer a sua função de viabilização e potencialização das atividades – econômicas e de consumo – dos cooperados, percebesse, destes, mais do que o necessário ao seu custeio.

E isso porque, caso recebesse ou retivesse, dos cooperados, mais do que o necessário à cobertura de seus custos, estaria a cooperativa lucrando, em detrimento deles (cooperados), o que importaria em clara agressão ao princípio da identidade de interesses, que marca o relacionamento da organização com os seus membros.

Em outras palavras, cada centavo percebido pela sociedade cooperativa para além de suas necessidades de custeio significaria, quanto às atividades cooperativas de obtenção, o aumento correspondente do preço pago pelos cooperados na aquisição de bens ou serviços por meio da cooperação; ou importaria, ao revés, quanto às atividades cooperativas de colocação, a diminuição correspondente do preço recebido pelos cooperados em virtude dos bens ou serviços alienados por meio da cooperação. Estar-se-ia, assim, fazendo ruir todo o edifício construído com o propósito de obtenção do justo preço.

Não por outra razão que se afirma, em doutrina, que a sociedade cooperativa, ao prestar serviços aos cooperados, deve atuar em regime de cobertura de custos:

“A idéia cooperativista só poderá frutificar”, adverte o Prof. Hans Fischer, “se o empreendimento cooperativo não perder de vista que a sua existência repousa, substancialmente, no vínculo que o prende às economias associadas. Estas é que lhe dão o impulso e para defendê-las é que ele existe. Os membros da cooperativa não são apenas os portadores (*Traeger*) do empreendimento comum, senão também os seus usuários, cujas necessidades a cooperativa deve procurar satisfazer mediante adequada prestação de serviços. Pensemos numa cooperativa, cuja atuação seja considerada ‘ideal’. Seria inadmissível que uma cooperativa de compras em comum ‘ideal’ pudesse exigir do associado, pela entrega de um bem, importância maior do que a despesa feita para prestá-lo; ou que uma cooperativa de vendas pudesse reter ou, eventualmente, diminuir o valor obtido mediante venda do bem no mercado. Conclui-se daí que o empreendimento cooperativo só pode levar à conta dos

associados a despesa efetiva – vale dizer – unicamente os custos decorrentes da atividade da cooperativa.”  
(FRANKE, 1973, p. 17)

E por uma questão de justiça, dispõe o *caput* do artigo 80 da Lei nº 5.764/71 que “As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.”<sup>19</sup>

Contudo, a atuação em regime de cobertura de custos encerra grandes dificuldades, já que se está a tratar de cálculo envolvendo fatos futuros e, por isso mesmo, de difícil previsão. Como esclarece Waldirio Bulgarelli (2000, p. 56), “as cooperativas operavam pelo preço de custo, porém, tal sistema era insustentável dada às oscilações constantes do mercado e à concorrência capitalista, tanto assim que as cooperativas do Dr. King, que assim trabalhavam não tiveram sucesso.”

Então, como elucida Walmor Franke (1973, p. 19),

[...] o princípio que passou a vigorar nas cooperativas de consumo, não é o fornecimento a preço de custo, mas a preço de mercado, o que, em regra, dá lugar à formação de um excedente em poder da cooperativa. Nas de vendas em comum, utilizou-se o sistema da atribuição de um adiantamento – preço básico – de montante previsivelmente inferior ao preço de venda. Nas de produção, os salários pagos aos cooperados são salários correntes. No encerramento do balanço do exercício verifica-se um excesso das receitas sobre as despesas. O excesso se fez à custa das economias cooperadas, em contradição com a situação de funcionamento ideal em que, mediante cálculos de custo exatos, o balanço da cooperativa fecharia *plus-minus zero*.

E como fazer com que esse excesso, decorrente da operação da sociedade cooperativa a preço de mercado, não signifique um desvirtuamento dos princípios cooperativistas, que vedam o ganho de um cooperado em detrimento do outro? Como fazer com que essa sobra, que representa nada mais do que um recebimento, pela sociedade cooperativa, para além de suas necessidades de custeio, não atrite com a lógica cooperativa? Seria esse excesso, ou sobra, uma espécie de lucro?

<sup>19</sup> O parágrafo único do artigo 80 da Lei nº 5.764/71, porém, excepcionando essa regra, estabelece que “A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer: I – rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto; II – rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.”

Em que pese lucro e sobra representarem, para a sociedade, um superávit, uma diferença positiva entre receitas e despesas, há, entre esses conceitos, uma diferença substancial, que acentua o caráter egoístico do lucro e a plena harmonia da sobra com os princípios do cooperativismo.

E isso porque o lucro, conforme já foi assinalado, é distribuído aos sócios na proporção da participação de cada um no capital social, ao passo que a sobra submete-se ao “princípio-chave que *Gide* classificou de ‘golpe de gênio’: *a norma revolucionária do retorno, da distribuição das sobras do exercício social na proporção do consumo e não do capital.*” (LUZ FILHO, 1961, p. 51)

É dizer, com o retorno das sobras do exercício social na proporção das operações de cada cooperado no empreendimento cooperativo, efetivamente devolve-se, a cada um deles, o que foi pago a mais, ou recebido a menos, quando das operações – respectivamente, de obtenção ou colocação de bens ou serviços no mercado – levadas a efeito na cooperação. Cuida-se, em verdade, e como bem esclarece Waldirio Bulgarelli (2000, p. 57), de uma “baixa de preço ‘a posteriori’”, relativamente às atividades cooperativas de obtenção, ou de uma “alta de preço ‘a posteriori’”, quanto às atividades cooperativas de colocação, alcançando-se, assim, o justo preço dos bens e serviços.

Note-se que as sobras, em hipótese alguma, são distribuídas, aos cooperados, na proporção da participação de cada um no capital social; são elas, singelamente, devolvidas aos cooperados, recebendo maior quantia aquele que, por mais atuar no empreendimento cooperativo, mais contribuiu para o custeio da sociedade, e recebendo menor quantia aquele que, por menos atuar no empreendimento cooperativo, menos contribuiu com o referido custeio.

Na lição de Walmor Franke (1973, p. 19-21),

Nas cooperativas, que operam em círculo fechado com a clientela associada, as diferenças entre as receitas e as despesas, apuradas nos balanços anuais, quando positivas, podem ter uma aparência de lucro. Na realidade, porém, trata-se de “sobras” resultantes de haver o associado pago a mais pelo serviço que a cooperativa lhe prestou ou, inversamente, de ter ela retido um valor excessivo como contraprestação do serviço fornecido. As “sobras”, tecnicamente, não são “lucros”, mas saldos de valores obtidos dos associados para cobertura de despesas, e que, pela racionalização ou pela faixa de segurança dos custos operacionais com que a

cooperativa trabalhou, não foram gastos, isto é, “sobraram”, merecendo, por isso, a denominação de “despesas poupadas” ou “sobras”. Ora, corresponde a uma exigência de justiça distributiva que as “sobras” sejam devolvidas aos cooperados na mesma medida em que estes contribuíram para a sua formação. A idéia de devolução das sobras aos associados na proporção das operações que tenham feito com a sociedade, deu nascimento ao instituto jurídico do “retorno”, o qual, no dizer de Gide, constitui no quadro das conquistas sociais contemporâneas uma das criações mais geniais do século XIX, legada ao mundo pelos equidocos pioneiros de Rochdale.

Renato Lopes Becho (2005, p. 306-307), no mesmo sentido, esclarece que

As sobras não se confundem com o lucro, já que elas voltam para o associado da cooperativa na proporção de suas atividades. Por outro giro lingüístico, é dizer: as cooperativas devem trabalhar sempre pelo custo; se isso é muito difícil de ser operacionalizado, permite a legislação própria que elas façam uma previsão de despesas operacionais e ajustem sua contabilidade periodicamente, fazendo *retornar* ao associado a diferença na medida de seus negócios com a associação.

Lucro é figura jurídica distinta. É o resultado positivo da operacionalização de uma sociedade comercial ou civil, criada para este fim (obter lucro), com o intuito de acrescer ao patrimônio de seus proprietários.

O instituto do retorno está previsto no inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e no inciso VII do artigo 1.094 do Código Civil de 2002, devendo a sociedade cooperativa, ao final do exercício, apurar, concretamente, quanto gastou em seu custeio e quanto recebeu para fazer frente às suas despesas operacionais. Havendo sobras, cabe-lhe devolvê-las aos cooperados, “proporcionalmente às operações realizadas pelo associado”, exatamente o critério utilizado para os aportes ou retenções efetuadas, a título de custeio.

Como esclarece Diva Benevides Pinho (1965, p. 24-25), com base em Gide, “através do retorno, a cooperativa consegue abolir o lucro capitalista, pois, devolve ao associado aquilo que foi recebido além do ‘justo preço’.”

Assim, percebe-se que o instituto do retorno é a consagração da inexistência de fins lucrativos na cooperação, sendo de se destacar que, por inexistência de fins lucrativos, está-se a indicar a ausência mesma de lucro, e não a simples falta de vontade de lucrar. Não se trata de uma questão subjetiva – falta de vontade de algo que, mesmo ante a inexistência da vontade, pode surgir –, mas, sim, de questão objetiva: inexistência efetiva de lucro.

## 2.7 Características das sociedades cooperativas

Neste momento, restando assentado que as cooperativas são sociedades simples de pessoas, inconfundíveis com as sociedades capitalistas e vocacionadas à prestação de serviços aos cooperados; tendo sido analisados os princípios da dupla qualidade e da identidade de interesses; bem como tendo havido exame da nota fundamental da inexistência de fins lucrativos, que anda de mãos dadas, como vimos, com o instituto do retorno, cumpre-nos, agora, examinar, globalmente, as características das sociedades cooperativas previstas no artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e no artigo 1.094 do Código Civil de 2002.

Para tanto, guiaremos-nos pelos princípios do cooperativismo, listados pela Aliança Cooperativa Internacional, cabendo, novamente, a advertência de que o Código Civil de 2002, ao regular as sociedades cooperativas, pretendeu, conforme seu artigo 1.093<sup>20</sup>, apenas fixar, genericamente, suas bases, para fins de codificação. Incumbe, portanto, ao intérprete, à vista do § 2º do artigo 2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942)<sup>21</sup>, atribuir, ao novel Código, uma simples função de complementação, e não de derrogação.

O princípio da adesão voluntária e aberta encontra-se previsto no inciso I do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, que estabelece a característica da “adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços” (a ausência de limitação de número máximo de cooperados é repetida na parte final do inciso II do artigo 1.094 do Código Civil de 2002).

Waldirio Bulgarelli (2000 p. 13) examina os dois aspectos do princípio, quais sejam, “a voluntariedade, pelo qual não se admite que ninguém seja coagido a ingressar numa sociedade cooperativa, e o da *porta-aberta*, através do qual não pode ser vedado o ingresso na sociedade àqueles que preenchem as condições estatutárias”.

O princípio em exame engloba a “neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social” (inciso IX do artigo 4º da Lei nº 5.764/71), e resulta na variabilidade do capital social da cooperativa (inciso II do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e inciso I do artigo 1.094 do Código Civil de 2002), bem como na natural impossibilidade de transferência das quotas do capital a

---

<sup>20</sup> “A sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente Capítulo, ressalvada a legislação especial.”

<sup>21</sup> “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”

terceiros, estranhos à sociedade, ainda que por herança (inciso IV do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e inciso IV do artigo 1.094 do Código Civil de 2002).<sup>22</sup>

O princípio da adesão voluntária e aberta é restringido pelo inciso XI do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, que limita a “área de admissão de associados” “às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços”, limitação essa, contudo, que é razoável e, por conseguinte, não macula o postulado da porta-aberta.

Por sua vez, o princípio da gestão democrática por parte dos sócios encontra previsão no inciso V do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e no inciso VI do artigo 1.094 do Código Civil de 2002, que estabelecem, respectivamente, como característica das sociedades cooperativas, a “singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade”, ou o “direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação”.

Tal princípio também é previsto no inciso VI do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e no inciso V do artigo 1.094 do Código Civil de 2002, que, outra vez de forma respectiva, dispõem ser característica das sociedades cooperativas o “quorum para o funcionamento e deliberação da Assembléia Geral baseado no número de associados e não no capital”, ou o “quorum, para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado”.

O princípio da participação econômica dos sócios, já largamente examinado por nós, encontra previsão, repita-se, no inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e no inciso VII do artigo 1.094 do Código Civil de 2002, que estabelecem, respectivamente, como característica das sociedades cooperativas, o “retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral”, ou a “distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado”.

---

<sup>22</sup> Natural porque as sociedades cooperativas, pelo princípio em tela, são abertas ao ingresso de terceiros que preencham as condições estatutárias e adiram aos propósitos sociais, não havendo, dessa forma, sentido em se permitir a comercialização de quotas. A autorização para o comércio de quotas, aqui, teria, apenas, o condão de fomentar a especulação, atividade indesejada pelo sistema cooperativista.

Cumpra-nos acentuar, relativamente ao destino das sobras, que a Lei nº 5.764/71, atenuando o instituto do retorno, e com o propósito de garantir a reparação de “perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades” (inciso I de seu artigo 28), bem como de assegurar “a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa” (inciso II de seu artigo 28), ordenou, às sociedades cooperativas, a criação, respectivamente, do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, determinando que esses fundos sejam abastecidos, novamente de forma respectiva, com 10% (dez por cento) e 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício.

Não há, nisso, qualquer violação aos princípios cooperativistas, já que tais fundos, indivisíveis que são (inciso VIII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 e inciso VIII do artigo 1.094 do Código Civil de 2002), constituem, em verdade, “uma espécie de capital corporativamente socializado” (FRANKE, 1973, p. 21).

Ainda quanto à participação econômica dos sócios, e em que pese haver certa divergência doutrinária, entendemos que o Código Civil de 2002, ao dispor, no inciso VII de seu artigo 1.094, que constitui característica das sociedades cooperativas a “distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade” (sem fazer a ressalva da “deliberação em contrário da Assembleia Geral”, constante do inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71), não teve o condão de impedir que a Assembleia Geral, naturalmente composta por cooperados, delibere por dar outro destino às sobras, desde que não conflitante com os princípios do cooperativismo<sup>23</sup>, já que “O novo Código Civil não teve, evidentemente, nos termos de seu art. 1.093, o intuito de revogar a lei especial que rege as sociedades cooperativas, conforme já foi dito.” (MUZZI FILHO, 2006, p. 257)

Prosseguindo, o princípio da autonomia e independência não encontra previsão nos artigos 4º da Lei nº 5.764/71 e 1.094 do Código Civil de 2002, mas está consagrado no artigo 5º, inciso XVIII, da Constituição do Brasil de 1988, que, instaurando o que Waldirio Bulgarelli (2000,

<sup>23</sup> Da doutrina de Renato Lopes Becho (2005, p. 251-252) – para quem, contudo, o inciso VII do artigo 1.094 do Código Civil de 2002 derogou o inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 –, colhe-se: “Entendemos que as hipóteses colocadas à disposição da assembleia geral, até a vigência do novo Código Civil, são a) devolução das sobras aos associados, na proporção de suas relações com as cooperativas; b) incorporação às quotas-parte, também na proporção dos negócios de cada associado, que passaria a deter um número variável de quotas-parte; ou c) não-distribuição das sobras, modalidade que significa uma doação do resultado positivo à cooperativa. Ressalte-se que, havendo a hipótese (c), em caso de liquidação futura da cooperativa, esses valores serão destinados ao Tesouro Nacional.”

p. 75-76) denominou de período de liberalização, estabelece que “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”. Esse dispositivo constitucional, aliás, implicou, como mencionamos alhures, na não recepção de diversas normas intervencionistas da Lei nº 5.764/71.<sup>24</sup>

Em seu turno, o princípio da educação, formação e informação pode ser visualizado, embora sem exaurimento, no inciso X do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, que determina, como característica das sociedades cooperativas, a “prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa”.

Os princípios da cooperação entre cooperativas e do interesse pela comunidade não foram previstos nos artigos 4º da Lei nº 5.764/71 e 1.094 do Código Civil de 2002, mas são plenamente harmônicos com o ordenamento jurídico-cooperativo brasileiro, encontrando previsão ao longo da Lei nº 5.764/71.<sup>25</sup>

Vistas as características das sociedades cooperativas à luz dos princípios do cooperativismo, resta-nos, aqui, explicitar as características previstas nos artigos 4º da Lei nº 5.764/71 e 1.094 do Código Civil de 2002 e por nós ainda não mencionadas nesta Seção: (a) possibilidade de haver dispensa de capital social (inciso I do artigo 1.094 do Código Civil de 2002), quando não for ele necessário ao funcionamento da sociedade cooperativa; (b) “limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais” (inciso III do artigo 4º da Lei nº 5.764/71), ou “limitação do valor da soma de quotas

---

<sup>24</sup> O princípio em questão, todavia, não afasta, por óbvio, a interferência estatal sobre as cooperativas de crédito, haja vista o evidente interesse público na regulação do sistema financeiro nacional, conforme artigo 192 da Constituição.

<sup>25</sup> Especificamente acerca do princípio da cooperação entre cooperativas, é de se destacar que o artigo 6º da Lei nº 5.764/71, organizando-as federativamente, estabelece que as sociedades cooperativas são consideradas singulares, centrais ou federações e confederações. As sociedades cooperativas singulares são as que estão sendo por nós examinadas, e “se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.” (artigo 7º da Lei nº 5.764/71) Por sua vez, “As cooperativas centrais e federações de cooperativas objetivam organizar, em comum e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços” (*caput* do artigo 8º da Lei nº 5.764/71), sendo que, “Para a prestação de serviços de interesse comum, é permitida a constituição de cooperativas centrais, às quais se associem outras cooperativas de objetivo e finalidades diversas.” (parágrafo único do artigo 8º da Lei nº 5.764/71) E, finalmente, “As confederações de cooperativas têm por objetivo orientar e coordenar as atividades das filiadas, nos casos em que o vulto dos empreendimentos transcender o âmbito de capacidade ou conveniência de atuação das centrais e federações.” (artigo 9º da Lei nº 5.764/71)



do capital social que cada sócio poderá tomar” (inciso III do artigo 1.094 do Código Civil de 2002), o que tem a valia de impedir a criação de uma relação de dependência entre o grupo de cooperados e aquele que, não fosse a vedação, poderia vir a deter grande parte do capital social;<sup>26</sup> e (c) “concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade” (artigo 1.094 do Código Civil de 2002), havendo polêmica doutrinária<sup>27</sup> quanto à derrogação, pelo referido dispositivo legal, do inciso I do artigo 6º da Lei nº 5.764/71, que estabelece que são consideradas singulares as cooperativas “constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas”.

## 2.8 Fim e objeto das sociedades cooperativas – Classificação das sociedades cooperativas em razão do objeto

Conforme já assentado, o fim de toda e qualquer sociedade cooperativa, enquanto “empresa de serviços” (BULGARELLI, 2000, p. 21), é o fomento das condições econômicas, sociais e culturais dos cooperados, o que resulta, em última análise, em sua dignificação, enquanto seres humanos. Como esclarece Walmor Franke (1973, p. 15):

O fim da cooperativa é a prestação de serviços ao associado, para a melhoria do seu *status* econômico. A melhoria econômica do associado resulta do aumento de seus ingressos ou da redução de suas despesas, mediante a obtenção, através da cooperativa, de créditos ou meios de produção, de ocasiões de elaboração e venda de produtos, e a consecução de poupanças.

O fim do empreendimento cooperativo, pois, é sempre um só, sendo ele alcançado, concretamente, por meio do exercício de um objeto social, que varia de cooperativa para cooperativa. Pode-se visualizar, aqui, o que George Fauquet denominou de “teoria ‘da variedade dentro da unidade’.” (BULGARELLI, 2000, p. 50)

Em outras palavras, “Objeto do empreendimento cooperativo é o ramo de sua atividade empresarial; é o meio pelo qual, no caso singular, a cooperativa procura alcançar o seu fim, ou seja, a defesa e melhoria da situação econômica do cooperado.” (FRANKE, 1973, p. 15-16)

<sup>26</sup> É de se anotar que tal característica impede, inclusive, que um cooperado, por seu grau de participação no capital social, assuma, ainda que de fato, o controle político da organização.

<sup>27</sup> De forma exemplificativa, pela derrogação, confira a doutrina de Renato Lopes Becho (2002, p. 68-76); em sentido contrário, a de João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 252).

Nos termos do artigo 5º da Lei nº 5.764/71, “As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade”, o que revela a importância – reconhecida pelo direito positivo brasileiro – do papel desempenhado pelo cooperativismo na ordem econômica. Como esclarece a Aliança Cooperativa Internacional,

*The co-operative model of enterprise can be applied to any business activity. They exist in traditional economic sectors such as agriculture, fisheries, consumer and financial services, housing, and production (workers' co-operatives). However, co-operative activity spans to large number of sectors and activities including car-sharing child-care, health and social care, funeral, orchestras and philharmonics, schools, sports, tourism, utilities (electricity, water, gas, etc.), and transport (taxis, buses, etc).*<sup>28</sup>

A Lei nº 5.764/71, após dividir as sociedades cooperativas em singulares, centrais ou federações e confederações, dispõe, em seu artigo 10, não sem certa invasão de terreno doutrinário, que “As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados”, sendo consideradas “mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades.” (§ 2º do citado dispositivo)

A esse respeito, é de se assinalar, inicialmente, que, exercendo os mais variados objetos, as sociedades cooperativas estarão, sempre, propiciando, em sentido amplo, aos cooperados, ou uma função de obtenção de bens ou serviços existentes no mercado, ou uma função de colocação de bens ou serviços no mercado.

Essa dualidade funcional, portanto, é a primeira e mais abrangente divisão que se pode apreender do exame do objeto das sociedades cooperativas.

Contudo, e com base no critério do objeto, há, em doutrina, um sem número de classificações das sociedades cooperativas, cada uma revelando um particular modo de se enxergar as múltiplas realizações cooperativas. A esse respeito, nada há de se estranhar, pois, havendo ampla liberdade na eleição do objeto das sociedades cooperativas, a utilização do objeto como critério classificatório implica, naturalmente, em incontáveis classificações.

Como esclarece Bernard Lavergne (1923 *apud* BULGARELLI, 2000, p. 47):

<sup>28</sup> Citação retirada do sítio eletrônico da aludida organização internacional (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/sectors.html](http://www.ica.coop/coop/sectors.html)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

Por pouco que se estude a atividade ou o funcionamento das diversas sociedades chamadas cooperativas, fica-se chocado pela extrema multiplicidade das formas de que se reveste a cooperação. O espírito desorientado pelo grande número de cooperativas ensaia agrupá-las e coordená-las, mas elas parecem separadas por indefiníveis nuances. Será o caso de resignar-se a enumerá-las numa ordem arbitrária? Seria deixar subsistir a confusão. Para remediar esse estado de coisas, os autores se acostumaram de longa data a classificar as sociedades segundo seu objeto particular.

De qualquer maneira, e como sói ocorrer em qualquer obra classificatória, o que importa considerar, aqui, é que as classificações das sociedades cooperativas não se submetem, propriamente, ao binômio certo/errado, mas, sim, à dimensão da maior ou menor utilidade.

Não sendo nosso propósito expor as variadas classificações doutrinárias das sociedades cooperativas à luz de seu objeto, limitar-nos-emos a apresentar algumas, que reputamos mais úteis à compreensão do complexo fenômeno cooperativo.

Bernard Lavergne (1923 *apud* BULGARELLI, 2000, p. 47), ao se referir às cooperativas, afirma que

A natureza concreta, técnica de suas operações, não é a mesma; certas sociedades, objetivam produzir outras vender ao consumidor; outras enfim obter crédito para seus membros. Há, pois, três grandes categorias de cooperativas; uma de produção outra de consumo e a última de crédito.

Diva Benevides Pinho (1965, p. 9-10), em sentido semelhante, classifica as cooperativas de primeiro grau da seguinte forma:

1. Cooperativas de produção ou de produtores:
  - A) Agrícola ou agropecuária;
  - B) Industrial.
2. Cooperativas de consumo ou de consumidores:
  - A) De consumo de bens;
  - B) De consumo de serviços.
3. Cooperativas de crédito:
  - A) De tipo Luzzatti;
  - B) De tipo Raiffeisen

C) Outros tipos.

4. Cooperativas mistas.

Segundo Diva Benevides Pinho (1965, p. 10), as cooperativas de produção

Podem ser entendidas, em sentido amplo, como associações que se destinam a eliminar o patrão, suprimir o salariado e dar ao trabalhador, agrícola ou industrial, a posse dos instrumentos de produção e o direito de disposição integral do produto de seu trabalho. São também denominadas cooperativas de produtores.

As cooperativas de produção agrícola ou agropecuária “caracterizam-se, de modo geral, pelo exercício coletivo do trabalho agrícola segundo as normas rochdaleanas” (PINHO, 1965, p. 10-11), ao passo que as cooperativas de produção industrial são “encarregadas sobretudo da transformação de matérias-primas em novos produtos” (PINHO, 1965, p. 11).

Por sua vez, as cooperativas de consumo, na visão de Diva Benevides Pinho (1965, p. 15),

São, em sentido amplo, associações que visam a eliminar o intermediário das trocas e abolir o lucro. Reúnem os consumidores para proporcionar-lhes, pela ação conjugada, os bens e serviços necessários à satisfação de suas necessidades pessoais e domésticas, em condições mais vantajosas de preço e de qualidade.

Quanto às cooperativas de crédito, Diva Benevides Pinho (1965, p. 15) afirma que

São, em sentido amplo, associações que visam a eliminar o intermediário, obtendo para seus sócios, que são ao mesmo tempo sacadores e sacados, as vantagens do auxílio mútuo e da gestão direta. Dentre suas finalidades econômicas destacam-se o fomento ao crédito e a concessão de empréstimos aos sócios a juros baixos.

Finalmente, Diva Benevides Pinho (1965, p. 17) esclarece que cooperativas mistas “São aquelas que se dedicam a atividades compreendidas no âmbito de, pelo menos, duas das categorias anteriormente estudadas.”

Por seu turno, Walmor Franke (1973, p. 16-17), incidentalmente, classifica as sociedades cooperativas em

“cooperativas de consumo, cuja atividade se desenvolve, tipicamente, no sentido de obter para o associado uma economia de despesa, mediante o fornecimento de bens ou utilidades ao menor preço, com a supressão do momento de lucro usufruído pela intermediação comercial”;

“cooperativas de produtores”, onde o empreendimento “visa, *mutatis mutandis*, aos mesmos fins, com procurar assegurar ao cooperado o preço justo dos seus produtos, eliminando, ao colocá-los no mercado, a etapa lucrativista pela qual, se não existisse a cooperativa, o produto necessariamente passaria no processo de sua circulação econômica”;

“cooperativa de produção e trabalho”, que “quer fazer do empregado o seu próprio empregador”;

“cooperativas de crédito”, nas quais, operando “em regime de mutualidade pura”, “o fornecedor e o tomador do dinheiro se confundem no volume das operações, formando uma unidade dentro de um mesmo contexto cooperativo”; e

“cooperativas de habitação”, que “se ocupam com a construção ou compra de casas de moradia, para alugá-las ou transmiti-las aos cooperados.”

E, para concluir, é de se mencionar, no âmbito da legislação, o artigo 21 do revogado Decreto nº 22.239/32, que estabelecia, com forte carga analítica, o seguinte:

Art. 21 – As sociedades cooperativas podem-se classificar nas seguintes categorias principais:

- I – Cooperativas de produção agrícola.
- II – Cooperativas de produção industrial.
- III – Cooperativas de trabalho (profissional ou de classe).
- IV – Cooperativas de beneficiamento de produtos.
- V – Cooperativas de compras em comum.
- VI – Cooperativas de vendas em comum.
- VII – Cooperativas de consumo.
- VIII – Cooperativas de abastecimento.
- IX – Cooperativas de crédito.
- X – Cooperativas de seguros.
- XI – Cooperativas de construção de casas populares.
- XII – Cooperativas editoras e de cultura intelectual.
- XIII – Cooperativas escolares.
- XIV – Cooperativas mistas.
- XV – Cooperativas centrais.
- XVI – Cooperativas de cooperativas (federações).

Parágrafo único – A classificação supra não exclui a possibilidade de se constituírem de outra modalidade não incluída na numeração, as quais serão consideradas de

categoria indeterminada e assemelhadas àquela que oferecer mais aproximada analogia.

## 2.9 Regime institucional e caráter instrumental das sociedades cooperativas

### 2.9.1 Regime institucional – Natureza dos atos constitutivos e dos estatutos

Há acesa controvérsia doutrinária em torno da natureza jurídica do ato constitutivo (*lato sensu*) das sociedades em geral, podendo-se, contudo, distinguir, dentre as várias teorias, uma divisão básica: de um lado, há as que afirmam a natureza contratual do ato constitutivo, ao passo que, de outro, estão as que sustentam naturezas diversas, não contratuais.

Dentre as contratualistas, estão a teoria clássica, do contrato bilateral; a teoria do contrato plurilateral, defendida por Tullio Ascarelli; e a teoria do contrato-organização, que pretende ser a evolução da teoria anterior.

Por sua vez, dentre as anticontratualistas, estão a teoria do negócio jurídico unilateral (acordo ou ato coletivo), defendida por parte da doutrina alemã e alguns autores italianos; a teoria do ato complexo, derivada da anterior; a teoria do ato corporativo, defendida por Otto Von Gierke; e a teoria da instituição, de Maurice Hauriou.

