

Adequado tratamento tributário do ato cooperativo

Fabrício José Klein*

Resumo: O presente estudo analisa o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, sobretudo com base nos artigos 146, inciso III, alínea “c” e 174, § 2º da Constituição Federal. Para tanto, é feita uma contextualização do cooperativismo, das sociedades cooperativas e do ato cooperativo. Após traçar esse pano de fundo, são analisados o conteúdo e eficácia dos dispositivos relativos ao adequado tratamento tributário do ato cooperativo, observando o cunho programático e a contextualização dos artigos no texto constitucional. Ao depois, observa-se a relevância do texto constitucional e a valorização do cooperativismo pelo constituinte originário, em contraste com a ausência de lei complementar que disponha sobre a disciplina tributária do ato cooperativo e a diversidade de entendimentos doutrinários acerca do tema. Para melhor análise do assunto, também é mencionada a jurisprudência dos Tribunais Superiores e, a título de conclusão, é apresentada uma síntese dos posicionamentos hoje existentes, acompanhada de parecer sobre a matéria.

Palavras-chave: Ato cooperativo. Princípio da identidade. Adequado tratamento tributário. Sistema tributário constitucional. Constituição econômica.

Introdução

O embrião do cooperativismo como sistema organizado surgiu na Inglaterra, por volta do final do século XIX, com Robert Owen e os pioneiros de Rochdale. No entanto, esse tipo de organização é bem mais antigo, pois o homem primitivo e os silvícolas sempre trabalharam sob o manto da cooperação coletiva. Atualmente, o cooperativismo é um método difundido em nível mundial e regulado pelos denominados Princípios Cooperativos.

Em nível nacional, as cooperativas surgiram no início do século passado e logo foram objeto de disciplina legal, até o ponto em que resultou a Lei 5.764/1971, posteriormente alterada pela Lei 7.231/1984, que definiu a política nacional de cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas.

* Professor da FTEC, Servidor Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – TJ/RS.

A Constituição Federal de 1988 contemplou o cooperativismo em artigos dotados de elevada carga teleológica, de modo que a exaltação do cooperativismo ao contexto constitucional, justamente pela Carta política que quebrou paradigmas e realizou a transição do regime militar para a democracia vigente, demonstra que as cooperativas exercem relevante papel socioeconômico, no auxílio do combate às desigualdades sociais e, também, como facilitadoras da atividade econômica de seus cooperados.

Assim, considerando que as sociedades cooperativas constituem a ferramenta de execução do ideário da doutrina cooperativista, centrado nos princípios de mútuo auxílio e solidariedade, essas são sociedades de pessoas com características bastante distintas dos demais empreendimentos coletivos, o que importa tratamento igualmente distinto.

Diante desse contexto, o presente trabalho analisa o adequado tratamento tributário dispensável ao ato cooperativo em razão do art. 146, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal, assunto que já foi objeto de vários estudos, mas acerca do qual não há um posicionamento uniforme em nível nacional, havendo, ao reverso, fartura de entendimentos diversos entre si.

Neste estudo, são ponderadas as peculiaridades das sociedades cooperativas e da disposição constitucional que disciplina o tema, assim como o dispositivo constitucional de apoio e estímulo ao sistema cooperativista.

A doutrina cooperativista nacional é a principal fonte de referência, com complementos extraídos da literatura constitucional e tributária, assim como do entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e da Corte Constitucional sobre o tema.

O objetivo geral do estudo é demonstrar a necessidade de análise conjunta dos artigos constitucionais que dispõem tanto sobre o tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo quanto acerca do apoio e estímulo do Estado ao sistema. O objetivo específico é contribuir para o entendimento acerca de qual é a disciplina tributária adequada ao ato cooperativo.

Portanto, o estudo visa à síntese do entendimento doutrinário sobre a adequação dispensável ao tratamento tributário do ato cooperativo para, desse ponto, tendo fundamento também no posicionamento jurisprudencial, formular uma proposta de aprimoramento pertinente à matéria.

1 Noções preliminares

1.1 Contextualização do cooperativismo e das cooperativas

O cooperativismo é uma doutrina social fundamentada na solidariedade e mútua colaboração. Portanto, embora sua importância econômica e social nos dias de hoje, precisar seu marco inicial é uma missão de acentuada dificuldade, até mesmo porque o ideal de mútua cooperação é anterior ao surgimento do cooperativismo como sistema.

Nessa linha, cabe assinalar que os estudiosos já desceram às minúcias do assunto e situaram as origens do sistema no Egito e na Palestina, remetendo-nos, também, às orglonas, tiasas e sodalistas gregas.¹ Também na Bíblia são reconhecidos exemplos de práticas e até parábolas alusivas ao cooperativismo.²

Resumidamente, o cooperativismo tem como pedra angular o ideário da solidariedade e do apoio mútuo, constantemente definido na doutrina pela máxima “Um por todos e todos por um.”³ De tal modo, radicado na necessidade de auxílio recíproco para vencer as barreiras impostas pelo regime capitalista, da doutrina cooperativista emerge um regime de justiça social, pois a ação conjunta dos cooperados fornece meios coletivos de atividade econômica.

A origem doutrinária do sistema, segundo João Paulo Koslovski, remonta ao pioneirismo de Plockboy, John Bellers, Robert Owen, William King e dos franceses Charles Fourier, Philippe Buchez e Louis Blanc.⁴ Na mesma senda, Nestor Braz de Oliveira inclui entre os desbravadores do cooperativismo L’Ange, Derrion, Holyoake, Campanella, Valrasse, Cabet, Bellamy, Hertzka e Moro.⁵

No que tange à primeira cooperativa, a literatura é praticamente unânime em atribuir o surgimento aos chamados Pioneiros de Rochdale. A cooperativa precursora foi formada por 28 tecelões, no ano de 1844, na Inglaterra, em pleno regime de economia liberal. A célula-tronco do empreendimento foi a necessidade de conjugar esforços para solucionar problemas comuns.

Inicialmente, o ideal dos tecelões pioneiros era minorar as consequências da revolução industrial, possibilitando a aquisição de bens de primeira necessidade, tais como vestuário e alimentação. Posteriormente, expandiram seus objetivos à construção de casas para moradia dos associados, fabricação de alguns bens e arrendamento de terras.

