

Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Talita Pereira de Santana

TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Monografia

Brasília

2025

TALITA PEREIRA DE SANTANA

TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2025

Talita Pereira de Santana

TRIBUTAÇÃO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), possuindo a seguinte banca examinadora:

Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
Doutor pela Universidade Federal de Pernambuco
(Orientador – Presidente)

Professor Dr. Antônio de Moura Borges
Doutor pela Universidade de São Paulo
(Examinador)

Professor Dr. Luís Gustavo Faria Guimarães
Doutor pela Universidade de São Paulo
(Examinador)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus, por ter me guiado até aqui.

À Liz, minha filha, o motivo pelo qual entrei na faculdade de Direito.

À minha mãe, Eleudice, quem me permitiu permanecer.

Em homenagem ao meu pai, Paulo, quem infelizmente não pode me assistir finalizar a graduação em vida.

À minha família, como um todo.

Aos meus companheiros de caminhada, Luís e Aline, os quais fizeram da graduação um momento mais feliz.

Ao meu namorado, Joab, por sempre me apoiar nos períodos difíceis, e estar comigo nos momentos felizes.

Ao meu orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, sem o qual a realização deste trabalho não seria possível.

Aos professores Antônio de Moura Borges e Luís Gustavo Faria Guimarães, por terem aceitado o convite para integrar a banca de avaliação desta monografia.

Aos meus colegas de escritório, especialmente ao Arthur, pela proposição do tema em estudo, à Dra. Mirian, por ser uma inspiração como advogada, e ao Fernando, por todos os anos de orientação e ensino.

À Universidade de Brasília, bem como a todos os professores que fizeram parte desta jornada, os quais moldaram meu conhecimento.

E finalmente, a todos que de alguma forma contribuíram para que eu chegasse até aqui.

RESUMO

A presente monografia buscar estudar os aspectos da tributação das Sociedades Cooperativas, considerando sua natureza jurídica, e a delimitação do ato cooperativo previsto na Lei nº 5.764/71. Desta maneira, é abordado, em primeiro plano, as discussões quanto à natureza jurídica das cooperativas, bem como os princípios que regem o cooperativismo, para então se adentrar ao conceito de Ato Cooperativo per si. Em seguida, são analisadas as regras de incidência dos principais tributos nacionais, e sua aplicação sobre as operações realizadas por estas sociedades, através da doutrina e dos julgados administrativos e judiciais acerca do tema. Por fim, diante da publicação da Lei Complementar nº 214/2025, faz-se análise das principais mudanças quanto ao regime fiscal das Sociedades Cooperativas.

Palavras-chave: Sociedades Cooperativas; Ato Cooperativo; Adequado Tratamento Tributário; Intuito Lucrativo; Reforma Tributária.

ABSTRACT

This monograph aims to study the aspects of taxation of cooperative societies, considering their legal nature and the delimitation of the cooperative act provided for in Law No. 5,764/71. In this way, the discussions regarding the legal nature of Cooperatives, as well as the principles that govern cooperativism, is addressed first, followed by an in-depth analysis of the concept of Cooperative Act. Next, the rules for the incidence of the main national taxes and their application to the operations carried out by these societies are analyzed through the doctrine and administrative and judicial decisions on the subject. Finally, in view of the publication of Complementary Law No. 214/2025, an analysis of the main changes regarding the tax regime of Cooperative Societies is made.

Keywords: Cooperative Societies; Cooperative Act; Adequate Tax Treatment; Profit Intent; Tax Reform.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
ACI	Aliança Cooperativa Internacional
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBS	Contribuição Social sobre Bens e Serviços
CC/02	Código Civil de 2002
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CLT	Consolidação da Legislação do Trabalho
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FATES	Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda

IRRF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
OCB	Organização das Cooperativas do Brasil
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. CARACTERÍSTICAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	12
1.1 Natureza Jurídica.....	12
1.2 Classificações das Sociedades Cooperativas.....	15
1.3 Princípios do Cooperativismo	16
1.4 O princípio da capacidade contributiva como critério para o adequado tratamento tributário	22
1.5 Ato Cooperativo	23
2. TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS	26
2.1 Do Imposto Sobre a Renda – IR.....	27
2.2 Das Contribuições Previdenciárias, PIS/COFINS e CSLL.....	31
2.2.1 Das Contribuições Previdenciárias.....	31
2.2.2 Do Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS	35
2.2.3 Da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	39
2.3 Do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS	41
2.4 Do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.....	47
2.5 Das hipóteses de não-incidência, imunidade e isenção, e sua relação com a tributação das Sociedades Cooperativas.	51
2.6 As mudanças na tributação das Sociedades Cooperativas introduzidas pela reforma tributária.....	54
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

INTRODUÇÃO

As Sociedades Cooperativas nasceram da união entre indivíduos que buscavam, através da colaboração mútua, satisfazer o interesse coletivo, e hoje possuem demasiada relevância econômica e social, principalmente porque, para além de proporcionarem o desenvolvimento regional e geração de empregos, são constituídas de maneira amplamente democrática.

Segundo dados da Organização das Cooperativas do Brasil - OCB, no ano de 2024, havia no Brasil 4.509 sociedades, dentre as quais 1.179 correspondiam à Cooperativas Agropecuárias, 790 aos ramos de Transporte, 702 em Saúde, 700 Cooperativas de Crédito, 641 de Trabalho, Produção de Bens e Serviços, 276 de Infraestrutura, e 221 Cooperativas de Consumo, que juntas somavam 23.452.705 cooperados – registrando um crescimento de 14,5% em relação ao ano anterior – chegando a gerar 550.611 empregos.¹

Estas sociedades, regidas principalmente pela Lei nº 5.764/71, não possuem qualquer intuito lucrativo, e se alicerçam na prestação de serviços aos seus associados, os quais em conjunto, possibilitam seu desenvolvimento. Deste modo, pela Constituição Federal, a partir do art. 146, III, 'c', era previsto que Lei Complementar estabeleceria as regras gerais quanto ao seu ideal tratamento tributário.

No entanto, as cooperativas careciam, até o presente momento, da referida regulamentação quanto às regras de incidência tributária sobre as operações por elas realizadas, o que por vezes, lhes deixavam reféns do Judiciário para dirimir acerca da aplicação da legislação específica ao caso concreto, e por outras, constituía verdadeiro óbice ao desenvolvimento do cooperativismo.

Esta situação se alterou, em certa medida, no ano corrente, através da edição da Lei Complementar nº 214/2025, onde estas sociedades ganharam maior reconhecimento quanto ao seu regime fiscal, e tratamento tributário específico. Destarte, uma vez que a referida Lei produzirá efeitos de maneira gradativa, apenas a partir do ano de 2026, não há ainda panorama de análise quanto à sua efetiva aplicação e consequências para o cooperativismo.