Como o objetivo deste estudo não é o exame aprofundado dessas teorias, limitar-nos-emos, aqui, a fazer breve análise crítica das teorias centrais, quais sejam, a do contrato plurilateral e a da instituição, teorias essas que serão de grande valia para a identificação da natureza jurídica dos atos constitutivos e dos estatutos das sociedades cooperativas.

Tullio Ascarelli (2001, p. 372-452 *passim*) sustenta que o ato de constituição da sociedade é um contrato, sendo, contudo, diverso dos contratos bilaterais, de permuta. Trata-se, segundo ele, de uma das espécies de contratos plurilaterais.

De acordo com esse autor, há, na sociedade, vínculos jurídicos diversos, sendo que a sociedade “interpõe-se entre os sócios (representando a somatória de suas vontades individuais, ou da maioria) para substituir o conjunto por eles formado e figurar em relações jurídicas que vier a manter com cada qual ou com terceiros.” (GONÇALVES NETO, 2008, p. 118)

Tullio Ascarelli (2001, p. 387 e seguintes) alinha diversas características dos contratos plurilaterais, sendo de se destacar, dentre outras, a (possível) participação de mais de duas partes; a necessidade de unificação dos interesses contrastantes das várias partes por meio de uma finalidade comum, que configura a *affectio societatis*; a constituição de uma organização, destinada à realização de uma atividade ulterior; a sua execução continuada, com incidência do princípio da conservação; a posição complexa de seus participantes, sendo, todos eles, titulares de direitos e obrigações; a dualidade de abordagens, podendo-se distinguir, nos contratos plurilaterais, um aspecto externo, quando as partes entram, como grupo, em relação com terceiros, e um outro, interno, referente às relações das partes entre si.

Alfredo de Assis Gonçalves Neto (2008, pág. 118) critica a teoria do contrato plurilateral, já que, segundo ele, “essa teoria não explica a sociedade em sua projeção dinâmica nem a possibilidade de constituição de sociedade unipessoal.”

Com efeito, “o contrato em si”, afirma Alfredo de Assis Gonçalves Neto (2008, p. 118), “realmente não tem o condão de permitir a visualização de um sujeito de direito distinto dos que figuram na relação contratual que é geratriz dessa pessoa (da sociedade)”. Já em relação às sociedades unipessoais, a teoria do contrato plurilateral não apresenta explicação satisfatória para a sua existência, na medida em que não pode haver, logicamente, contrato consigo mesmo.

Ademais, pode-se afirmar, criticamente, com base em Georges Renard (1930 *apud* FRANKE, 1973, p. 58), que quando indivíduos se unem na busca da concretização de uma ideia em comum, “há alguma coisa que se impõe imperiosamente à consciência individual”, e “O contrato não interpreta essa realidade incoercível”, limitando-se a “trazer toda a comunidade ao indivíduo”.

Por outro lado, para a teoria anticontratual da instituição, de Maurice Hauriou, jurista francês, a sociedade corresponde a uma instituição, isto é, a uma “organização social, estável em relação à ordem geral das coisas, cuja permanência é assegurada por um igual equilíbrio de forças ou por uma separação de poderes e que constitui, por si mesma, um estado de direito” (GONÇALVES NETO, 2008, p. 117).

Segundo Maurice Hauriou (1967 *apud* FRANKE, 1973, p. 57-58), uma instituição

[...] é uma idéia de obra ou de empresa que se realiza e perdura juridicamente em um meio social. Um poder se organiza, para a realização dessa idéia. Entre os membros do grupo social interessado na realização da idéia, produzem-se manifestações de comunhão, dirigidas pelos órgãos do poder e reguladas por normas de procedimento.

Como afirma Walmor Franke (1973, p. 59), a ideia de obra a realizar não é exterior à instituição, estando, antes, “incorporada à própria instituição, encontrando-se nela já parcialmente realizada...” E, mais a frente, esclarece:

A pessoa jurídica social, como instituição, não é somente o grupo humano, que nela se insere, animado por uma idéia comum de *obra* ou de *empresa*. É todo um ordenamento jurídico, corporificado nos ‘estatutos’, que lhe regem a vida interna, e no conjunto de normas legais que dispõem sobre a sua estrutura e o seu modo de funcionamento, incidindo sobre as pessoas, órgãos ou coisas que lhe servem de suporte.

(FRANKE, 1973, p. 60)

Com essa teoria, explica-se, adequadamente, a possibilidade de existência de sociedade unipessoal, visto que, na instituição, ente social de quadro associativo mutável, “as pessoas constituem apenas um dos seus elementos, que, juntamente com outros, se fundem ou integram no regime jurídico da instituição.” (FRANKE, 1973, p. 61) Significa dizer, o que constitui o substrato da personalidade da instituição não é a pluralidade de partes, mas, sim, o seu ordenamento jurídico.

À guisa de crítica a essa teoria, pode-se afirmar que ela não explica, adequadamente, o processo de constituição da sociedade; não identifica, adequadamente, o procedimento que enseja o surgimento da instituição.

Expostas essas duas teorias centrais, referentes às sociedades em geral, e passando ao exame específico das sociedades cooperativas, anotamos que a teoria do contrato plurilateral distingue, de forma adequada, a natureza jurídica dos atos constitutivos das sociedades cooperativas, ao passo que a teoria da instituição identifica, com precisão, a natureza jurídica dos estatutos dessas sociedades.<sup>29</sup>

<sup>29</sup> Atos constitutivos e estatutos não se confundem: aqueles (atos constitutivos) são os referentes à gênese das sociedades cooperativas, sendo contemporâneos ao surgimento da entidade, ao passo que estes (estatutos) são os veículos das regras que, em conjunto, e de forma duradoura, disciplinam “abstrata e genericamente as relações jurídicas que se formam entre os membros e o ente corporativo.” (FRANKE, 1973, p. 49) Apesar de serem realidades inconfundíveis, é de se destacar que o ato constitutivo da sociedade cooperativa deve



De fato, quanto aos atos constitutivos das sociedades cooperativas, a própria Lei nº 5.764/71, em seu artigo 3º, estabelece a sua natureza contratual, ao dispor que “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.”

Uma vez criada a sociedade cooperativa, porém, a relação que passa a ser estabelecida entre ela e seus cooperados não é contratual, pois não pode haver contrato entre a parte e o todo<sup>30</sup>, não podendo, igualmente, a sociedade cooperativa repousar sobre um contrato entre seus membros, já que, ao menos no Brasil<sup>31</sup>, a sociedade cooperativa pode, por certo período de sua vida, tornar-se efetivamente unipessoal, não havendo que se falar, repita-se, em contrato consigo mesmo.

Assim, somente a teoria institucional explica, adequadamente, a natureza jurídica dos estatutos, que dizem respeito à vida orgânica das sociedades cooperativas.

Há, pois, no âmbito das sociedades cooperativas, uma junção dinâmica entre as teorias do contrato plurilateral e da instituição: os atos constitutivos possuem natureza contratual, sendo contratos plurilaterais de organização e submissão; desses contratos, surgem as sociedades cooperativas, que se revelam efetivas instituições, regidas que são pelas normas gerais e abstratas estabelecidas em lei, bem como em seus estatutos.

Sobre o contrato de organização e submissão, Regelsberger (*apud* FRANKE, 1973, p. 50) esclarece:

O acordo constitutivo da corporação não é um contrato obrigatório, ele não origina uma relação obrigacional entre os co-participantes. Consiste ele em um ato dispositivo de natureza especial. Ele cria um sujeito de direitos, à semelhança da libertação romana do escravo. Criado o sujeito jurídico, adquire ele, de imediato, os direitos atinentes a eventuais entradas, às obrigações contributivas, às demais

---

declarar, sob pena de nulidade, a aprovação do estatuto da entidade (inciso III do artigo 15 da Lei nº 5.764/71). Nada mais natural, visto que, uma vez constituída a sociedade cooperativa, não prescindirá ela de um veículo – o estatuto – que estabeleça o seu ordenamento jurídico particular, regulando sua estrutura orgânica, suas atividades e suas relações com os membros.

<sup>30</sup> Segundo Maurice Hauriou (1906 *apud* FRANKE, 1973, p. 54), “Não se concebe contrato entre a cabeça e a mão, nem compromisso jurídico entre o coração e a cabeça, para estabelecer suas relações orgânicas”.

<sup>31</sup> Conforme o inciso V do artigo 63 da Lei nº 5.764/71.

atribuições e garantias assinadas ao todo. O *contrato de constituição* gera a sujeição dos contratantes ao poder da corporação, é ele um contrato de submissão. Ele ordena as relações corporativas, é de um contrato de organização.

Assim, tem-se que as normas estatutárias, que regem a vida da sociedade cooperativa, possuem natureza própria, institucional, não sendo contrato entre os sócios ou entre estes e a sociedade. Se é verdade que essas normas, originalmente, possuem natureza contratual, uma vez que definidas, geneticamente, no ato constitutivo – que é contrato plurilateral, de organização e submissão –, não menos verdade é que essa natureza contratual é efêmera, já que, logo com a personificação da sociedade, há alteração de sua natureza, que passa a ser, como visto, institucional.

É o que nos atesta Fábio Luz Filho (1961, p. 209), ao afirmar que, uma vez personificada a sociedade cooperativa, “Os estatutos, conseqüentemente, se destacam dos atos constitutivos da sociedade e não apresentam caráter contratual”. Correto, pois, com a personificação da sociedade, a relação, que inicialmente era contratual, entre os sócios, passa a ser institucional, entre os sócios e a sociedade.

### 2.9.2 Caráter instrumental

Como vimos, os princípios da dupla qualidade e da identidade de interesses marcam, profundamente, os contornos das sociedades cooperativas: os cooperados, no empreendimento, assumem as qualidades de sócios e clientes, existindo a sociedade cooperativa para lhes prestar, em identidade de interesses, serviços.

Na cooperação, os protagonistas são os cooperados, que, no empreendimento, assumem postura ativa, exercendo, eles mesmos, atividades, sejam elas de consumo, sejam elas de produção de bens ou prestação de serviços. À sociedade cooperativa, regida que é pela “nota de absoluto desinteresse quanto à obtenção de benefícios próprios, para si, como ente jurídico” (FRANKE, 1981, p. 99), cabe uma função auxiliar, servindo ela como instrumento de viabilização e potencialização das atividades exercidas pelos cooperados:

Define-se, assim, a cooperativa como *sociedade auxiliar* (Heinrich Lehmann, *Gesellschaftsrecht*, 2.<sup>a</sup> ed., 1959, pág. 310). Sua existência tem valor nitidamente instrumental: exerce, no interesse da coletividade associada, aquelas funções de mercado que o sócio, isoladamente, só realizaria em condições mais onerosas, ou que ele, por si só, não teria meios de executar.

(FRANKE, 1973, p. 88)

Com efeito, e diferentemente de uma sociedade capitalista, que é “empreendimento autônomo”, preocupado com a realização de lucros”, a sociedade cooperativa “é, na realidade, um ‘empreendimento-membro’ (*Gliedbetrieb*), que integra as economias cooperadas” (FISCHER, 1951 *apud* FRANKE, 1973, p. 18). Em outras palavras, “A sociedade cooperativa não tem fim em si mesma” (LUZ FILHO, 1961, p. 54); não constitui “uma categoria econômica, em si, autônoma, destinada como as sociedades capitalistas apenas a obtenção de lucro” (BULGARELLI, 2000, p. 21).

E esclarece Walmor Franke (1973, p. 26):

O caráter orgânico da cooperativa, a sua natureza de “empreendimento-órgão” ou “empreendimento-membro”, integrante das economias associadas, exprime-se, comumente, na afirmação de que a cooperativa é um “prolongamento” (*prolongement*), uma “extensão” (Dec. n.º 60.597/67, art. 105), o “braço alongado” (*verlaengerte Arm*) das economias dos sócios.

Assim, não obstante as sociedades cooperativas possuírem, sob a ótica jurídica, personalidade própria, distinta da de seus membros, não possuem elas, “do ponto de vista econômico, uma existência autônoma e independente dos seus membros, como ocorre nas sociedades de capital”, já que a cooperativa existe como “organização econômica intermediária, posta a serviço da satisfação das necessidades das economias particulares dos cooperados” (BIALOSKORSKI NETO, 2006, p. 38). É dizer,

*É vero che dal punto di vista giuridico la cooperativa costituisce una entità distinta dai sui membri; dal punto do vista economico, però questo fatto non cambia nulla perché non é la cooperativa che compra e vende ma sono i operatori che posseggono un servizio di compra e di vendita.*  
(LUZ FILHO, 1961, p. 54)

Sendo um simples instrumento à disposição dos cooperados, a sociedade cooperativa, ao se relacionar, na dinâmica dos negócios cooperativos, com eles (cooperados) e com o mercado, não assume, propriamente, nesses negócios, posição autônoma, embora possa figurar, neles, em nome próprio, decorrência natural de sua personalidade jurídica.

De fato, na relação com os cooperados, “As sociedades cooperativas supõem a cooperação, e não a interposição lucrativa das sociedades, de modo que fiquem como adquirentes intercalares” (MIRANDA, 1965, p. 511), pelo que essa relação, de natureza institucional,

“não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.” (parágrafo único do artigo 79 da Lei nº 5.764/71)

De igual modo, ao atuar no mercado, ainda que em nome próprio, “a cooperativa passa a ser um braço alongado do associado, uma extensão do associado” (PERIUS, 2001, p. 282), ou uma “projeção do cooperado” (BULGARELLI, 1974 *apud* BECHO, 2005, p. 323). Embora possa a sociedade cooperativa, por razões operacionais, figurar, como parte, em contratos de compra e venda ou prestação de serviços celebrados com o mercado, são, em verdade, os cooperados – interessados diretos nesses contratos – os efetivos adquirentes, alienantes<sup>32</sup> ou prestadores de serviços; daí porque há quem afirme, especialmente na França (v. g., André Durand, M. Alexandre Souriac e M. Baudin-Bugnet), que a sociedade cooperativa, em suas atividades, opera como simples mandatária gratuita de seus membros.<sup>33</sup>

## 2.10 Conceito de sociedade cooperativa

Como esclarece Walmor Franke (1973, p. 72), “a noção de ‘cooperativa’ é de conteúdo complexo, pois, na realidade, nenhum dos elementos que lhe compõem a fisionomia, é, por si só, suficiente para caracterizá-la.”

Embora se possa “*começar a buscar*” na “relação sócio-utente” “o elemento distintivo das sociedades cooperativas” (FRANKE, 1973, p. 118), é de se destacar que tanto os princípios da dupla qualidade e da identidade de interesses quanto as demais características das sociedades cooperativas podem, se isoladamente consideradas, ser encontradas em sociedades capitalistas, embora de modo acidental.<sup>34</sup> Na realidade, o que caracteriza as sociedades cooperativas é a conjugação, estável e essencial, desses princípios e características:

<sup>32</sup> Conforme esclarece Pontes de Miranda (1965, p. 512), “A sociedade cooperativa de venda em comum põe-se em missão de gerir a venda em comum. A comunidade vende, mediante a organização cooperativa.”

<sup>33</sup> Como se verá quando do exame do ciclo dos negócios cooperativos, a teoria do mandato gratuito é passível de críticas. Não obstante as críticas que mereça, essa teoria possui a virtude de desnudar o caráter nitidamente instrumental da sociedade cooperativa, que, mesmo ao atuar no mercado, em nome próprio, nunca o faz em seu interesse próprio, autônomo, que, repisa-se, inexistente: “*Como visto, diversamente do que ocorre com qualquer outra sociedade, a cooperativa atua com os cooperados e para os interesses deles e não seus, individuais, que não existem. Ela aparenta não possuir interesse social próprio, diverso do de seus membros.*” (GONÇALVES NETO, 2004, p. 147)

<sup>34</sup> De acordo com Walmor Franke (1973, p. 68), “O princípio da dupla qualidade também é praticado, embora excepcionalmente, na área não-cooperativada, em certas organizações de estrutura capitalista, como, v. g., consórcios, cartéis.”

Muito embora, isoladamente ou em combinação eventual e restrita, os elementos que individualizam a sociedade cooperativa possam existir em outras formas societárias, certo é que somente na cooperativa apresentam-se eles reunidos num *conjunto unitário de normas*, o qual, inspirado na realização de uma idéia de obra ou de empresa comum, intimamente vinculada à concretização de um princípio de justiça distributiva, incide, em bloco, sobre a pessoa jurídica da cooperativa (e, por via de consequência, sobre a situação econômica e social das pessoas físicas associadas que constituem o suporte do sistema), para diferenciá-la, desse modo, de outros tipos societários ou empresariais, de natureza pública ou privada. (FRANKE, 1973, p. 87)<sup>35</sup>

Para além dessa complexidade conceitual – sociedade cooperativa como união estável e essencial de determinados princípios e características –, as dificuldades na formulação de um conceito definitivo de sociedade cooperativa, válido *urbi et orbi*, se assomam, se consideradas, no plano da legislação comparada, as variadas atenuações da pureza dos princípios cooperativistas, o que, no mais das vezes, decorre de razões de ordem pragmática, ligadas às possibilidades políticas do momento, aos contornos jurídicos dos Estados, seus regimes econômicos *etc.*

Assim, qualquer conceituação de sociedade cooperativa é passível de críticas e não passa de um ponto de vista acerca de um intrincado fenômeno, repleto de valores, princípios e características, em orgânico relacionamento.

Naturalmente, quanto mais geral o conceito, menos vinculado será ele a determinada experiência cooperativista, situada no tempo e no espaço; daí porque a Aliança Cooperativa Internacional, no Congresso de Manchester, realizado em setembro de 1995, optou por adotar um conceito amplo, capaz de, em linhas gerais, abarcar todos os modelos cooperativistas do mundo:

***Definición***

*Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática.*<sup>36</sup>

Walmor Franke (1973, p. 80) formula um conceito de “direito superpositivo”, ao afirmar

<sup>35</sup> A própria Lei nº 5.764/71, em seu artigo 4º, dispõe que as sociedades cooperativas distinguem-se das demais sociedades por conta de determinadas características, arroladas ao longo desse dispositivo.

<sup>36</sup> Dados colhidos do sítio eletrônico da organização internacional em tela (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf](http://www.ica.coop/coop/principles/coopidentitylanguages.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

[...] que se trata, em geral, de *uma associação de pessoas, que tem por finalidade a exploração de uma empresa econômica de interesse comum dos membros, na condição de sócios e utentes, em regime de co-atividade interna, verificando-se a entrada e saída de sócios e a alteração do capital social independentemente de modificação dos estatutos.*

Por sua vez, para Diva Benevides Pinho (1965, p. 8-9), cooperativas são

[...] sociedades de pessoas, organizadas em bases democráticas, que visam não só a suprir seus membros de bens e serviços como também a realizar determinados programas educativos e sociais. Trata-se, insistentemente, de sociedades de pessoas e não de capital, sem interesse lucrativo e com fins econômico-sociais. Seu funcionamento se inspira nos chamados “Princípios dos Pioneiros de Rochdale”: adesão livre, gestão democrática, juros módicos ao capital, retorno proporcional às operações, transações a dinheiro, neutralidade política, religiosa e étnica e desenvolvimento do ensino.

Segundo Renato Lopes Becho (2005, p. 95), “as cooperativas são sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com os princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos.”

Não sendo nosso objetivo uma exposição exauriente de conceitos, apenas realizaremos, à guisa de conceituação, uma síntese do que foi até agora exposto, tendo em mira, prioritariamente, a realidade brasileira.

Assim, assinalamos que a sociedade cooperativa, enquanto organização econômica autônoma, independente, voluntária, aberta e democrática, é um instrumento de fomento das condições econômicas, sociais e culturais da coletividade cooperada. Fundada na solidariedade e na ajuda mútua, a sociedade cooperativa, sublimando a ação e instrumentalizando o capital, visa obter, em favor dos cooperados, uma vantagem econômica de índole não lucrativa, qual seja, o justo preço dos bens e serviços. Concretamente, desincumbe-se ela de seu mister ao prestar, aos cooperados, sob regime institucional e em identidade de interesses, serviços, que, em última análise, resumem-se na viabilização e potencialização de suas (deles) atividades, sejam elas de produção de bens ou prestação de serviços, sejam elas de consumo.

## 2.11 Dinâmica cooperativista: o ciclo dos negócios cooperativos

A sociedade cooperativa, ao prestar serviços aos cooperados, envolve-se numa série de negócios, que, pela sua relevância para a cooperação, e por contarem, sempre, com ela

(cooperativa) em um dos polos, denominam-se negócios cooperativos. Estes, por sua vez, subdividem-se em negócios-fim, negócios-meio, negócios auxiliares e negócios acessórios, que, não obstante serem autônomos, formam um conjunto complexo, identificado no ciclo dos negócios cooperativos.

Por ciclo de negócios cooperativos, está-se a designar a sucessão dinâmica de negócios cooperativos, num procedimento que, independentemente do caminho percorrido, tem em mira, sempre, atingir os fins da organização cooperativa.<sup>37</sup>

Assim é que, *grosso modo*, para que uma sociedade cooperativa logre êxito em viabilizar e potencializar, em favor dos cooperados, uma atividade de consumo (função de obtenção), deve ela, após receber, deles, as quantias para tanto necessárias, adquirir os bens ou serviços no mercado, entregando-os, posteriormente, aos cooperados, de acordo com o interesse de cada um. De igual forma, para que uma sociedade cooperativa tenha bom êxito em viabilizar e potencializar, em prol dos cooperados, uma atividade de produção de bens ou prestação de serviços (função de colocação), deve ela, *grosso modo*, receber os bens ou serviços dos cooperados, colocando-os, em seguida, no mercado, com distribuição final das quantias percebidas, entre os cooperados, na proporção da atuação de cada um no empreendimento.

Tanto em relação à função de obtenção quanto no tocante à função de colocação, o *iter* percorrido poderá sofrer variações, de acordo com as peculiaridades do objeto em execução, o porte e nível de administração da sociedade cooperativa *etc*; mas isso, no momento, não é relevante, já que o que se deseja sublinhar, aqui, é o procedimento, que forma, em sua complexidade dinâmica, a noção de ciclo dos negócios cooperativos.

Passando-se ao exame individualizado desses negócios, é de se destacar, com Walmor Franke (1973, p. 23), que “Os negócios jurídicos que a cooperativa realiza internamente com seus membros, para incrementar-lhes a situação econômica, regem-se pelo *princípio de identidade*.” “Esses negócios internos, em que o interesse das partes – cooperativa e

---

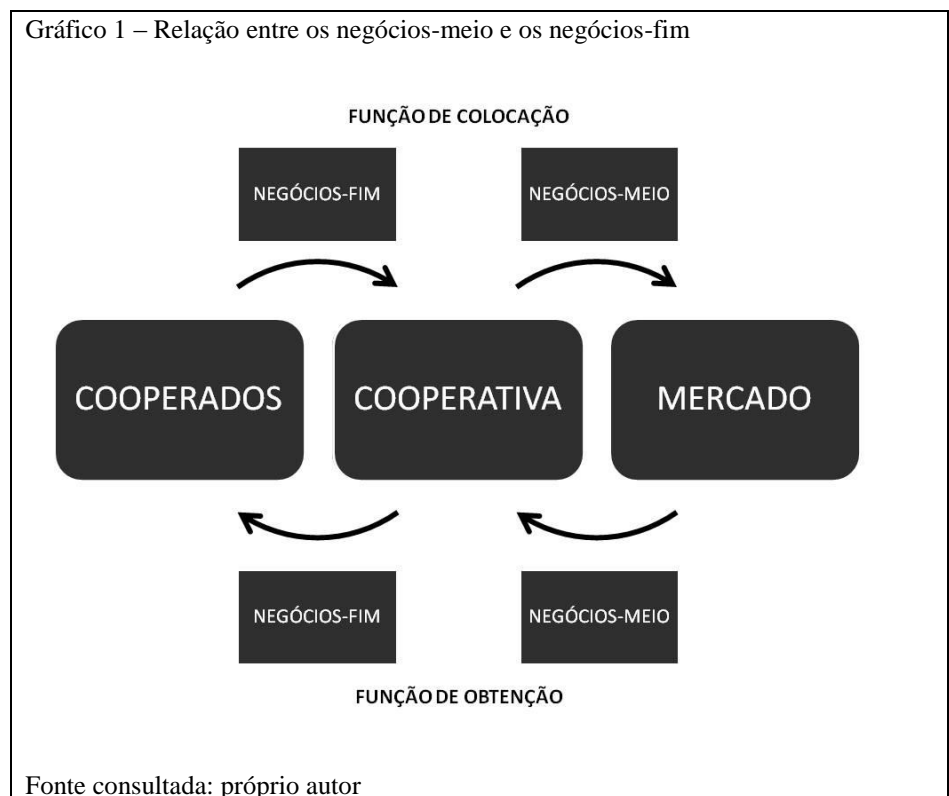
<sup>37</sup> Entendemos que todos os negócios cooperativos – negócios-fim, negócios-meio, negócios auxiliares e negócios acessórios – integram o mencionado ciclo, resultante da prestação de serviços desenvolvida pela sociedade cooperativa em favor de seus membros, embora seja evidente que cada negócio possui um grau próprio – maior ou menor – de relevância para a consecução dos fins da cooperação. E isso porque a sociedade cooperativa, ao se envolver em tais negócios, atua, em todo o tempo, no interesse – ainda que global – de seus cooperados.

cooperado – é idêntico, são ‘negócios cooperativos internos’, ‘atos cooperativos’ ou ‘negócios-fim’.” (FRANKE, 1973, p. 23-24)

Porém, “O negócio interno (negócio-fim)”, esclarece Walmor Franke (1973, p. 24), em geral<sup>38</sup>, “só pode realizar-se em benefício do cooperado se precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado ‘negócio com terceiros’ ou ‘negócios-meio’.”

“Embora se trate de negócios distintos”, prossegue Walmor Franke (1973, p. 24), “verifica-se, porém, que há nas cooperativas uma íntima conexão entre o negócio-fim e o negócio-meio”. Em verdade, pode-se dizer que o negócio-meio nada mais é do que a contrapartida, no mercado, do negócio-fim.

Em termos gráficos, a relação entre os negócios-meio e os negócios-fim pode assim ser exposta:



<sup>38</sup> “Nas cooperativas de crédito que operam exclusivamente com associados, todos os negócios se verificam na esfera interna do empreendimento. Fornecedor e tomador do dinheiro é sempre o associado. Trata-se, porém, de um regime jurídico excepcional. A regra é que também as cooperativas de crédito operem com estranhos, recebendo depósitos do público, para redistribuí-los, sob a forma de empréstimos, aos cooperados.” (FRANKE, 1973, p. 24)



Não obstante essa conexão orgânica, é de se assinalar que esses negócios cooperativos, autônomos que são, possuem naturezas jurídicas inconfundíveis.

De fato, nos negócios-meio, a sociedade cooperativa entra em relação com o mercado. Há, entre a sociedade cooperativa e os terceiros, perfeita contraposição de interesses, de modo que “As operações realizadas pela cooperativa com terceiros – comprando ou vendendo – entram no quadro do direito contratual.” (FRANKE, 1973, p. 89)

Contudo, o mesmo não ocorre em relação aos negócios-fim:

Não são, porém, *contratuais* as operações pertinentes à vida interna da cooperativa, pelas quais se realiza praticamente a execução do princípio de dupla qualidade. Essas operações são efetuadas pelo associado com a cooperativa, na sua qualidade de *membro*, com base na disposição dos *estatutos*, como por exemplo: as entregas de produção efetuadas pelo cooperado nas cooperativas agrícolas, os fornecimentos de utilidades feitos ao sócio na cooperativa de consumo, a relação de trabalho dos associados nas cooperativas de produção artesanal, o uso das casas cedidas pelas cooperativas habitacionais aos seus membros etc.

Trata-se de negócios *atípicos*, de natureza corporativa ou institucional, em que a pessoa jurídica da cooperativa e o sócio não se defrontam como *contratantes*, titulares de interesses opostos, mas como elementos integrados numa vontade unitária que visa a realização dos fins específicos da instituição cooperativa.

Nesses negócios internos, o interesse da cooperativa não se contrapõe ao interesse do associado, mas com ele se identifica na concretização de uma relação jurídica que encontra sua base nos estatutos sociais. E, como adverte Ripert, “o direito estatutário é o oposto de um direito contratual”.

Os direitos e deveres inerentes ao *status* de sócio, regulados nos estatutos da sociedade, não são direitos *contratuais*, mas corporativos ou institucionais. Os estatutos não são contrato dos sócios com a pessoa jurídica da cooperativa, mas normas que ordenam o comportamento dos membros e da sociedade, e suas mútuas relações, de modo objetivo, geral e abstrato.  
(FRANKE, 1973, p. 89-90)

É dizer, se a natureza jurídico-contratual do negócio-meio não constitui novidade, o mesmo não se pode afirmar no tocante à natureza jurídica do negócio-fim, que não representa, repisa-se, contrato entre a sociedade cooperativa e seus cooperados. As relações que se estabelecem, internamente, no empreendimento cooperativo, fundam-se nos estatutos, “que disciplinam, não contratualmente, mas corporativa ou institucionalmente, as relações entre a pessoa jurídica da cooperativa e seus membros.” (FRANKE, 1973, p. 92)

Portanto, a relação entre a sociedade cooperativa e seus cooperados não implica em contrato de mandato, mesmo que gratuito<sup>39</sup>; em contrato de comissão; ou, ainda, em contrato estimatório. Ademais, não há, na relação da sociedade cooperativa com seus cooperados, contrato de compra e venda, ou contrato de prestação de serviços, sendo de se destacar que a prestação de serviços que a sociedade cooperativa desenvolve em prol de seus membros é de natureza institucional, baseada que é nos estatutos.<sup>40</sup>

Como esclarece Pontes de Miranda (1965, p. 510-512):

As sociedades cooperativas não funcionam como sociedades que adquirem os produtos, para os beneficiar ou transformar, ou para os alienar. As cooperativas *não adquirem*, salvo em virtude de negócios jurídicos à parte. De modo que não se deve pensar, por exemplo, em considerar o que a cooperativa recebe para vender ou para consignar como objeto de compra ou de consignação. O sócio não vendeu, nem consignou. Há outorga de poderes pelo sócio, conforme os estatutos, e há o dever de exercer os poderes, que a cooperativa assume. Não se pode considerar a entrega dos produtos à cooperativa como *alienativa*. A tradição é de posse imprópria, e não da posse própria.