Na mesma época, surgiam avanços no setor cooperativista na França e na Alemanha. Todavia, foi no século XVIII que ocorreu o ápice do desenvolvimento do cooperativismo ou, segundo Waldírio Bugarelli, “[...] o cooperativismo se tornou um verdadeiro sistema socioeconômico”.⁶ Em decorrência da difusão do modelo cooperativista, nasceu a necessidade de organização interna das cooperativas e foram

¹ Nessa linha, situam-se as lições de Nestor Braz de Oliveira e Daniel Rech. OLIVEIRA, Nestor Braz de. *Cooperativismo: guia prático*. Porto Alegre: Fundação para o Desenvolvimento de Recursos Humanos, 1979. RECH, Daniel. *Cooperativas: uma alternativa de organização popular*. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

² Conforme o magistério de ANDRIGHI, Fátima Nancy. A autonomia do direito cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Cooperativismo e o novo código civil*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

³ *Ad exemplum* a doutrina de Walmor Franke, que assim observa: “A moral cooperativa, como acentua o Professor Lassere, é, ao mesmo tempo, a autoajuda, a dignidade e o elevado sentimento de libertar-se por seu próprio esforço e pela solidariedade, de acordo com o lema: cada um por todos e todos por um” (LASSERE, Georges apud FRANKE, Walmor. A 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: Fabris, 1985, p. 12).

⁴ KOSLOVSKI, João Paulo. A evolução histórica das cooperativas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 19-20.

⁵ Oliveira, 1979, p. 18-19.

⁶ BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

estabelecidos parâmetros de conduta reguladores das sociedades e também dos cooperados, denominados de Princípios Cooperativos.⁷

Em nível nacional, a doutrina reconhece como primeira cooperativa brasileira a Caixa Rural Raiffeisen,⁸ fundada no ano de 1902, decorrente sobretudo da ação do padre jesuíta Theodor Amstad.⁹ Porém, as primeiras experiências cooperativistas nacionais ocorreram sem a existência de um marco legal, de sorte que Guilherme Krueger, com suporte no magistério de Pontes de Miranda, enfatiza que “O atual regime jurídico das sociedades cooperativas brasileiras teve as suas bases lançadas com o Decreto 22.239/32”. Conforme Krueger, “Trata-se do diploma legal que consagrou os princípios rochdalianos de identidade cooperativa”.¹⁰

Em dezembro de 1971, foi promulgada a Lei 5.764, que constitui o principal pilar legal do cooperativismo brasileiro. A norma foi recepcionada, quase integralmente, pela ordem constitucional vigente. Recentemente, também o Código Civil importou algumas alterações na legislação das sociedades cooperativas, as quais ainda são objetos de discussão acadêmica e debate doutrinário.¹¹

Em forte síntese, as cooperativas são o meio empregado para materializar os ideais do cooperativismo. Isto é, a cooperativa é a ferramenta utilizada para atingir, em sentido concreto, os objetivos coletivos veiculados pelo cooperativismo.

Com precisão cirúrgica e apoiado na doutrina européia, Walmor Franke salienta a característica das cooperativas de “sociedade auxiliar”; ou seja, de corresponder à sociedade ao “prolongamento” dos cooperados.¹²

⁷ Os princípios internacionais do cooperativismo são sete, quais sejam: a adesão voluntária e livre; o exercício da gestão democrática pelos membros; a participação econômica dos cooperados, bem como a autonomia e independência; educação, formação e informação; a intercooperação e, por fim, o interesse pela comunidade.

⁸ Embora haja algumas ressalvas na doutrina, a exemplo de Nilson Reis Júnior, que assinala que “[...] Há registros, em 1891, da Associação Cooperativa dos Empregados da Cia. Telefônica, na cidade de Limeira (SP); em 1894, da Cooperativa Militar de Consumo, no Rio de Janeiro (RJ); em 1895, da Cooperativa do Proletariado Industrial de Camaragibe (PE); e em 1897, da Cooperativa de Consumo dos Empregados da Cia. Paulista de Campinas (SP)”. (In: REIS JÚNIOR, Nilson. *Aspectos societários das cooperativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006. p. 32.)

⁹ Com relação aos idealizadores e principais difusores do cooperativismo nacional, conforme Nestor Braz de Oliveira, cabe menção ainda a Inácio Tosta, Alberto de Menezes, Manoel Ribas, di Stéfano Paternó, Saturnino Brito, Luciano Pereira, Adolfo Gredilha, Sarandy Raposo, Torres Filho, Waldiki Moura, Monteiro de Barros e Fábio Luz (In: OLIVEIRA, 1979, p. 30).

¹⁰ 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. p. 98.

¹¹ Existem, inclusive, alegações no sentido da inconstitucionalidade e ilegalidade das disposições acerca das sociedades cooperativas impressas no Código Civil, concluindo pela plena aplicabilidade e vigência da Lei 5.764/1971, *verbi gratia*, em Vergílio Perius (As sociedades cooperativas face o novo Código Civil. In: BECHO, 2002, p. 287-292.).

¹² “A circunstância de ser a cooperativa conceituada como ‘economia auxiliar’ ou como ‘sociedade auxiliar’, posta a serviço do incremento da situação econômica dos seus membros-utentes, levou a doutrina a visualizar na cooperativa uma extensão da economia dos seus sócios, o prolongamento (*prolongment*), o braço alongado (*verlaengerte Arm*) das economias associadas” (FRANKE. *Doutrina e aplicação do Direito Cooperativo*. Porto Alegre: Pallotti, 1983. p. 93).

A lição de Walmor Franke ecoa até os dias de hoje na literatura cooperativista.¹³ Na doutrina civilista, Arnold Wald realiza apurado estudo do assunto e, com base na lição dos franceses Houpin e Bosvieux, destaca que as cooperativas:

[...] se caracterizam pela reunião, numa mesma pessoa, de duas condições, que geralmente estão separadas e entre as quais existe uma antinomia natural (patrão e empregado, varejista e consumidor, banqueiro e mutuário) e pelo papel relativamente secundário que nelas desempenha o capital em relação à atuação e ao trabalho dos associados.¹⁴

Em continuidade, Wald colhe o magistério de Georges Ripert e destaca o princípio cooperativista da dupla identidade, mencionando que os cooperados “[...] são, ao mesmo tempo, os sócios da cooperativa e os destinatários de sua atividade, ou seja, ao mesmo tempo, associados e clientes”.¹⁵ A condição de sociedade auxiliar torna-se evidente também na lição do Professor Sigismundo Bialoskorski Neto, que, em obra voltada à análise dos aspectos econômicos das cooperativas, menciona que “a cooperativa é formada de uma demanda social urgente que implica uma resposta rápida a problemas econômicos, de distribuição de renda e geração de empregos aos seus membros”.¹⁶

Deste modo, a cooperativa é a ferramenta de execução dos objetivos de apoio mútuo e crescimento coletivo intrínsecos ao cooperativismo. Assim, as cooperativas são sociedades de pessoas coligadas por um objetivo comum e servem de suporte para possibilitar a concretização desse objetivo, sem ânimo de lucro em proveito da sociedade.