Por assim ser, se propõe, no presente trabalho, analisar no contexto atual, as peculiaridades que rodeiam estes modelos societários – como as contradições quanto à sua

¹ OCB, Sistema. Anuário Coop 2024. Disponível em: <https://www.anuario.coop.br/>. Acesso em: 26 jan. 2025.

natureza jurídica –, bem como revisar a doutrina e jurisprudência, a fim de identificar os critérios utilizados como bússola para a incidência dos diversos tributos previstos no Sistema Tributário Brasileiro sobre as operações realizadas por estas sociedades.

Em última análise, pretende-se compreender se efetivamente há, no Brasil, através do tratamento quanto ao ato cooperativo, o devido apoio ao desenvolvimento do cooperativismo, previsto no Art. 174, § 2º, da Carta Magna.

A metodologia empregada no presente trabalho, portanto, parte da pesquisa analítica de obras e produções científicas relacionadas às áreas de conhecimento do Direito – mais especificamente, do Direito Tributário, Civil, Constitucional e Empresarial –, bem como de julgados oriundos do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Tribunais Estaduais, cuja técnica adotada é a revisão bibliográfica por meio de documentação indireta.

Destarte, de modo a possibilitar o estudo pretendido, o presente trabalho estará dividido em dois capítulos. No primeiro, serão tratadas as características intrínsecas das Sociedades Cooperativas, destrinchando-se, de maneira individualizada, sua natureza jurídica, classificações, princípios aplicáveis, e em último momento, a própria definição de ato cooperativo, um conceito essencial para o entendimento do seu tratamento tributário.

Por conseguinte, no segundo capítulo, discorrer-se-á acerca da tributação das cooperativas *per si*, de modo que para melhor elucidação e desenvolvimento, a abordagem de cada tributo será feita por meio de subcapítulos específicos, buscando analisar como as hipóteses de incidência de cada um deles são vistas pelos estudiosos do tema, bem como pelo Poder Judiciário, quando aplicadas às operações realizadas pelas sociedades em análise. Ademais, serão também analisadas neste capítulo, as mudanças imediatas decorrentes da Lei Complementar nº 214/2025, para a tributação das cooperativas.

1. CARACTERÍSTICAS DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

1.1. Natureza jurídica

A natureza jurídica das Sociedades Cooperativas não é algo que se possa descrever exclusivamente através do ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque a Constituição, ao estimular o cooperativismo, bem como ao prever que a elas seria devido um ideal tratamento tributário, tratam-nas simplesmente como associações/sociedades, sem dar à sua definição maior desenvolvimento. Já o Código Civil, em mais elaborada, porém ainda suscinta conceituação, dispõe que as cooperativas, qualquer que sejam seu objeto social, são sociedades simples.

Nesse sentido, nenhum dos diplomas citados logrou êxito em determinar, definitivamente, a natureza jurídica das Sociedades Cooperativas, sendo necessário, portanto, recorrer à doutrina, e de antemão, adentrar ao estudo dos tipos societários, uma vez que estas sociedades são dotadas de peculiaridades. Destarte, em que pese a legislação civilista dispor que as cooperativas serão tratadas como sociedades simples, é preciso trazer à baila, em primeiro momento, o conceito de sociedade empresária, e à frente, diferenciar estes dois modelos societários.

No Código Civil, a definição de sociedade empresária deriva do próprio conceito de empresário, ou seja, aquele quem exerce atividade econômica organizada com o intuito de produção ou circulação de bens e serviços. O Art. 982 vem a dispor, portanto, que serão consideradas empresárias aquelas sociedades cujo objeto é o exercício de atividade própria de empresário, sendo esta a atividade econômica para produção e circulação de bens e serviços. Fábio Ulhoa Coelho, resume a sociedade empresária como a *“pessoa jurídica de direito privado não estatal, que explora empresarialmente seu objeto social ou adota a forma de sociedade por ações.”*²

A sociedade simples, em contrário, é definida através da lei civil como exclusão à regra determinante das sociedades empresárias, portanto, se tratam daquelas sociedades cujo objeto não abrange o exercício da atividade própria de empresário. Conforme Tomazzeti, as sociedades simples têm por escopo as atividades econômicas de natureza intelectual, cujo melhor entendimento se dá a partir da leitura do parágrafo único do art. 966, o qual determina

² COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial [livro eletrônico]: direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho. – 23. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. Pág. 68.

que não será considerado empresário aquele que “*exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.*”³

Deste modo, consoante a doutrina, a principal diferença entre as sociedades empresárias e as sociedades simples é a forma como estas exploram seu objeto⁴, e não, como se poderia pensar, a persecução de lucro. Conforme explica Ulhoa Coelho, e reitera Guilherme Castro⁵, muito embora as sociedades empresárias se alicercem no elemento lucrativo, algumas sociedades não empresárias, como é o caso das sociedades de advogados, possuem este mesmo intuito, portanto,

O que irá, de verdade, caracterizar a pessoa jurídica de direito privado não estatal como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto. O objeto social explorado sem empresarialidade (isto é, sem organização profissional dos fatores de produção) confere à sociedade o caráter de simples; enquanto a exploração empresarial do objeto social caracterizará a sociedade como empresária.⁶

Assim sendo, a conclusão a que se chega é que a classificação dada às Sociedades Cooperativas pelo Código Civil – como sociedades simples – em pouco ajuda no real entendimento da sua natureza jurídica. Isso porque a legislação especial – Lei nº 5.764/1971 – determina que as Sociedades Cooperativas serão constituídas por “*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*”⁷, o que não é o caso das sociedades simples em geral, que em contrário, podem ter finalidade lucrativa.

Nas palavras de Marlon Tomazetti:

As cooperativas são reuniões de pessoas, que contribuem com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, ou seja, são sociedades. Nessa condição, é claro que o objeto das cooperativas é o exercício de uma atividade econômica, contudo, sem fim lucrativo⁸.

³ TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial - Teoria Geral e Direito Societário Vol.1 - 15ª Edição 2024. 15th ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.277. ISBN 9788553621088. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621088/>. Acesso em: 02 dez. 2024.

⁴ CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das sociedades cooperativas. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 64.

⁵ Ibid., pág. 63.

⁶ COELHO, Fábio Ulhoa, op. cit., pág. 68.

⁷ BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 02 dez. 2024.

⁸ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial - Teoria Geral e Direito Societário Vol.1 - 15ª Edição 2024**. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.639. ISBN 9788553621088. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621088/>. Acesso em: 02 dez. 2025.

Ora, se as sociedades empresárias se distinguem das sociedades simples pela forma de exploração de seus objetos, uma vez que a primeira se funda na organização tipo empresa, e a segunda no exercício das atividades econômicas pelos sócios, de modo que não necessariamente esta última se exime da persecução de lucro, não se faz possível classificar, de maneira determinante, as Sociedades Cooperativas como sociedades simples, sob o risco de incorrer-se em explícita contradição.