[...]

Como sócios da cooperativa, não vendem, nem consignam (convém evitar-se o emprêgo de tal expressão, em se tratando de relações jurídicas entre sócios e cooperativa): de acôrdo com os estatutos, exercem o direito de entregar a posse e exigir a gestão cooperativa.

[...]

<sup>39</sup> A teoria do mandato gratuito é passível de críticas, visto que ela “parte necessariamente do pressuposto de que o contrato de constituição da sociedade, ou seja, o que Saint-Alary chama de ‘contrato de cooperação’, não seja unicamente contrato entre os figurantes (fundadores), mas, também, entre estes e um *tertius*, ou seja, a sociedade em constituição.” (FRANKE, 1973, p. 101). Ora, como evidencia Walmor Franke (1973, p. 101-102), não pode haver contrato entre os cooperados e pessoa futura (a cooperativa), especialmente se do contrato resultar obrigações para a pessoa futura. Ademais, a pessoa futura (a cooperativa) não teria a opção de não aceitar o contrato de mandato, o que atrita com a noção de contrato como sendo um acordo de vontades livremente declaradas. Assim, “Os atos que a cooperativa pratica com os associados, fundada nos estatutos, destinam-se a realizar *a idéia de empresa ou obra comum* que os instituidores escolheram como *fim* da pessoa jurídica cooperativa. Como *sociedade auxiliar (Hilfsgesellschaft)* (Cf. Heinrich Lehmann, *op. et loc. cit.*), a cooperativa atua, nas suas relações externas, no próprio nome, em favor dos associados, na execução de uma missão, que não é comissão (civil ou mercantil etc.), mas *uma missão de natureza corporativa ou institucional*, indicada e disciplinada nos estatutos sociais.” (FRANKE, 1973, p. 104-105)

<sup>40</sup> Tanto a mencionada prestação de serviços quanto os negócios-fim fundamentam-se nos estatutos, ostentando a mesma natureza jurídica (institucional), na medida em que ambos envolvem as mesmas pessoas: sociedade cooperativa e cooperados. Em verdade, esclareça-se, o que ocorre, esquematicamente, é o seguinte: a sociedade cooperativa existe para prestar, em identidade de interesses, serviços aos seus membros, sendo que a natureza jurídica de tais serviços é institucional, de base estatutária, haja vista a qualidade das pessoas envolvidas. Ao prestar, aos cooperados, serviços, a sociedade cooperativa realiza uma série de negócios, com eles e com o mercado. Dentre esses negócios – que, efetivamente, concretizam a referida prestação de serviços –, figuram, com destaque, (a) os negócios-fim, que se direcionam, em identidade de interesses, aos cooperados, e possuem, pelo fato mesmo de envolverem a sociedade cooperativa e seus membros, natureza institucional, de fundo estatutário; e (b) os negócios-meio, que se dirigem ao mercado, possuindo, portanto, natureza contratual (sociedade cooperativa e terceiros, situados no mercado, são partes com interesses contrapostos).

A cooperativa não opera por conta própria: coopera. E coopera, com os poderes estatutários, e não por ter recebido *em consignação*.

Outra não é a lição de Waldirio Bulgarelli (2000, p. 37), que, ao discorrer sobre o que denomina de delegação cooperativa, pontua:

Verifica-se, dessa forma, que a cooperativa: 1) *não compra para revender*, e sim para fornecer ao associado, e quando *recebe* a produção do associado, não está comprado, e sim recebendo-a para comercializá-la. Não, há, assim, *intermediação*, pois são operações internas, *sem circulação econômica* dos produtos (adquiridos ou recebidos para venda) – não há também “*animus lucrandi*”, pois o serviço é prestado pelo preço de custo, acrescido apenas das deduções para os fundos sociais, *impartilháveis* entre os associados.

Como se vê, qualquer tentativa de enquadramento da relação entre a sociedade cooperativa e seus cooperados no domínio dos contratos será imperfeita, baseada em similitudes e aproximações. Somente com uma correta compreensão acerca da natureza jurídica de tal relação se torna possível perceber a sua exata dimensão e peculiaridades: sem contraposição de partes, mas, sim, em identidade de interesses, “uma delas – a sociedade cooperativa – age ‘institucionalmente’ no interesse da outra (o sócio)...” (VERRUCOLI, 1962 *apud* FRANKE, 1973, p. 91) Em verdade, e como se verá, com mais vagar, na Seção seguinte, o negócio-fim, por conta de sua natureza institucional, revela, no campo jurídico, toda a originalidade da cooperação.

Para finalizar, é de se destacar, com Walmor Franke (1973, p. 27), as noções de negócios auxiliares e negócios acessórios:

a) Negócios auxiliares, que 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”.

Incluem-se nos negócios auxiliares a locação de imóveis para uso da cooperativa, a aquisição de material para escritório, a compra de combustível para máquinas agrícolas de uso comum, o fornecimento de caixas e cestos por uma cooperativa de fruticultores para uso dos sócios no acondicionamento de sua produção etc.

b) Negócios acessórios, “os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade. Verificam-se, eventualmente, na esfera operacional da empresa e, conquanto se trate de negócios acessórios, não se equiparam a uma fonte autônoma

de receitas (por exemplo, a venda de uma máquina imprestável ou tornada obsoleta etc.)”<sup>41</sup>.

## 2.12 Ato cooperativo: origem histórica, acepções, direito positivo brasileiro e direito comparado

A construção doutrinária acerca do ato cooperativo é recente, podendo-se indicar, como pioneiro no estudo do tema, o mexicano Antônio Salinas Puente, que, em 1954, desenvolveu trabalho sobre o Direito Cooperativo, conceituando o ato cooperativo como sendo “*el supuesto jurídico, ausente de lucro y de intermediación, que realiza la organización cooperativa en cumplimiento de un fin preponderantemente económico y de utilidad social.*” (apud MUZZI FILHO, 2006, p. 188)

Em verdade, o nome genérico “ato cooperativo” surgiu, historicamente, para identificar os negócios cooperativos internos, negócios esses que, até então, e por conta de sua natureza jurídica própria, institucional, não se enquadravam “com justeza e sem violência dentro das figuras e institutos tradicionais.” (CRACOGNA, In: KRUEGER (coord.), 2004, p. 47) Por ato cooperativo, portanto, passou-se a designar uma espécie de negócio que, representando uma efetiva novidade revelada pelo cooperativismo ao universo jurídico, só era identificada por meio de linguagem vulgar ou analógica.

“Assim surge no campo jurídico o conceito do ato cooperativo”, esclarece Dante Cracogna (In: KRUEGER (coord.), 2004, p. 47); “não como criação caprichosa e arbitrária da teoria jurídica, mas imposta pela necessidade de reconhecimento de uma realidade inovadora e distinta.”<sup>42</sup>

Vejamos a lição de Walmor Franke (1973, p. 94):

**28.** Os negócios jurídicos internos, negócios-fim, são figuras atípicas que no direito pátrio são designadas pelo nome genérico de “atos cooperativos” (Lei n.º 5.764 cit., art. 79: “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas... para a consecução dos objetivos sociais”).

<sup>41</sup> Conforme se pode notar, os negócios auxiliares se agregam ao ciclo dos negócios cooperativos, embora sem a conexão que marca a relação dos negócios-fim com os negócios-meio, ao passo que os negócios acessórios são acidentais, ligando-se ao mencionado ciclo somente de maneira eventual.

<sup>42</sup> Tão inovadora e distinta que há quem insista, embora não sem oposição doutrinária, “na urgência de elaboração de um direito próprio – o Direito Cooperativo – que regeria os atos cooperativos.” (PINHO, 1966 apud PRADO, 2009, p. 87)

A designação desses negócios pelo nome de “atos cooperativos” já constitui um progresso no campo da nomenclatura jurídica, pois distingue com um *nomen juris*, embora de conteúdo variável, fenômenos da experiência jurídica que só eram individualizados, mediante linguagem analógica ou vulgar.

No tocante à transmissão de produtos, pelo cooperado, nas cooperativas agrícolas, já se nos deparava na linguagem legislativa o emprego da expressão “operações de entrega ou transferência” para dar nome ao fato (Lei n.º 3.692, de 29 de dezembro de 1958, do Estado do Rio Grande do Sul, art. 8.º: “As operações de entrega ou transferência de produção própria, quando realizadas entre o associado e a cooperativa ou por esta com entidade cooperativa do 1.º ou 2.º grau a que estiver associada, não estão sujeitas à incidência de tributação”).

Também a jurisprudência já usou a palavra “entrega” para designar o fenômeno da passagem de gêneros e utilidades, da esfera da cooperativa de consumo para a do respectivo sócio (Supremo Tribunal Federal, acórdão de 11 de junho de 1946, in *Revista Forense*, vol. CXII, pág. 122: “A atividade específica da cooperativa de consumo está na compra e na entrega do produto ao consumidor, que é seu sócio. Não está, portanto, a cooperativa sujeita ao Imposto de Vendas Mercantis”).

A expressão “ato cooperativo” é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris* aplicável a todos os negócios internos das cooperativas. A individualização mais rigorosa desses atos exige, evidentemente, a indicação de sua diferença específica, mediante predicação condizente com o tipo de atividade que a sociedade desenvolve.

Com efeito, no âmbito da legislação infraconstitucional, colhe-se: “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.” (*caput* do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71) Compreendendo os negócios-fim, que, conforme vimos, não são contratuais, mas, sim, institucionais, regidos pelo princípio da identidade de interesses, o ato cooperativo, logicamente, “não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.” (parágrafo único do artigo 79 da Lei n.º 5.764/71)

É de se anotar que a teoria do ato cooperativo, ao identificar o negócio-fim, possui grande valor científico, já que, superando o problema terminológico, e desnudando a originalidade da operação, permite o aprofundamento dos estudos das relações que se estabelecem, internamente, na cooperação, entre a sociedade cooperativa e seus cooperados.

Tanto é assim que, no I Congresso Continental de Direito Cooperativo, realizado em Mérida, Venezuela, no ano de 1969, assentou-se, já num aprofundamento analítico dos estudos:

1.4 – Que entre os elementos essenciais dos atos especificamente cooperativos, que permitem sua diferenciação frente a toda classe de atos cooperativos, se encontram:

- a) sujeito: o cooperador, nesta condição, e a cooperativa, enquanto está constituída e funciona de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos;
- b) objeto: de acordo com os fins da cooperativa; e
- c) serviço: sem ânimo de lucro.  
(Carta de Mérida, In: MUZZI FILHO, 2006, p. 212)

Contudo, e desgarrando-se de sua origem histórica, atrelada aos negócios cooperativos internos, o ato cooperativo, em uma nova vertente teórica, sofreu ampliação em sua dimensão, com a absorção de negócios que, até então, estavam fora de seus domínios. Criou-se, assim, uma nova compreensão teórica acerca do ato cooperativo, que passou a abarcar não só os negócios-fim, mas, também, negócios cooperativos que, sendo relacionados ao mercado, não gozavam – e, de fato, não gozam – de originalidade, já que inseridos no campo dos contratos.

Ou seja, ao lado da compreensão restrita de ato cooperativo, passou a haver uma compreensão ampla. Por meio da compreensão restrita, continuou-se a focar os negócios cooperativos internos; com a compreensão ampla, passou-se a colocar em foco o conjunto dos negócios cooperativos, em sua complexidade dinâmica.<sup>43</sup> João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 475) bem ilustra a compreensão ampla de ato cooperativo:

[...] ato cooperativo é todo ato jurídico complexo que exterioriza a atitude cooperativa de inclusão econômica dos cooperados, seja internamente ao sistema, seja no mercado, segundo o objeto eleito pela cooperativa.

É o que se colhe da Carta Jurídica de San Juan, aprovada no II Congresso Continental de Direito Cooperativo, realizado na capital de Porto Rico no ano de 1976:

#### 1.2.4 – Alcances da noção de ato cooperativo

Os estudos sobre o ato cooperativo reconhecem, até agora, dois alcances distintos que poderiam denominar-se restrito e amplo, respectivamente. O primeiro limita os

<sup>43</sup> Em doutrina (conforme, v. g., KRUEGER; CONTO, In: KRUEGER (coord.), 2008, p. 47-48), a compreensão restrita recebe o nome de teoria pura do ato cooperativo, ao passo que a compreensão ampla é denominada de teoria mista do ato cooperativo; mista por envolver duas espécies de atos cooperativos, quais sejam, os atos cooperativos bilaterais – negócios cooperativos internos, que envolvem a sociedade cooperativa e seus cooperados – e os atos cooperativos unilaterais – negócios cooperativos externos, que envolvem a sociedade cooperativa e o mercado. Por oportuno, é de se destacar que a unilateralidade do ato cooperativo está apenas a indicar que, em tão só um dos polos do negócio jurídico, há a presença de um sujeito cooperativo, qual seja, a sociedade cooperativa, única participante da operação a ostentar propósitos cooperativos. Tal unilateralidade não está a sugerir, portanto, relativamente ao negócio cooperativo externo, a incidência simultânea de dois regimes jurídicos distintos, vale dizer, regime cooperativo em relação à sociedade cooperativa e regime civil ou comercial em relação ao terceiro. Envolvendo operação realizada no mercado, o regime jurídico do ato cooperativo unilateral é, obviamente, o contratual, civil ou mercantil.

sujeitos da cooperativa e seus associados indistintamente, sempre que se trate da realização de atos ou atividades encaminhadas para o cumprimento do objeto social. (In: MUZZI FILHO, 2006, p. 212)

Tal conclusão foi influenciada pela *Ley de Cooperativas* da Argentina, de nº 20.337, datada de 2 de maio de 1973, que, em seu artigo 4º, após dispor que “*Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados y por aquéllas entre sí en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales*”, estabelece que “*También lo son, respecto de las cooperativas, los actos jurídicos que con idéntica finalidad realicen con otras personas.*”<sup>44</sup>

Com a compreensão ampla, o ato cooperativo, enquanto conjunto complexo de negócios cooperativos, acaba por identificar, em última análise, “a realização de um serviço social, de conformidade com os princípios tipificados pela lei, o estatuto, e em seu caso, as disposições aplicáveis.” (Exposição de Motivos da Lei Argentina, In: BECHO, 2005, p. 179) Passa-se, em

---

<sup>44</sup> Posteriormente, outros países passaram a adotar normas semelhantes, como, v. g., a *Ley de Cooperativas* paraguaia (Lei nº 438/94, artigo 8º, alínea “c”) e a *Ley Especial de Asociaciones Cooperativas* venezuelana (Decreto nº 1.440/01, artigo 7º). No Brasil, os Projetos de Lei do Senado nº 3 e 153 – ambos iniciados em 2007, apresentados com o propósito de dispor “sobre as sociedades cooperativas” e atualmente em trâmite naquela casa legislativa – preveem, respectivamente, no § 2º de seu artigo 48 e no § 2º de seu artigo 36, e após identificarem, no negócio cooperativo interno, o ato cooperativo, que “Equiparam-se ao ato cooperativo os negócios auxiliares ou meios, indispensáveis à consecução dos objetivos sociais.” Também com o intuito de ampliar, entre nós, o conceito legal de ato cooperativo, especificamente para os fins da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, há, em trâmite na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei Complementar nº 198, de 2007 (“Dispõe sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”), que, em seu artigo 2º, *caput*, determina que “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus sócios, entre estes e aquelas ou entre cooperativas associadas, bem como os atos externos, quando vinculados às atividades dos sócios e por conta destes, em cumprimento ao objeto social e a finalidade da sociedade cooperativa.” Da justificativa desse Projeto de Lei Complementar, da lavra de um de seus autores, o Deputado Federal Zonta, colhe-se: “Pertine uma proposta de se inovar, denominando alguns *atos de mercado* como também, de certo modo, *cooperativos*. Esta pertinência advém da conveniência em se enfatizar a unidade e o nexos das operações econômicas da cooperativa, entendidas essas como cadeias de atos que se iniciam com um ato bilateral cooperativo, tal como reconhece a doutrina e está consagrada na redação original do art. 79 da Lei 5.764/71, mas se projeta para o ambiente externo, de mercado, para efetivação de uma vantagem patrimonial, receita ou faturamento direto para o seu sócio. Essa inovação conceitual então se presta exatamente para designar que esses *atos de mercado*, quando circunscritos a uma operação da cooperativa, na qual está participante o seu sócio na dupla condição de dono e usuário, são praticados por conta deste. Neste passo e por dedução lógica, manifesta nessa operação a prestação pela cooperativa de serviço ao seu sócio. E inexistente, nessa operação, receita, faturamento ou vantagem patrimonial para a cooperativa.” Por fim, no âmbito da América Latina, é de se anotar que a *Ley Marco para las Cooperativas* da região, elaborada pela Aliança Cooperativa Internacional para as Américas, estabelece, em seu artigo 7º, a compreensão restrita de ato cooperativo, mas faz consignar, em sua justificativa, que, “*Sin embargo, existen otras posiciones legales y doctrinarias que confieren a la noción un alcance más amplio, incluyendo, por ejemplo, las operaciones con no asociados y aún todas las operaciones que las cooperativas realizan para cumplir su objeto social y, especialmente, el acto constitutivo, entendiéndolo a éste como el primer acto cooperativo generador de todos los demás.*” (Disponível em: <[issuu.com/jcse.info/docs/leymarco](http://issuu.com/jcse.info/docs/leymarco)>. Acesso em: 23 abr. 2011)

outras palavras, a identificar a prestação mesma de serviços que a sociedade cooperativa, ao se envolver em um conjunto complexo de negócios, exerce em favor dos cooperados:<sup>45</sup>

2. O ato cooperativo é o negócio jurídico bilateral que enlaça uma cooperativa e seu cooperativado (associado) numa relação de prestação de serviços daquela, a cooperativa, para este, o cooperativado.  
(ROSE, In: BECHO (coord.), 2002, p. 194)

O que reputamos relevante assentar, aqui, é que não há, em nosso juízo, disputa ou oposição em relação às compreensões restrita e ampla de ato cooperativo. Ambas possuem valor: a compreensão restrita designa um negócio jurídico original, o negócio-fim, resolvendo o problema terminológico, bem como possibilitando o aprofundamento dos estudos a respeito das relações internas à cooperação; e a compreensão ampla, ao cabo de contas, identifica a prestação de serviços que a sociedade cooperativa desenvolve em benefício de seus cooperados, viabilizando, assim, uma melhor compreensão da racionalidade dos negócios cooperativos, que só pode ser encontrada no conjunto complexo dessas operações.

Aliás, nada obsta que um mesmo ordenamento jurídico, em diferentes momentos, faça menção, ora a uma, ora a outra compreensão de ato cooperativo, tudo a depender da conveniência do enfoque – restrito ou amplo – para os fins da específica regulamentação legal.<sup>46</sup> É o que, segundo pensamos, ocorre no Brasil, já que a nossa legislação infraconstitucional (artigo 79 da Lei nº 5.764/71), ao tratar, genericamente, do ato cooperativo, adota a compreensão restrita – ato cooperativo como sinônimo de negócio-fim –, ao passo que a nossa Constituição, ao dispor, na alínea “c” do inciso III de seu artigo 146, que cabe à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, acaba por adotar, para fins tributários, a compreensão ampla de ato cooperativo, pois, conforme examinaremos oportunamente, a tributação dos negócios cooperativos, para ser afinada com suas características e particularidades, não prescinde de

<sup>45</sup> Exatamente por identificar, ao fim e ao cabo, a prestação de serviços desenvolvida pela sociedade cooperativa em favor de seus cooperados, entendemos que a compreensão ampla de ato cooperativo engloba não apenas os negócios-fim e os negócios-meio, mas, também, os negócios auxiliares e os negócios acessórios. Se há, entre esses negócios, diferentes graus de relevância para a cooperação, fato é que todos eles integram a prestação de serviços levada a efeito pela sociedade cooperativa em prol de seus membros, envolvendo-se ela, em tais negócios, sempre no interesse – ainda que global – dos cooperados.

<sup>46</sup> Como nos atesta Karl Larenz (1997, p. 440), ao tratar da interpretação das leis, “Com frequência, uma mesma expressão é usada em diferentes leis, e inclusivamente na mesma lei, em diferentes sentidos”.



uma adequada compreensão da dinâmica e da complexidade dessas operações, em seu orgânico relacionamento.

### 2.13 Operações com terceiros: ortodoxia *versus* pragmatismo, noções básicas, distinções e resultados

Vimos, ao longo deste trabalho, que a sociedade cooperativa existe para prestar serviços aos seus cooperados. Essa é a sua razão de ser, e é servindo-lhes que a sociedade cooperativa, ente despido de interesses próprios, atinge seus fins, de fomento das condições econômicas, sociais e culturais de seus membros, realizando-se, assim, enquanto empreendimento-membro, integrante das economias cooperadas.

A pergunta que se coloca, aqui, é esta: poderia a sociedade cooperativa, por razões de ordem prática, ser legalmente autorizada a prestar, de forma excepcional, serviços a terceiros, não cooperados?

Para a “doutrina cooperativista ortodoxa”, não. A resposta, contudo, se altera, se examinada a questão sob a ótica do “cooperativismo pragmático ou liberal” (FRANKE, 1981, p. 92).

De fato, a doutrina cooperativista ortodoxa defende o princípio do exclusivismo, “segundo o qual somente os cooperados podem utilizar-se dos serviços da sociedade” (FRANKE, 1981, p. 91).<sup>47</sup>

Já o cooperativismo pragmático ou liberal, de outra banda, admite que a sociedade cooperativa, excepcionalmente, seja autorizada, por lei, a prestar serviços a terceiros, indivíduos que, embora não sendo cooperados, têm aptidão para sê-lo. As razões para isso são múltiplas:

*Los extraños que se proveen en la hacienda cooperativa beneficiados por la bondad de sus productos y por la moderación de sus precios, se persuaden por experiencia de la benéfica función de la empresa y se agregan espontáneamente como socios, empleando las utilidades que obtuvieron en la adquisición de una o de varias acciones. Así, el cliente se transforma en socio y cesa de ser explotado por el intermediario, para tomar parte en las ganancias que contribuyera el mismo a producir con su propia cooperación. El desarrollo que adquiere la hacienda social*

<sup>47</sup> Anotamos, a propósito, que as sociedades cooperativas que observam o princípio do exclusivismo são, em sede doutrinária, adjetivadas de “puras”.

*mediante el concurso de terceros beneficia a los socios, porque al aumentar el numero de las operaciones de la misma puede ella distribuir los gastos administrativos sobre mayor número de negocios y disminuir el riesgo de la empresa mediante el equilibrio de las especulaciones favorables y adversas. Tal de ejercicio aprovecha particularmente a las cooperativas de consumo para procurarse más facilmente los capitales necesarios a fin de hacer las provisiones al por mayor y al contado en los puntos de origen y, por consiguiente, más legítimas y baratas. Y debe tolerarse también, para no moletarlas, con una prohibición en que la práctica vendría continua e irremediamente eludida, porque no se puede impedir que los extraños efectúen su aprovisionamiento por medio de socios nique éstos vendan a los extraños los géneros comprados en nombre próprio; todas las sanciones se estrellarían contra las dificultades en aplicar-las, apenas la cooperativa alcanzase un gran número de socios. Dicha libertad de ejercicio es necesaria en las cooperativas de crédito para emplear útilmente los sobrantes de caja... Y aprovecha a las cooperativas de producción para admitir contratos en los que se requiera aptitudes profesionales de operarios extraños a la Sociedad... Finalmente, el ejemplo de las Legislaciones extranjeiras tiene gran importancia. En Inglaterra las cooperativas son libres para vender a los socios y para emplear en sus trabajos a operarios no inscritos entre los socios de las mismas; así ocurre en Francia, en Bélgica y en Suiza. Así, por lo menos como regla general, ocurre también en Alemania...*

(VIVANTE, 1932 *apud* MUZZI FILHO, 2006, p. 339)

No Brasil, a Lei nº 5.764/71, afastando-se do princípio do exclusivismo, dispôs, em seus artigos 85 e 86:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

Essa prestação excepcional de serviços a terceiros, levada a efeito pela sociedade cooperativa, recebe o nome, em doutrina, de operações com terceiros, ou atos não cooperativos. Preferimos a primeira nomenclatura, visto que a sociedade cooperativa, ao prestar serviços a terceiros, age por razões pragmáticas, sem, com isso, prejudicar, ou, de qualquer modo, frustrar os fins da cooperação.

Em sentido amplo, as operações com terceiros, estando no âmbito da prestação de serviços desenvolvida pela sociedade cooperativa, colocam-se ao lado dos serviços que esta executa em prol de seus membros. Tais operações, portanto, não se confundem com os negócios cooperativos, negócios esses que, como já expusemos alhures, resultam da prestação de serviços levada a efeito pela sociedade cooperativa em benefício de seus cooperados.

Pode-se dizer, em sentido lato, que as operações com terceiros ensejam a prática, pela sociedade cooperativa, de um ciclo de negócios, que se assemelha ao ciclo dos negócios cooperativos, com a substancial diferença, porém, de sua destinação final: o ciclo dos negócios cooperativos tem em mira, finalisticamente, atender aos cooperados, ao passo que o ciclo de negócios decorrente das operações com terceiros visa, do ponto de vista de seus fins, a prestar auxílio a estes (terceiros). Nas operações com terceiros, há, à semelhança dos negócios-fim, negócios com os terceiros, que são antecidos ou sucedidos, conforme o caso, de negócios com o mercado, semelhantes aos negócios-meio.

Em sentido mais restrito, todavia, e afastando-se o foco da prestação de serviços e de seu consequente ciclo de negócios para ajustá-lo no contato que se estabelece, de forma imediata, entre a sociedade cooperativa e os terceiros, é de se anotar que as operações com terceiros em muito se assemelham aos negócios-fim.

As diferenças, basicamente, residem na natureza jurídica – os negócios-fim são institucionais, ao passo que as relações da sociedade cooperativa com terceiros são contratuais – e nos sujeitos envolvidos – nos negócios-fim, figuram a sociedade cooperativa e os cooperados; nas operações com terceiros, a sociedade cooperativa e os terceiros.

Se há grandes semelhanças entre os negócios-fim e as operações com terceiros, o mesmo não se pode dizer entre tais operações e os negócios-meio:

No caso das operações com não-associados (**Nichtmitgliedergeschäfte**), trata-se de operações da mesma espécie daquelas consistentes em “operações privativas de associados”, vale dizer, não se trata de operações de contrapartida (**Gegengeschäfte**) praticadas com terceiros como meio para a realização das operações com sócios.  
(HENZLER, 1962 *apud* FRANKE, 1981, p. 93)

As operações com terceiros, sempre excepcionais, ensejam, para a sociedade cooperativa, resultados: atuando a sociedade cooperativa, por razões operacionais, a preço de mercado, os terceiros que com ela operam não são, em princípio, beneficiados com o retorno das sobras, ao final do exercício social.

Como fazer com que esses resultados positivos não desvirtuem os fins da cooperação?

A questão, responde Waldirio Bulgarelli (2000, p. 30), “se resolve através da não participação dos associados nos resultados obtidos nas operações com terceiros”. Como esclarece Walmor Franke (1973, p. 29-30):

A distribuição, entre associados, do lucro auferido em operações especificamente cooperativas (negócios internos ou negócios-fim) com estranhos, implicaria a descaracterização da cooperativa, atribuindo-lhe finalidades capitalísticas. Se o lucro, porém, não for partilhado entre os sócios, mas levado a fundo indivisível destinado ao fomento da educação ou a fins de assistência social etc., isto é, a um fundo cuja aplicação envolve interesses de utilidade coletiva, não há negar que a cooperativa não só não se despoja da missão fundamental que lhe cabe de auxiliar as economias associadas, mas ainda se investe do exercício de funções que normalmente incumbem ao poder público.

Exatamente nesse sentido, a Lei nº 5.764/71, em seu artigo 87, dispõe que

Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.<sup>48</sup>

Não havendo distribuição, entre os cooperados, dos resultados decorrentes das operações com terceiros, não configuram, tais resultados, tecnicamente, lucro.<sup>49</sup> Contudo, ainda que se entenda que os resultados dessas operações significam lucro, possuirá ele, então, nessa hipótese, “natureza social, e não capitalista, não representando, portanto, enaltecimento do capital empregado na cooperação.” (MOREIRA DO VALLE; REIS DO VALLE, 2004, p. 73)

## 2.14 Existência formal e material das sociedades cooperativas

A práxis tem revelado que há, em nosso País, diversas sociedades cooperativas que, em que pese regularmente constituídas, atuam em flagrante desrespeito aos princípios e características que marcam esse especialíssimo tipo societário.

<sup>48</sup> O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social é indivisível, a teor do inciso VIII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71.