A relevância econômica e social do cooperativismo pode ser extraída do fato de as cooperativas responderem por 6% do PIB brasileiro, além de gerarem mais de 200 mil empregos diretos, apresentarem um faturamento anual de R\$ 68 bilhões e somarem exportações diretas de US\$ 2,8 bilhões anuais.¹⁷

Já a importância acadêmica se acentua desde a formulação da tese de doutorado de Waldírio Bulgarelli, publicada em 1967, sob o título *Elaboração do Direito*

¹³ Paulo Roberto Stöberl destaca que “As sociedades cooperativas possuem objetivo e objeto, sendo o primeiro, conforme dispõe o art. 4º, a prestação direta dos serviços a seus sócios cooperados, e o segundo, o conjunto de operações que concretizarão tal prestação de serviços, ou seja, operações revestidas de serventia econômica do grupo que constitui e pertence à sociedade”. STÖBERL, Paulo Roberto. *Ato cooperativo nos ramos do cooperativismo: ramo agropecuário*. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. p. 129.

A seu turno, Renato Lopes Becho leciona que as cooperativas são “sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos” (In: BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 80).

¹⁴ HOUPIN, Charles; BOSVIEUX, Henri. Apud WALD, Arnold. *Comentários ao novo Código Civil*, v. 14: livro II, do Direito de empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 601.

¹⁵ RIPERT, George. Apud WALD, 2005. p. 602.

¹⁶ BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. *Aspectos econômicos das cooperativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006. p. 199

¹⁷ Dados da Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB. Disponível em <www.ocb.org.br>. Acesso em: 14 ago. 2007.

Cooperativo, quando o autor defendeu a autonomia didática desse direito, nos moldes já referidos por Diva Benevides Pinho no ano de 1966. Não bastasse isso, também Miguel Reale e Fátima Nancy Andrichi¹⁸ reconhecem a autonomia didática do Direito Cooperativo, posicionamento que é acompanhado na doutrina cooperativista por Walmor Franke, Renato Lopes Becho, Francisco Quintanilha Veras Neto e Flávio Prado.¹⁹

1.2 Ato cooperativo

A compreensão justa e perfeita do ato cooperativo é de extrema importância, devido ao caráter distintivo que esse imprime às cooperativas. É através do ato cooperativo, fortemente embasado no princípio da identidade (segundo o qual o interesse da sociedade é sempre idêntico ao dos associados), que as sociedades levam a termo os objetivos sociais, que por sua vez são calcados nos interesses dos cooperados.²⁰

Usualmente, a doutrina cooperativista analisa o ato cooperativo baseando-se tanto na definição legal quanto nas definições doutrinárias.

No aspecto legal, cabe destacar que a tradição latino-americana é de reconhecer e disciplinar o ato cooperativo, em especial na legislação infraconstitucional, circunstância que teve seu marco inaugural no Brasil e se estendeu à Argentina, Uruguai, Honduras, Colômbia, Porto Rico, Paraguai, Panamá e Venezuela.

No cenário nacional, os atos cooperativos têm assento no art. 79 da Lei 5.764/1971, que os define como “os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais”. O parágrafo único do artigo legal determina que “O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias”.

A oportuna exigência de que o ato cooperativo seja empregado na execução dos objetivos sociais é uma garantia da relevância social adstrita ao mesmo, além de constituir uma demonstração da personalidade jurídica *sui generis* das sociedades cooperativas e da estrita correlação entre o ato cooperativo e o princípio da identidade.

Ao mesmo tempo, o reconhecimento e definição legal do ato cooperativo demonstram a relevância do mesmo enquanto fato social. Inclusive, conforme precisa lição de Walmor Franke, a “identidade de interesses entre a cooperativa e os associados” típica das relações internas da sociedade “levou a doutrina a estudar mais detidamente esse negócio interno, nascendo daí a teoria do ato cooperativo”.²¹

¹⁸ ANDRIGHI, 2003, p. 49-57.

¹⁹ Sobre o tema, por todos, o preciso magistério de Flávio Prado (*Tributação das Cooperativas à luz do Direito Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 87-88).

²⁰ Conforme a lição de Walmor Franke: “Nas cooperativas o fim visado pelo empreendimento se identifica com o da clientela-associada. Diz-se, por isso, que nas cooperativas as relações entre clientes e empreendimento se desenvolvem de conformidade com o princípio da identidade” (FRANKE, Walmor apud STÖBERL, 2004, p. 134).

²¹ FRANKE, 1983, p. 93.

Por outro lado, a definição de Antonio Salinas Puente, é comumente apontada como marco literário inicial acerca do ato cooperativo. Segundo este autor “O ato cooperativo é o suposto jurídico, ausente de lucro e de intermediação, que realiza a organização cooperativa em cumprimento a um fim preponderantemente econômico e de utilidade social”.²²

Já Dante Cracogna aponta os elementos típicos do ato cooperativo, quais sejam: a cooperativa e seu sócio, como sujeitos; o objeto social, como objeto; o serviço ao sócio, como finalidade.²³

Na literatura nacional, é consagrada a análise de Walmor Franke, que com suporte na doutrina, entre outros, de Friederich Klein, Züllow-Hense-Schubert-Rosiny e Rudolf Iseli, destaca que “os ‘negócios cooperativos’ podem ser classificados, de modo especial, em negócios-fim, negócios-meio ou de contrapartida, negócios auxiliares e negócios acessórios”.²⁴

Em sentido complementar, Karla Amaro e Isabela Lobo, com base no magistério de João Irion, denominam as operações das cooperativas de “puras” e “mistas”, sendo as puras realizadas apenas entre a sociedade e o associado e as mistas entre a cooperativa e o mercado. Ao depois, inserem dentre as operações mistas as mesmas espécies de negócios apresentadas por Franke, assim sintetizando o assunto:

O negócio-fim estaria intimamente ligado ao objeto social da entidade. É frequentemente indispensável, para que exista o negócio-fim, a realização do negócio-meio. Como negócios auxiliares estão compreendidos todos os negócios necessários ao cooperado para suprir as suas deficiências: seria o caso, por exemplo, da contratação de uma empresa para fazer o transporte da produção dos associados. E finalmente os negócios acessórios ocorrem eventualmente, desvinculados do objeto social, como venda de equipamento em desuso ou de um imóvel dispensável. Ressalte-se que todos esses tipos de negócios são executados visando ao associado.²⁵

Por conseguinte, segundo a classificação proposta por Walmor Franke, o ato cooperativo compreende as atividades operacionais, burocráticas e administrativas da sociedade na representação de seus cooperados e, subsidiariamente, a promoção de atividades comunitárias e sociais em benefício dos cooperados e de seus familiares. Nesse sentido, Reginaldo Ferreira Lima ressalta que “Sem os negócios externos a cooperativa não existiria, ou seja, seria apenas uma associação inócua de pessoas, que não teriam condições de realizar uma atividade econômica de proveito comum”.²⁶

Conforme o clássico exemplo formulado por Geraldo Ataliba para ilustrar o quão inócuas seriam as cooperativas caso o ato cooperativo abrangesse tão somente os atos praticados no âmbito interno da sociedade, no caso de uma cooperativa

22 PUENTE, Antonio Salinas. Apud BECHO, 1999, p. 133.

23 CRACOGNA, Dante. O ato cooperativo na América Latina. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.), 2004, p. 50.

24 FRANKE, 1983, p. 113-115.

25 AMARO, Karla; LOBO, Isabela. Teoria geral do ato cooperativo e seus efeitos no direito tributário. In: KRUEGER, 2004, p. 87-88.

26 LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito cooperativo tributário*. Guarulhos: Max Limonad, 1997. p. 53.

formada por condutores de táxis, seriam considerados atos cooperativos “[...] apenas as corridas dos sócios entre si, ou seja, um conduzindo o outro e assim sucessivamente”.²⁷

Portanto, o ato cooperativo não se limita aos atos praticados no âmbito interno da sociedade, pois a sociedade é a projeção jurídica dos próprios cooperados. Assim, quaisquer atos voltados à consecução dos interesses dos sócios, independente de característica interna ou externa, são atos cooperativos.

De outra banda, os atos não cooperativos são aqueles que não correspondem aos objetivos sociais da cooperativa ou que resultem em receitas em proveito único da sociedade, tanto que há previsão legal de que os resultados das operações realizadas com não cooperados “serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”.²⁸

2 Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo na Constituição Federal de 1988

A prevalência da Constituição na hierarquia legal denota lição corrente no campo do Direito. Desse modo, a lei fundamental se apresenta como a pedra angular da edificação legal que, ao seu turno, sustenta o complexo social.²⁹

Como consectário, integram a Constituição indicativos da direção a ser seguida, quer em nível legislativo infraconstitucional, quer no agir administrativo e político do Estado. Além disso, contém normas programáticas, as quais, segundo Samantha Meyer-Pflug, por sua vez, contêm “disposições indicadoras de valores a serem respeitados e assegurados e fins sociais a serem alcançados. Sua finalidade não é outra senão a de estabelecer certos princípios e programas de ação”.³⁰

Entretanto, a observação inaugural acerca da presença de disposições relativas ao cooperativismo no corpo constitucional, bem como de qualquer outro tema, diz respeito ao momento político em que surgiu a Constituição Federal de 1988.³¹ Portanto, é mister considerar que a missão precípua da lei fundamental foi redemocratizar o País, aproveitando o ensejo para resguardar, dentro das atipicidades do momento político pretérito, temas de relevância social.

²⁷ ATALIBA, Geraldo apud Lima, 2005, p. 56.

²⁸ Art. 87 da Lei 5.764/1971.

²⁹ Com efeito, para Nagib Slaibi Filho, a Constituição equivale à “[...] suprema manifestação da vontade popular (Barthélemy), à decisão política fundamental (Carl Schmitt), ao contrato social (Jean-Jacques Rousseau) que os integrantes das sociedades entabulam para permitir sua vida em comum” (SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 27).

³⁰ MEYER-PFLUG, Samantha. Das especificidades da interpretação constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional: em homenagem ao jurista Celso Bastos*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 53.

³¹ *Verbi gratia*, o estudo de Luiz Alberto David Araújo, que antes de destacar que a Constituição vigente surgiu como um resgate democrático, ressalta que “A primeira observação a ser feita, antes de qualquer ponderação sobre a previsão constitucional das cooperativas, é o quadro onde surgiu a Constituição Federal de 1988” (ARAÚJO, Luiz Alberto David. A Constituição Federal e os princípios do cooperativismo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. 2001, p. 81.).

Logo, a exaltação do cooperativismo ao texto constitucional, conforme a doutrina constitucionalista³² e o magistério de Ênio Meinem, eleva o tema às “[...] diretrizes fundamentais do ordenamento político-jurídico-econômico-social do Estado”.³³

Dentre os dispositivos constitucionais relativos ao cooperativismo, merece especial análise o artigo 146, inciso III, alínea “c”, que assegura “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo” a ser conferido mediante lei complementar e, também, o artigo 174, § 2º, o qual determina o apoio e o estímulo do Estado ao cooperativismo.

A primeira decorrência do art. 146, inciso III, alínea “c” é que o ato cooperativo passou a integrar o sistema constitucional tributário, comumente definido na doutrina como um conjunto lógico e dotado de relações entre as normas que o compõem, quais sejam, as normas tributárias, bem como harmônico com relação ao sistema econômico, às finalidades da tributação e aos princípios constitucionais.

Destarte, é bastante razoável sustentar que a inclusão do tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo nesse contexto demonstra uma sinalização do constituinte originário de tratamento, senão preferencial, no mínimo, diferenciado; até mesmo porque os atos não enquadrados no conceito de ato cooperativo são contabilizados em separado.

Contudo, a imprecisão terminológica e o subjetivismo do termo “adequado” (isto é, a inadequação do termo *adequado*) dificultam sua correta compreensão e a doutrina é severa em suas ressalvas.³⁴ Como consequência, o tratamento tributário dispensável ao ato cooperativo é objeto de múltiplos entendimentos, bem como de diversos estudos. Todavia, não há uma posição uniforme a propósito da matéria.

Para alguns estudiosos, considerando que não houve nenhuma disposição legal sobre o tema, somente com a edição da futura lei complementar é que se terá uma resolução para o assunto. Outros defendem que o tratamento deve disciplinar a isenção tributária ao ato cooperativo. Existem ainda autores que fazem menção à não-incidência, em casos específicos, em razão do não enquadramento nas hipóteses de incidência.