A cooperativa, em verdade, guarda semelhanças com ambos os tipos societários, uma vez que possui uma desenvolvida estrutura organizacional – própria das empresas⁹ –, mas também se funda na associação de seus integrantes para o desenvolvimento em comum da sociedade, destacando-se tão somente a ausência de propósito lucrativo. Em síntese, conforme expõe Renato Lopes Becho, a cooperativa pode ser conceituada como “*a sociedade de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criada para prestar serviços aos sócios, de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintivos intactos.*”¹⁰

Assim sendo, o ordenamento jurídico brasileiro, embora não densifique seu significado, possui na legislação especial, a dizer, no art. 4º da Lei nº 5.764/1971, a definição de sociedade cooperativa que mais se aproxima à doutrina, sendo esta que “*As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades [por possuírem características específicas](grifo nosso)*”¹¹.

O interesse comum, pode-se dizer, é um dos alicerces do cooperativismo, tanto é que, a partir da Declaração sobre a Identidade Cooperativa, adotada pela Aliança Cooperativa Internacional - ACI, as cooperativas são definidas como “*uma associação autônoma de pessoas que se uniram voluntariamente para atender às suas necessidades e aspirações econômicas,*

⁹ Conforme Renato Lopes Becho “*Dizer que uma cooperativa é uma empresa significa, para nós dizer que há um grupo de pessoas que aportam capital, trabalho, dedicação, esforço e energia para a consecução de um fim específico, de conteúdo econômico, buscando e um objetivo direto ou indireto para si ou para os seus. Uma atividade empresarial se diferencia pela finalidade e pela atuação de uma atividade pia, de natureza humanitária, caritativa. Uma cooperativa não é uma instituição de caridade. É uma empresa.* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 167.

¹⁰ Op. cit., pág. 40.

¹¹ BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 02 dez. 2024.

sociais e culturais comuns por meio de uma empresa de propriedade conjunta e democraticamente gerida”¹².

Não se pode excluir das cooperativas, nesse sentido, a estrutura organizacional devida às sociedades empresárias, mas tampouco pode-se dizer que estas não guardam sintonia com as sociedades simples. Ademais, a doutrina atual não admite que essas sociedades possam ser tratadas como entidades *sui generis*¹³, porquanto dada classificação apenas esvaziaria o estudo pormenorizado de sua natureza jurídica.

Em síntese, é incabível restringir a classificação destas sociedades tão somente como sociedades simples ou sociedades empresárias, porquanto se tratam de uma terceira espécie societária, devendo serem tratadas simplesmente como Sociedades Cooperativas, dotadas de natureza jurídica própria e singular, requerendo, ademais, uma área de estudo restrita ao Direito Cooperativo.¹⁴

1.2. Classificações das Sociedades Cooperativas

As Sociedades Cooperativas podem ser consideradas como cooperativas singulares, centrais ou federações de cooperativas e confederações de cooperativas. O primeiro modelo, as chamadas de cooperativas singulares, visam a prestação direta de serviços aos associados, sendo que possuem como regra de constituição a associação de no mínimo de vinte pessoas físicas

¹² INTERNATIONAL COOPERATIVE ALLIANCE. Cooperative identity, values & principles. Disponível em: <https://ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity>. Acesso em: 11 fev. 2025.

¹³ Conforme aduz Guilherme Frederico, citando RUI Namorado: “*Optar pela qualificação das cooperativas como sociedades sui generis ou especiais não desarma o essencial das críticas ao recurso à forma societária como molde de integração das cooperativas no direito, correndo o risco de as conduzir a uma terra de ninguém onde a atipicidade garantida introduzirá no direito das sociedades comerciais elementos de incerteza e confusão, mas ficará longe de um direito cooperativo em verdadeira harmonia com a realidade. De qualquer modo, é em si um sintoma de que os cânones clássicos não são suficientes para a consideração jurídica das cooperativas.* Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. *Tributação das sociedades cooperativas*. 2015. 284 f. *Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 69.*

Explica ainda Emanuelle Urbano que “*pelo histórico das cooperativas no Brasil percebe-se que o legislador resiste em reconhecer a natureza jurídica dessas sociedades, procurando enquadrá-las na classificação societária geral, de sociedade comercial ou civil; sociedade empresária ou simples. As sociedades cooperativas possuem características próprias que requerem uma disciplina jurídica especial, e é um tipo societário per se, sem precisar se enquadrar em outro tipo societário para que seja reconhecido no mundo jurídico. Assim, o legislador deveria se preocupar em identificar as características econômicas e defini-las juridicamente, com adequação a sua natureza institucional, estabelecendo um tratamento jurídico, ainda que supletivamente remeta a um regime jurídico dentre aqueles previstos para a classificação societária geral que mais se aproxime à sua disciplina societária (de simples ou empresária).* MAFFIOLETTI, Emanuelle U. *As sociedades cooperativas e o regime jurídico concursal - A recuperação de empresas e falências, insolvência civil e liquidação extrajudicial e a empresa cooperativa*. São Paulo: Almedina, 2015. E-book. p.135. ISBN 9788584930746. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584930746/>. Acesso em: 23 dez. 2024.

¹⁴ Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. *Tributação das sociedades cooperativas*. 2015. 284 f. *Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 70.*

participantes, ou, quando pessoas jurídicas, aquelas que exercerem atividades econômicas iguais ou correlatas às das pessoas físicas, ou ainda, que sejam sem fins lucrativos.¹⁵

Já os segundo e terceiro modelos, são formados pela união dos (modelos) que lhes antecedem. Sendo assim, as cooperativas centrais ou federações, têm como fito a organização dos serviços econômicos e assistências de interesse das cooperativas filiadas, e se constituem através de, no mínimo, três cooperativas singulares, sendo a admissão de associados individuais medida excepcional.¹⁶

As confederações, por outro lado, devem ser constituídas por no mínimo três federações de cooperativas ou cooperativas centrais, que podem ser da mesma ou de diferentes modalidades, e têm por objetivo a organização das atividades de suas filiadas.¹⁷

A união das cooperativas, conforme será visto, é um importante meio para que se pratique a intercooperação entre essas sociedades, visando sempre o desenvolvimento mútuo entre elas.

1.3. Princípios do cooperativismo

Até chegar à interpretação atual, a concepção acerca dos princípios passou por três fases históricas distintas. Na primeira fase, a jusnaturalista, os princípios enfrentavam a incerteza de estarem, ou não, inseridos no sistema jurídico positivado. Na segunda fase, a positivista, tinham-se os princípios como forma de colmatação da lei, ou seja, eram utilizados quando verificadas lacunas legislativas, apenas de maneira subsidiária. Já na terceira fase, concebida como pós-positivismo, os princípios finalmente ganham status normativo.¹⁸

Fato é que, os princípios, assim como as regras, são normas jurídicas, se diferenciando na medida em que as regras possuem teor determinante, com menor grau de abstração, enquanto os princípios são aplicados de maneira mais abrangente.¹⁹ As regras, portanto, são dotadas de caráter descritivo e, por estarem positivadas, possibilitariam ao aplicador que agisse de forma

¹⁵ BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.