<sup>49</sup> Conforme destaca Waldirio Bulgarelli (2000, p. 59), “Na verdade nunca foi consagrado pelas legislações o princípio da mutualidade pura, permitindo-se não raro que as cooperativas operem com terceiros; porém, o ponto crítico da questão não está em operar com terceiros, mas no fim a que é destinado o resultado obtido; se esse resultado é levado ao fundo de reserva legal, ou então é creditado aos terceiros até que ingressem na cooperativa, e como associados possam levantá-los, não há qualquer proveito para a sociedade e para os cooperados, não se podendo falar em lucros.” Em igual sentido, BECHO, 2005, p. 250-251, nota de rodapé nº 24.

Essa realidade é profundamente nociva para o legítimo movimento cooperativista brasileiro, já que provoca – ou, ao menos, estimula – uma visão preconceituosa em relação às sociedades cooperativas, causando embaraços de variadas ordens – especialmente nos campos trabalhista e fiscal – e dificultando a concretização, no plano da legislação, do mandamento constitucional de apoio e estímulo ao cooperativismo (§ 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988).

Assim, convém repisar o que afirmamos em outro trabalho, realizado em conjunto com Flávio Antônio Reis do Valle (2004, p. 73-74):

Uma das conclusões da 90.<sup>a</sup> Conferência Internacional do Trabalho, promovida pela Organização Internacional do Trabalho em Genebra no mês de junho de 2002, na qual foi adotada a Recomendação 193, que, cuidando da promoção das cooperativas, substituiu a Recomendação 127, de junho de 1966, que tratava das cooperativas nos países em vias de desenvolvimento, foi, conforme nos noticia Reginaldo Ferreira Lima, adaptando-a ao Direito brasileiro, que “as cooperativas não podem ser taxadas de falsas ou verdadeiras, mas de existentes ou inexistentes, conforme atendam os requisitos da Lei 5.764/71, o que só pode ser constatado a partir do exame concreto dos seus atos e operações” (LIMA, R. F. Conclusões da 90.<sup>a</sup> Conferência Internacional do Trabalho (OIT) Genebra. *Jornal Gazeta Mercantil*, São Paulo, 17.07.2002, p. 2).

É dizer, para além de uma existência formal, relacionada à simples regularidade de sua constituição, a sociedade cooperativa deve, ao longo de sua vida, atuar em consonância com os princípios e características cooperativistas, sob pena de inexistir, do ponto de vista material, ou substancial.

A noção de existência material da sociedade cooperativa tem o valor de impedir que pseudocooperativas<sup>50</sup> – aquelas que só existem numa ótica formal – gozem das mesmas prerrogativas dispensadas, pelo ordenamento jurídico, às legítimas sociedades cooperativas.

A pseudocooperativa, juridicamente, será uma sociedade irregular, que, na lição de Fran Martins (1990, p. 262), é aquela que “se organiza legalmente, arquiva seus atos constitutivos no Registro do Comércio, mas, posteriormente, pratica atos que desnaturam o tipo social”, “ou que funciona sem cumprir as obrigações impostas por lei”.

<sup>50</sup> Deve-se ressaltar que essa denominação consta da Recomendação sobre a Promoção de Cooperativas de 2002, que, na alínea “b” de seu item 8.1, determina que “*Las políticas nacionales deberían, especialmente, velar por que no se puedan crear o utilizar cooperativas para evadir la legislación del trabajo ni ello sirva para establecer relaciones de trabajo encubiertas, y luchar contra las pseudo-cooperativas, que violan los derechos de los trabajadores, velando por que la legislación del trabajo se aplique en todas las empresas*” (em língua inglesa, a menção é a “*pseudo cooperatives*”, e, em língua francesa, a “*pseudo-coopératives*”).

Obviamente, a regularidade na constituição da sociedade cooperativa – existência formal – atrai presunção – relativa, ou *juris tantum* – de que ela atua, no dia-a-dia de suas operações, em harmonia com os princípios e características cooperativistas, vale dizer, que ela goza de uma existência material. Cuidando-se de presunção relativa, há, logicamente, possibilidade de prova em contrário, a ser realizada pelo interessado no desnudamento da pseudocooperativa.

E, para concluir,

[...] destacamos que o exame da existência material, quando resultante do interesse individual de um sócio, leva em consideração a prestação episódica de serviços promovida em seu favor, produzindo efeitos limitados à sua pessoa e à prestação analisada, o que não impede, contudo, o exame da existência material resultante do interesse coletivo dos sócios, levando-se em consideração, globalmente, os sócios e a prestação de serviços implementada em seu favor, que pode ensejar, em juízo de proporcionalidade, o comprometimento integral da regularidade da sociedade. (MOREIRA DO VALLE; REIS DO VALLE, 2004, p. 75)

### 3 O COOPERATIVISMO E AS SOCIEDADES COOPERATIVAS NO ÂMBITO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA

#### 3.1 O Sistema Tributário Nacional e as normas gerais em matéria de legislação tributária

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 cuida, em seu Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, sendo que o Capítulo I, composto por seis Seções<sup>51</sup>, é dedicado ao “Sistema Tributário Nacional”. Contudo, lembra-nos Humberto Ávila (2010, p. 71) que “o *Direito Constitucional Tributário* é muito mais vasto do que o *texto constitucional da Constituição Federal referente à matéria tributária*”; e isso porque

[...] o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)*, que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.

(ÁVILA, 2010, p. 21)

O Sistema Tributário Nacional – que possui, como visto, extração constitucional – é marcado por uma dualidade: ao mesmo tempo em que, de um lado, são atribuídas competências tributárias aos entes federados, há, de outro, a fixação de limitações ao poder de tributar, por meio do estabelecimento de princípios e imunidades. É o que se colhe da doutrina de João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 344-345):

O sistema constitucional tributário brasileiro firma-se na essência dual dos seus comandos, na medida em que, se por ora conferem aos entes políticos o poder de instituir e exigir tributos mediante atribuição de parcela de competência, também repousam na contrapartida das limitações ao poder de tributar amarras paralelamente estabelecidas pelo constituinte no exercício da atividade de equilíbrio daquela competência, face às garantias fundamentais e à proteção de determinados valores.

[...]

De um lado, declina-se a competência e, de outro, estabelece-se a forma como será exercida, impondo-lhes limites e critérios referentes ao próprio desenho da regra de

<sup>51</sup> As Seções são as seguintes: “Seção I – Dos Princípios Gerais”; “Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar”; “Seção III – Dos Impostos da União”; “Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal”; “Seção V – Dos Impostos dos Municípios”; e “Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias”.

competência (imunidades), e de valores a serem observados na feitura ou na hermenêutica das regras tributárias (princípios).

Descendo ao ponto que nos interessa mais diretamente, anotamos que o artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988<sup>52</sup> prescreve, em seu *caput*, que cabe à lei complementar<sup>53</sup>:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (alínea incluída pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003)

No tocante à função da lei complementar de estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”, o dispositivo constitucional citado deve ser interpretado em conjunto com o artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988<sup>54</sup>, que preceitua, no inciso I de seu *caput*, competir à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar, concorrentemente, sobre Direito Tributário, sendo que, “No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”, competência essa que “não exclui a competência suplementar dos Estados.” (§§ 1º e 2º, respectivamente, do mencionado artigo 24)<sup>55</sup>

<sup>52</sup> Esse dispositivo constitucional está inserido na Seção I do Capítulo I do Título VI de nossa Constituição, que cuida dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

<sup>53</sup> Segundo José Afonso da Silva (2004, p. 244), “leis complementares da Constituição 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.”

<sup>54</sup> Tal artigo está situado no Título III (“Da Organização do Estado”), Capítulo II (“Da União”), de nossa Constituição.

<sup>55</sup> Esses dispositivos constitucionais, todavia, devem ser interpretados *cum grano salis*, já que a União, no âmbito da competência legislativa concorrente (não cumulativa, ou vertical), pode atuar de duas formas diversas: como órgão a serviço da Federação brasileira (em sua totalidade); e como simples integrante de nossa Federação (caso em que assume a condição de ente federado parcial). De fato, ao estabelecer normas gerais, a União o faz para toda a Nação, agindo, pois, em nome da Federação. Pode, porém, a União, sem prejuízo ou confusão com a sua missão de estabelecer normas gerais, fixar, especificamente para a sua ordem jurídica parcial, normas complementares, de natureza especial. Ainda em esclarecimento dos



Contudo, o conceito e conteúdo das normas gerais em matéria de legislação tributária não são questões pacíficas na doutrina do Direito Tributário brasileiro.

Com efeito, há, desde a Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967<sup>56</sup>, debate a esse respeito, sendo que, à época dessa Constituição pretérita,

A discussão tinha como cerne jurídico, ou como ponto nevrálgico da questão, a conjugação das normas gerais com o princípio do federalismo adotado na Constituição, o qual pressupunha repartição de competências tributárias e autonomia para a instituição e regulamentação dos impostos discriminados e repartidos pelo constituinte originário.  
(REIS, 2000, p. 131)

Em termos concretos, formaram-se duas correntes doutrinárias sobre o tema, que até hoje se digladiam: a dicotômica, para a qual a lei complementar possui apenas duas funções, quais sejam, dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federados, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (as normas gerais em matéria de legislação tributária, para essa corrente, não possuem um conteúdo autônomo, estando vinculadas às duas funções mencionadas);<sup>57</sup> e a tricotômica, que sustenta caber, à lei complementar, além das duas citadas funções, a de estabelecer, com autonomia de conteúdo, normas gerais em matéria de legislação tributária.

Segundo Humberto Ávila (2010, p. 137), a corrente dicotômica – defendida por autores de nomeada, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza – sustenta que

---

mencionados dispositivos constitucionais, é de se destacar, quanto aos Municípios, que compete a eles “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber, notando-se que, embora o artigo 24 não incluía os Municípios na competência legislativa concorrente, pelo artigo 30, II, serão eles titulares de competência complementar relativamente às matérias enumeradas no artigo 24, que envolvam interesse local” (GONÇALVES CARVALHO, 2005, p. 566).

<sup>56</sup> A Constituição do Brasil de 1967, no § 1º de seu artigo 19, dispunha que “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”, sem, contudo, especificar o conteúdo dessas normas gerais. Tal dispositivo restou mantido, com pequena variação de grafia, pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (conforme redação dada, por essa Emenda Constitucional, ao § 1º do artigo 18 da Constituição do Brasil de 1967).

<sup>57</sup> De forma simples, pode-se dizer, com Elcio Fonseca Reis (2000, p. 135), que, para a corrente dicotômica, “a lei complementar em matéria tributária sempre terá o caráter de norma geral, e esta terá duplice conteúdo, ou solverá conflitos de competência, ou regulará limitações ao poder de tributar.”

[...] a regra constitucional que prevê a instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser interpretada com base no princípio federativo. A Constituição predeterminedou o conteúdo das regras de competência. O Sistema Tributário caracteriza-se pela sua rigidez e exaustividade. Nesse sentido, as normas gerais em matéria de legislação tributária ou seriam repetições das prescrições constitucionais, e como tais seriam supérfluas, ou seriam incompatíveis com as prescrições constitucionais, e como tais seriam inconstitucionais. Nessa perspectiva, as leis complementares poderiam regular conflitos de competência ou especificar as limitações ao poder de tributar, mas não instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, já que as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios já estão definidos pela própria Constituição. Além disso, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários relativos aos impostos são definidos por cada entidade política de direito interno. Na melhor das hipóteses, as leis complementares possuem eficácia declaratória relativamente às regras de competência.

Já para a corrente tricotômica, defendida por autores também de renome, como Ives Gandra da Silva Martins e Hamilton Dias de Souza,

[...] as leis complementares possuem exatamente as funções que a Constituição determinou. A instituição de normas gerais em matéria de legislação tributária não pode restringir o princípio federativo. Não apenas porque ambas as normas (princípio federativo e regra de competência para a instituição de leis complementares) estão simultaneamente previstas na Constituição, mas também porque as leis complementares são editadas pelo Congresso Nacional. [...] A União Federal não tem, portanto, influência na edição de leis complementares. (ÁVILA, 2010, p. 137-138)

E mais, para essa corrente,

[...] as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados e dos Municípios, assim como a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários relativos aos impostos devem ser unitária e harmonicamente definidos na federação. A exigência de normas gerais não se contrapõe ao princípio federativo, antes o concretiza. A exigência de unidade de normas gerais decorre do modelo federativo normativamente centralizador adotado pela Constituição de 1988. (ÁVILA, 2010, p. 138)

Acerca dessa discussão, entendemos, tal como sustentado pelos defensores da corrente tricotômica, que a nossa atual Constituição, apesar de consagrar um federalismo de equilíbrio, acabou por manter um viés centralizador<sup>58</sup>, o que é especialmente sentido na prática institucional brasileira. Considerando tal circunstância, que denuncia uma tendência constitucional de uniformização central da ordem jurídica; e sendo certo que a Constituição do Brasil de 1988, afastando-se da técnica utilizada no regime constitucional pretérito,

<sup>58</sup> Tanto é assim que Raul Machado Horta (2003, p. 463), ao tratar das tendências atuais da federação brasileira, indica várias propostas de “fortalecimento das linhas de sustentação do *federalismo de equilíbrio*”, quase todas no sentido de se robustecer os Estados, Distrito Federal e Municípios.

detalha, nas alíneas do inciso III do *caput* de seu artigo 146, qual é o conteúdo das normas gerais em matéria de legislação tributária, instituto esse (normas gerais), aliás, que não é exclusivo do Direito Tributário<sup>59</sup>, parece-nos correta a compreensão de que cabe à lei complementar

[...] não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas.  
(PAULSEN, 2005, p. 96)

Cumpre-nos, contudo, advertir: apesar da importância de se estabelecer uma “parte geral do Direito Tributário, aplicável indistintamente aos tributos federais, estaduais e municipais, conteúdo este que está em consonância com as características da democracia social – uniformidade da ordem jurídica” (REIS, 2000, p. 206-207), as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser interpretadas em consonância com o princípio do federalismo, a fim de que se limitem ao papel de uma moldura legislativa, sem exaustividade, preservando-se, assim, a autonomia dos entes federados e o exercício de sua competência legislativa complementar.

Já acerca do alcance das normas gerais em matéria de legislação tributária, é de se repisar que a União, ao editá-las, age em nome da Federação brasileira, possuindo elas, portanto, caráter nacional, o que as faz impositiva em relação a todos os entes federados. É o que aduz Sacha Calmon Navarro Coêlho (2001, p. 109):

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos *legisladores das três ordens de governo da Federação*, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.

No mesmo sentido, a doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro (2000, p. 43):

*Há sim a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, que corresponde à parcela de poder não partilhada entre as distintas*

<sup>59</sup> De fato, confira-se o artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988, que, cuidando da competência legislativa concorrente, fixa, em seu *caput*, diversas matérias submetidas ao regime das normas gerais da União.

*esferas estatais, e da qual são expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário.*

Por fim, deve-se destacar que, “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, sendo certo que “A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.” (§§ 3º e 4º, respectivamente, do artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988)<sup>60</sup>

3.2 O adequado tratamento tributário a ser dispensado, por meio de lei complementar de normas gerais, ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas

Como assinala Adriana Maurano (2006),

A Constituição de 1988 adotou os institutos básicos do modo de produção capitalista: a propriedade privada (arts. 5º, XXII e 170, II), a liberdade de contratar, a livre iniciativa (art. 170 “caput”) e a livre concorrência (art. 170, IV), com a preferência da exploração econômica pela empresa privada (art. 173).

Ao mesmo tempo em que reconhece uma estrutura de mercado, a Constituição Federal prevê formas de intervenção direta (art. 177) e indireta (art. 177) do Estado na economia. Tal fato não descaracteriza o sistema capitalista, ao contrário, atende aos seus interesses, na medida em que objetiva sanar as falhas do mercado (formação de monopólios, cartéis, concorrência desleal etc), mantendo o equilíbrio entre livre iniciativa e livre concorrência.

Tendo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagrado um sistema econômico de moldes capitalistas, é natural que o Sistema Tributário Nacional nela contido tenha sido desenhado com base no modo capitalista de se relacionar no domínio econômico.<sup>61</sup>

O cooperativismo, contudo, proporciona, aos cooperados, forma bem diversa de atuação na esfera econômica.

<sup>60</sup> Tais normas não se aplicam apenas aos Estados, mas, sim, a todos os entes federados, nos termos da explanação feita quando do estudo dos §§ 1º e 2º do dispositivo constitucional em tela.

<sup>61</sup> Com efeito, basta se dizer, ilustrativamente, que a nossa Constituição, para fins tributários, elegeu, como fatos signos presuntivos de riqueza, “a receita ou o faturamento” e “o lucro” (alíneas “b” e “c” do inciso I do *caput* de seu artigo 195, ambas incluídas pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998), fatos esses típicos da maneira capitalista de se exercer, organizadamente, atividade econômica (como, aliás, ficará claro na Seção 4.3 deste trabalho).

De fato, e como vimos no Capítulo 2 deste trabalho, o cooperativismo, doutrina repleta de valores e princípios, possui um instrumento de ação: a sociedade cooperativa, que, em linhas gerais, se destina a fomentar as condições econômicas, sociais e culturais de seus membros.

Ostentando fins econômicos, mas não lucrativos, a sociedade cooperativa desincumbe-se de sua missão ao viabilizar e potencializar as atividades – econômicas e de consumo – dos cooperados, que, com o empreendimento, obtêm o reino do justo preço dos bens e serviços.

Na cooperação, portanto, há a valorização da postura ativa do cooperado, com instrumentalização do capital, que, no âmbito da cooperação, não governa, nem é critério para a distribuição de benefícios.

Concretamente, a sociedade cooperativa viabiliza e potencializa as atividades dos cooperados ao prestar-lhes, em identidade de interesses, serviços.

Sendo a sociedade cooperativa vocacionada a prestar serviços aos cooperados, nota-se que estes, ao se relacionarem com a entidade, assumem duas qualidades: a de sócios e a de clientes. Como sócios, os cooperados se envolvem em relações societárias *grosso modo* comuns; já como clientes, eles efetivamente operam com a sociedade cooperativa, valendo-se dela para atuar, de forma mais vantajosa, no mercado, tanto como consumidores quanto como produtores/prestadores.

Por sua vez, a identidade de interesses faz com que a sociedade cooperativa não possua fins lucrativos, operando ela em regime de cobertura de custos, com retorno dos excedentes. Assim, todos os benefícios advindos da cooperação são revertidos em prol dos cooperados, nada ganhando a sociedade cooperativa, para si, enquanto ente jurídico.

Impelida, em suas ações, pelos mesmos interesses que movem os cooperados, possui a sociedade cooperativa um caráter nitidamente instrumental, ou auxiliar: em que pese ostentar personalidade jurídica própria, distinta da de seus membros, a sociedade cooperativa não possui, enquanto ente econômico, uma existência autônoma e independente dos cooperados, pelo que, ao atuar no mercado, age ela como um simples prolongamento, ou extensão das economias cooperadas.

Finalmente, acerca da dinâmica cooperativista, é de se anotar a sociedade cooperativa, ao prestar serviços aos cooperados, se envolve numa série de negócios, de variadas naturezas, e que se relacionam, organicamente, formando um ciclo de operações. E os negócios cooperativos se ligam ao conceito de ato cooperativo, que, como vimos, pode ser compreendido em dois sentidos, um restritivo e outro ampliativo.

Como se percebe, as sociedades cooperativas – “constituídas”, na feliz síntese do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, “para prestar serviços aos associados” – são repletas de particularidades, sendo verdadeiramente inconfundíveis com as demais sociedades, de bases capitalistas. Não se trata, apenas, de um simples tipo societário, mas de uma realidade inteiramente diversa, inspirada por valores e princípios próprios e dotada de um especialíssimo mecanismo de atuação.<sup>62</sup>

Há, pois, uma natural necessidade de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo, ambiente esse substancialmente diferente do levado em consideração, quando da construção daquele Sistema.<sup>63</sup> Cuida-se, em outras palavras, de ajustar, à realidade da cooperação, o Sistema Tributário Nacional, edificado com base na lógica capitalista do lucro.<sup>64</sup>

É o que destaca Dante Cracogna (2011), ao afirmar que “*no se puede hablar del régimen tributario de la cooperativa asimilándolo al régimen de otras formas de organización de la empresa*”, pois – adverte o autor – o cooperativismo revela “*una forma diferenciada de*

---

<sup>62</sup> Deve-se ressaltar, contudo, que as peculiaridades da sociedade cooperativa só se revelam, efetivamente, quando ela serve aos cooperados, prestando-lhes, em identidade de interesses, serviços. Ao servir a não cooperados, nas chamadas operações com terceiros, as sociedades cooperativas, especialmente por conta dos resultados positivos advindos dessas operações, se aproximam bastante – embora sem identificação, é bom que se diga – das formas societárias capitalistas.

<sup>63</sup> Atente-se, porém: adaptação não num sentido constitutivo, de modificação ou alteração material, o que, inclusive, não seria possível sem uma reforma constitucional, por conta da rigidez de nossa Constituição e, em alguns pontos, da reserva de Constituição; mas, sim, num sentido declaratório, de mera explicitação, relativamente ao Sistema Tributário Nacional, do que se harmoniza e do que não se harmoniza ao ambiente cooperativo.

<sup>64</sup> Essa necessidade de adaptação, ou ajustamento, porém, engloba a sociedade cooperativa tão somente enquanto prestadora de serviços aos cooperados, não alcançando, destarte, a prestação de serviços que a sociedade cooperativa, excepcionalmente, desenvolve em favor de terceiros. E isso por conta do fato – ressaltado na nota de rodapé nº 62 – de a sociedade cooperativa, nas operações com terceiros, em muito se assemelhar às sociedades de fundo capitalista.

*organización económica que, por lo mismo, exige que el tratamiento que le dispense el régimen tributario resulte adecuado a su naturaleza específica.*”<sup>65</sup>

Considerando que o Brasil adota a forma federativa de Estado, em que todos os entes federados, dentro de sua autonomia, possuem, por disposição constitucional, competência para instituir e cobrar tributos próprios, a tarefa de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo seria naturalmente cometida a cada um dos entes federados, caso a nossa atual Constituição silenciasse a respeito.<sup>66</sup>

Contudo, a Federação brasileira é vasta: ao lado da União e do Distrito Federal, há 26 (vinte e seis) Estados-membros e 5.563 (cinco mil, quinhentos e sessenta e três) Municípios, todos eles, repita-se, com capacidade para instituir e cobrar tributos próprios.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> É interessante se destacar que, em Portugal, foi editado, por meio da Lei nº 85, de 16 de dezembro de 1998, o “Estatuto Fiscal Cooperativo (EFC)”, que contém, dentre seus princípios gerais de aplicação, o “Da autonomia e especialidade”, no sentido de que “o regime fiscal do sector cooperativo é autónomo e especial face ao regime fiscal geral e adaptado às especificidades do sector cooperativo” (artigo 2º, alínea “a”).

<sup>66</sup> De fato, o Direito Tributário é um “direito de superposição”, na medida em que assimila institutos e encampa conceitos, tais como lhe são fornecidos por outros ramos do Direito.” (CARRAZZA *apud* BECHO, 2005, p. 291) No âmbito da atribuição constitucional de competência aos entes tributantes, é o que nos atesta o artigo 110 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” Assim sendo, caso houvesse silêncio constitucional em relação à tarefa de ajustamento do Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação, seria ela atribuída, implicitamente, a cada um dos entes federados, que, ao instituir e cobrar, em face das sociedades cooperativas, seus tributos, teria, naturalmente, o dever de conhecer e respeitar as suas características e peculiaridades, sob pena, inclusive, de agir fora dos limites a ele estabelecidos, em sede de competência tributária, pela Constituição. E isso porque, como nos lembra o Ministro Luiz Gallotti, não pode o legislador “chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda”, sob pena de fazer ruir “todo o sistema tributário inscrito na Constituição.” (exceto de seu voto no julgamento, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 71.758/GB, em 14 de junho de 1972) Ademais, é de se destacar, com Flávio Augusto Dumont Prado (2009, p. 150), que a necessidade de ajustamento do Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação decorre do princípio da isonomia: “Ora, se à luz do Princípio Constitucional da Isonomia deve-se tratar de forma igual os iguais, e desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades, é absolutamente inafastável a conclusão de que as cooperativas não podem ser tratadas, especialmente em questões tributárias, de forma igual à das demais sociedades.” Outra não é a lição de Dante Cracogna (2011): “No se puede tratar igual a quienes son diferentes: si a una empresa de servicio como es la cooperativa se le pretende aplicar los mismos cánones tributarios que a una empresa lucrativa como es la comercial, se está dando un tratamiento igual a entidades diferentes, y esto constituye una discriminación tan nociva como si se le diera un tratamiento diferente a los que son iguales.” E o princípio da isonomia, no âmbito tributário, se conecta ao princípio da capacidade contributiva (§ 1º do artigo 145 da Constituição do Brasil de 1988), sendo certo que as sociedades cooperativas, ao atuarem, por força do princípio da identidade de interesses, sem fins lucrativos, em regime de cobertura de custos e retorno dos excedentes, nada ganham para si, enquanto entes jurídicos, merecendo, portanto, especial consideração, no tocante à sua capacidade de contribuir, por meio do pagamento de tributos.

<sup>67</sup> Segundo dados estatísticos do sítio eletrônico “Município On-line” (Disponível em: <municipioonline.com>. Acesso em: 23 abr. 2011). Não ingressaremos na polêmica envolvendo a bidimensionalidade ou tridimensionalidade da Federação brasileira, pois, para nós, basta o fato incontestável

Assim, parece evidente que a atribuição atomizada da tarefa de adaptação em comento, a cada um dos entes federados, ensejaria graves inconvenientes, pois – não é difícil a prognose – haveria, entre os milhares de adaptações, e por conta das dificuldades inerentes à tarefa, graves divergências e conflitos, com agressão ao princípio da segurança jurídica e ameaça ao próprio pacto federativo.

A Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, portanto, decidiu, em sua obra, incumbir, ao legislador nacional, o encargo de editar normas gerais de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo, a fim de que essas normas gerais, veiculadas em lei complementar, atinjam, de maneira uniforme e harmônica, todos os entes federados.<sup>68</sup> É o que se colhe da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

c) adequado<sup>69</sup> tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;<sup>70</sup>

É de se anotar que a nossa Constituição, ao fazer referência, nesse dispositivo, ao “ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, toma o ato cooperativo em seu sentido amplo, como o conjunto complexo de negócios cooperativos<sup>71</sup> que resulta da prestação de

---

de os Municípios possuem capacidade para instituir e cobrar tributos próprios, conforme artigos 145 e 156 da Constituição do Brasil de 1988.

<sup>68</sup> Cuidando-se de normas gerais, os entes federados, nos termos do § 2º do artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988, poderão complementar, no âmbito de suas esferas, o diploma nacional de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo, particularizando-o para os tributos de sua competência.

<sup>69</sup> O adjetivo “adequado”, segundo o “Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa” (FERREIRA, 2004, p. 50), significa, afora a definição filosófica do vocábulo, “1. Apropriado, próprio, conveniente”, “2. Acomodado, ajustado, adaptado” ou “3. Conveniente, oportuno.” Daí ser ele, segundo entendemos, satisfatório para precisar o encargo cometido ao legislador da Federação pela norma constitucional em tela.

<sup>70</sup> Apenas à guisa de registro histórico, anotamos que havia, na Assembleia Nacional Constituinte, “proposta no sentido de conceder *imunidade tributária* ao ato cooperativo.” (BECHO, 2005, p. 196) Essa proposta, contudo, acabou por não ser aprovada pelo Plenário, que se limitou, com o sancionamento do dispositivo constitucional transcrito, a encarregar o legislador nacional da missão de adaptar o Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação, por meio da edição de lei complementar de normas gerais.

<sup>71</sup> Negócios-fim, negócios-meio, negócios auxiliares e negócios acessórios, tal como vimos na Seção 2.12 deste trabalho.



serviços levada a cabo pela sociedade cooperativa em prol de seus membros.<sup>72</sup> E isso porque a compreensão restritiva de ato cooperativo, ao identificá-lo, analiticamente, nos negócios-fim, leva a uma natural compartimentação, ou setorização dos negócios cooperativos, o que dificulta uma adequada compreensão, especialmente para fins tributários, da racionalidade de tais negócios, racionalidade essa que só pode ser, propriamente, encontrada no conjunto dinâmico dos negócios cooperativos e na orgânica relação que se estabelece entre eles.<sup>73</sup>

Aliás, é de se anotar que, caso a Constituição do Brasil de 1998, na alínea “c” do inciso III do *caput* de seu artigo 146, tomasse o ato cooperativo em seu sentido restrito, estaria ela, de forma ilógica, determinando, ao legislador da Nação, que regulasse, por meio de lei complementar normas gerais, o adequado tratamento tributário de um negócio de natureza institucional que, por ser regido pelo princípio da identidade de interesses, não representa operação de mercado nem envolve partes contrapostas, o que significa dizer, é intributável (hipótese de não incidência tributária).<sup>74</sup>

Estabelecida a interpretação acerca da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, percebe-se que o seu núcleo de normatividade – a sua razão de ser – reside no fato – simples, até – de, por meio desse dispositivo, se incumbir, ao legislador nacional, o encargo de adaptar o Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação, mediante a edição de lei complementar de normas gerais.