Marco Aurélio Greco faz uma relevante ponderação: o fato de os associados se reunirem em cooperativa não pode motivar a bitributação, tampouco majorar o montante a ser pago ao erário. Ou seja, se o associado estiver sujeito a determinado tributo, a simples razão de ele participar de uma cooperativa não pode sujeitar a incidência do mesmo encargo para a sociedade. A título conclusivo, assim assinala o autor:

³² Sobre o tema, Manoel Gonçalves Ferreira Filho ressalta que a inclusão de matérias de cunho diverso das materialmente constitucionais “[...] visa especialmente sublinhar a sua importância” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 12).

³³ MEINEM, Ênio. Cooperativismo de crédito: presença no Brasil. In: DOMINGUES, Jane Aparecida Stefanies (Org.). *Cooperativas de crédito no direito brasileiro*. Porto Alegre: Sagra Luzzato, 2002. p. 14-15.

³⁴ Em atenta análise do tema, Renato Lopes Becho assinala que o texto constitucional “[...] deixou parte da doutrina aturdida, perplexa mesmo, sem saber com clareza qual deve ser esse tratamento tributário” (BECHO, 1999, p. 147-49).

O dispositivo [art. 146, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal] não concede nenhuma imunidade nem benefício. Apenas impede que a reunião em cooperativa gere novas incidências. Agindo isoladamente ou reunido em cooperativa, as incidências tributárias (que oneram o desempenho daquela atividade econômica pelos cooperados) devem ter a mesma dimensão. Isso é adequar a tributação à realidade do cooperativismo.³⁵

Já José Cláudio Ribeiro Oliveira leciona que se deve realizar uma abstração da personalidade jurídica da cooperativa e analisar qual seria a tributação incidente para a pessoa física do associado.³⁶ Em segunda análise do tema, Oliveira novamente conclui que:

[...] se o fato gerador do tributo não ocorrer pela falta da sua materialidade – inexistência de lucro, não-prestação de serviços para terceiros ou ausência de faturamento, por exemplo, independentemente do comando constitucional do adequado tratamento tributário ao Ato Cooperativo, o fisco jamais poderá exigir o tributo da cooperativa, pela simples razão de que esse não existe.³⁷

Nesse sentido, por exemplo, o ato cooperativo não pode ser objeto de tributo que apresente como hipótese de incidência as operações de mercado ou de compra e venda, em razão da limitação constitucional combinada com a legislação infra-constitucional.

Sandra Barbon Lewis menciona, primeiramente, que conceder adequado tratamento tributário ao ato cooperativo é um valor constitucional e, posteriormente, assevera que as características diferenciadas das cooperativas justificam a distinção legal.³⁸ Já Renato Lopes Becho, com apoio no magistério de Vittorio Cassone, destaca que “[...] parece que o Constituinte quis indicar ao legislador complementar que o ‘ato cooperativo’ tenha de algum modo tratamento benéfico, único entendimento que reputamos cabível”.³⁹

Por sua vez, Reginaldo Ferreira Lima, com suporte no princípio da tipologia tributária, ressalta que não pode ocorrer incidência por equiparação.⁴⁰

Para Carlos Valder Nascimento, “os resultados obtidos através dos atos cooperativos não são tributáveis mas tão-só os decorrentes de operações com terceiros”.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. Adequado tratamento tributário do ato cooperativo. In: KRUEGER, 2004, p. 81.

³⁶ OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. Função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, 2001, p. 115-116.

³⁷ OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O ato cooperativo nas cooperativas de serviços de saúde. In: KRUEGER, 2004, p. 196.

³⁸ “Estamos diante de um valor constitucional que deve ser respeitado no sentido de conceder ao ato cooperativo um tratamento tributário adequado, qual seja, um tratamento diferente do tratamento concedido às demais pessoas jurídicas. Isso porque o ato cooperativo é *assecuratório de valores sociais*, por ser a cooperativa uma instituição essencial ao regime político, social e econômico do país. Muitas vezes, para que a igualdade seja alcançada, é necessário que a lei distinga sempre que houver desigualdade” (LEWIS, Sandra Barbon. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, 2001, p. 104).

³⁹ Becho, 1999, p. 150.

⁴⁰ LIMA, 1997.

Neste sentido, prossegue o autor, mencionando que “Quis o legislador ordinário, em reconhecimento do serviço prestado pela sociedade cooperativa, oferecer-lhe um tratamento diferenciado, com o conseqüente incentivo fiscal”.⁴¹

Ao seu turno, Pedro Einstein dos Santos Anceles e Eliana Karsten Anceles advoam que o comando de adequação no tratamento tributário do ato cooperativo se dirige ao legislador infraconstitucional, visando a que o mesmo “contemple o ato cooperativo com base de cálculo, alíquotas, ou outro expediente tributário que prestigie o sistema cooperativo, onerando menos as cooperativas, em razão da sua função social, do que as demais sociedades”.⁴²

No entanto, é crucial recordar que o art. 174, § 2º da Constituição Federal, dispõe que o Estado apoiará e estimulará, mediante lei, o cooperativismo. Esse dispositivo integra o capítulo dos princípios gerais da atividade econômica, constante do título da ordem econômica e financeira, doutrinariamente também denominada de “Constituição econômica”.⁴³

Logo, esse dispositivo figura entre os elementos socioideológicos da Constituição, os quais, segundo José Afonso da Silva, “[...] são normas de grande importância, porque procuram dizer para onde e como se vai, buscando atribuir fins ao Estado [...]”. Ainda conforme o autor constitucionalista, “Essa característica teleológica confere-lhes relevância e função de princípios gerais de toda a ordem jurídica [...]”.⁴⁴

Também o constitucionalista Luiz Alberto David Araújo, analisando o art. 174, § 2º, assinala que:

Não se trata de singela menção. O texto constitucional menciona e dá conteúdo a tal menção: o conteúdo principiológico. Portanto, pode-se retirar da dicção constitucional que o Estado deve apoiar e incentivar o cooperativismo de forma a tratá-lo como importante instrumento para cumprimento da valorização do trabalho.⁴⁵

Assim sendo, tanto o art. 146, inciso III, alínea “c” quanto o art. 174, § 2º são normas de natureza programática, de modo que, com base no princípio da máxima efetividade constitucional, “o intérprete delas deve extrair a maior eficácia possível”.⁴⁶

Aliás, Ives Gandra Martins leciona que o artigo 174, § 2º complementa “[...] no plano do Direito Econômico, o que o artigo 146, inciso III, letra c, veiculou no Direito Tributário.” Para o autor, os dispositivos em estudo “São, para concluir, dois artigos

⁴¹ NASCIMENTO, Carlos Valder. O Ato Cooperativo e a Tributação. Função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, 2001, p. 286.