¹⁶Ibid.

¹⁷ Ibid.

¹⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais / Luiz Alberto Gurgel de Faria. – Recife: O Autor, 2009. Pág. 18.

¹⁹ Mendes, Gilmar Ferreira Curso de direito constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017. – (Série IDP). Pág. 72.

imparcial, diante de seu caráter determinante, de tal modo que na existência de duas normas dissonantes, uma prevaleceria sobre a outra.²⁰

Não é o que ocorre, no entanto, com os princípios, posto que na ocorrência de dois princípios a serem aplicados ao caso concreto, estes devem ser ponderados. Em síntese, portanto, os princípios se tratam normas jurídicas, presentes ou não no texto constitucional, que buscam abarcar as individualidades dos casos concretos, quando o aplicador do direito estiver à frente de um imbróglio no qual as regras jurídicas se tornam insuficientes para sua resolução. As próprias regras jurídicas seriam tais princípios em sua forma mais densa, entretanto, carecem da estrutura necessária para que possam atender às especificidades e peculiaridades dos casos concretos.²¹

Quanto aos princípios que regem o cooperativismo, seu primeiro vislumbre denota do XV Congresso da Aliança Cooperativa Internacional - ACI, realizado em 1938, e guardam inspiração no Programa de Rochdale²², daí por que ficaram conhecidos inicialmente como Princípios de Rochdale. Neste contexto, inclusive, não possuíam definição elaborada, e eram divididos entre princípios principais: (i) adesão livre, (ii) cada associado, um voto, (iii) distribuição do excedente *pro rata* das transações dos membros e (iv) juros limitados sobre o capital; e acessórios: (i) neutralidade política e religiosa, (ii) vendas a dinheiro e a vista e (iii) desenvolvimento da educação.²³

²⁰ CARVALHO NETTO, Menelick; SCOTTI, Guilherme. Os direitos fundamentais e a (in)certeza do direito: a produtividade das tensões principiológicas e a superação do sistema de regras. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

²¹ Op. cit.

²² Rochdale trata-se de uma cidade inglesa, em Manchester, na qual em 1844 foi fundada uma cooperativa de consumo por tecelões, a *Rochdale Society of Equitable Pioneers*. Tão logo fundada, os princípios estabelecidos por seus associados, os Pioneiros de Rochdale, foram difundidos, e contribuíram ativamente para o desenvolvimento do sistema cooperativo. Rui Namorado destaca, no entanto, que até chegarem ao que são hoje, os princípios do cooperativismo foram aperfeiçoados. Para o autor “*É bom, todavia, não esquecer que os princípios cooperativos, atualmente reconhecidos pela ACI, estão longe de ser uma reprodução fixista e acrítica de qualquer conjunto de regras elaboradas em Rochdale no século XIX. Na verdade, quer nos anos 30, quer nos anos 60 do século XX, quer no decorrer do processo que culminou no Congresso de Manchester, em setembro de 1995, a tradição de Rochdale foi passada pelo crivo de exigentes processos de reexame e reflexão*”. [...] Portanto, o que merece destaque é o facto de ter resistido mais de um século e meio o essencial da proposta dos «Pioneiros de Rochdale», tendo-se estendido a todos os ramos e tendo alargado a sua esfera de influência a todo o mundo. A identidade cooperativa, fixada pela ACI em 1995, é, portanto, fruto de um processo de sedimentação longamente amadurecido e profundamente enraizado na experiência vivida de muitos cooperadores e de muitas cooperativas. NAMORADO, Rui. O Essencial Sobre Cooperativas. 1. Ed. - INCM: 2013. Pág. 34/35.

²³ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 145-146.

Apenas a partir de 1995, no Congresso de Manchester, é que os princípios do cooperativismo ganharam maior profundidade e aplicação universal, restando assim fixados pela mesma ACI:

1º Princípio - *Adesão livre e voluntária* - Cooperativas são organizações voluntárias abertas a todas as pessoas aptas a usar seus serviços e dispostas a aceitar as responsabilidades de sócio, sem discriminação social, racial, política ou religiosa e de gênero.

2º Princípio - *Controle democrático pelos sócios* - As cooperativas são organizações democráticas controladas por seus sócios os quais participam ativamente no estabelecimento de suas políticas e na tomada de decisões. Homens e mulheres, eleitos como representantes, são responsáveis para com os sócios. Nas cooperativas singulares os sócios tem igualdade na votação (um sócio, um voto); as cooperativas de outros graus são também organizadas de maneira democrática.

3º Princípio - *Participação econômica dos sócios* - Os sócios contribuem de forma equitativa e controlam democraticamente o capital de suas cooperativas. Parte desse capital é propriedade comum das cooperativas. Usualmente os sócios recebem juros limitados (se houver algum) sobre o capital, como condição da sociedade. Os sócios destinam as sobras aos seguintes propósitos: desenvolvimento das cooperativas, possibilitando formação de reservas, parte dessas podendo ser indivisíveis; retorno aos sócios na proporção de suas transações com as cooperativas e apoio a outras atividades que forem aprovadas pelos sócios.

4º Princípio - *Autonomia e independência* - As cooperativas são organizações autônomas para ajuda mútua, controladas por seus membros. Entretanto em acordo operacional com outras entidades, inclusive governamentais, ou recebendo capital de origem externa, elas devem fazê-lo em termos que preservem o seu controle democrático pelos sócios e mantenham sua autonomia.

5º Princípio - *Educação, treinamento e informação* - As cooperativas proporcionam educação e treinamento para os sócios, dirigentes eleitos, administradores e funcionários, de modo a contribuir efetivamente para o seu desenvolvimento. Eles deverão informar o público em geral, particularmente os jovens e os líderes formadores de opinião, sobre a natureza e os benefícios da cooperação.

6º Princípio - *Cooperação entre cooperativas* - As cooperativas atendem seus sócios mais efetivamente e fortalecem o movimento cooperativo, trabalhando juntas através de estruturas locais, nacionais, regionais e internacionais.

7º Princípio - *Preocupação com a comunidade* - As cooperativas trabalham pelo desenvolvimento sustentável de suas comunidades, através de políticas aprovadas por seus membros.²⁴

É notório, pela leitura dos princípios acima delineados, que as Sociedades Cooperativas buscam sempre a integração de seus membros, não só é que prezam pela livre adesão e vedam qualquer tipo de ato discriminatório, seja de cunho social, religioso, ou de gênero. Ademais, é

²⁴ BULGARELLI, Waldirio. As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 18-19 apud BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 176-177.

importante destacar que visam não só desenvolvimento interno e intercooperativo, como também o desenvolvimento social das comunidades em que estão inseridas.