---

<sup>72</sup> Em verdade, a menção ao ato cooperativo constante da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 presta-se, especialmente, a explicitar que a tarefa de adaptação do Sistema Tributário Nacional envolve a sociedade cooperativa apenas enquanto prestadora de serviços aos seus cooperados, não englobando, portanto, as operações com terceiros, nas quais a sociedade cooperativa, de forma excepcional, presta seus serviços a não cooperados. Essa é, para nós, a sua *ratio*. E isso pela singela razão de que a sociedade cooperativa – conforme ressaltamos na nota de rodapé nº 62 – só revela todas as suas particularidades quando presta serviços aos seus membros; ao operar com terceiros, assemelha-se ela, em muito, às sociedades capitalistas, sendo desnecessária, portanto, qualquer obra de adaptação do Sistema Tributário Nacional.

<sup>73</sup> Como afirma o Deputado Federal Zonta, na já citada justificativa ao Projeto de Lei Complementar nº 198, de 2007, “A norma complementar [a que se refere o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, de nossa Constituição] deve girar em torno dos desdobramentos lógicos da identidade de interesses econômicos, pelo qual as atividades dos sócios e da cooperativa devem ser considerados [*sic*] como uma unidade operacional para fins tributários.”

<sup>74</sup> *En passant*, é de se destacar que o fato de a legislação infraconstitucional – artigo 79 da Lei nº 5.764/71 – ter abraçado a noção restritiva de ato cooperativo não impede que o intérprete compreenda, de maneira ampliativa, a referência ao ato cooperativo constante da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, na medida em que a Constituição, sendo suprema, possui uma racionalidade própria, devendo ser interpretada a partir dela mesma, e não a partir da legislação infraconstitucional: “O postulado da supremacia da Constituição determina que não se deve interpretar as normas constitucionais a partir das leis. A interpretação deve vir sempre de cima para baixo, e não o contrário.” (LEITE, 2000)

E não que isso seja pouco, pois, como se viu, essa adaptação, em nível nacional e caráter geral, é de grande importância para a harmonia e uniformização da tributação incidente sobre as sociedades cooperativas e suas operações, sendo vital, portanto, para o desenvolvimento e a consolidação do cooperativismo em nosso País.

Não concordamos, dessa forma, com os autores que interpretam a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 como veículo de imunidade ou qualquer outra espécie de benefício ou favor fiscal<sup>75</sup>; e entendemos que esse dispositivo constitucional possui uma racionalidade própria, que não se confunde com a racionalidade de outros dispositivos constitucionais dedicados ao cooperativismo, em especial do – relevantíssimo, diga-se de passagem – § 2º do artigo 174 de nossa Constituição.<sup>76</sup> E isso porque, ao passo que a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 envolve uma “política ‘passiva’ de compreender o modelo antes de tributar-lhe”, o § 2º do artigo 174 de nossa Constituição encerra “uma política ‘ativa’ de fomento” (MUZZI FILHO, 2006, p. 325).<sup>77</sup>

<sup>75</sup> Nesse sentido, aliás, já decidiu a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 141.800/SP, ocorrido em 01 de abril de 1997, relatoria do Ministro Moreira Alves. De sua ementa, colhe-se que o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, da Constituição do Brasil de 1988 “não concedeu às cooperativas imunidade tributária”, bem como que “tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.”

<sup>76</sup> Esse dispositivo constitucional, que será objeto de exame na Seção seguinte deste trabalho, estabelece que “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

<sup>77</sup> Não obstante, a doutrina nacional majoritária, fazendo uma interpretação sistemática da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 com o § 2º do artigo 174, ambos da Constituição do Brasil de 1988, entende que a adequação do tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas envolve a concessão de alguma espécie de vantagem fiscal. Nesse sentido, confira, *ad exemplum*, as lições de: (a) Renato Lopes Becho (2005, p. 216 e 218), que afirma que, em que pese o adjetivo “adequado” constante da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 significar o “ajustado às suas características peculiares, o compatível com sua finalidade social, o de acordo com a natureza dos negócios praticados”, a conjugação desse dispositivo com o § 2º do artigo 174 de nossa Constituição revela que “A intenção maior e final do legislador constituinte em 1988 foi não conceder uma imunidade ao ato cooperativo, mas construir um dispositivo que leve a um tratamento favorável”, de modo que “A lei complementar que veiculará o tratamento tributário ao ato cooperativo terá, além da função declaratória, uma função constitutiva de uma tributação que estimule o cooperativismo, que cumpra em sua inteireza os mandamentos constitucionais, lidos em conjunto e não isoladamente”; (b) Leandro Paulsen (2005, p. 103-104), para quem “será adequado o tratamento tributário do ato cooperativo quando implicar carga tributária inferior a das demais atividades produtivas, incentivando-o, ou, no mínimo, quando implicar carga tributária que não seja mais gravosa que a incidente sobre outras atividades (do contrário, ao invés de estimular, estaria inviabilizando o cooperativismo)”; (c) Roque Antonio Carrazza, que, em prefácio de obra coordenada por Guilherme Krueger (2008, p. 7), sustenta que “*dispensar adequado tratamento tributário* é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quanto possível, de tributação”; (d) Flávio Augusto Dumont Prado (2009, p. 251), que afirma que, “Para que não se torne forçosa a conclusão inconveniente de que a Lei Maior Permite que se dispensem às sociedades em geral tratamentos adequados e inadequados, é inevitável concluir que o art. 146, inc. III, ‘c’, em conjunto com o art. 174, § 2º, da CF/88, determina que seja concedido tratamento tributário privilegiado ao ato cooperativo, de forma a apoiar e estimular o cooperativismo”; (e) Betina Treiger Grupenmacher (In: BECHO (coord.), 2002, p. 39), para quem, “Ante a natureza eminentemente social das sociedades cooperativas, o constituinte entendeu por

Por fim, é de se ressaltar que, até que seja editada a lei complementar de normas gerais que dê, em nível nacional, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas<sup>78</sup>, a tarefa de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente

---

bem em atribuir-lhes um tratamento diferenciado, mais benéfico em matéria tributária, estabelecendo no art. 146, III, 'c', da Carta de 1988"; (f) Celso Ribeiro Bastos, que, em obra em coautoria com Ives Gandra da Silva Martins (2000, p. 108), afirma que "Por adequado tratamento deve-se entender a outorga de isenções tributárias para os casos em que a cooperativa atua dentro dos seus objetivos, levando-se em conta que é propósito constitucional o apoio ao cooperativismo"; e (g) Helder Gonçalves Lima (In: BECHO (coord.), 2002, p. 123), para quem "tratamento adequado será aquele despendido para efetivar a política de incentivo que o legislador constitucional quis imprimir ao cooperativismo, para tanto, fomentando-o e estimulando seu desenvolvimento por meio de um regime de tributação de imposições mínimas, nas situações em que as mesmas se mostrarem possíveis." Há, contudo, vozes discordantes, como a de João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 479): "Tenha-se, portanto, que o dito adequado, de amplitude e eficácia manifestas, presta-se a um alerta aos legisladores federados de se tratar o cooperativismo de um sistema totalmente diferente dos demais, com características próprias e peculiares, a demandar um profundo conhecimento de seu funcionamento, de forma a estabelecer incidência consentânea com sua estrutura jurídica. Nada mais do que isso, sem que seja pouco, razão pela qual se afasta qualquer referência a favor, benefício, isenções, imunidades e outras figuras tão comumente mencionadas pela doutrina sem um rigor científico que denote conhecimento da estrutura cooperativista." Em sentido semelhante, a doutrina de Marco Aurélio Greco (In: KRUEGER (coord.), 2004, p. 72): "Por que, então, reunir previsões materiais de caráter geral e uma previsão específica ligada à tributação do Ato Cooperativo? E por que fazer menção à necessidade de haver 'adequado' tratamento? A leitura das alíneas [do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988] induz à conclusão de que o Constituinte se apercebeu que a aplicação indistinta das regras resultantes das alíneas **a** e **b** resultaria num tratamento 'inadequado', em se tratando de atividade típica das cooperativas. Vale dizer, normas que são adequadas para a generalidade dos contribuintes e dos fatos econômicos resultam inadequadas quando aplicadas de olhos fechados a uma realidade que possui perfil peculiar, inconfundível com o das demais pessoas jurídicas e dos atos negociais em geral." Finalizando, destaca-se a lição de Demetrius Nichele Macei (2005, p. 102), embora o autor, posteriormente, acolha, com temperamentos, a interpretação sistemática defendida pela doutrina majoritária: "é possível dizer que o tratamento adequado ao ato cooperativo é aquele que reconhece as suas características específicas e não aquele que lhe concede pura e simplesmente determinado benefício fiscal (uma isenção, por exemplo)."

<sup>78</sup> Entendemos que não há, na Lei nº 5.764/71, norma que, dispensando adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, tenha sido recepcionada, como lei complementar em razão da matéria, pelo artigo 146, *caput*, inciso III, alínea "c", da Constituição do Brasil de 1988. E isso porque o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, em seu *caput*, define, apenas, qual é, genericamente, o conceito infraconstitucional de ato cooperativo, ao passo que o parágrafo único desse dispositivo legal se limita a explicitar, pedagogicamente, a natureza jurídica do ato cooperativo, em sua compreensão restrita. Ademais, essa compreensão do ato cooperativo – restrita – é, como vimos, incompatível com o conceito constitucional de ato cooperativo, o que afasta, ainda mais, a ideia de recepção, como lei complementar *ratione materiae*, do artigo 79 da Lei nº 5.764/71. Por sua vez, os artigos 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 cuidam, como veremos adiante, da tributação das operações com terceiros, operações essas que não se confundem, em absoluto, com o ato cooperativo. Acerca da questão em tela, é de se destacar excerto do voto – vencido, é bem verdade, mas por outras razões – proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki quando do julgamento, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 591.298/MG, julgamento esse finalizado em 27 de outubro de 2004: "De qualquer modo, não há como sustentar que a Lei 5.764/71, nos seus artigos 79, 87 e 111, tenha natureza de lei complementar, por força do art. 146, III, c, da Constituição, segundo o qual 'cabe à lei complementar (...) estabelecer (...) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo'. É que a Lei 5.764/71 veio definir a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, e não disciplinar seu regime tributário, nem, especificamente, o do tratamento tributário a ser dado a seus atos cooperativos. O art. 79 dessa lei apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao seu regime de tributação. E os artigos 87 e 111 sequer tratam dos atos cooperativos. Pelo contrário, tratam dos atos não cooperativos, sua disciplina contábil e sua tributação para fins de imposto de renda. Assim, ao contrário do que sustenta a recorrente, a Lei 5.764/71 não pode ser considerada lei que tenha dado 'adequado tratamento tributário ao ato cooperativo', de modo a ser considerada lei complementar. Continua, assim, mesmo após a Constituição de 1988, com natureza de lei

cooperativo fica a cargo de cada um dos entes federados, que, na ausência dessa lei, exercerá “a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.” (§ 3º do artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988) Sobrevindo a referida lei complementar de normas gerais, restará suspensa a eficácia das normas editadas pelos entes federados, onde houver contrariedade (§ 4º do artigo 24 da Constituição do Brasil de 1988).<sup>79</sup>

### 3.3 A determinação constitucional de apoio e estímulo ao cooperativismo

Compreendido o significado do adequado tratamento tributário a ser dispensado, por meio de lei complementar de normas gerais, ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, cumpre-nos, agora, examinar o já citado § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988, especialmente em relação aos seus reflexos na área tributária.

Esse dispositivo está inserido no Título VII da Constituição do Brasil de 1988, referente à “Ordem Econômica e Financeira”, mais especificamente em seu Capítulo I, que cuida “Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica”.

“A ordem econômica,” colhe-se do *caput* do artigo 170 de nossa Constituição, “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, sendo regida por 09 (nove) princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;

---

ordinária.” No mesmo sentido, a doutrina de Flávio Augusto Dumont Prado (2009, p. 161-162). A questão, contudo, não é pacífica, conforme se infere, *exempli gratia*, das doutrinas de Renato Lopes Becho (2005, p. 223-226) e João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 457-460).

<sup>79</sup> Portanto, a ausência da lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 – dispositivo que, em classificação apresentada por José Afonso da Silva (2004), veicula norma constitucional de princípio institutivo e eficácia jurídica limitada – significa, apenas, a ausência de uma norma geral que realize, em nível nacional, a citada tarefa de adaptação do Sistema Tributário Nacional. Tal ausência não significa, absolutamente, que os entes federados, ao instituírem e cobrarem seus tributos, possam, ante a inexistência da lei complementar, desconsiderar as particularidades da cooperação. A necessidade de adequado conhecimento da realidade a ser tributada – vimos na nota de rodapé nº 66 – é uma exigência da superposição característica do Direito Tributário (artigo 110 do Código Tributário Nacional, especialmente), bem como dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995)

Tendo a nossa Constituição agasalhado, “basicamente, uma opção capitalista, na medida em que assenta a ordem econômica na livre iniciativa e nos princípios da propriedade privada e da livre concorrência (art. 170, *caput* e incs. II e IV)” (AFONSO DA SILVA, 2005, p. 799), os agentes privados protagonizam o exercício das atividades econômicas no País. A “exploração direta de atividade econômica pelo Estado”, colhe-se do *caput* do artigo 173 da Constituição do Brasil de 1988, é excepcional, só sendo permitida, *grosso modo*, “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

Contudo, o Estado, na ordem econômica, atua, também, “como *agente normativo e regulador da atividade econômica*, que compreende as funções de *fiscalização, incentivo e planejamento*, caracterizando o Estado regulador, o Estado promotor e o Estado planejador da atividade econômica.” (AFONSO DA SILVA, 2005, p. 807) É o que dispõe o *caput* do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Estabelecidas essas premissas, destacamos, com João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 330), que o cooperativismo é fundamental para a ordem econômica brasileira, na medida em que se trata de “um movimento capaz de fomentar a existência digna do indivíduo pela promoção da justiça social.”

De fato, há íntima conexão entre a cooperação e os princípios da ordem econômica. Em relação, inicialmente, à livre concorrência, é de se anotar “que o cooperativismo é capaz de

promover a inclusão no mercado altamente competitivo daqueles que, isoladamente, não conseguiriam jamais desenvolver satisfatoriamente suas atividades.” (MUZZI FILHO, 2006, p. 337-338) Já em relação à defesa do meio ambiente, sublinha-se, por parte da sociedade cooperativa, a “consciência da necessidade de preservação do meio em que vive e a proximidade desse meio com os órgãos deliberativos da entidade”. (MUZZI FILHO, 2006, p. 339) Acerca da redução das desigualdades regionais e sociais, assinala-se “O objetivo claro [da sociedade cooperativa] de atuar visando ao melhoramento das condições econômicas e sociais de seus cooperados”, e isso “seja em face do próprio grupo, seja em face daqueles que ainda não o são, posto poderem sê-lo um dia (princípio das portas abertas).” (MUZZI FILHO, 2006, p. 339) E, por fim, “Quanto à busca do pleno emprego, os números fornecidos pela ACI representam prova cabal do papel desempenhado pelas cooperativas no que tange à sua consecução” (MUZZI FILHO, 2006, p. 340), bastando se destacar que o movimento cooperativo reúne, atualmente, mais de um bilhão de pessoas em todo o mundo<sup>80</sup>, havendo, no Brasil, 8.252.410 (oito milhões, duzentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e dez) cooperados, conforme estatística elaborada, em 2009, pela Organização das Cooperativas Brasileiras.<sup>81</sup>

Sendo o cooperativismo de grande relevância para a ordem econômica brasileira, é patente a necessidade de haver, entre nós, o seu desenvolvimento e consolidação.

Contudo, deve-se ter em conta, como esclarece Dante Cracogna (2011), em lição especialmente direcionada aos países em desenvolvimento, que

*[...] no se puede pedir un desarrollo cooperativo avanzado cuando los estadios de crecimiento económico y social son incipientes. En esos casos el Estado, como tutor del bien común, debe ser un auxiliar eficaz para ayudar a impulsar la iniciativa cooperativa y consolidar una trama de estructuras de participación democrática que hagan más fuerte el tejido social.*

Daí a importância de existir, em nosso País, fomento ao cooperativismo por parte do Estado.<sup>82</sup>

<sup>80</sup> Conforme dado estatístico coletado do sítio eletrônico da Aliança Cooperativa Internacional (Disponível em: <[www.ica.coop/coop/statistics.html](http://www.ica.coop/coop/statistics.html)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

<sup>81</sup> Informação extraída de seu sítio eletrônico (Disponível em: <[www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/250210\\_somentenumeros.pdf](http://www.ocb.org.br/gerenciador/ba/arquivos/250210_somentenumeros.pdf)>. Acesso em: 23 abr. 2011).

<sup>82</sup> É de se anotar, contudo, que o preconizado fomento estatal ao cooperativismo não se confunde com a interferência estatal em seu funcionamento, que, com o advento da Constituição do Brasil de 1988, restou vedada pelo inciso XVIII de seu artigo 5º: “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independentem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”.

Com essa inspiração, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, ao cuidar do papel do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, inseriu, em sua obra, norma impositiva, que determina que “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.” (artigo 174, § 2º, da Constituição do Brasil de 1988)<sup>83</sup>

Dentro da classificação das normas constitucionais sustentada por José Afonso da Silva (2004), o artigo 174, § 2º, da Constituição do Brasil de 1988 encerra norma programática vinculada ao princípio da legalidade. Segundo esse autor (2004, p. 138), normas programáticas são

*[...] aquelas normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.*

Em que pese serem jurídicas, ensina José Afonso da Silva, as normas constitucionais programáticas são de eficácia limitada. Quando vinculadas ao princípio da legalidade, como ocorre com o § 2º do artigo 174 de nossa Constituição, são “dependentes da atividade do legislador e de sua discricionariedade”. (2004, p. 147) Contudo, limitação não se confunde com ausência de eficácia. Daí porque

[...] as normas programáticas têm eficácia jurídica imediata, direta e vinculante nos casos seguintes:

I – estabelecem um dever para o legislador ordinário;

II – condicionam a legislação futura, com a consequência de serem inconstitucionais as leis ou atos que as ferirem;

III – informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e revelação dos componentes do bem comum;

IV – constituem sentido teleológico para a interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas;

V – condicionam a atividade discricionária da Administração e do Judiciário;

VI – criam situações jurídicas subjetivas, de vantagem ou de desvantagem [...] (AFONSO DA SILVA, 2004, p. 164)

<sup>83</sup> Em que pese esse dispositivo constitucional fazer menção, também, a “outras formas de associativismo”, miraremos foco, apenas, no cooperativismo, que é o objeto deste estudo.

Especificamente acerca da complexa questão envolvendo as normas constitucionais programáticas e os direitos subjetivos, José Afonso da Silva (2004, p. 177) destaca:

Se não se tem direito subjetivo no seu aspecto positivo, como poder de exigir uma prestação fundada numa norma constitucional programática, surge ele, porém, em seu aspecto negativo, como possibilidade de exigir que o Poder Público não pratique atos que a contravenham.

Fixado o panorama acerca da eficácia da norma constitucional programática contida no § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988, deve-se assinalar que a ordem de apoio e estímulo dela decorrente é genérica, não tendo a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 detalhado, ao aprová-la, quais os caminhos a serem trilhados e os instrumentos a serem utilizados pelo legislador, para dar-lhe cumprimento. E isso por razões compreensíveis, já que, sendo o território brasileiro composto por regiões com diferentes graus de desenvolvimento, o cooperativismo praticado em uma região ostenta circunstâncias de fato que o diferem das práticas cooperativistas das demais regiões. Cada região, em suma, possui necessidades específicas. Ademais, cada ente federado apresenta, em seu âmbito de governo, peculiaridades, que não podem ser desprezadas.

Nada mais lógico, pois, do que cometer, genericamente, ao legislador de cada uma das esferas da Federação<sup>84</sup>, o poder discricionário de eleger, à vista de sua realidade de governo e das circunstâncias fáticas do cooperativismo praticado em seu território, quais serão as áreas abrangidas pelo fomento estatal, bem como os instrumentos que possibilitarão o progresso e a consolidação das esferas locais de cooperação.

Cuidando-se de ordem genérica de apoio e estímulo ao cooperativismo, pode-se afirmar que, em tese, a Constituição do Brasil de 1988 não impôs, ao legislador, a concessão de benefícios fiscais às sociedades cooperativas, já que o fomento estatal, à vista da realidade local, pode se

---

<sup>84</sup> De fato, entendemos que a norma contida no § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988 tem, como destinatários, os legisladores de cada uma das esferas da Federação, haja vista que não há, no texto desse dispositivo constitucional, especificação acerca de qual tipo de lei deverá apoiar e estimular o cooperativismo. O substantivo “lei”, genericamente referido no dispositivo constitucional em tela, não pode ser interpretado como lei nacional, na medida em que esta, irradiando efeitos por toda a Federação, afeta a esfera de autonomia dos entes federados, sendo de se compreender, portanto, e a bem do princípio federativo, que a lei nacional só pode ser veiculada quando a Constituição a ela se referir, de maneira expressa. E o mencionado substantivo não pode ser interpretado restritivamente, englobando, apenas, a lei federal, com exclusão do fomento estatal no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob pena de agressão ao princípio da máxima efetividade, segundo o qual “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.” (CANOTILHO, 2003, p. 1.224)



dar de outras formas, tais como a facilitação na obtenção de crédito, a simplificação de obrigações administrativas e de registro *etc.*

Contudo, lembra-nos Dante Cracogna (2011) que

*En los países desarrollados, en general, el Estado no brinda al movimiento cooperativo un tratamiento impositivo preferencial, porque en ellos también el movimiento cooperativo ha alcanzado un grado de desarrollo y consolidación tal que le permite actuar en el campo económico en pie de igualdad con las fuerzas del mercado.*

A realidade dos países desenvolvidos, porém, não pode ser confundida com a dos países em desenvolvimento. Com efeito, nestes países,

*[...] pretender gravar a las cooperativas incipientes, que comienzan a organizarse en competencia con otras fuerzas del mercado muy poderosas y desarrolladas, gravarlas en pie de igual con los demás puede significar condenarlas al fracaso.*  
(CRACOGNA, 2011)

Dáí porque

*[...] debe tener en cuenta que no se puede simplemente comparar el catálogo de los impuestos de los países industrializados y los que existen en un país en desarrollo, pues se trata de distintas realidades. Por consiguiente, el tratamiento fiscal que se les dispensa a las cooperativas de los países desarrollados necesariamente habrá de tener puntos de diferencia con el tratamiento que se les acuerde en nuestro medio.*  
(CRACOGNA, 2011)

Assim, sendo o Brasil um País em desenvolvimento, onde há uma voracidade fiscal que resulta numa das maiores cargas tributárias do mundo, pode-se dizer que, quase sempre, o legislador não poderá dispensar real apoio e estímulo ao cooperativismo sem conceder-lhe, dentre outros incentivos, benefícios fiscais.

Assentada essa compreensão, retomamos a diferenciação entre a norma contida na alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 e a que se extrai do § 2º do artigo 174, ambos da Constituição do Brasil de 1988.

A alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 insere-se dentre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, veiculando tarefa, direcionada ao legislador nacional, de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo,

tarefa essa a ser cumprida por meio da edição de uma lei complementar de normas gerais. Não se cuida de norma veiculadora de benefício fiscal, mas de norma que encerra uma simples ordem, direcionada ao legislador da Federação: a de ajustar, genericamente, a uma realidade (cooperativista), um sistema construído com base em realidade diversa (lucrativista). E o núcleo de normatividade da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 reside, exatamente, no alcance nacional da norma geral de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo.

Por sua vez, o § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988 insere-se dentre os princípios gerais da atividade econômica, cuidando-se de norma constitucional programática vinculada ao princípio da legalidade e direcionada a cada um dos entes federados. Cuida-se de ordem genérica de apoio e estímulo ao cooperativismo<sup>85</sup>, inserida na função de incentivo que cabe ao Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica. A concessão de benefício fiscal, vimos, é apenas uma das formas de o legislador fomentar o cooperativismo, embora a sua importância, entre nós, seja manifesta.

Não deve haver, pois, confusão entre esses dispositivos, que possuem racionalidades distintas: um – a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 – está inserido no Sistema Tributário Nacional, diz respeito à adaptação genérica deste Sistema ao ambiente cooperativo, com validade para toda a Federação, e se endereça ao legislador nacional; o outro – § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988 – integra a regulação constitucional da ordem econômica, refere-se ao fomento estatal do cooperativismo e é endereçado a cada um dos legisladores da Federação.<sup>86</sup>

Isso, contudo, não impede – aliás, tudo recomenda – que haja, para além da adaptação, genérica e para toda a Federação, do Sistema Tributário Nacional à realidade cooperativista, a outorga, pelos vários entes tributantes, de benefícios fiscais, como forma eficaz de apoio e estímulo ao cooperativismo.

---

<sup>85</sup> E, também, a “outras formas de associativismo”, formas essas, contudo, que, como já dissemos, não nos interessam, neste estudo.

<sup>86</sup> Daí não concordarmos, conforme restou exposto na Seção precedente, com a interpretação sistemática preconizada pela doutrina nacional majoritária, que, ao realizar a exegese da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, relaciona-a com o § 2º do artigo 174 de nossa Constituição, concluindo que dispensar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas implica, afinal de contas, na concessão de alguma espécie de benefício ou favor fiscal.

### 3.4 O tratamento tributário das operações com terceiros

Em que pese a tarefa de adaptação de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 de nossa Constituição não englobar, conforme expusemos, as operações com terceiros, nas quais as sociedades cooperativas, auferindo resultados positivos, em muito se aproximam das sociedades de bases capitalistas, faremos, em relação a tais operações, breve análise, haja vista que, embora seja desnecessária, quanto a elas, qualquer obra de adaptação do Sistema Tributário Nacional, estão essas operações, também, a merecer, por parte do Estado, apoio e estímulo (§ 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988).

Com efeito, vimos, na Seção 2.13 deste trabalho, que a Lei nº 5.764/71, afastando-se do princípio do exclusivismo, autoriza, excepcionalmente, a prática, pelas sociedades cooperativas, de operações com terceiros, nos termos de seus artigos 85 e 86. O artigo 87 da Lei nº 5.764/71, por sua vez, dispõe que

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

E o artigo 111 da Lei nº 5.764/71, em arremate, determina que “Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

Se não há dúvida, à luz desses dispositivos legais, acerca da submissão das operações com terceiros a um regime ordinário de tributação, faz-se mister, porém, anotar, com Walmor Franke (1973, p. 31), que a doutrina

[...] admite que ainda mesmo em relação às cooperativas que operam com estranhos justifica-se a manutenção do benefício fiscal, quando os lucros auferidos nessas operações se destinam a fins de utilidade pública ou quando adotam o princípio da “devolução desinteressada”, o qual se traduz, na prática, pela contabilização desses lucros em um fundo de reserva indivisível que, em caso de dissolução da sociedade, é destinado a obras de interesse coletivo.

A destinação dos “lucros” proporcionados pelas operações com não-associados a fins de interesse geral (educação, assistência, previdência social etc.) não só ressalva a natureza mutualística da sociedade cooperativa, como, até mesmo, no direito positivo de alguns países, não é de molde a privá-la de determinados favores tributários. Se a cooperativa realiza, com recursos oriundos de lucros “comerciais”, funções que competem essencialmente ao Estado, sub-roga-se, na realidade, no

exercício dessas funções, merecendo, por isso, um tratamento fiscal consentâneo com o caráter de serviço público de que a sua atividade, no caso, se reveste.

Assim, como se vê, é de todo recomendável que as operações com terceiros sejam alcançadas pelas ações estatais de fomento ao cooperativismo (artigo 174, § 2º, da Constituição do Brasil de 1988), inclusive com a concessão de benefícios fiscais.

#### 4 DELINEAMENTO DO CONTEÚDO DA VINDOURA LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS DE QUE TRATA A ALÍNEA “C” DO INCISO III DO *CAPUT* DO ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL DE 1988

##### 4.1 Considerações introdutórias

Fixada a interpretação a ser conferida à alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, bem como ao § 2º do artigo 174 de nossa Constituição, resta-nos, pois, para completarmos o panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas, fazer um delineamento do conteúdo da lei complementar de normas gerais que, nos termos do dispositivo constitucional primeiramente citado, adaptará, em nível nacional, o Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo.<sup>87</sup>

Primeiramente, deve-se assentar que a premissa básica para construção da lei complementar de normas gerais a que se refere a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 consiste na análise de como se comportam, no ambiente cooperativo<sup>88</sup>, os vários fatos tidos, por nossa Constituição, como signos presuntivos de riqueza, capazes, portanto, de ensejar, em tese, imposições tributárias.

Cumprida essa premissa básica, não haverá maiores dificuldades em se construir a obra de adaptação de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, obra essa que conterà, fundamentalmente, declarações quanto a incidência e não incidência de tributos, bem como definições acerca de bases de cálculo, contribuintes e responsáveis.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Cuidando-se de simples esboço do conteúdo da aguardada lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 (lei complementar de normas gerais essa que, como tal, não poderá conter particularizações, pormenores ou detalhes), não examinaremos, a não ser de forma incidental, o intrincado cipoal formado pela – não raro condenável – legislação tributária brasileira referente às sociedades cooperativas, bem como não analisaremos, a não ser com propósitos ilustrativos, a vacilante jurisprudência que, sobre o tema, está se formando no País.

<sup>88</sup> De preferência, no ambiente cooperativo como um todo, englobando, destarte, os atos cooperativos e as operações com terceiros. E isso porque, apesar de a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 de nossa Constituição só se referir, logicamente, ao adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas – afinal, só em relação ao ato cooperativo (*lato sensu*) há necessidade de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente cooperativo –, nada impede, segundo entendemos, que a lei complementar de normas gerais de que trata o citado dispositivo constitucional faça, com o propósito de melhor aclarar o tratamento tributário das sociedades cooperativas e de suas operações, menção às operações com terceiros, sublinhando, em relação a elas, as incidências fiscais.