⁴² ANCELES, Pedro Einstein dos Santos; ANCELES, Eliana Karsten. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido incidente nas operações realizadas por cooperativas. In: KRUEGER, 2004, p. 276.

⁴³ Conforme lição de Alexandre de Moraes (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 1950).

⁴⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 787.

⁴⁵ ARAÚJO, 2001, p. 86.

⁴⁶ Id., *ibid.*, p. 87.

que agem como irmãos siameses na redução de obrigações tributárias dos atos cooperativos”.⁴⁷

Além disso, juntamente com Celso Bastos, Ives Gandra Martins, destaca que, ao passo que a Constituição enuncia que o Estado apoiará e estimulará o cooperativismo, a percepção do que venha a ser o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo torna-se mais inteligível. Assim, segundo os autores “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.” Adiante, os autores aludem à “inevitável conclusão de que a outorga de isenções em benefício destas entidades é a forma que melhor preenche o desiderato constitucional”.⁴⁸

A seu turno, João Caetano Muzzi Filho e Marco André Dunley Gomes ressaltam que “[...] o apoio e estímulo ao cooperativismo (art. 174, § 2º) se traduz necessariamente numa política de incentivo fiscal que respeite a essência de tais entes”.⁴⁹

Ênio Meinem, Jane e Jefferson Domingues destacam que a compreensão do tratamento tributário a ser dispensado ao cooperativismo “requer valorização do conjunto dos dispositivos de nossa Lei Fundamental que se referem ao cooperativismo” assinalado “especialmente do art. 174 e seu § 2º”. Porém, para os autores “[...] no âmbito tributário-cooperativista, até que (nova) lei complementar – e apenas ela – venha a dispor sobre a matéria, prevalece, íntegra, a conformação regulatória veiculada pela Lei 5.764/71”.⁵⁰

De qualquer sorte, as cooperativas não gozam de imunidade tributária, porquanto esta espécie de exclusão do crédito tributário deve ser expressa na Constituição, enquanto a isenção é processada em nível infraconstitucional. Assim, a lei confere isenção tributária para casos taxativamente descritos. Logo, em contraste com a certeza de inexistência de imunidade tributária, com relação à isenção é possível tão somente teorizar, uma vez que eventual isenção estaria vinculada à aprovação de uma norma futura.

Por outro lado, mesmo diante ausência de expediente legislativo, posterior à nova Constituição que discipline o tratamento tributário, incidente ao ato cooperativo, uma decorrência natural da análise conjunta dos artigos 146, III, “c” e 174, § 2º é reconhecer a intenção do constituinte originário de favorecimento ao cooperativismo.

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra. O ato cooperativo e o tratamento tributário nacional. Gabinete do Ministro-Diretor da Revista (Org.). In: *Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa aos 15 anos. Brasília: STJ, 2005. p. 323.

⁴⁸ Conforme os autores “O estímulo ao cooperativismo encontra inspiração muito visível nas Constituições portuguesa e espanhola. Tal como na nossa, o que ali se procura é fomentar essa modalidade associativa, que apresenta, sem dúvida nenhuma, um grande alcance social, quando levada a efeito, debaixo de um autêntico espírito cooperativo” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 7, p. 116/122).

⁴⁹ MUZZI FILHO, João Caetano; GOMES, Marco André Dunley. Sociedades cooperativas: análise da compatibilidade da incidência do PIS/COFINS sobre o ato cooperativo. In: KRUEGER, 2004, p. 323.

⁵⁰ DOMINGUES et al., 2003, p. 15.

Porém, para uma conclusão consistente, além dos ensinamentos doutrinários, é salutar analisar o posicionamento jurisprudencial acerca do tratamento tributário dispensável ao ato cooperativo.⁵¹

Na jurisprudência do E. STJ, já foi registrado que não decorre receita bruta tampouco faturamento dos atos cooperativos (REsp 791554/MG e REsp 616219/MG). Também constam diversos precedentes acerca da não incidência de PIS e COFINS nos atos cooperativos, arrematando a análise do tema pelas instâncias de segundo grau de jurisdição, dentre os quais se destacam os Recursos Especiais de número 637358/RS e 803806/SP, da relatoria do Ministro Castro Meira e 752036/RS, da lavra do Ministro Francisco Falcão.

No entanto, se sobressai o julgamento e fundamentação do REsp 795257/MG, da lavra do douto Ministro Luiz Fux que, com base em farta doutrina apresenta definições acerca do ato cooperativo e decide pela não incidência de COFINS, i-nobstante a revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91. Esse julgado, de novembro de 2006, além de um posicionamento firme sobre o assunto, demonstra a atenção e relevo com que o STJ vem tratando o cooperativismo, assim como a exata compreensão das peculiaridades e nuances do sistema.

De outro norte, no STF, constam alguns julgados de importância pelo cunho conceitual como, por exemplo, o RE 562390/RS, de Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que enfatiza que “o Tribunal possui entendimento no sentido de que o disposto no art. 146, III, c, da Constituição não implica dizer que o ato cooperativo deve ter tratamento tributário privilegiado, e sim adequado”.⁵²

Portanto, a não incidência de determinados tributos com relação aos atos cooperativos é matéria assentada na doutrina e na jurisprudência. No entanto, diante da complexidade do tema e da ausência de norma legal, ainda não há uma definição concludente, em sentido amplo, acerca da adequação dispensável ao ato cooperativo na seara tributária, matéria que certamente continuará alimentando os debates doutrinários.

Considerações finais

O cooperativismo é uma doutrina social que tem suas raízes no princípio de auxílio e crescimento coletivo. Seu marco inicial remonta às origens dos tempos. Já sua disseminação é atribuída principalmente ao inglês Robert Owen e a literatura, salvo algumas ressalvas, reconhece nos *Pioneiros de Rochdale* a primeira experiência cooperativa. O ideal cooperativista baseia-se nos princípios de auxílio mútuo, traduzidos nos bordões “A união faz a força” e “Um por todos e todos por um”.