A legislação brasileira de regência, diferente do que ocorre, por exemplo, em Portugal, não traz os princípios aplicáveis às Sociedades Cooperativas de maneira expressa, contudo, estes podem ser identificados no texto da Lei das Sociedades Cooperativas – Lei nº 5.764/71, e também através do Código Civil, muito embora não abranjam a integralidade dos princípios universais consolidados pela ACI.

Destarte, no nosso ordenamento, tomando como ponto de partida o princípio da adesão livre, tem-se a possibilidade do ingresso às cooperativas de qualquer indivíduo que esteja disposto a se submeter aos direitos e deveres delas advindos. Renato Lopes Becho destaca, dentro do princípio da adesão livre, dois pontos importantes: a voluntariedade na adesão e a abertura das cooperativas (ou princípio das portas abertas), que se materializam, na Lei das Sociedades Cooperativas, através do art. 4º, incisos I, II e IX²⁵:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

[...]

IX - neutralidade política e discriminação religiosa, racial e social;

Ainda do princípio das portas abertas, decorre a dispensa de capital social, que se encontra no artigo 1.094, inciso I, do Código Civil, uma vez que, com exceção às impossibilidades técnicas, sendo livre o ingresso de qualquer indivíduo às cooperativas, não poderiam estas sociedades se atrelarem a um capital fixo, já que os associados se vinculam a um número mínimo de quotas-partes, o que, por conseguinte, também demonstra a democratização do acesso a estas sociedades. Assim dispõe, portanto, o dispositivo citado:

Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:

I – variabilidade, ou dispensa do capital social. ²⁶

²⁵ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 149.

²⁶ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.

O segundo princípio identificável no ordenamento jurídico brasileiro, é o princípio da administração democrática, diferindo as Sociedades Cooperativas de outros modelos societários, uma vez que a partir desse princípio se entende que nas cooperativas as decisões serão tomadas pela maioria de seus membros, e não através daqueles associados que detém maior capital social. Este princípio se encontra não só no artigo 4º da Lei Geral das Sociedades Cooperativas, como também no Código Civil, no artigo 1.094. Alberto Garcia Muller diz que:

La cooperativa es una organización democrática por lo que debe responder a los intereses de sus miembros; son los asociados los que definen los objetivos y sus opiniones deben ser consideradas. Es requisito sine qua non la implicación directa de los asociados en la propia actividad que la cooperativa realiza en cumplimiento de su objeto social, no bastando la mera asunción de una participación convencional, sustentada sobre el puntual uso de los derechos políticos en los que estos sean requeridos a tal efecto.²⁷

Já através do parágrafo terceiro do artigo 24 da Lei das Sociedades Cooperativas, conseguimos identificar o terceiro princípio do cooperativismo, se tratando este do juro limitado ao capital. A partir deste princípio, mais uma vez, é necessário que se entenda que a atividade econômica não se confunde com a atividade lucrativa, portanto, nas Sociedades Cooperativas, o capital aportado tem a finalidade estrita de permitir o desenvolvimento dos serviços prestados. Nesse sentido, no nosso ordenamento jurídico, há a limitação dos juros até o máximo de 12% ao ano sobre a parte do capital integralizada pelos associados.²⁸

Conforme Renato Lopes Becho:

O capital aportado pelos associados, quando ingressam na cooperativa, servirá para alavancar e permitir as atividades para as quais a entidade foi criada. O capital será utilizado para organizar a administração, comprar ou alugar equipamentos (computadores, automóveis, mobiliário etc.), contratar pessoal (atendentes, administradores, contadores, advogados), contratar serviços (fornecimento de água, luz, telefone), adquirir ou alugar imóveis para a administração, depósito, lojas, salas etc.²⁹

Ato contínuo, clareando ainda mais o anteriormente exposto, um outro princípio do cooperativismo versa sobre a destinação de eventuais excedentes, que nada mais seria que os resultados positivos aferidos através das operações realizadas pelas cooperativas. Ao falar sobre

²⁷ MULLER, Alberto Garcia. Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria. Buenos Aires: Mérida, 2020. Pág. 93.

²⁸ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 164-166.

²⁹ Ibid., pág. 164.

este princípio, portanto, é necessário que se diferencie lucro e sobras. O lucro, somado ao custo de produção, é embutido no preço de venda de determinado produto ou serviço.³⁰

Nas cooperativas, como não há o intuito lucrativo, os custos de produção correspondem ao preço de venda *per si*, no entanto, em atenção às variações ocasionadas por fatores econômicos, é inserida uma margem de segurança nos custos de produção, que ao final, ocasionando resultados positivos, geram as sobras. Portanto, conforme a legislação brasileira (art. 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/71 e art. 1.094, inciso VII do Código Civil), eventuais sobras decorrentes de operações realizadas pelas cooperativas devem ser distribuídas aos associados, de maneira proporcional às operações por eles realizadas.³¹

Na reta final dos princípios consolidados através da legislação brasileira, temos a necessidade de promoção da educação pelas Sociedades Cooperativas, não só de seus membros, mas da sociedade como um todo. Para Rui Namorado, “*É este um princípio verdadeiramente estratégico, da maior importância como fator de legitimação social da cooperatividade e como elemento de divulgação das experiências em que se materializa*”.³² No Brasil, este princípio é explicitado a partir do art. 4º e 28º da Lei nº 5.764/71, a qual prevê a criação do Fundo de Reserva de Assistências Técnica Educacional e Social – FATES³³.

Por derradeiro, é dever das Sociedades Cooperativas praticarem a intercooperação, sendo este o último princípio positivado no nosso ordenamento jurídico, através da Lei Geral das Sociedades Cooperativas, em seu artigo 8º:

Art. 8º 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.

Parágrafo único. 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.

Becho, no entanto, destaca que a intercooperação deverá ser realizada dentro das possibilidades e vontade de cada sociedade, sempre com o intuito do desenvolvimento mútuo entre as cooperativas. O princípio da intercooperação, inclusive, pode ser reconhecido na

³⁰ Ibid., pág. 166-167.

³¹ Ibid., pág. 168-170.

³² NAMORADO, Rui. O Essencial Sobre Cooperativas. 2. Ed. - INCM: (8 agosto 2018). Pág. 47.