<sup>89</sup> Esses são seus conteúdos fundamentais, não estando, por conseguinte, excluídos outros, secundários, como, por exemplo, a explicitação – pedagógica, sublinhe-se – do conceito constitucional de ato cooperativo.

Ainda acerca da ventilada premissa básica, é de se anotar, nesta sede introdutória, que a relação do Sistema Tributário Nacional com o ambiente cooperativo é profundamente marcada pelo fato de a sociedade cooperativa, ao prestar, em identidade de interesses, serviços aos cooperados, operar “no mercado em nome próprio, mas por conta do sócio. Por isso, ao contrário das sociedades em geral, a carga tributária tende a se concentrar na pessoa do sócio, e não na sociedade.” (KRUEGER; CONTO, In: KRUEGER (coord.), 2008, p. 54-55)<sup>90</sup>

Essa relação, contudo, não é singela, ensejando diversos questionamentos.

Vejamos, portanto, com mais vagar, como se comportam, no ambiente cooperativo, os fatos signos presuntivos de riqueza mais relevantes de nosso Sistema Tributário Nacional.

#### 4.2 Patrimônio

As sociedades cooperativas, na qualidade de entes personificados, podem, naturalmente, possuir patrimônio, sendo de se destacar que, no mais das vezes, a titularização de patrimônio próprio revela-se fundamental para viabilizar a prestação de serviços que desenvolvem em favor dos cooperados.

Tendo a nossa Constituição, para fins tributários, eleito, como fatos signos presuntivos de riqueza, a “propriedade territorial rural” (competência tributária da União, conforme inciso VI do *caput* de seu artigo 153), a “propriedade de veículos automotores” (competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do inciso III do *caput* de seu artigo 155, com a

---

<sup>90</sup> Com efeito, colhe-se, do parecer apresentado, na Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio da Câmara dos Deputados, pelo Deputado Federal Dr. Ubiali, relativamente ao Projeto de Lei Complementar nº 271, de 2005 (“Dispõe sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”), Projeto de Lei Complementar esse atualmente em trâmite naquela casa legislativa, que “No caso das cooperativas, por desdobramento lógico, entendendo-se esse tipo de sociedade como um instrumento extensor das atividades econômicas dos sócios, por óbvio, a incidência tributária deve ser concentrada na pessoa destes, que são os verdadeiros contribuintes, e não na cooperativa.” Em sentido semelhante, tem-se este trecho da já mencionada justificativa apresentada pelo Deputado Federal Zonta ao Projeto de Lei Complementar nº 198, de 2007: “Enfim, todo foco para o adequado tratamento tributário vai no sentido de coerência com a ausência de interesses opostos entre a cooperativa e o seu sócio. Isto já indica, que as sociedades cooperativas, além de não terem finalidade lucrativa, não tiram proveito para si dos resultados que promovem. Por desdobramento lógico, a incidência tributária tende a se concentrar no sócio, entendendo-se a cooperativa como um instrumento, uma extensora operativa para suas próprias atividades econômicas.”

redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993) e a “propriedade predial e territorial urbana” (competência tributária dos Municípios, *ex vi* do inciso I do *caput* de seu artigo 156), cabe, então, a pergunta: os tributos sobre o patrimônio se harmonizam com a realidade da cooperação?

A esse respeito, Dante Cracogna (2011), ao cuidar dos “*Impuestos al capital*”, e após ressaltar o papel instrumental exercido pelo capital nas sociedades cooperativas, como “*un medio del cual se vale un grupo de personas para satisfacer una necesidad*”, papel esse bem diverso do desempenhado pelo capital nas sociedades lucrativistas, onde ele “*es en sí mismo el fin de la sociedad, porque lo que se pretende con su aplicación a la actividad económica es incrementarlo a través de la obtención de ganancia*”<sup>91</sup>, questiona: “*¿Por qué se grava el capital de la empresa comercial?*” E, em seguida, responde: “*Porque es una fuente de lucro, se grava su aptitud para producir renta.*” Donde conclui:

*En la cooperativa el capital no es apto para producir renta porque la ley misma no le permite apropiarse de las rentas que produce la actividad social y ni siquiera le permite quedarse con el resultado de la liquidación en el momento en que la cooperativa se disuelva. Así que gravar a la cooperativa con el impuesto a los capitales o impuesto al patrimonio significa aplicar un gravamen que deteriora, que disminuye esa manifestación de riqueza que se expresa en ella. No es como en las sociedades comerciales donde se grava la aptitud potencial de producir ganancias pues, al no haber ganancia, lo que se está haciendo es reducir el capital.*

Não obstante a profundidade das palavras de Dante Cracogna, não conseguimos, pelo menos à luz do Direito brasileiro, concordar com a sua conclusão. E isso porque não nos parece aceitável a premissa de que o capital da sociedade empresária somente é tributado por possuir uma “*aptitud para producir renta.*” No Brasil, tributa-se à vista do patrimônio, por ser este um signo presuntivo de riqueza, sem haver necessidade de qualquer outra consideração. Ademais, os regimes de tributação do patrimônio são, ao menos em regra, unitários, sem divisão entre as sociedades empresárias e as demais pessoas. *Ad argumentandum tantum*, fosse o capital da sociedade empresária tributado apenas por ser “*una fuente de lucro*”, a conclusão lógica – mas inadmissível – seria que o patrimônio desvinculado de uma atividade

<sup>91</sup> Lembre-se que, conforme ressaltamos na Seção 2.4.1 deste trabalho, o capital, nas sociedades cooperativas, não governa (regra do “um homem, um voto”), nem é critério para a distribuição dos resultados (os benefícios, na cooperação, se dão na proporção direta da fruição, por cada cooperado, dos serviços prestados pela sociedade cooperativa), ao passo que, nas sociedades capitalistas, o poder político dos sócios é medido pela participação de cada um no capital social, e os benefícios (lucros) são distribuídos, também, com base nessa medida (participação de cada sócio no capital social).

econômica lucrativista (por exemplo, o patrimônio pessoal de um assalariado) não estaria sujeito a imposição tributária.

Assim, parece-nos, sob essa ótica, que os tributos sobre o patrimônio são compatíveis com o ambiente cooperativo.<sup>92</sup>

Evoluindo na análise, é de se destacar a doutrina de Demetrius Nichele Macei (2005, p. 111-112), que, sublinhando o caráter instrumental das sociedades cooperativas, afirma, acerca dos impostos sobre o patrimônio, o seguinte:

Considerando o fato de que o bem (imóvel ou veículo automotor) esteja registrado nos órgãos competentes (ofício de imóveis ou departamento de trânsito) em nome da cooperativa, significa, *a grosso modo*, que esta sociedade será o sujeito passivo do tributo, pois com base em tais registros é que o fisco efetua o lançamento. Todavia, considerando que a cooperativa é verdadeira extensão do cooperado, temos que o bem é de propriedade de todos os cooperados, semelhante ao condomínio.

Incidindo os tributos sobre a propriedade dos bens, pergunta-se: Qual será o tratamento tributário adequado neste caso? A resposta é que o tratamento adequado será aquele em que não houver a dupla incidência do tributo, mesmo porque, neste caso, não há que se falar em tributação do ato cooperativo, a menos que o objeto da cooperativa seja a aquisição ou a venda de tais bens (cooperativas de consumo ou habitacionais). Aqui, tal tratamento evitará tão-somente o *bis in idem*.

Em outros termos, se o fisco, em razão das peculiaridades da sociedade, estabelecesse que metade do imposto seria cobrado da cooperativa, e a outra metade seria cobrada dos cooperados, *per capita*, ou ainda se a obrigação pelo recolhimento fosse subsidiária – primeiro das cooperativas depois dos cooperados – estaria dando tratamento tributário adequado, ficando vedado, porém, tratamento que resultasse em carga tributária maior do que os demais contribuintes.

As sociedades cooperativas, de fato, possuem inequívoco caráter instrumental, como examinamos, amplamente, na Seção 2.9.2 deste trabalho. Atuando com interesses idênticos aos dos cooperados, a sociedade cooperativa, em virtude de suas operações, nada ganha, para si, enquanto ente jurídico, revelando-se, destarte, efetivo empreendimento membro, integrante

---

<sup>92</sup> Contudo, *en passant*, e saindo da esfera da norma geral de adaptação do Sistema Tributário Nacional ao ambiente da cooperação (alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988) para ingressar em campo diverso, qual seja, o do fomento estatal ao cooperativismo (§ 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988), julgamos ser de grande relevância a consideração dos traços que distinguem o papel do capital empregado numa sociedade cooperativa do papel exercido pelo capital num empreendimento lucrativista, pois tais circunstâncias reforçam, no tocante aos tributos sobre o patrimônio, a importância de cada ente tributante conceder, por meio de lei própria, benefícios fiscais em favor das sociedades cooperativas. Afinal, e nisto concordamos com Dante Cracogna, “*gravar el capital de las cooperativas*” significa “*estar gravando una forma de expresión patrimonial que tiene un sentido, un tratamiento y finalidad jurídicos completamente distintos del capital de la empresa comercial.*” (CRACOGNA, 2011)



das economias cooperadas. É ela, em síntese, um prolongamento dos cooperados, a sua extensão, o braço alongado deles no mercado.

Sem embargo do inegável relevo de tal característica para fins tributários, sendo ela capaz de ensejar profundos reflexos na obra de adequação do Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação, entendemos que, no âmbito dos tributos sobre o patrimônio, o caráter instrumental da sociedade cooperativa não chega ao ponto de afastar a sua personalidade jurídica, com o estabelecimento de um tormentoso – e, diga-se de passagem, inútil – condomínio em relação aos cooperados.

Assim, cremos que as sociedades cooperativas, não obstante o seu inegável caráter instrumental, devem ser consideradas, em relação aos tributos sobre o patrimônio, contribuintes, havendo, portanto, incidência tributária, sem alterações no tocante às bases de cálculo dos tributos. Caberá, pois, ao legislador nacional, declarar isso na lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, não existindo, em suma, necessidade, no ponto, de qualquer ajustamento do Sistema Tributário Nacional.

#### 4.3 Receita, faturamento, renda e lucro

Segundo a nossa Constituição, são fatos signos presuntivos de riqueza, para fins tributários, “a receita ou o faturamento” (alínea “b” do inciso I do *caput* de seu artigo 195, incluída pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998), a “renda e proventos de qualquer natureza” (inciso III de seu artigo 153) e “o lucro” (alínea “c” do inciso I do *caput* de seu artigo 195, incluída pela citada Emenda Constitucional).<sup>93</sup>

Receita – o mais amplo dos fatos signos presuntivos de riqueza citados – pode ser entendida como todo o valor que, ingressando nos cofres da pessoa jurídica, pertence a ela, passando a integrar, pois, o seu patrimônio. É o que nos atesta Geraldo Ataliba (1978 *apud* BECHO, 2005, p. 292), ao afirmar que receita “é a entrada que passa a pertencer à entidade”,

---

<sup>93</sup> Todos esses fatos signos presuntivos de riqueza integram a competência tributária da União, nos termos dos citados dispositivos constitucionais, bem como, relativamente às contribuições sociais, do artigo 149, *caput*, da Constituição do Brasil de 1988.

considerando-se, pois, receita “o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”

Se receita designa “o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial”,

[...] *faturamento* também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços*’ (venda de mercadorias e de serviços). [...] Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo *faturamento* seja *receita*, nem toda *receita* é *faturamento*.

(excertos do voto do Ministro Cezar Peluso no julgamento, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, julgamento esse finalizado em 09 de novembro de 2005)

Sendo a receita compreendida como os valores que, lançados como entradas no caixa da pessoa jurídica, pertencem a ela, integrando-lhe, pois, o patrimônio; e sendo o faturamento uma espécie de receita, resultante da venda de mercadorias e da prestação de serviços, percebe-se, facilmente, que os valores que apenas transitam pelos cofres da pessoa jurídica, sem pertencerem a ela e, conseqüentemente, sem integrarem o seu patrimônio, não são receitas, nem, logicamente, faturamento. A esses valores, dá-se o nome de meros ingressos, ou meras entradas. Vejamos a lição de Aires F. Barreto (1996, p. 85):

Nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os que configuram *receitas* e os que se caracterizam como meros *ingressos* (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). *Receitas* são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. *Ingressos* envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas [...]. Os meros ingressos não configuram receitas [...].

Assim, em suma, tem-se: (a) os valores que são lançados como ingressos no caixa da pessoa jurídica podem pertencer a ela, ou podem pertencer a outrem (terceiros); (b) se pertencerem a outrem, tais valores, apesar da entrada, não se incorporam ao patrimônio da pessoa jurídica, não configurando, pois, para ela, receita, nem, logicamente, faturamento, que, afinal, constitui uma espécie de receita (em tais casos, os valores recebem o nome de meros ingressos, ou

meras entradas); (c) se tais valores, contudo, pertencerem à pessoa jurídica que os recebe, passam eles, com o ingresso, a integrar o seu patrimônio, representando, pois, para ela, receita; e (d) configurando-se como receita da pessoa jurídica, os valores em tela serão considerados faturamento se resultarem da venda de mercadorias ou da prestação de serviços (todo faturamento é receita, mas nem toda receita é faturamento).

Assentados os conceitos de receita e faturamento, cumpre-nos, agora, precisar as noções de “renda e proventos de qualquer natureza” e lucro.

Iniciemos com o signo presuntivo de riqueza “renda e proventos de qualquer natureza”.

Há, em doutrina, polêmica em torno do conceito de renda, havendo, basicamente, duas teorias: para a primeira, “renda é atributo quase sempre periódico, da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Strutz, Fuisting, Cohn)”; já para a segunda, “a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher)” (BALEIRO, 2000, p. 283).

Como destaca Hugo de Brito Machado (2004, p. 304),

A formulação do conceito de renda tem sido feita por economistas e financistas. Não há, entretanto, uniformidade de entendimento. Assim, para fugir às questões relacionadas com o conceito de renda, referiu-se a Constituição também a proventos de qualquer natureza. Na expressão do Código, *renda* é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos*.

É dizer, havendo divergência doutrinária, a nossa Constituição, com o propósito de contorná-la, fez, no inciso III do *caput* de seu artigo 153, referência não só à renda, mas, também, aos “proventos de qualquer natureza”, para deixar claro que, por “renda e proventos de qualquer natureza”, deve-se compreender toda e qualquer espécie de acréscimo patrimonial; como, aliás, consta do *caput* do artigo 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

“Sendo o acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda”, adverte Leandro Paulsen (2005, p. 775),

certo é que nem todo o ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configurem efetivamente acréscimo patrimonial.

Estabelecido o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, resta-nos examinar o conceito de lucro.

Ao tratarmos, na Seção 2.3 deste trabalho, do cooperativismo como empreendimento econômico não lucrativo, expusemos, de forma genérica, as noções de justo preço e lucro, analisando as suas diferenças. Contudo, devemos, aqui, reexaminar o conceito de lucro, agora numa perspectiva mais específica, jurídico-fiscal.

Sob essa ótica, o lucro em muito se assemelha à “renda e proventos de qualquer natureza”, estando ambos inseridos na bitola do acréscimo patrimonial. As diferenças entre tais conceitos, na perspectiva fiscal, são circunstanciais, limitadas, no Brasil, à existência de critérios próprios de apuração das bases de cálculo, no tocante aos respectivos tributos.<sup>94</sup>

Assim, tratando-se, em síntese, de acréscimo patrimonial, à semelhança da “renda e proventos de qualquer natureza”, não há necessidade de se fazer, no presente trabalho, maiores considerações em relação ao conceito de lucro.

Expostos os conceitos de receita, faturamento, “renda e proventos de qualquer natureza” e lucro, cabe-nos, então, analisar como eles se comportam no ambiente cooperativo.

Seriam tais conceitos compatíveis com as sociedades cooperativas?

<sup>94</sup> Como esclarece Leandro Paulsen (2005, p. 541): “Não há que se confundir a base de cálculo da CSLL que é o resultado ajustado (lucro líquido antes da provisão par ao [sic] IRPJ ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL), de um lado, com a base de cálculo do IRPJ, que é o lucro real, de outro. O que difere é justamente que as deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro.”

Para respondermos a tal pergunta, devemos, primeiramente, assinalar, mais uma vez, que a sociedade cooperativa destina-se a fomentar as condições econômicas, sociais e culturais dos cooperados, alcançando ela essa finalidade ao proporcionar-lhes uma vantagem de índole econômica, mas não lucrativa: o justo preço dos bens e serviços.

Concretamente, a sociedade cooperativa cumpre a sua missão de fomento ao prestar, em identidade de interesses, serviços aos seus cooperados, serviços esses que, em suma, garantem, a eles, uma atuação mais exitosa no mercado, quer como consumidores, quer como produtores/prestadores.

Por força da prestação de serviços que leva a cabo em prol de seus membros, a sociedade cooperativa se envolve numa série de negócios, com eles e com o mercado.

Contudo, a sociedade cooperativa, ao atuar no mercado, o faz no exclusivo interesse dos cooperados, pelo que, inexistindo interesse próprio, não possui ela, do ponto de vista econômico, uma existência autônoma. A sociedade cooperativa assume, portanto, um inequívoco caráter instrumental, sendo um simples prolongamento ou extensão dos cooperados, o seu braço alongado no mercado.

Disso decorre que os recursos que transitam pelos cofres da sociedade cooperativa por força da prestação de serviços que ela desenvolve em prol dos cooperados não pertencem a ela, não integrando, destarte, o seu patrimônio. Esses recursos, a depender da espécie de serviço prestado pela sociedade cooperativa, ou foram entregues pelos cooperados, para que ela adquira, por eles, bens ou serviços existentes no mercado (caso em que os recursos serão gastos, naturalmente, na aquisição dos bens ou serviços, sendo estes, por sua vez, entregues aos cooperados); ou foram obtidos em virtude da função, exercida pela sociedade cooperativa, de colocação, no mercado, dos bens produzidos ou dos serviços prestados pelos cooperados (caso em que os recursos serão entregues, aos cooperados, na proporção da atuação de cada um na cooperação).<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Ressalva merece ser feita no tocante às sociedades cooperativas de crédito, nas quais os recursos que passam por suas burras, quando advindos da prestação de serviços desenvolvida em prol dos cooperados, ostentam peculiaridades, em que pese também não pertencerem a elas: de forma bastante simplificada, pode-se dizer que tais recursos são oriundos de cooperados correntistas ou poupadores, interessados em serviços

E mais, deve-se destacar que, por força da identidade de interesses que marca o empreendimento cooperativo, a sociedade cooperativa, ao prestar serviços aos seus cooperados, atua, sempre, em regime de cobertura de custos, sendo de se anotar que, mesmo nos casos em que ela opera a preço de mercado, qualquer excedente apurado ao final do exercício social é retornado aos cooperados, na exata medida da atuação de cada um no empreendimento. Não fosse assim, a sociedade cooperativa, auferindo benefícios para si, se despojaria de sua missão fundamental, de fomento – maior possível – das economias cooperadas. Enfim, ao prestar serviços aos seus membros, a sociedade cooperativa, como simples instrumento a disposição dos cooperados, nada ganha, para si, enquanto ente jurídico, não possuindo ela, destarte, fins lucrativos.

Compreendendo-se, adequadamente, as particularidades da cooperação, o questionamento feito se nos afigura de fácil resposta: havendo prestação de serviços aos cooperados, inexistente compatibilidade entre as sociedades cooperativas e os fatos signos presuntivos de riqueza em exame (receita, faturamento, “renda e proventos de qualquer natureza” e lucro).

Com efeito, e em relação à receita e ao faturamento, é de se assinalar que, sendo os cooperados, do ponto de vista econômico, os interessados diretos na obtenção ou colocação dos bens ou serviços no mercado, os valores que, em virtude da prestação de serviços levada a cabo pela sociedade cooperativa em favor de seus membros, transitam pelas arcas da entidade pertencem aos cooperados, e não à sociedade cooperativa, que é, repita-se, uma simples extensão deles no mercado. Não integrando o patrimônio da sociedade cooperativa, tais valores são, para ela, meros ingressos, como, aliás, consta do item 10.8.1.4, primeira parte, da “Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas”, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 920, de 19 de dezembro de 2001: “A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei).”

Vejamos as palavras de José Eduardo Soares de Melo (In: BECHO (coord.), 2002, p. 165):

---

financeiros variados, inclusive aplicações financeiras, sendo parte desses recursos destinada a cooperados interessados em crédito.

[...] as Cooperativas constituem pessoas jurídicas de natureza meramente instrumental, apenas se prestando como viabilizadora do exercício profissional de seus associados. Devido à singularidade de sua atuação *não tem faturamento* uma vez que os valores que recebem pertencem exclusivamente aos cooperados, e nunca venda de mercadorias ou prestação de serviços entre cooperativa e cooperados. (Conceito haurido da Lei Federal nº 5.474, de 18 de julho de 1968).

Os valores auferidos *não constituem receitas*, não só porque não se incluem no âmbito do faturamento, mas também porque representam meros ingressos temporários em seus patrimônios, sem acréscimo nos ativos ou decréscimos nos passivos, de conformidade com os princípios de contabilidade, e que possam alterar o patrimônio líquido.

Não havendo incorporação, ao patrimônio da sociedade cooperativa, dos valores que transitam por seus cofres em virtude da prestação de serviços levada a cabo em favor dos cooperados; e sendo certo que a sociedade cooperativa, ao prestar, em identidade de interesses, tais serviços, atua em regime de cobertura de custos, com retorno dos excedentes, resta evidente que a sociedade cooperativa, ao servir, sem fins lucrativos, aos cooperados, não experimenta qualquer acréscimo patrimonial.

Nada ganhando, para si, enquanto ente jurídico, por força da prestação de serviços que desenvolve em favor dos cooperados, a sociedade cooperativa, ao operar em benefício deles, não auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, ou lucro.<sup>96</sup> São os cooperados que poderão auferir, por meio da cooperação, “renda e proventos de qualquer natureza”.<sup>97</sup> Contudo, eles só experimentarão, por meio da cooperação, acréscimo patrimonial se, logicamente, exercerem, no empreendimento, atividade econômica de produção de bens, ou

---

<sup>96</sup> A não percepção, por parte da sociedade cooperativa, de “renda e proventos de qualquer natureza” engloba, inclusive, os resultados das aplicações financeiras não especulativas realizadas por ela com o propósito de preservar, no interesse dos cooperados, o poder aquisitivo dos recursos em seu poder, desde que tais recursos sejam advindos da prestação de serviços desenvolvida por ela em favor de seus membros (note-se que, aqui, não se está a tratar das sociedades cooperativas de crédito, haja vista que, em tal espécie de sociedade cooperativa, não há dúvida de que as aplicações financeiras feitas no interesse dos cooperados integram a prestação de serviços desenvolvida em seu favor, pertencendo aos cooperados, logicamente, o proveito econômico de tais aplicações, sem que se possa falar em “renda e proventos de qualquer natureza” da sociedade cooperativa). E isso porque, nesses casos, os recursos que estão em seu poder não lhe pertencem, pelo que não lhe pertencem, igualmente, os respectivos rendimentos financeiros, decorrentes de uma atuação da sociedade cooperativa no âmbito financeiro que, em que pese não constituir sua atividade principal, pode, perfeitamente, ser incluída na bitola dos serviços por ela prestados em prol dos cooperados. Aplica-se, no presente caso, enfim, a orientação no sentido de que o acessório segue a sorte do principal, pelo que, cuidando-se de rendimentos financeiros dos cooperados, advindos, de forma ampla, da prestação de serviços levada a efeito pela sociedade cooperativa em seu favor, a tributação deverá ocorrer nas pessoas dos cooperados, e não na pessoa da sociedade cooperativa.

<sup>97</sup> Mas, nunca, lucro, sublinhe-se, na medida em que, tal como vimos na Seção 2.3 deste trabalho, o justo preço dos bens e serviços não se confunde com o lucro. Ademais, o fato signo presuntivo de riqueza lucro foi previsto, em nossa Constituição, como referido apenas às pessoas jurídicas, e não às pessoas naturais.

de prestação de serviços.<sup>98</sup> Nas sociedades cooperativas em que os cooperados adquirem bens ou serviços por meio da organização, não há que se falar em percepção, por eles, de renda: a atuação da sociedade cooperativa, nesses casos, visa apenas a propiciar, aos cooperados, uma redução de despesas, ou contenção (economia) de gastos.<sup>99</sup>

Acerca dos “*Tributos sobre las rentas*”, boa de ver esta lição de Dante Cracogna (2011), na qual ele sublinha a enorme relevância, para o exame do tema, do instituto do retorno:

*Otra expresión de los gravámenes a la riquezas es el impuesto llamado a las rentas, a los réditos o a las ganancias. Es un impuesto de carácter universal que está también muy difundido, al igual que los impuestos a los capitales o a los patrimonios. ¿Cuál es la situación de las cooperativas frente a estos impuestos? La cooperativa no produce con su actividad una renta propia porque cuando realiza dicha actividad cobra el servicio a un precio que se estima conforme con el mercado. Pero ese precio es provisorio, sea que la cooperativa distribuya artículos, por ejemplo una cooperativa de consumo o de provisión, sea que la cooperativa comercialice la producción de sus asociados. En el primer caso la cooperativa le cobra de más al asociado cuando retira artículos de consumo, para cubrir sus gastos. En el otro caso le retiene una suma al momento de pagarle su producción, también para cubrir sus gastos, porque no sabe exactamente cuáles serán sus costos. Cobra pues, un precio aproximado al del mercado y, al final del ejercicio, cuando se efectúan el balance y el estado de resultados, entonces aparece la verdadera y definitiva determinación del precio del servicio. Allí se establece si lo que efectivamente se cobró al asociado en la cooperativa de consumo es superior al precio que debió habersele cobrado, y en la cooperativa de comercialización, si lo que se le pagó es menos de lo que debió habersele pagado. Entonces se hace un ajuste del cual resulta la distribución del excedente por vía del retorno.*

*El retorno se distribuye en proporción a las operaciones en uno y en otro caso y significa el complemento del precio, el ajuste de lo que no se pudo calcular exactamente en el momento de realizar los asociados cada una de las operaciones. Como no se pudo hacer el cálculo exacto y definitivo en cada oportunidad, se lo difiere para el final del ejercicio. En ese momento se traza el balance, se determina el resultado y entonces se produce el ajuste -que constituye la determinación definitiva del precio- por vía del retorno. En consecuencia, en la cooperativa no quedan ganancias, no quedan rentas, no quedan beneficios, porque lo que se cobró demás en la de consumo o lo que se pagó de menos en la de comercialización se devuelve al asociado por vía de la prorrata del retorno.*

*Así que no hay materia gravable con impuesto a los réditos o a las rentas en la cooperativa porque lo que constituye la diferencia entre el costo y el precio del servicio va a parar a los asociados, que son los que generaron esa diferencia con su*

<sup>98</sup> Em casos tais, a tributação, nas pessoas dos cooperados, recairá não só em relação aos repasses de recursos realizados pela sociedade cooperativa em favor dos cooperados ao longo das operações cooperativas cotidianas, mas, também, relativamente às sobras a eles retornadas, na medida em que, nas sociedades cooperativas que exercem, para os cooperados, uma função de colocação de bens ou serviços no mercado, “as sobras incorporam-se aos rendimentos dos produtos, e seguem-lhe na tributação.” (BECHO, 2005, p. 239)

<sup>99</sup> No tocante às sociedades cooperativas de crédito, nas quais o cooperado tanto pode entregar dinheiro à entidade, com o propósito de usufruir de serviços financeiros, quanto obter, da entidade, dinheiro, consumindo, dessa forma, crédito, só haverá percepção de “renda e proventos de qualquer natureza” por parte dos cooperados quando eles auferirem, em virtude da cooperação, rendimentos financeiros sobre os recursos por eles aportados.



*respectiva operatoria; de donde se sigue que gravar a las cooperativas con el impuesto a la renta es improcedente por cuanto la cooperativa no tiene renta. La cooperativa como tal no tiene materia gravada porque constituye la herramienta de que se vale el asociado para realizar su actividad económica, no tiene un lucro autónomo, un beneficio que pueda ser gravado. Si se lo gravara se estaría disminuyendo su capital o bien se trasladaría a los asociados y, en definitiva, estos estarían pagando dos veces, una en su propio balance impositivo individual y otra en el de la cooperativa. Habría una doble imposición o, en último caso, la cooperativa quedaría desplazada del mercado porque, al tener que pagar tributos mayores que los que pagan los demás, quedaría fuera de posibilidad de competir.*

E, mais à frente, Dante Cracogna examina, com precisão, a “**Situación de los asociados**”, explicitando, inclusive, que a adequação do tratamento tributário às particularidades da cooperação não significa, em absoluto, ausência de arrecadação por parte do Estado:

*Ahora bien, si los asociados con su actividad cooperativa aumentan su patrimonio y si pueden mejorar con ella sus ingresos obteniendo renta, en tal caso ellos soportarán la carga tributaria correspondiente como cualquier contribuyente, como cualquier ciudadano. Pero es el asociado como persona individual quien tiene un tratamiento tributario igual que el resto de los contribuyentes y no la cooperativa, que es una estructura que los asociados utilizan como quien utiliza una herramienta pero que no constituye materia imponible por sí misma.*

*Por otra parte, hay que tener en cuenta que la actividad de la cooperativa aumenta la capacidad contributiva de sus asociados, porque una cooperativa que funciona adecuadamente mejora la condición económica de ellos. De allí que el Estado, por vía de un adecuado tratamiento fiscal hacia las cooperativas, mejora la capacidad contributiva de quienes integran esas entidades y a la larga no deja de percibir tributos sino que los percibe en la fuente correspondiente y de la manera adecuada. Más aún, actuando las cooperativas como lo deben hacer por sus sistemas de información, con la transparencia que se les exige y con los controles del caso como agentes de retención o de información, el Estado tendrá en ellas un mecanismo adicional de facilitación de la actividad recaudadora que, a la postre, redundará en el mejoramiento de los ingresos fiscales.*

*Las cooperativas no tienen otra alternativa que trabajar transparentemente, formular sus liquidaciones a los precios que corresponde, llevar adecuadamente su contabilidad, y por lo tanto, se constituyen en aliadas del Estado en la tarea de control y de moralización de la actividad económica.*

Vistos os fatos signos presuntivos de riqueza em estudo – receita, faturamento, “renda e proventos de qualquer natureza” e lucro – em relação à prestação de serviços que a sociedade cooperativa desenvolve em favor de seus cooperados, deve-se examinar, por fim, como tais conceitos se comportam em relação às operações com terceiros.