⁵¹ Nesse norte, considerando que os Tribunais Estaduais e Federais analisam casos concretos postos em juízo, os quais terão como cerne a análise de tributos específicos, embora relevante, tal entendimento diverge de foco analítico, em sentido amplo, sobre o adequado tratamento tributário dispensável ao ato cooperativo. Some-se a isso o fato de que os litígios envolvendo matéria tributária, em regra, serão objetos de recurso aos Tribunais Superiores, em face da obrigatoriedade de esgotamento das vias recursais pelos entes públicos.

⁵² STF – RE 562390/RS. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgamento em 28-5-2008.

Após devidamente sistematizado e organizado, o cooperativismo passou a ter regência por princípios que permitem reconhecer como autênticas as cooperativas efetivamente comprometidas com os ideais do sistema. Essas sociedades correspondem à ferramenta de execução do cooperativismo, ao mesmo passo em que são sociedades de pessoas voltadas à consecução de um objetivo conjunto, sem fito de lucro próprio. Em suma, são prestadoras de serviços aos seus associados e, portanto, consideradas na projeção dos mesmos.

Como principal traço distintivo das cooperativas, figura o princípio da identidade, segundo o qual os interesses dos cooperados, refletidos nos objetivos sociais, são idênticos às finalidades da própria sociedade.

Para concretizar seus objetivos sociais, as cooperativas praticam o ato cooperativo, definido no artigo 79 da Lei 5.764/1971 e reconhecido pela doutrina como o ato através do qual a sociedade age em nome coletivo, visando efetivar negócios em proveito, não necessariamente financeiro, exclusivo dos associados. Assim, o ato cooperativo é o meio empregado para execução do princípio da identidade, conforme o qual os interesses da sociedade se identificam com os objetivos dos cooperados.

Em nível nacional, as cooperativas começaram a surgir no início do século passado, sob a batuta do sacerdote jesuíta Theodor Amstad, que disseminou as sementes do sistema em solo gaúcho, de modo que a doutrina tem na Caixa Rural Raiffeisen a primeira cooperativa brasileira, no ano de 1902. Após o surgimento das primeiras cooperativas, passaram a surgir leis voltadas ao sistema, culminando com a Lei 5.764/1971, que tratou de maneira bastante abrangente do tema.

Em decorrência das particularidades das cooperativas e da singularidade do ato cooperativo, o texto constitucional de 1988, coerente com sua vocação de quebrar paradigmas e dirigir seus esforços à edificação de uma sociedade mais justa, determinou que o ato cooperativo deve ser objeto de tratamento tributário adequado. Assim, o cooperativismo foi exaltado ao texto constitucional, em decorrência da relevância econômica e social do sistema, como fator de equilíbrio das relações humanas.

Todavia, a inadequação do termo *adequado* colocou a doutrina em severas dúvidas e indagações sobre a adequação a ser conferida.

Desse modo, há autores que consideram o dispositivo constitucional vago e pouco expressivo, enquanto outros sustentam a relevância do reconhecimento cooperativismo e do ato cooperativo no texto da lei constitucional. Igualmente, há considerações de que a compreensão do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo depende de lei complementar ainda não formulada, assim como há entendimento de que a disposição constitucional determina a outorga de isenções e benefícios tributários.

Porém, destaca-se qualitativa e quantitativamente a corrente doutrinária que considera que a adequação do tratamento tributário deve ser baseada nas nuances das cooperativas e do ato cooperativo, observando que a sociedade nada mais é do que o prolongamento de seus cooperados. Assim, considera-se qual tributação seria incidente sobre a operação se a mesma fosse realizada de maneira singular pelo

associado, na qualidade de contribuinte pessoa física, para apurar a incidência tributária correta.

Nessa linha, evita-se o *bis in idem* tributário, assim como a incidência por equiparação. Da mesma forma, a esse tratamento não importa outorga de isenções ou benefícios tributários, tão-somente abstraindo a pessoa jurídica da cooperativa das pessoas físicas dos cooperados.

No entanto, mesmo presentes as dúvidas e a ausência de um posicionamento doutrinário linear, a jurisprudência nacional (inclusive e em especial do E. STJ) vem reconhecendo a não incidência de determinados tributos em face do ato cooperativo, tais como o PIS e a COFINS. Já o STF decidiu que o tratamento tributário “adequado” não é, necessariamente, “privilegiado”.

Nesse contexto, embora seja empreitada da doutrina dispor no campo teórico sobre as normas e sua aplicabilidade e da jurisprudência realizar a subsunção do texto legal aos casos concretos, salvo uma acintosa mudança, o posicionamento jurisprudencial atual fragiliza tanto a corrente que considera que o entendimento da adequação tributária está estritamente ligado à futura lei complementar quanto a que considera que o caráter programático da norma constitucional determina tratamento tributário preferencial ao ato cooperativo, em sentido amplo.

Obviamente, contudo, que a edição de uma norma futura sobre o tratamento tributário do ato cooperativo poderá solucionar o assunto. Aliás, há projetos legislativos sobre o assunto em tramitação no Congresso Nacional.

Entretanto, até que isso ocorra, cabe ao intérprete observar o caráter programático do artigo que determina adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, conjugado com a disposição programática e teleológica de apoio e estímulo estatal ao cooperativismo. No mesmo passo, devem ser analisadas a inclusão do ato cooperativo e sua disciplina no sistema constitucional tributário e do fomento ao sistema no título da ordem econômica e financeira, além de considerado o princípio da máxima efetividade constitucional.

Nesse quadro, afigura-se bastante sensato concluir que o comando constitucional de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo deve ser compreendido como adequado às singularidades das cooperativas e do ato cooperativo. Ou seja, o caráter distinto destas sociedades e dos negócios direcionados exclusivamente em proveito dos associados justifica um tratamento diverso do imposto às sociedades que visam ao lucro.

De um lado, as sociedades cooperativas representam o somatório da individualidade dos associados, ampliando o potencial produtivo e agregando valor, bem como possibilitando o ingresso e competição na economia de escala.

De outra banda, as demais sociedades visam lucrar com a exploração de determinada atividade econômica, em proveito exclusivo de um número reduzido de sócios, os quais dispõem dos meios produtivos necessários.

Assim, observando que o número mínimo para constituição de uma cooperativa é de vinte pessoas, decorre uma conclusão evidente: estas vinte pessoas se associam com o propósito de conjugar seus meios de produção para atingir um novo patamar no mercado.

A relevância econômica e social dessa situação justifica sobremaneira um tratamento tributário específico.