³³ BECHO, Renato Lopes, op. cit., pág. 172.

capacidade de interação entre as cooperativas de mesmo grau, ou mesmo na união entre elas em federações ou confederações.³⁴

1.4. O princípio da capacidade contributiva como critério para o adequado tratamento tributário

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição³⁵, impõe ao ente tributante a observância do mínimo existencial quando da instituição e cobrança de impostos. É dizer que, em vista da capacidade econômica de cada contribuinte, não pode o Estado, através do recolhimento de tributos, deixar o indivíduo em situação de miserabilidade. Conforme Becho:

No caso do princípio da capacidade contributiva, o constituinte elegeu um valor – o valor justa – para os impostos, no sentido de que cada contribuinte deve recolher os impostos de acordo com sua condição econômica, com sua capacidade de suportá-los, sem que, com a tributação, seja reduzido a uma situação incompatível com os direitos humanos, reduzindo-o à condição de penúria econômica ou de miserabilidade. Quem possui mais dinheiro deve recolher os impostos em valores superiores em relação àqueles que têm menos dinheiro. Isto é justo é o contido na Constituição Federal.³⁶

Em se tratando de Sociedades Cooperativas, por exemplo, as quais, conforme o exposto, não possuem intuito lucrativo, o princípio da capacidade contributiva configura um dos critérios para a regulamentação de um eventual tratamento tributário, bem como para o apoio e desenvolvimento do cooperativismo, que é um dever do Estado, conforme preza o art. 174, §2º da Constituição. Para o mesmo autor, inclusive, estas sociedades sequer gozariam desta capacidade

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, considerando-se que todo eventual resultado positivo das cooperativas é destinado, integralmente, para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES³⁷, e em nenhuma hipótese é

³⁴ Ibid., pág. 174.

³⁵ Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jan. 2025.

³⁶ BECHO, Renato L. Lições de Direito Tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2015. E-book. p.234-235. ISBN 9788502619678. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502619678/>. Acesso em: 13 jan. 2025.

³⁷ Rememora-se que o FATES é aquele previsto no Art. 28, inciso II, da Lei nº 5.764/71: Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir: II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício. BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico

distribuído aos sócios, não há capacidade contributiva por parte dessas sociedades. O que ocorre, então, é que valores que seriam levados ao FATES, que realiza serviços essencialmente estatais, [...], são remetidos aos cofres públicos. É como substituir o gestor do dinheiro: em vez dos dirigentes estatais, seus administradores serão os dirigentes das cooperativas. Contudo, pela proximidade da cooperativa com sua comunidade, esses valores poderiam ser melhor aproveitados se aplicados no fundo citado.

Por meio dessa sistemática, com o recolhimento de tributos, o FATES fica menor, em nada abalando a situação econômica do associado. Por isso é que as cooperativas não possuem capacidade contributiva.³⁸

Flávio Zanetti de Oliveira, é também um defensor desta ideia, ao falar sobre as contribuições sociais previstas no art. 194 da Constituição:

Ora, resta mais do que evidenciado, a partir do próprio tratamento constitucional, que as cooperativas são entes de natureza especial, não equiparáveis às demais pessoas jurídicas e, portanto, desiguais, não podendo ser instadas às contribuições sob enfoque na medida de sua suposta receita não somente por não deterem tal elemento econômico mas também porque não têm capacidade contributiva, decorrente, também do seu caráter não lucrativo.

Tais entes, sendo de natureza não lucrativa e não detendo resultados próprios, não podem ser onerados por tributo que recaia sobre o "faturamento"/"receita", posto que estão em situação desigual. Inobstante a Seguridade Social deva ser financiada por toda a sociedade, há uma diferença significativa entre as cooperativas e as demais pessoas jurídicas, consistente exatamente na desigualdade entre elas e na falta de capacidade contributiva, que impede incidência da COFINS, ao menos pela via do "faturamento"/"receita".³⁹

Entende-se, conforme o exposto, que não se pode dar às cooperativas o mesmo tratamento tributário que aquele concedido às sociedades comerciais, uma vez que as primeiras não se desenvolvem economicamente buscando auferir lucro, de modo que eventuais resultados positivos são destinados quando não aos sócios, ao FATES. Haja vista que o sistema cooperativo se sustenta em si mesmo, tributar estas sociedades para além de sua capacidade não só iria contra aos preceitos constitucionais, como também seria um impeditivo para qualquer tentativa de desenvolvimento destas associações.

1.5. Ato Cooperativo

O Ato cooperativo é uma espécie de ato jurídico e negócio jurídico⁴⁰. Remora-se que, a *lato sensu*, o ato jurídico engloba qualquer ação do indivíduo, seja ela *ex lege*, ou de caráter

das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em 13 jan. 2025.

³⁸ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 244.

³⁹ OLIVEIRA, Flávio Zanetti de. Cooperativas e Tributação. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001. Pág. 316.

⁴⁰ MULLER, Alberto Garcia. Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria. Buenos Aires: Mérida, 2020. Pág. 577.

subjetivo/autônoma/individual, abrangendo, desta maneira, os atos jurídicos *stricto sensu*, bem como os negócios jurídicos. Deste modo, a diferença substancial entre o ato jurídico (*stricto sensu*) e o negócio jurídico, é que no primeiro caso, tem-se primariamente a manifestação de vontade do indivíduo, cuja ação gera efeitos jurídicos já devidamente preestabelecidos em Lei.

Por outro lado, os negócios jurídicos correspondem à manifestação de vontade do indivíduo cuja ação produz os efeitos por ele desejado em conformidade com a Lei⁴¹. Caio Mário da Silva Pereira muito bem explica esta diferença:

Observa-se, então, que se distinguem o “negócio jurídico” e o “ato jurídico”. Aquele é a declaração de vontade, em que o agente persegue o efeito jurídico (Rechtsgeschäft); no ato jurídico *stricto sensu* ocorre manifestação volitiva também, mas os efeitos jurídicos são gerados independentemente de serem perseguidos diretamente pelo agente. [...] Todos eles são fatos humanos voluntários. Os “negócios jurídicos” são, portanto, declarações de vontade destinadas à produção de efeitos jurídicos queridos pelo agente; os “atos jurídicos *stricto sensu*” são manifestações de vontade, obedientes à lei, porém geradoras de efeitos que nascem da própria lei.⁴²

Dizer, portanto, que o Ato Cooperativo corresponde a um ato e negócio jurídico, significa que, como ato jurídico, se vincula à manifestação de vontade do cooperado, que gera efeitos já devidamente regulados pela Lei, e como negócio jurídico, se vincula à ação deste associado em conformidade e mesmo sentido de uma finalidade jurídica por Lei regulada.⁴³ Muller explica, que como ato jurídico, o Ato Cooperativo se constitui através da seguinte estrutura:

- a) Unos sujetos determinados (la cooperativa y el miembro).
- b) Voluntad libre de la persona, tanto para ingresar a la entidad como la de realizar operaciones con la misma.
- c) Capacidad legal para incorporarse a la empresa.
- d) Objeto concordante con la razón por la cual se constituyó la entidad, consiste en la posibilidad de provisionarse de bienes y servicios que presta la cooperativa.
- e) Causa, entendida como la posibilidad y facilidad de acceder a los servicios.⁴⁴

Ademais, em se tratando de negócios cooperativos, estes podem ser subdivididos em (i) negócio-fim ou principal, os quais são realizados para que se atinja a finalidade/objetivo da cooperação, muito bem expresso no art. 79 da Lei nº 5.764/71, no quais se incluem, inclusive, os Atos Cooperativos; (ii) Negócio-meio ou essenciais, que muito embora não englobem o Ato

⁴¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil – Vol. 1 - 24. ed. - Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011. Pág. 397.