Ao prestarem, excepcionalmente, serviços a não cooperados, as sociedades cooperativas o fazem com interesse próprio, se contrastado tal interesse com o dos terceiros. Inexistindo identidade de interesses, a sociedade cooperativa, ao operar com terceiros, atua, do ponto de vista econômico, como empreendimento autônomo, em muito se assemelhando às formas

societárias capitalistas. Figurando, efetivamente, como intermediária, os recursos que ingressam nos cofres da sociedade cooperativa por força da prestação de serviços desenvolvida em favor de não cooperados pertencem a ela, integrando-lhe, portanto, o patrimônio. E se, para nós, os resultados das operações com terceiros não se amoldam ao conceito genérico de lucro, visto não serem eles, nunca, distribuídos aos cooperados, mas, sim, direcionados a um fundo indivisível (“Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”, nos termos do artigo 87 da Lei nº 5.764/71), fato é que tais resultados, objetivamente, representam, para a sociedade cooperativa, acréscimo patrimonial.

Assim, não há como se negar que, operando com terceiros, as sociedades cooperativas têm receita, faturam, auferem “renda e proventos de qualquer natureza” e, estritamente sob a ótica fiscal, lucram.

Analisado o comportamento, no ambiente cooperativo, dos fatos signos presuntivos de riqueza receita, faturamento, “renda e proventos de qualquer natureza” e lucro, concluímos, relativamente aos respectivos tributos, que: (a) no tocante aos serviços prestados pela sociedade cooperativa em favor de seus cooperados, deverá a lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 declarar a não incidência dos tributos, quanto à pessoa da sociedade cooperativa; (b) ainda no âmbito dos serviços prestados pela sociedade cooperativa em prol de seus membros, deverá a citada lei complementar de normas gerais declarar, nas pessoas dos cooperados<sup>100</sup>, a incidência do tributo referente à “renda e proventos de qualquer natureza”<sup>101</sup>, nos casos em que a cooperação lhes proporcione (b.1) a obtenção de rendimentos financeiros, ou (b.2) o exercício – mais proveitoso – de uma atividade econômica de produção de bens, ou de prestação de serviços;<sup>102</sup> e (c) em relação aos serviços excepcionalmente prestados pela sociedade cooperativa em prol de não cooperados (operações com terceiros), deverá<sup>103</sup> a lei

---

<sup>100</sup> Que assumirão, aqui, a condição de contribuintes.

<sup>101</sup> Com exclusão, portanto, dos tributos referentes aos fatos signos presuntivos de riqueza receita, faturamento e lucro.

<sup>102</sup> Em hipóteses tais, o tributo deverá ser calculado com base nos valores efetivamente recebidos pelos cooperados por meio da cooperação, seja ao longo das operações cooperativas cotidianas, seja a título de sobras retornadas.

<sup>103</sup> Em verdade, não se trata, propriamente, de um dever, na medida em que, como vimos na nota de rodapé nº 88, a regulação das operações com terceiros – operações essas inconfundíveis com o ato cooperativo – não se inclui no âmbito de abrangência da alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988. A recomendação de se regular as operações com terceiros por meio da lei complementar de normas gerais de que trata o citado dispositivo constitucional tem em mira, apenas, melhor aclarar a tributação das sociedades cooperativas e de suas operações.

complementar de normas gerais em tela declarar, na pessoa da sociedade cooperativa, a incidência dos tributos, figurando ela, na espécie, como contribuinte, sem nenhuma alteração no tocante às respectivas bases de cálculo.<sup>104</sup>

#### 4.4 Operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza

Os dois últimos fatos signos presuntivos de riqueza de que trataremos são as “operações relativas à circulação de mercadorias” e os “serviços de qualquer natureza”, fatos esses eleitos, para fins tributários, respectivamente, pelo inciso II do *caput* do artigo 155 (competência tributária dos Estados e do Distrito Federal) e pelo inciso III do *caput* do artigo 156 (competência tributária dos Municípios), ambos da Constituição do Brasil de 1988, o primeiro com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.<sup>105</sup>

Acerca do primeiro fato signo presuntivo de riqueza, destacamos, inicialmente, com Carvalho de Mendonça (1963, p. 76), que

As mercadorias, passando por diversos intermediários no seu percurso entre os produtores e os consumidores [...], constituem objeto de variados e sucessivos contratos (compra e venda, comissão ou consignação, conta-corrente, transporte, depósito, penhor, etc.). Na cadeia dessas transações dá-se uma série contínua de transferências da propriedade ou posse das mercadorias.

Eis o que se diz circulação das mercadorias.

<sup>104</sup> Embora se trate de tema diverso do versado na alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, julgamos oportuno, neste passo, repisar, incidentalmente, a importância de haver, na esfera do fomento estatal ao cooperativismo (§ 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988), a concessão de benefícios fiscais por parte de cada ente tributante, relativamente às operações com terceiros, nos termos por nós já expostos na Seção 3.4 deste trabalho.

<sup>105</sup> Em verdade, a nossa Constituição, ao tratar dos fatos signos presuntivos de riqueza em tela, estabelece, analiticamente, nos dispositivos citados, serem eles as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, bem como os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Contudo, e com o propósito de simplificação do estudo, centraremos foco, apenas, nas “operações relativas à circulação de mercadorias” e nos “serviços de qualquer natureza”, ficando, porém, ressalvado, desde já, que (1) compete aos Estados e ao Distrito Federal tributar as “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, prestações de serviços essas que foram excluídas da competência dos Municípios, no tocante à tributação dos “serviços de qualquer natureza”; que (2) a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal engloba, inclusive, as operações e as prestações que se iniciem no exterior; e que (3) cabe à lei complementar definir os “serviços de qualquer natureza” que integram a competência tributária dos Municípios.

Contudo, deve-se ressaltar que, atualmente, se encontra superada a tese de que a mera circulação física de mercadorias rende ensejo à imposição tributária, haja vista que a nossa Constituição

[...] descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo “operação” revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.  
(XAVIER, 1982 *apud* COELHO, 2001, p. 482-483)

É dizer, figurando as “operações” como o núcleo do fato signo presuntivo de riqueza em tela, “operações” essas que, em Direito, só podem significar operações jurídicas; e estando tais “operações” conectadas à “circulação de mercadorias”, percebe-se que só a circulação jurídica de mercadorias – aquela que decorre de uma operação, tal como considerada pelo Direito – é relevante para fins tributários, sendo pressuposto da circulação jurídica de mercadorias a existência de um negócio jurídico translativo de propriedade.

Aliás, há, na jurisprudência, entendimento cristalizado no sentido de que “NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE” (enunciado nº 166 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça), bem como de que “NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS A SAÍDA FÍSICA DE MÁQUINAS, UTENSÍLIOS E IMPLEMENTOS A TÍTULO DE COMODATO” (enunciado nº 573 da Súmula do Supremo Tribunal Federal).

Assentado isso, cumpre-nos, agora, precisar o conceito de mercadoria.

O substantivo “mercadoria” designa uma espécie de bem inserida dentro da categoria dos bens móveis, que são aqueles “susceptíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.” (artigo 82 do Código Civil de 2002) Tal espécie, contudo, não é definida com base em uma qualidade intrínseca à coisa, como a sua divisibilidade ou indivisibilidade, ou a sua singularidade ou coletividade. E isso porque, por mercadoria, identifica-se uma espécie de bem móvel com base em um aspecto que lhe é externo: a sua vinculação à atividade mercantil. É o que nos ensina Paulo de Barros Carvalho (1978 *apud* BECHO, 2005, p. 325):

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É a mercadoria o chapéu exposto à venda entre outros adquiridos para esse fim. Não o será aquele que mantenho em minha casa e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação, no seio do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadoria.

Pode-se dizer, pois, que mercadoria é todo bem móvel destinado à mercancia.<sup>106</sup> E como não há atividade mercantil graciosa, percebe-se que a onerosidade é um elemento essencial às “operações relativas à circulação” de tais bens.

Assim, pelo que restou exposto, conclui-se que as “operações relativas à circulação de mercadorias” são todas aquelas operações onerosas que, fazendo circular, do ponto de vista jurídico, um bem móvel destinado à mercancia, implicam na transferência de sua titularidade, evoluindo a coisa em seu percurso, do produtor ao consumidor.

Para os fins deste trabalho, é o que nos basta.

Passando-se ao segundo fato signo presuntivo de riqueza, qual seja, “serviços de qualquer natureza”, anotamos, com Renato Lopes Becho (2005, p. 342-343), que

Podemos identificar na doutrina duas correntes que pugnam pela natureza do conceito de serviço. Para uns ele é de cunho econômico, para outros é jurídico. Do primeiro grupo participa Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem:

“Conforme se verifica, adotou-se o conceito *econômico* de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja a extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção.” (*Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, p. 41. Sérgio Pinto Martins o acompanha, como pode ser confirmado em seu *Manual do Imposto sobre Serviços*, p. 35)

Em sentido contrário encontramos Elizabeth Nazar Carrazza, que conceitua, do ponto de vista jurídico, os serviços tributáveis como sendo “a prestação ou fruição de uma utilidade, material ou imaterial, por uma pessoa, física ou jurídica, sob regime de direito privado”. (*O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 14)

<sup>106</sup> O conceito de mercancia nos é dado, historicamente, pelo artigo 19 do vetusto Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850: “Art. 19. Considera-se mercancia: § 1º A compra e venda ou troca de efeitos moveis, ou semoventes para os vender por grosso ou a retalho, na mesma especie ou manufacturados, ou para alugar o seu uso; § 2º As operações de cambio, banco, e corretagem; § 3º As emprezas de fabricas; de commissões; de depositos; de expedição, consignação, e transporte de mercadorias; de espectaculos publicos; § 4º Os seguros, fretamentos, risco, e quaesquer contractos relativos ao commercio maritimo; § 5º A armação e expedição de navios.”

O conceito econômico de serviço é mais amplo do que o conceito jurídico, haja vista que aquele, enquanto “fornecimento de bem imaterial”,

[...] não se confunde e nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais).

(MORAES, 1978, p. 42-43)

A respeito da controvérsia, adotamos o conceito jurídico de serviço<sup>107</sup>, na medida em que, para nós, o conceito dos “serviços de qualquer natureza” mencionados no inciso III do *caput* do artigo 156 de nossa Constituição – veículo de normas jurídicas, dotadas de supremacia em relação às demais normas do ordenamento jurídico – só pode ser buscado no Direito, sob pena de se consagrar uma condenável interpretação econômica da norma tributária contida no citado dispositivo constitucional.<sup>108</sup> E o conceito jurídico de serviço – que, integrando o Direito Civil, não pode, diga-se de passagem, ser alterado pela legislação tributária, sob pena de fraude à Constituição, nos termos do pedagógico artigo 110 do Código Tributário Nacional – corresponde a “qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços, *locatio conductio operarum*”, tratando-se “de *dívida de fazer*, que o locador assume. O serviço é a sua prestação.” (MIRANDA, 1964, p. 3-4)

Com razão, pois, em nosso sentir, Aires F. Barreto (1999, p. 580), ao afirmar que o conceito constitucional de serviço corresponde à “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”

<sup>107</sup> Acolhendo, dessa forma, inclusive, a orientação que, por maioria, se firmou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende pelo exame do enunciado nº 31 de sua Súmula Vinculante, que, afastando-se do conceito econômico de serviço, dispõe: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

<sup>108</sup> “Alfredo Augusto Becker ensina que a doutrina segundo a qual, na interpretação das leis tributárias, dever-se-ia ter como princípio que o Direito Tributário, ao fazer referência a institutos e conceitos dos outros ramos do Direitos [sic], desejaria que o intérprete da lei tomasse não o fato jurídico com sua específica natureza jurídica, mas sim o fato econômico subjacente ao fato jurídico ou os efeitos econômicos decorrentes do fato jurídico constituiu-se no maior equívoco da história da doutrina do Direito Tributário. Essa teoria originou-se e floresceu a partir de 1919, com a promulgação do Código Tributário Alemão, que a impôs a todos os intérpretes e juizes, tendo obtido consagração máxima ao ser adotada pelo Governo Nazista através da Lei de Adaptação Tributária Alemã de 1934. Entrou em declínio ao término da Segunda Guerra, em 1954. Vide, essas e outras informações e considerações sobre essa doutrina na obra de Becker, *Carnaval Tributário*, 2ª ed., Lejus, 1999, p. 129ss.” (PAULSEN, 2005, p. 927)

E, para arrematar, ressaltamos, ainda acerca dos “serviços de qualquer natureza”, que

A circunstância de a Constituição Federal nada ter disposto a respeito da remuneração dos serviços de qualquer natureza não apresenta relevância, uma vez que além dos tributos deverem ser avaliados economicamente (o que implica natural onerosidade), a gratuidade impossibilitaria a aferição do postulado da capacidade contributiva, que constitui princípio fundante dos impostos (art. 145, §1º, CF). (MELO, 2005, p. 133)

De fato, a base de cálculo do tributo incidente sobre os “serviços de qualquer natureza” é o preço do serviço, pelo que, se houvesse, em relação ao serviço desinteressado, não oneroso,

[...] incidência do tributo, não poderia nascer obrigação tributária, pela impossibilidade de avaliação ou fixação de prestação devida, eis que a base impositiva teria valor neutro (igual a zero). Uma parcela de zero é zero. A definição de uma prestação tributária, no caso, significaria confisco estatal de bens privados, pela ausência de fato signo-presuntivo de riqueza e pela inviabilidade de fixar racionalmente o valor da prestação. (JUSTEN FILHO, 1985, p. 171-172)

Feitas tais considerações – de índole geral – acerca das “operações relativas à circulação de mercadorias” e dos “serviços de qualquer natureza”, devemos, então, examinar o comportamento desses fatos signos presuntivos de riqueza no ambiente cooperativo.

Como já assinalamos em diversas partes deste trabalho, a sociedade cooperativa existe para fomentar as condições econômicas, sociais e culturais dos cooperados, desincumbindo-se ela de seu mister ao lhes proporcionar o reino do justo preço dos bens e serviços.

Para tanto, a sociedade cooperativa vale-se de uma técnica peculiar, sintetizada nos princípios da dupla qualidade e da identidade de interesses: além de sócios, os cooperados são utentes dos serviços prestados, em identidade de interesses, pela sociedade cooperativa, sendo graças a esses serviços, de natureza institucional, que eles (cooperados) logram êxito em atuar de forma mais vantajosa no mercado, quer na condição de consumidores, quer na condição de produtores de bens ou prestadores de serviços.

Embora a sociedade cooperativa, ao prestar serviços aos seus membros, se envolva numa série de negócios, com eles e com o mercado, ela o faz sem interesse próprio, que, como visto, inexistente. Não possui a sociedade cooperativa, pois, uma existência autônoma, do ponto de

vista econômico, não obstante ostente ela, por razões operacionais, personalidade jurídica. Sendo os cooperados os protagonistas das atividades – econômicas e de consumo – exercidas na cooperação, a sociedade cooperativa, entidade despida de interesses próprios, figura como um mero instrumento à disposição de seus membros; uma simples extensão, ou prolongamento dos cooperados, o seu braço alongado no mercado.

E, ao se relacionar com os cooperados e com o mercado, a sociedade cooperativa, agindo no estrito interesse de seus membros, atua em regime de cobertura de custos: tudo o que ela recebe, mesmo quando opera a preço de mercado, destina-se, apenas, a fazer frente às suas despesas operacionais, havendo, ao final do exercício social, retorno das sobras, na proporção da atuação de cada membro no empreendimento cooperativo. Nada mais lógico, pois tudo o que a sociedade cooperativa percebesse, para si, o seria em detrimento dos cooperados, que são, afinal, os verdadeiros destinatários dos benefícios advindos da cooperação.

Portanto, os serviços – de cunho institucional – que a sociedade cooperativa presta aos cooperados são, na perspectiva dela, não onerosos: por força deles, a sociedade cooperativa nada ganha, para si, enquanto ente jurídico. Decorre daí a inexistência de fins lucrativos, que marca, profundamente, o instrumento de ação do cooperativismo.

Posto isso, fácil é perceber que as sociedades cooperativas, sendo “constituídas para prestar serviços aos associados” (artigo 4º da Lei nº 5.764/71), não realizam, ao assim agirem, “operações relativas à circulação de mercadorias”. Tais operações não se confundem, em absoluto, com a atividade de prestação de serviços, cuidando-se de evidência que dispensa maiores comentários.

Quanto ao outro fato signo presuntivo de riqueza, qual seja, “serviços de qualquer natureza”, repisa-se que a sociedade cooperativa, ao prestar, institucionalmente, serviços aos seus membros, o faz em identidade de interesses, não havendo, portanto, entre a sociedade cooperativa e os cooperados, relação de mercado. Cuidam-se, efetivamente, de serviços não onerosos, na medida em que a sociedade cooperativa, ao prestá-los, atua em regime de cobertura de custos, com retorno dos excedentes. Em suma, ao prestar serviços aos cooperados, age a sociedade cooperativa sem fins lucrativos, na qualidade de empreendimento-membro, integrante das economias cooperadas.



Como se vê, há clara desarmonia entre os serviços prestados pelas sociedades cooperativas em favor de seus membros<sup>109</sup> e o fato signo presuntivo de riqueza consistente nos “serviços de qualquer natureza”, fato esse que, naturalmente, pressupõe relação de mercado, contraposição de interesses – entre o prestador e o tomador dos serviços – e onerosidade. Vejamos, com efeito, a doutrina de João Caetano Muzzi Filho (2006, p. 445):

A natureza mercantil do ISSQN e o fato onerosidade como elemento intrínseco ao imposto (preço) têm o condão de afastá-lo da prática de atos cooperativos, que, como alhures se viu, não perfilham da idéia de faturamento/receita, renda e lucro. De preço do serviço também não, mormente quando a cooperativa presta serviços sem fins lucrativos aos cooperados.

No mesmo sentido, as lições de Renato Lopes Becho (2005, p. 343-344):

O primeiro dos aspectos por nós apontados é de fundamental importância. O prestador e o tomador do serviço das sociedades cooperativas se confundem. As cooperativas, ao prestarem serviços aos seus associados, como declara a lei, fazem desaparecer nas mesmas pessoas as figuras que nas prestações de serviços comuns são diversas. A cooperativa é uma reunião de sócios prestando serviços aos seus sócios. Com isso, temos na primeira pessoa um conjunto dos segundos. [...]

Entendemos que no quesito habitualidade e lucro, o primeiro está presente nas relações (atos e negócios) cooperativas. Mas o segundo não. A ausência de lucro nas cooperativas, quer por impedimento legal, quer por tratamento específico (sistemática de distribuição das sobras) é outro indicativo de que as cooperativas não estão sujeitas ao ISS.

Resta ainda mencionar o conteúdo econômico. Este está presente nas relações cooperativas, como também se procurou demonstrar por mais de uma vez no presente trabalho. Entretanto, o ganho com esse substrato de dinheiro é do associado, e não da cooperativa.

Enfim, não há que se falar, sob a perspectiva da sociedade cooperativa, enquanto prestadora de serviços aos cooperados<sup>110</sup>, quer em “operações relativas à circulação de mercadorias”, quer em “serviços de qualquer natureza”.

Feito um exame geral do comportamento de tais fatos signos presuntivos de riqueza sob a ótica da sociedade cooperativa, cumpre-nos, agora, de forma mais analítica, estudar como eles

<sup>109</sup> Serviços esses que englobam tanto os negócios praticados pela sociedade cooperativa com seus cooperados – negócios-fim – quanto os negócios que, com a finalidade de atender aos interesses de seus membros, pratica ela no mercado – negócios-meio, negócios auxiliares e negócios acessórios. Acerca desses últimos, a propósito, é de se anotar, conforme já vimos, que os negócios-meio integram a prestação de serviços da sociedade cooperativa como a contrapartida, no mercado, dos negócios-fim, ao passo que os negócios auxiliares e os negócios acessórios integram a referida prestação de serviços por atenderem ao interesse global dos cooperados.

<sup>110</sup> Anotamos que as operações com terceiros, sendo exceptivas, só serão examinadas mais a frente.

se comportam em relação às funções – proporcionadas pelas sociedades cooperativas aos cooperados – de obtenção e de colocação de bens ou serviços no mercado. E esse estudo será realizado tanto sob a perspectiva da sociedade cooperativa quanto sob a perspectiva dos cooperados, que são, afinal, os que, efetivamente, exercem atividades – econômicas e de consumo – por meio da cooperação.

Iniciemos com o exame da função de obtenção de bens ou serviços existentes no mercado.

A respeito, destacamos, de saída, que os cooperados, ao exercerem atividade de consumo por meio da cooperação, não realizam, evidentemente, “operações relativas à circulação de mercadorias”, nem prestam “serviços de qualquer natureza”. Ao revés, ao consumirem bens ou serviços, os cooperados, por meio da sociedade cooperativa, relacionam-se com terceiros, estes, sim, envolvidos com tais fatos signos presuntivos de riqueza.

Em que pese a sociedade cooperativa, ao prestar seus serviços aos cooperados, agir, em nome próprio, no mercado, ela o faz por puras razões operacionais. Absolutamente, não figura a sociedade cooperativa como intermediária, entre os cooperados e o mercado, haja vista que ela, ao prestar-lhes serviços, atua – já vimos reiteradas vezes – no estrito interesse de seus membros, visando, apenas, ao fomento de suas condições econômicas, sociais e culturais.

A ausência de interesse próprio – insistimos – faz com que a sociedade cooperativa seja um simples instrumento à disposição dos cooperados: ela não adquire, no mercado, bens ou serviços, para revendê-los aos seus membros; são os cooperados que, graças à atuação benfazeja da sociedade cooperativa, logram êxito em consumir, de forma mais vantajosa, bens ou serviços existentes no mercado.

Como esclarece Vergílio Frederico Perius (2001, p. 90), “As cooperativas são um prolongamento dos associados e, assim, não revendem a mercadoria adquirida, mas a distribuem numa ação interna que não alcança, porém, a circulação econômica no alcance do ICM.”

Renato Lopes Becho (2005, p. 310) nos fornece uma ilustrativa lição:

O que ocorre em uma cooperativa de consumo é uma reunião para comprar em conjunto, reduzindo os preços. Podemos dar um exemplo para aclarar o que ocorre: um grupo de quatro vizinhas passam a comprar juntas parte dos produtos que precisam, motivadas por determinado supermercado que vende mais barato mercadorias em grandes quantidades. As quatro vão juntas ao supermercado, fazem a compra e, retornando à casa de uma delas, fazem a divisão dos bens. Fazendo as contas da economia, percebem ter economizado 15%. A notícia da economia espalha-se pela vizinhança e, em pouco tempo, já formam um grupo de vinte vizinhas. Agora elas dividem a tarefa, de forma que nem todas vão sempre às compras, e ampliaram a atuação, comprando também frutas e verduras em caixas no CEASA. Passam a fazer mais pesquisas de preços, aprimoram a contabilidade. Pode-se dizer que esse grupo informal deve recolher ICMS sobre o preço dos bens que adquirem e dividem entre si? Claro que não. Elas não precisam recolher a alíquota desse imposto sobre o valor da compra de cada uma, indo a uma agência bancária fazer o depósito. Pois bem, e se essas mesmas vinte vizinhas resolverem montar uma cooperativa para facilitar suas tarefas de compra em comum? A atuação continuará sendo a mesma: elas se reúnem, através da cooperativa, que compra para elas e realiza a distribuição. Deverá essa cooperativa recolher o ICMS? Da mesma forma que antes, a resposta é negativa.

Assim, resumidamente, em se tratando da função de obtenção de bens ou serviços existentes no mercado, nem a sociedade cooperativa, enquanto prestadora de serviços aos seus cooperados, nem estes realizam “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou prestam “serviços de qualquer natureza”.

Passemos, então, ao exame de como esses fatos signos presuntivos de riqueza se comportam no tocante à função de colocação de bens ou serviços no mercado.

Os cooperados, ao produzirem bens, vendendo-os, no mercado, por meio da cooperação, realizam, naturalmente, “operações relativas à circulação de mercadorias”; e, ao executarem serviços a terceiros por intermédio do empreendimento cooperativo, prestam, a toda evidência, “serviços de qualquer natureza”.

Contudo, deve-se atentar: são os cooperados que realizam “operações relativas à circulação de mercadorias” e prestam “serviços de qualquer natureza”, e não a sociedade cooperativa. E isso porque, “Enquanto uma sociedade comercial pratica atos em nome próprio (pessoa jurídica), na sociedade cooperativa é o próprio cooperado que pratica o ato; a cooperativa é um mero instrumento.” (OLIVEIRA, In: GRUPENMACHER (coord.), 2009, p. 116) A sociedade cooperativa, em suma, é – repita-se o ensinamento – uma simples *“estructura que los asociados utilizan como quien utiliza una herramienta pero que no constituye materia imponible por si misma.”* (CRACOGNA, 2011)

É verdade, como já vimos, que a sociedade cooperativa, ao servir aos seus membros, se envolve, em nome próprio, numa série de negócios, com eles e com o mercado. Contudo, ao atuar no mercado, a sociedade cooperativa – ser despido de interesses próprios – apenas cumpre um “papel de representante dos associados”<sup>111</sup>, havendo, inclusive, quem veja, nessa atuação da sociedade cooperativa, “uma substituição contratual, por analogia à substituição processual em face ao Poder Judiciário ou em procedimentos extrajudiciais, reconhecida pela Constituição Federal (art. 8º, III) aos sindicatos.” (KRUEGER; OLIVELLA; GUIZAN, 1999) Não figura a sociedade cooperativa, pois, em absoluto, como intermediária, entre os cooperados e o mercado. Enquanto empreendimento-órgão, integrante das economias cooperadas, a sociedade cooperativa – ente vocacionado a prestar, em identidade de interesses, serviços aos seus cooperados – apenas recebe, institucionalmente, os bens ou serviços por eles (cooperados) produzidos ou prestados, colocando-os, em seguida, de forma mais vantajosa, no mercado.

Assim, como se vê, no tocante à função de colocação de bens ou serviços no mercado, os fatos signos presuntivos de riqueza em tela são identificados na atuação dos cooperados. A sociedade cooperativa, ao operar em favor de seus membros, exerce um papel claramente instrumental, ou auxiliar, não realizando, portanto, “operações relativas à circulação de mercadorias”, nem prestando “serviços de qualquer natureza”.<sup>112</sup>

---

<sup>111</sup> Conforme, aliás, reconhecido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento, em 09 de novembro de 2004, do Recurso Especial nº 645.459/MG, Relator o Ministro Luiz Fux.

<sup>112</sup> Acerca das “sociedades cooperativas de vendas em comum”, transcreveremos, integralmente, a doutrina de Pontes de Miranda (1965, p. 510-513), haja vista a sua profundidade, embora não olvidemos que tal doutrina já tenha sido exposta, de forma parcial, em outros trechos deste trabalho: “Diz-se no Decreto n. 22.239, art. 27: ‘As cooperativas de venda em comum distinguem-se pelo fato de organizarem coletivamente a defesa comercial dos produtos particularmente colhidos ou elaborados por seus associados, lavradores ou criadores, por êles trazidos à cooperativa para esta, com os recursos próprios, promover, sem ulterior transformação, a venda nos mercados de consumo ou nos de exportação’.

“As sociedades cooperativas não funcionam como sociedades que adquirem os produtos, para os beneficiar ou transformar, ou para os alienar. As cooperativas *não adquirem*, salvo em virtude de negócios jurídicos à parte. De modo que não se pode pensar, por exemplo, em considerar o que a cooperativa recebe para vender ou para consignar como objeto de compra ou de consignação. O sócio não vendeu, nem consignou. Há outorga de poderes, que a cooperativa assume. Não se pode considerar a entrega dos produtos à cooperativa como *alienativa*. A tradição é de posse imprópria, e não da posse própria. Se, por exemplo, se pretendesse cobrar aos sócios o imposto sobre vendas e consignações, tal cobrança somente poderia ser *cautelar* e a quantia teria de ser depositada, ou, o que é menos aconselhável, restituível pelo Estado-membro. Com a venda ou a consignação pela cooperativa apenas se concluiu a venda ou a consignação que se previu. Duas alíquotas de modo nenhum seriam cobráveis, razão por que assim frisamos em anteriores oportunidades.