Logo, a incidência tributária dependerá de uma análise específica, com base nas operações e nos tributos envolvidos em cada caso concreto. Aliás, da diversidade de ramos de atividades e objetivos das cooperativas resulta uma grande heterogeneidade de cenários como, por exemplo, as cooperativas sociais criadas pela Lei 9.867/1999, nas quais as implicações tributárias são distintas.

Por outro lado, em uma análise macro, a adequação tributária deve ser analisada sob a premissa de que a cooperativa representa a possibilidade de elevar os meios individuais de produção dos cooperados a um novo nível de participação no mercado, justamente através do ato cooperativo.

Portanto, o tratamento deve ser adequado aos contornos específicos das cooperativas. Ou seja, não pode ser o mesmo tratamento dispensado às demais sociedades, cujo intuito precípua é o lucro, enquanto nas cooperativas o escopo é social.

Em analogia à medicina, o tratamento adequado ao enfermo é inadequado ao sã. O tratamento adequado ao idoso é inadequado à criança. O tratamento adequado ao idoso com gripe é diverso do adequado ao idoso com osteoporose. Tal quadro se repete no campo tributário.

O tratamento adequado ao exportador é inadequado ao importador. O tratamento justo à grande empresa é censurável à pequena empresa. O tratamento adequado à sociedade com fito de lucro é inadequado às cooperativas. E vice-versa.

Pelas suas singularidades, a cooperativa é merecedora de tratamento tributário diferido quando da prática do ato cooperativo, adequado a sua característica de sociedade prestadora de serviços em favor dos cooperados, sem ânimo de lucro. Já no campo da tributação específica, somente a análise conjunta de cada espécie tributária com as atividades produtivas desenvolvidas pela cooperativa permite uma compreensão adequada.

Por conseguinte, a compreensão justa e perfeita do cooperativismo não se exaure no teor literal ou na interpretação amórfica das regras legais, pois suas especificidades e a elevação constitucional do tema tornam necessária uma análise que considere os contornos ideológicos e a relevante função social do sistema.

Tomando como premissa duas colunas paralelas, em igualdade de tamanho e detalhes, onde uma representa a atividade e outra a passividade, o feminino e o masculino, a luz e as trevas ou quaisquer outros opostos, somente da convergência entre essas colunas pode resultar o equilíbrio. Assim também se dá na análise dos textos legais que tratam do cooperativismo. Isto é, considerando o texto legal como uma pedra bruta, o intérprete é o lapidário, ao qual assiste a nobre porém árdua tarefa de desbastar essa pedra bruta para encontrar a essência, o elemento próprio e único que dá significado exato ao ordenamento.

Em arremate, somente quando a análise estiver baseada nas regras ordinárias de interpretação jurídica tanto quanto nas raízes ideológicas e na função social próprias do sistema é que se poderá alcançar uma compreensão exata da adequação do tratamento tributário dispensável ao ato cooperativo.

Referências

- AMARO, Karla; LOBO, Isabela. Teoria geral do ato cooperativo e seus efeitos no Direito Tributário. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- ANCELES, Pedro Einstein dos Santos; ANCELES, Eliana Karsten. O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido incidente nas operações realizadas por cooperativas. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- ANDRIGHI, Fátima Nancy. A autonomia do Direito Cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Cooperativismo e o novo Código Civil*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David. A Constituição Federal e os princípios do cooperativismo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 7.
- BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- _____. *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.
- BIALOSKORSKI NETO, Sigismundo. *Aspectos econômicos das cooperativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006.
- BULGARELLI, Waldírio. *Sociedades comerciais*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- CRACOGNA, Dante. O ato cooperativo na América Latina. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- FRANKE, Walmor. *Direito das sociedades cooperativas*. São Paulo: UNESP, 1973.
- _____. *Doutrina e aplicação do Direito Cooperativo*. Porto Alegre: Palotti, 1983.
- _____. A 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: Fabris, 1985.
- GRECO, Marco Aurélio. Adequado tratamento tributário do ato cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.
- KOSLOVSKI, João Paulo. A evolução histórica das cooperativas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.
- 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.
- _____. *Cooperativismo e o novo Código Civil*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- _____. *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- LEWIS, Sandra Barbon. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.

- LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. Guarulhos: Max Limonad, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra. O ato cooperativo e o tratamento tributário nacional. Gabinete do Ministro-Diretor da Revista (Org.). In: *Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa aos 15 anos. Brasília: STJ, 2005.
- MEINEM, Ênio. Cooperativismo de crédito: presença no Brasil. In: DOMINGUES, Jane Aparecida Stefanos (Org.). *Cooperativas de crédito no Direito brasileiro*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.
- _____. ; DOMINGUES, Jane Stefanos (Org.); DOMINGUES, Jefferson Nercolini. *O adequado tratamento tributário das sociedades cooperativas*. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2003.
- MEYER-PFLUG, Samantha. Das especificidades da interpretação constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; TAVARES, André Ramos. *Lições de Direito Constitucional*: em homenagem ao jurista Celso Bastos. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MUZZI FILHO, João Caetano; GOMES, Marco André Dunley. Sociedades cooperativas: análise da compatibilidade da incidência do PIS/COFINS sobre o ato cooperativo. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- NASCIMENTO, Carlos Valder. O ato cooperativo e a tributação. Função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.
- OLIVEIRA, José Cláudio Ribeiro. O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. Função da Lei Complementar. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001.
- _____. O ato cooperativo nas cooperativas de serviços de saúde. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- OLIVEIRA, Nestor Braz de. *Cooperativismo: guia prático*. Porto Alegre: Fundação para o Desenvolvimento de Recursos Humanos, 1979.
- PERIUS, Vergílio. As sociedades cooperativas face o novo Código Civil. In: BECHO, Renato Lopes (Coord.). *Problemas atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.
- PRADO, Flávio Augusto Dumont. *Tributação das cooperativas à luz do Direito Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2004.
- RECH, Daniel. *Cooperativas: uma alternativa de organização popular*. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.
- REIS JÚNIOR, Nilson. *Aspectos societários das cooperativas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006.
- ROSE, Marco Túlio de (Org.). *A interferência estatal nas cooperativas*; aspectos constitucionais, tributários, administrativos e societários. Porto Alegre: Fabris, 1985.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- STÖBERL, Paulo Roberto. Ato cooperativo nos ramos do cooperativismo: ramo agropecuário. In: KRUEGER, Guilherme (Coord.). *Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- WALD, Arnold. *Comentários ao novo Código Civil*, v. 14: livro 2, do direito de empresa. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2005.