⁴² Ibid., pág. 397-398.

⁴³ MULLER, Alberto Garcia, op. cit., pág. 577.

⁴⁴ Ibid.

Cooperativo, são essenciais para sua realização, sendo definidos como aqueles negócios imprescindíveis à realização dos negócios-fim/principais; (iii) Negócios auxiliares, que não estão inseridos nas cadeias produtivas da sociedade cooperativa, mas são essenciais à sua existência; e (iv) Negócios secundários ou supérfluos, que inobstante não sejam necessários à manutenção das cooperativas, podem incorrer em algum ganho não substancial.⁴⁵

Pela doutrina de Renato Lopes Becho, pode-se compreender que o Ato Cooperativo se relaciona intrinsecamente à atuação do cooperado no sistema cooperativo. Isso porque, ao se associar à uma cooperativa, o cooperado não só é responsável direto pelo desenvolvimento das atividades pela sociedade, na qualidade de sócio, mas também consumidor dos produtos ou serviços por ela prestados. Para o autor “*é condição sine qua non, na cooperativa, ser proprietário para ser consumidor, apesar de que, por força das circunstâncias, principalmente pelo mercado, pode a cooperativa operar excepcionalmente com não sócios*”.⁴⁶

A partir desta concepção, inclusive, se retiram as peculiaridades da tributação destas sociedades, uma vez que a incidência do tributo depende muitas vezes do fato de ser ou não o ato praticado pela cooperativa, um Ato Cooperativo. O Ato Cooperativo, portanto, na Lei Geral das Sociedades Cooperativas, é definido como sendo aquele praticado “*entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*”⁴⁷

Em que pese se tratar de uma exímia definição, que influenciou, inclusive, a legislação de outros países – como a Argentina, por exemplo⁴⁸ – esse dispositivo não é capaz de englobar as peculiaridades do significado do Ato Cooperativo e, conforme explica Guilherme Castro, denota a intenção do legislador em restringi-lo à uma operação interna entre cooperativas e cooperados, de modo que no Brasil, o Ato Cooperativo é um ato bilateral. Para o autor,

⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 208.

⁴⁶ *Ibid.*, pág. 179.

⁴⁷ Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.

⁴⁸ BECHO, Renato Lopes, op. cit., pág. 181.

inclusive, pautado na doutrina de Becho, a bilateralidade do Ato Cooperativo funciona como um empecilho direto para o desenvolvimento pleno das Sociedades Cooperativas.⁴⁹

Inobstante qualquer controvérsia acerca do tema, define-se ato cooperativo como sendo “*aqueles atos jurídicos dirigidos a criar, manter ou extinguir relações cooperativas, celebrados conforme o objeto social e em cumprimento de seus fins institucionais.*”⁵⁰ Enquanto um ato não cooperativo, seria um ato realizado pela cooperativa dentro do objetivo social da sociedade, no entanto, não com um cooperado, mas com um terceiro, sendo que “*o terceiro não associado é uma pessoa que realiza exatamente o mesmo que um cooperativado, porém sem fazer parte da cooperativa.*”⁵¹.

O ato não cooperativo, destaca-se, não pode gerar aos associados qualquer benefício pecuniário, uma vez que se distanciaria da finalidade não lucrativa das cooperativas⁵², e é bem exemplificado pelos arts. 85, 86 e 88 da Lei Geral das Sociedades Cooperativas⁵³:

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.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

Nesse diapasão, finalizada a análise dos elementos do Direito Cooperativo, passa-se ao exame da tributação *per se* das Sociedades Cooperativas.

2. TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

⁴⁹ Para Guilherme Castro “*Em países outros, onde o ato cooperativo é definido de modo diferente, fulcrado na unilateralidade, as sociedades cooperativas são mais desenvolvidas e cumprem melhor o seu papel social.*” Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das sociedades cooperativas. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 101.

⁵⁰ CORBELLA, Carlos Jorge. “El acto cooperativo”. III Congresso Continental de Direito Cooperativo. Rosário, Argentina. Anais ... Buenos Aires: Organização das Cooperativas das Américas – OCA, 1987. P. 122. Apud BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág 207.

⁵¹ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág 208.

⁵² BECHO, Renato Lopes. Elementos do Direito Cooperativo / Renato Lopes Becho. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 197-198.

⁵³ BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.

2.1. Do Imposto Sobre a Renda – IR

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ou simplesmente Imposto de Renda, é um dos tributos cuja instituição e cobrança são de competência da União, conforme previsto no Art. 153, inciso III, da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;⁵⁴

Entende-se por renda e proventos de qualquer natureza os “*ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, num determinado período; é a variação patrimonial positiva apurada em certo lapso de tempo*”⁵⁵, de modo que o fato gerador deste imposto, seguindo os preceitos do art. 43 do Código Tributário Nacional⁵⁶, é o acréscimo patrimonial, o qual se tratando de pessoas jurídicas, corresponde ao lucro.

Ato contínuo, ainda pelas disposições constitucionais, prevê-se a partir do art. 153, § 2º, inciso I⁵⁷, que a imposição fiscal deste tributo deverá se alicerçar nos critérios da generalidade – ou seja, com exceção à eventuais isenções e imunidades, serão contribuintes todos aqueles que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza – universalidade – que em contrário ao critério da seletividade, prevê a incidência desse imposto sobre toda e qualquer renda ou proventos, independentemente de sua origem e natureza – e progressividade – a qual

⁵⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jan. 2025.

⁵⁵ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.146. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 13 jan. 2025.

⁵⁶ Código Tributário Nacional. 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. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 fev. 2025.

⁵⁷ Constituição Federal. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jan. 2025.

determinará alíquotas progressivas⁵⁸, diretamente proporcionais à base de cálculo, ou seja, à capacidade econômica de cada contribuinte.⁵⁹

Em se tratando de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, inclusive, imperioso explicitar que a base de cálculo para este referido tributo se dará a partir do lucro real, presumido ou arbitrado⁶⁰, o que é um critério *per si* para questionar a incidência deste imposto sobre as operações realizadas pelas Sociedades Cooperativas. Neste ponto, Becho destaca que:

As sociedades cooperativas são, por definição legal, entidades sem fins lucrativos. Se a cobrança de imposto sobre a renda tem por base de cálculo a obtenção de lucro e as cooperativas não obtêm lucro, logo elas não estão sujeitas ao recolhimento de imposto sobre a renda, mesmo que a legislação assim o determine. Seria o mesmo que cobrar o imposto sobre produtos industrializados sobre a comercialização de mercadorias, ou sobre a prestação de serviços.⁶¹

Este entendimento, no entanto, é aplicado pelo Judiciário apenas quando da tributação de operações inseridas no conceito legal de ato cooperativo sendo que, considerando o disposto nos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, sobre aquelas operações realizadas com terceiros alheios à sociedade, há a plena incidência da tributação, inclusive quando destinadas a atender os objetivos sociais das cooperativas. É o que restou consolidado através do Tema Repetitivo