“As sociedades cooperativas supõem a cooperação, e não a interposição lucrativa das sociedades, de modo que fiquem como adquirentes intercalares. Há a entrega da posse imprópria, quer se trate de bens infungíveis quer de bens fungíveis. O sócio continua dono daquilo de que êle fez a tradição. A cooperativa não é devedora, porque nada adquiriu. Ela apenas guarda e administra, como o faria o armazém geral, com o plus

Dante Cragona (2011), examinando os “*Impuestos a las transacciones*”, fornece-nos valiosa lição, que engloba tanto a função de obtenção quanto a função de colocação de bens ou serviços no mercado:

*En el caso de las transacciones ocurre una situación muy especial. En la cooperativa no hay una intermediación entre el mercado y el asociado, que es lo que hacen las entidades comerciales comunes. Las empresas comerciales, por ejemplo, intermedian entre el que necesita el crédito y el que tiene exceso de disponibilidades y en esa intermediación se quedan con un beneficio que es la diferencia entre las tasas activas y pasivas. En la actividad de distribución de artículos de consumo, se compra al fabricante o al mayorista a un precio y se vende al consumidor a otro, y la diferencia entre el precio de compra y el de venta es lo*

---

– no seu caso – do elemento de cooperatividade, que falta naquele. Se, ao vender, a cooperativa revela ou não revela o nome da pessoa de que recebeu o bem, não importa. Se o bem é fungível, seria sem alcance a revelação, razão por que é mais freqüente e mais aconselhável que a cooperativa figure no negócio jurídico como o alienante, isto é, em nome próprio.

“Se a sociedade cooperativa presta o preço mediante média geral periódica, nem por isso deixa de ser vendedor o sócio; e tal expediente é o mais adequado se há fungibilidade dos bens com que todos os sócios ou alguns dos sócios concorrem para o fundo alienável.

“As sociedades cooperativas podem exigir a individualização dos bens entregues, e. g., em sacos numerados, mas não é isso o usual, nem o que mais acontece. A fungibilidade dos bens impõe que apenas se precisem os dados suficientes para se conferir o preço ou para eventual restituição. A cooperativa tem despesas, quer atinentes à custódia quer aos negócios jurídicos de alienação, e tais despesas são elemento que se há de deduzir do importe total dos preços recebidos.

“Pretender-se que as cooperativas comprem aos sócios e vendam aos terceiros é destruir-se a característica essencial da cooperatividade e transformar-se a cooperativa em sociedade por quotas.

“Nos casos das sociedades cooperativas, os sócios continuam donos dos bens entregues, ainda que haja fungibilidade, cuja consequência única é a quotização. Não podem elas empenhar qualquer bem infungível, que receberam dos sócios, nem a fração do importe dos bens fungíveis. Se há mau êxito nas vendas, ou nos outros negócios, perdem os sócios, e não as cooperativas.

“Se os sócios houvessem entregue os bens a risco da sociedade cooperativa, então os teriam vendido à cooperativa, como qualquer pessoa que não fôsse sócio. Como sócios da cooperativa, não vendem, nem consignam (convém evitar-se o emprego de tal expressão, em se tratando de relações jurídicas entre sócios e cooperativa): de acordo com os estatutos, exercer direito de entregar a posse e exigir a gestão cooperativa.

“Se a lei houvesse previsto o adiantamento cautelar, teria o Estado-membro, no tocante a impôsto sôbre venda e consignações, de fazer o depósito, ou assumir o dever de restituição, em caso de não ter de incidir a lei do impôsto. Cobrar duas vêzes, não. A cooperativa não opera por conta própria: coopera. E coopera, com os poderes estatutários e não por ter recebido *em consignação*.

“A sociedade cooperativa de venda em comum põe-se em missão de gerir a venda em comum. A comunidade vende, mediante a organização cooperativa. O art. 27 do Decreto-lei n. 22.239, de 19 de dezembro de 1932, é explícito: as sociedades cooperativas de venda em comum distinguem-se por sua organização coletiva, para ‘promover’ a venda dos produtos nos mercados de consumo ou de exportação. As sociedades cooperativas não compram para revender. Se comprassem, a venda seria individual, e não em comum. Não se pode falar de venda em comum se duas ou mais pessoas vendem a outra, que venderia, por sua vez, o que comprara. A única solução jurídica é só se cobrar o impôsto sôbre as vendas, que a cooperativa promove e conclui, ou, se se cobra antes, ficar depositado o *adiantamento*, para que se decida, no momento oportuno, pela definitividade da prestação, ou pela restituição.”

*que el comerciante obtiene como ganancia. Es decir que, en todo caso, la intermediación lucra con la diferencia entre el costo y el precio de venta.*

*En la cooperativa los asociados se reúnen para hacer juntos lo que hace el intermediario. Si es una cooperativa de consumo, compran en común un stock suficiente del cual se van aprovisionando en la medida de sus necesidades. En vez de ir al supermercado a comprar y permitir que el comerciante obtenga una diferencia entre el precio y el costo, al comprar en común forman un stock y van retirando la mercadería a medida que la necesitan. Lo que se ha hecho es eliminar la intermediación que el comerciante minorista realiza para lucrar con la distribución. En la cooperativa agraria es lo mismo: lo que hace la cooperativa es reunir la producción de sus asociados y comercializarla en común, con lo cual elimina el intermediario que antes compraba de cada productor para luego revender al exportador, al industrial, etc.*

*En consecuencia, no hay operación de mercado entre el asociado y la cooperativa sino que hay una operación en común de los asociados, que justamente elimina la intermediación, con lo cual dentro de la cooperativa no existe acto de comercio; no hay transacción que transfiera riqueza de uno a otro. En la cooperativa de consumo se almacenan productos que podrían estar muy bien en las despensas de los hogares de cada uno de los asociados; sólo que en vez de tenerlas allí las guardan en común, en un depósito del conjunto del cual van a retirar cada vez que los necesitan. Pero esa mercadería ya pertenece al conjunto de los asociados que la ha adquirido en común para satisfacer sus necesidades; no hay una compra para esperar que alguien venga a su vez a comprarla y quedarse con la diferencia de precio.*

*Así que la naturaleza de la actividad cooperativa elimina la noción de transacción que es propia de la actividad comercial. Ello determina que en la actividad interna entre la cooperativa y sus asociados no pueda haber el mismo tratamiento que hay, desde el punto de vista fiscal, entre un comerciante que compra para revender, es decir que compra para lucrar con un precio mayor de reventa, y la actividad de un conjunto de consumidores que se organizan para abastecerse en común, porque sería darle tratamiento igual a situaciones totalmente diferentes.*

*Vale la pena señalar que, desde el punto de vista jurídico, existe toda una teoría desarrollada sobre el acto de comercio, que es la adquisición de bienes muebles para revenderlos con propósito de lucro, hecha en forma habitual; esa es la actividad comercial. El acto cooperativo en cambio, es el que realiza la cooperativa con sus asociados para el cumplimiento de sus fines institucionales, es decir, animada por un propósito de servicio. Si el acto cooperativo posee una naturaleza jurídica determinada conforme con su realidad económica, no puede ser tratado desde el punto de vista fiscal igual que el acto de comercio, que es una realidad jurídica distinta, con un transfondo económico también diferenciado.*

*Por eso es que los impuestos que gravan las transacciones, llamados impuestos al valor agregado, impuestos a las actividades económicas, a los ingresos brutos, a las ventas, etc., en el ámbito interno a las cooperativas no tienen cabida, porque son diferentes de los actos de un tercero que compra y vende. Aquí nadie compra y vende, todos compran en común y todos venden en común –según la clase de cooperativa- pero no hay quien intermedie. Por su propia naturaleza, la cooperativa no puede intermediar, puesto que está imposibilitada de hacerlo. Si quedará una diferencia, como se vio antes, esa diferencia va a parar a los asociados por vía del retorno, con lo cual nunca la cooperativa, aunque se lo propusiera, podría lucrar con las transacciones que realiza con su asociados.*

Resta-nos, finalmente, examinar como os fatos signos presuntivos de riqueza em comento – “operações relativas à circulação de mercadorias” e “serviços de qualquer natureza” – se comportam no tocante às operações com terceiros.

Como vimos em outras partes deste trabalho, as sociedades cooperativas, nas operações com terceiros, direcionam a sua prestação de serviços, excepcionalmente, a não cooperados, a fim de atenderem a questões de ordem pragmática. Assim agindo, as sociedades cooperativas, sob a perspectiva econômica, atuam como empreendimentos autônomos, não havendo identidade de interesses entre elas e os terceiros. Auferindo, para si, enquanto entes jurídicos, resultados, as sociedades cooperativas, ao prestarem serviços a terceiros, agem como efetivas intermediárias, entre eles e o mercado.

Dessa forma, força é concluir que as sociedades cooperativas, ao operarem com terceiros, prestam-lhes “serviços de qualquer natureza”. Mais analiticamente, tem-se que as sociedades cooperativas, ao proporcionarem, aos terceiros, uma função de obtenção ou colocação de bens ou serviços no mercado, se envolvem, pessoalmente, com os fatos signos presuntivos de riqueza em tela, realizando ou prestando, a depender a espécie de atividade envolvida, “operações relativas à circulação de mercadorias” ou “serviços de qualquer natureza”.

Estudado o comportamento dos fatos signos presuntivos de riqueza “operações relativas à circulação de mercadorias” e “serviços de qualquer natureza” no ambiente cooperativo, podemos, em arremate, afirmar, quanto aos respectivos tributos, o seguinte: (a) em relação aos serviços prestados pela sociedade cooperativa em prol de seus cooperados, a lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 deverá declarar, relativamente à pessoa da sociedade cooperativa, não ser ela passível de sofrer, na condição de contribuinte, incidência dos tributos; (b) prosseguindo em relação aos serviços que a sociedade cooperativa presta em favor de seus membros, e agora sob a perspectiva das pessoas dos cooperados, deverá a citada lei complementar de normas gerais declarar a não incidência dos tributos, quando o empreendimento cooperativo lhes proporcionar uma função de obtenção de bens ou serviços existentes no mercado; (c) ainda no tocante aos serviços prestados pela sociedade cooperativa em benefício de seus membros, e mantido o foco nas pessoas dos cooperados, a lei complementar de normas gerais de que trata a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 deverá atribuir, a eles (cooperados), a condição de

contribuintes<sup>113</sup>, com a conseqüente incidência dos tributos, quando o empreendimento cooperativo lhes proporcionar uma função de colocação de bens ou serviços no mercado, sendo os tributos, em tal caso, calculados com base nos valores efetivamente repassados aos cooperados<sup>114</sup>; e (d) a respeito dos serviços prestados pela sociedade cooperativa, excepcionalmente, em favor de não cooperados (operações com terceiros), deverá<sup>115</sup> a lei complementar que anda na baila declarar a incidência dos tributos na pessoa da sociedade cooperativa, figurando ela, na hipótese, como contribuinte, sem qualquer alteração relativamente às respectivas bases de cálculo.<sup>116</sup>

---

<sup>113</sup> Quanto ao imposto incidente sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”, porém, entendemos que a lei complementar de normas gerais de que cuida a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988 deverá estabelecer, em nível nacional, a responsabilidade tributária da sociedade cooperativa. E isso porque a atividade cooperativa de colocação de bens no mercado se dá, em regra, de maneira comum, vale dizer, sem individualização acerca dos cooperados responsáveis pela produção comercializada, o que impõe, para efeito de operabilidade e simplificação da tributação, a substituição tributária, dos cooperados (contribuintes) pela sociedade cooperativa.

<sup>114</sup> Significa dizer, com base nos valores de comercialização dos bens ou serviços, deduzidas as quantias retidas pela sociedade cooperativa, a título de custeio. Nada mais lógico, pois as quantias que a sociedade cooperativa retém, para fazer frente às suas despesas operacionais, dizem respeito, especificamente, à prestação de serviços que ela executa em prol de seus membros, não se relacionando, portanto, de forma direta, com a atividade econômica desenvolvida pelos cooperados por meio da cooperação. E a prestação de serviços que a sociedade cooperativa leva a efeito em benefício dos cooperados não é passível de tributação, pois, conforme já vimos, ela, ao prestá-los, atua com interesses idênticos aos de seus membros, operando, por conseguinte, em regime de cobertura de custos, com retorno dos excedentes. Em suma, não há que se falar, nesse caso, em tributação, na medida em que a relação que, por força da mencionada prestação de serviços, se estabelece, entre a sociedade cooperativa e seus cooperados, não implica em operação de mercado, não havendo, em tal relação, contraposição de interesses, ou onerosidade.

<sup>115</sup> Como ressaltamos na nota de rodapé nº 88, não há, propriamente, por parte da lei complementar de normas gerais de que trata o artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, da Constituição do Brasil de 1988, dever de regular as operações com terceiros, na medida em que tais operações não se enquadram no conceito de ato cooperativo. Contudo, é de todo conveniente que a mencionada lei complementar de normas gerais disponha acerca das operações com terceiros, para clarificar a tributação das sociedades cooperativas e de suas operações.

<sup>116</sup> Apesar de se tratar de matéria estranha à prevista na alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 da Constituição do Brasil de 1988, repisamos, *en passant*, a importância de haver, no âmbito do fomento estatal ao cooperativismo (§ 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988), a concessão, por parte de cada ente tributante, de benefícios fiscais em relação às operações com terceiros. Tal questão foi por nós examinada na Seção 3.4 do presente trabalho.



## 5 CONCLUSÃO

Esperamos ter demonstrado, ao longo deste trabalho, que as sociedades cooperativas são entidades substancialmente diferentes das sociedades de bases capitalistas: enquanto estas têm, na esperança de percepção de lucros, um de seus traços fundamentais, aquelas, ao revés, não possuem, enquanto prestadoras de serviços aos seus membros, interesse próprio, sendo, verdadeiramente, uma ferramenta à disposição dos cooperados, destinada a lhes proporcionar o reino do justo preço dos bens e serviços.

Desde o seu fundamento ético, com valores e princípios próprios; passando-se pelo justo preço, vantagem econômica não lucrativa decorrente da cooperação; pelo papel peculiar do capital e dos sócios no empreendimento; pelos princípios fundamentais da dupla qualidade e da identidade de interesses; pela ausência de fins lucrativos, resultado de sua atuação em regime de cobertura de custos, com retorno dos excedentes; pela natureza institucional dos serviços que presta; pelo seu caráter instrumental; pelo ciclo de negócios em que se envolve, com a prática, notadamente, de atos cooperativos; e por várias outras características particulares, as sociedades cooperativas se revelam seres genuinamente singulares.<sup>117</sup>

Assim sendo, e considerando que o Sistema Tributário Nacional foi construído com base no modo capitalista de se relacionar no domínio econômico, há, conforme expusemos, uma natural necessidade de adequação desse Sistema ao ambiente cooperativo. E, com a alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 146 de nossa Constituição, essa tarefa de adequação se fez impositiva ao legislador da Nação, que deverá, nos termos do mencionado dispositivo constitucional, editar uma lei complementar de normas gerais, a fim de conferir “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo<sup>118</sup> praticado pelas sociedades cooperativas”.

Não se cuida, aqui, como visto, de benefício ou favor fiscal, não havendo razão, pois, para se conjugar o referido dispositivo constitucional com o § 2º do artigo 174 da Constituição do Brasil de 1988, que, não obstante a sua enorme relevância, trata de tema diverso, qual seja, o fomento estatal ao cooperativismo. A interpretação conjunta desses dispositivos constitucionais, em que pese bem intencionada, acaba por mascarar o real sentido e alcance

---

<sup>117</sup> Tal singularidade, contudo, não se faz presente quando as sociedades cooperativas prestam, excepcionalmente, serviços a não cooperados (operações com terceiros).

<sup>118</sup> Entendido em sentido amplo, como o conjunto complexo de negócios cooperativos que resulta da prestação de serviços levada a efeito pela sociedade cooperativa em prol de seus membros.

do artigo 146, *caput*, inciso III, alínea “c”, de nossa Constituição, contribuindo, inclusive, para que a mora do Congresso Nacional, no tocante à edição da citada lei complementar de normas gerais, se alongue.

E a tarefa de adaptação, em nível nacional e caráter geral, do Sistema Tributário Nacional à realidade da cooperação encerra grandes dificuldades, haja vista que, conforme evidenciamos, o exame do comportamento, no ambiente cooperativo, dos vários fatos tidos, por nossa Constituição, como signos presuntivos de riqueza, capazes, portanto, de ensejar imposições tributárias, não é simples, dando azo, conseqüentemente, a diversos questionamentos.

Há, portanto, necessidade de um amplo debate acerca do tema, tanto no âmbito do Congresso Nacional quanto no das múltiplas esferas que compõem a sociedade civil.

Enfim, neste momento histórico, cabe, às organizações e instituições afetas ao cooperativismo, uma grave missão: a de desvelar as particularidades da cooperação, exigindo, do legislador da Nação, que as observe, criteriosamente, a fim de que a obra de adequação do Sistema Tributário Nacional à realidade cooperativista seja harmônica, possibilitando, destarte, o pleno desenvolvimento do cooperativismo em nosso País.

## REFERÊNCIAS

AFONSO DA SILVA, José. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 277 p.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 25ª ed., rev. e atu. nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 48, de 10.8.2005). São Paulo: Malheiros, 2005. 924 p.

ARGENTINA. Lei nº 20.337, de 2 de maio de 1973. Disponível em: <<http://www.bcra.gov.ar/pdfs/marco/Ley%20de%20cooperativas.pdf>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

ARNAUD, André-Jean. *O direito traído pela filosofia*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991. 253 p.

ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e Direito Comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. 753 p.

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de Direito Tributário*. V. 1. São Paulo: RT, 1978 *apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Verbete “Lucros”. In: FRANÇA, Limongi (coord.). *Enciclopédia Saraiva de direito*. V. 50. São Paulo: Saraiva, 1977 *apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 623 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 1.063 p.

BARRETO, Aires F. ISS – atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 5, p. 72-97, fev. 1996.

\_\_\_\_\_. ISS – não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. *Repertório IOB jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*. Nº 19, p. 580-583, 1ª quinz. out. 1999.

BARROS CARVALHO, Paulo de. Parecer. In: *ICM & ato cooperativo*. Porto Alegre: Fecotriço, 1978 *apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. V. 7. 2ª ed., atu. São Paulo: Saraiva, 2000. 450 p.

BASTOS SILVA, José Carlos; SILVA FILHO, José Carlos Bastos. Cooperação como princípio constitucional positivo. In: KRUEGER, Guilherme (coord.). *Cooperativas na Ordem Econômica constitucional: teoria e direito*. Tomo I. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008. 432 p.

BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo: de acordo com o novo Código Civil*. São Paulo: Dialética, 2002. 287 p.

\_\_\_\_\_. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

BENECKE, Dieter. *Cooperação e desenvolvimento*. Porto Alegre: Coojornal; Recife: Assocene, 1980 *apud* KRUEGER, Guilherme; CONTO, Mário de. Ato cooperativo: considerações a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. In: KRUEGER, Guilherme (coord.). *Cooperativas na Ordem Econômica constitucional: teoria e direito*. Tomo I. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008. 432 p.

BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. *Aspectos econômicos das cooperativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006. 222 p.

BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 9ª ed., rev., aum. e atu. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. 598 p.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/default.asp>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Decreto nº 979, de 6 de janeiro de 1903. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/default.asp>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Decreto nº 22.239, de 19 de dezembro de 1932. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/legislacao/default.asp>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del4657.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5764.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5764.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 130, de 17 de abril de 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp130.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp130.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. 2ª ed., rev. e atu. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 377 p.

\_\_\_\_\_. *Regime tributário das cooperativas*. São Paulo: Saraiva, 1974 *apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1.522 p.

CARRAZA, Roque Antonio. *Parecer para a Federação das Unimed's do Estado de São Paulo* *apud* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3ª ed., rev., ampl. e atu. São Paulo: Dialética, 2005. 383 p.

GONÇALVES CARVALHO, Kildare. *Direito Constitucional: teoria do Estado e da Constituição – Direito Constitucional positivo*. 11ª ed., rev. e atu. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 884 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 801 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 920, de 19 de dezembro de 2001. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2001/000920](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2001/000920)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

CORRÊA LIMA, Osmar Brina. *O acionista minoritária no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1994 *apud* MUZZI FILHO, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

CRACOGNA, Dante. *Las cooperativas frente al régimen tributario*. Disponível em: <[www.aciamericas.coop/IMG/RTcracogna.pdf](http://www.aciamericas.coop/IMG/RTcracogna.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

\_\_\_\_\_. O ato cooperativo na América Latina. In: KRUEGER, Guilherme (coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. 402 p.

CUNHA, José Ricardo. *O Juiz e a ética*. 2009. Material de curso ministrado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV Online, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 3ª ed., rev. e atu. Curitiba: Positivo, 2004. 2.120 p.

FISCHER, Hans. *Betriebswirtschaftliche Probleme im Genossenschaftswesen*. In: SERAPHIM, Hans-Jürgen. *Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung*. 1951 apud FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

FRANÇA, Júnia Lessa; VASCONCELLOS, Ana Cristina de. *Manual para normalização de publicações técnico-científicas*. 8ª ed., rev. Belo Horizonte: UFMG, 2009. 258 p.

FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

\_\_\_\_\_. Influência rochdaleana na legislação cooperativista brasileira e problemas atuais. In: ROSE, Marco Túlio de (org.). *A interferência estatal nas cooperativas: aspectos constitucionais, tributários, administrativos e societários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988. 128 p.

\_\_\_\_\_. ISS e cooperativas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 17-18, p. 86-102, jul./dez. 1981.

GIDE, Charles. *Compendio d'economia política*. 3ª ed. Porto Alegre: Globo, 1931. 536 p.

\_\_\_\_\_. *L'École française dans ses rapports avec l'École anglaise et allemande*. In: *Die Entwicklung der deutschen Volkswirtschaftslehre im neunzehnten Jahrhundert*. Leipzig: 1908 apud FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 2ª ed., rev., atu. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 735 p.

\_\_\_\_\_. *Lições de Direito Societário*. 2ª ed., rev. e atu. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. 368 p.

GRECO, Marco Aurélio. Adequado tratamento tributário do ato cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. 402 p.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS sobre cooperativas de trabalho. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002. 319 p.

HAURIUO, Maurice. *L'Institution et le Droit Statutaire*. 1906 apud FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

\_\_\_\_\_. *Teoria dell'istituzione e della fondazione*. Milão: 1967 apud FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

HENZLER, Reinhold. *Betriebswirtschaftliche Probleme des Genossenschaftswesens*. Wiesbaden, 1962 apud FRANKE, Walmor. ISS e cooperativas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 17-18, p. 86-102, jul./dez. 1981.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 4ª ed., rev. e atu. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. 756 p.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto Sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. 187 p.

KRUEGER, Guilherme. A disciplina das cooperativas no novo Código Civil: a ressalva da Lei 5.764/71. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002. 319 p.

KRUEGER, Guilherme (coord.). *Cooperativas na Ordem Econômica constitucional: teoria e direito*. Tomo I. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008. 432 p.

KRUEGER, Guilherme; CONTO, Mário de. Ato cooperativo: considerações a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica. In: KRUEGER, Guilherme (coord.). *Cooperativas na Ordem Econômica constitucional: teoria e direito*. Tomo I. Belo Horizonte: Mandamentos, 2008. 432 p.

KRUEGER, Guilherme; OLIVELLA, Roberto; GUIZAN, Jefferson. O regime tributário das cooperativas de trabalho: um estudo de caso sobre a incidência do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza em face ao ato peculiar do ramo de trabalho do Cooperativismo na Cidade do Rio de Janeiro. In: ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL. *Situación Actual de las Leyes Cooperativas em América Latina*. 1999. Disponível em: <[www.microfinanzas.org/uploads/media/0996.pdf](http://www.microfinanzas.org/uploads/media/0996.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

LAVERGNE, Bernard. *Les coopératives de Consommation em France*. 1923 apud BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*. 2ª ed., rev. e atu. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 377 p.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. 727 p.

LEITE, George Salomão. Do método tópico de interpretação constitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, nº 45, 1 set. 2000. Disponível em: <[jus.uol.com.br/revista/texto/34](http://jus.uol.com.br/revista/texto/34)>. Acesso em: 17 jan. 2011.

LIMA, Helder Gonçalves. Atos cooperativos e sua tributação pelo ISS à luz da Teoria Geral do Direito. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002. 319 p.

LUZ FILHO, Fábio. *Teoria e prática das sociedades cooperativas*. 5ª ed., rev. e atu. Rio de Janeiro: Irmãos Pongetti, 1961. 564 p.

MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação & ato cooperativo: o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2005. 135 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed., rev., atu. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. 526 p.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial: empresa comercial, empresários individuais, microempresas, sociedades comerciais, fundo de comercio*. 2ª ed., rev. e atu. Rio de Janeiro: Forense, 1990. 613 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sociedades cooperativas de prestação de serviços médicos – Conceito de ato cooperativo – Parecer*. Disponível em: <[www.fiscosoft.com.br/a/344z/sociedades-cooperativas-de-prestacao-de-servicos-medicos-conceito-de-ato-cooperativo-parecer-ives-gandra-da-silva-martins](http://www.fiscosoft.com.br/a/344z/sociedades-cooperativas-de-prestacao-de-servicos-medicos-conceito-de-ato-cooperativo-parecer-ives-gandra-da-silva-martins)>. Acesso em: 22 abr. 2011.

MAURANO, Adriana. Sistema e modelo econômico na Constituição de 1988. *Jus Navigandi*, Teresina, nº 918, 7 jan. 2006. Disponível em: <[jus.uol.com.br/revista/texto/7797](http://jus.uol.com.br/revista/texto/7797)>. Acesso em: 17 jan. 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. 239 p.

MELO, José Eduardo Soares de. PIS e Cofins sobre o ato cooperativo. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002. 319 p.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1934 *apud* MUZZI FILHO, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Comercial brasileiro*. V. V, l. III. 7ª ed., posta em dia por Roberto Carvalho de Mendonça. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1963. 467 p.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial. Tomo XLVII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1964. 501 p.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial. Tomo XLIX. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965. 592 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. 676 p.



MOREIRA DO VALLE, Gustavo Henrique; REIS DO VALLE, Flávio Antônio. Repensando o cooperativismo. *Revista de Direito do Trabalho*, São Paulo, v. 116, p. 64-76, out./dez. 2004.

MUZZI FILHO, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. Debatedor no painel “*O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da lei complementar*”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Curitiba: Juruá, 2009. 344 p.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. Recomendação nº 193, de 03 de junho de 2002. Disponível em: <<http://www.ilo.org/ilolex/cgi-lex/convds.pl?R193>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

PARAGUAI. Lei nº 438, de 29 de setembro de 1994. Disponível em: <[http://www.cej.org.py/games/Leyes\\_por\\_Materia\\_juridica/CIVIL/L%20E%20Y%20%20438.pdf](http://www.cej.org.py/games/Leyes_por_Materia_juridica/CIVIL/L%20E%20Y%20%20438.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª ed., rev. e atu. conforme a LC 118/05. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. 1.432 p.

PERIUS, Vergílio Frederico. *Cooperativismo e Lei*. São Leopoldo: Unisinos, 2001. 351 p.

PINHO, Diva Benevides. *A Doutrina cooperativa nos regimes capitalista e socialista: suas modificações e sua utilidade*. 2ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Livraria Pioneira, 1965. XV, 161 p.

\_\_\_\_\_. *Que é cooperativismo*. São Paulo: Coleção Buriti, 1966 *apud* PRADO, Flávio Augusto Dumont. *Tributação das cooperativas: à luz do Direito Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2009. 273 p.

PORTUGAL. Lei nº 85, de 16 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.inscoop.pt/inscoop/sectcooperativo/consultalegislacao.asp?documento=2>>. Acesso em: 24 abr. 2011.

PRADO, Flávio Augusto Dumont. *Tributação das cooperativas: à luz do Direito Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2009. 273 p.

PUENTE, Antônio Salinas. *Derecho cooperativo*. México: Editorial Cooperativismo, 1954 *apud* MUZZI FILHO, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. 224 p.

REIS DO VALLE, Flávio Antônio. Tribuna Econômica. *Diário de Minas*, Minas Gerais, 22 jul. 1973.

REGELSBERGER. *Pandekten apud FRANKE*, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

RENARD, Georges. *La Théorie de L'Institution*. V. 1. Paris: 1930 *apud FRANKE*, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

ROSE, Marco Túlio de. *Cooperativas urbanas e contribuições previdenciárias*. In: BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002. 319 p.

SANDRONI, Paulo (org. e superv.). *Novo dicionário de economia*. 2ª ed. São Paulo: BestSeller, 1994. 380 p.

TELLERIA, Dionisio Aranzadi. *La cooperativa industrial contribucion teorico-empirica de la economia de la empresa*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975 *apud MUZZI FILHO*, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

VENEZUELA. Decreto nº 1.440, de 30 de agosto de 2001. Disponível em: <[http://www.viviendaenred.net/leyes\\_decretos/Documentos/Ley%20Asociaciones%20Cooperativas.pdf](http://www.viviendaenred.net/leyes_decretos/Documentos/Ley%20Asociaciones%20Cooperativas.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2011.

VERRUCOLI, Piero. Verbete “*Cooperative (impresa)*”. *Enciclopedia del diritto*. Vol. X. 1962 *apud FRANKE*, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas* (Direito Cooperativo). São Paulo: Saraiva (Universidade de São Paulo), 1973. 157 p.

VIVANTE, Cesare. 1932 *apud MUZZI FILHO*, João Caetano. *Cooperativismo: estrutura jurídica na busca do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo*. Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 2006. 499 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário e Empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982 *apud COÊLHO*, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 801 p.