⁵⁸ Atualmente, as alíquotas aplicadas ao Imposto de Renda para Pessoas Físicas, seguem a tabela disposta no inciso XI, do art. 1º da Lei nº 11.482/2007, nos seguintes termos: Base de Cálculo (R\$): Até 2.259,20/ Alíquota (%): 0/ Parcela a Deduzir do IR (R\$): 0. Base de Cálculo (R\$): De 2.259,21 até 2.826,65/ Alíquota (%): 7,5/ Parcela a Deduzir do IR (R\$): 169,44. Base de Cálculo (R\$): De 2.826,66 até 3.751,05/ Alíquota (%): 15/ Parcela a Deduzir do IR (R\$): 381,44. Base de Cálculo (R\$): De 3.751,06 até 4.664,68/ Alíquota (%): 22,5/ Parcela a Deduzir do IR (R\$): 662,77. Base de Cálculo (R\$): Acima de 4.664,68/ Alíquota (%): 27,5/ Parcela a Deduzir do IR (R\$): 896,00. Já no que concerne às Pessoas Jurídicas, a alíquota é de 15%, seguindo o disposto no Art. 3º da Lei nº 9.249/1995, podendo sofrer um acréscimo de 10%, conforme o § 1º do mesmo dispositivo.

⁵⁹ COSTA, op. cit., Pág. 146.

⁶⁰ Regina Helena Costa muito bem resume estas possibilidades: *O lucro real é a regra, base de cálculo de adoção obrigatória pelas empresas que tiveram receita superior ao valor estabelecido em lei no ano--calendário, sociedades anônimas e bancos. O lucro real consiste, basicamente, no lucro líquido, com alguns ajustes, adições etc. O lucro presumido, por sua vez, é o resultante da aplicação do percentual previsto em lei sobre a receita bruta. Pode--se utilizar desse sistema a empresa que tiver receita igual ou inferior ao valor estabelecido em lei no ano--calendário. O lucro presumido corresponde a 8% da receita bruta total da empresa. O lucro arbitrado é apurado sendo conhecida ou não a receita bruta da empresa. Quando conhecida a receita bruta, apura--se o lucro arbitrado mediante a identificação do lucro presumido, aplicando--se 20% sobre esse valor. Caso não conhecida a receita bruta da empresa, aplica--se o disposto no art. 51 da Lei n. 8.981/95, que aponta diversos critérios para o cálculo do lucro arbitrado (incisos I a VIII). Não há uma ordem para a utilização de tais critérios; o Fisco tem a opção de utilizar o critério que entender mais adequado.* COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.148. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 13 jan. 2025.

⁶¹ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 285.

240/STJ⁶², através do julgamento do recurso representativo de controvérsia, REsp 58.265/SP, cujo ponto chave da decisão foi a delimitação entre atos cooperativos e não cooperativos.

Nos termos do julgado, se entenderiam como atos cooperativos apenas aqueles decorrentes da consecução do objeto social das cooperativas, praticados entre elas e seus associados ou com outras cooperativas – em sentido do disposto no Art. 79 da Lei nº 5.764/71 – de modo que as operações realizadas por estas sociedades fora desta delimitação, sofreriam incidência do imposto de renda. Conforme o voto do relator:

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.

O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).

As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de atos cooperativos, assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).

[...]

Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a *mens legislatoris* de **que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.**

Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

(REsp n. 58.265/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010.)

Ato contínuo, mesmo antes da consolidada Tese, a Súmula 262/STJ⁶³ já previa a incidência do IR sobre as aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas. Quanto ao

⁶² Tema Repetitivo 240. Situação: Trânsito em Julgado. Órgão julgador: PRIMEIRA SEÇÃO. Ramo do direito: DIREITO TRIBUTÁRIO. Questão submetida a julgamento: Questão referente à incidência de imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas Cooperativas. Tese Firmada: O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem 'ato cooperativos típicos'. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=240&cod_tema_final=240. Acesso em: 14 jan. 2025.

⁶³ SÚMULA N. 262 Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas. Primeira Seção, em 24.04.2002. DJ 07.05.2002, p. 204. Acesso em: 14 jan. 2025.

enunciado sumular, no entanto, há de se fazer a ressalva de que estão dele excepcionadas as cooperativas de crédito, sobre as quais entende-se que consideram-se atos cooperativos típicos quaisquer movimentações financeiras realizadas, inclusive eventuais aplicações:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CRÉDITO. IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DAS SOBRAS LÍQUIDAS AOS COOPERADOS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA N. 141/CARF.

1. No caso exclusivo das cooperativas de crédito, já assentou este Superior Tribunal de Justiça que o ato cooperativo típico abarca também toda a movimentação financeira das cooperativas de crédito incluindo a captação de recursos, a realização de empréstimos aos cooperados, bem como a efetivação de aplicações financeiras no mercado. Especificamente para essas sociedades, em razão de sua finalidade singular, foi excepcionada a aplicação da Súmula n. 262/STJ ("Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas"). Precedentes: AgRg no AgRg no REsp. 717.126/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.02.2010; REsp. n. 591.298/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 24.10.2004; REsp. n. 1.305.294/MG, decisão monocrática, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.05.2013.

2. O tema inclusive já foi objeto de enunciado sumular no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Súmula n. 141/CARF: "As aplicações financeiras realizadas por cooperativas de crédito constituem atos cooperativos, o que afasta a incidência de IRPJ e CSLL sobre os respectivos resultados".

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.951.158/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 25/10/2021, DJe de 28/10/2021.)

Nada obstante à jurisprudência firmada, a doutrina destaca que em vista aos princípios da isonomia e capacidade contributiva, bem como às disposições constitucionais de apoio ao cooperativismo, não seria razoável que as cooperativas, mesmo em atos realizados com terceiros, sofressem a mesma tributação que as sociedades comerciais comuns, uma vez que não visa-se o lucro, e que tais negócios jurídicos tem como finalidade o desenvolvimento e operação destas sociedades:

Pelo princípio da igualdade, bem como pelo incentivo dado ao cooperativismo pela Constituição Federal de 1988, entendemos que não pode haver uma tributação igualitária sobre esse resultado positivo com o lucro das sociedades comerciais. De fato, tributar igualmente o resultado eventual da cooperativa é tributar igualmente os desiguais. Esse resultado não é perseguido como objetivo, mas decorre de circunstâncias de mercado, ou operacionais, ou como forma de ampliar os conhecedores do sistema. Esse resultado, ressalte-se, nem vai compor, em nenhuma hipótese, o patrimônio dos associados. Por isso, falta à cooperativa a capacidade contributiva típica do imposto sobre a renda, como visto.⁶⁴

⁶⁴ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 287.

Ademais, defende-se ainda que ante à disposição expressa na Lei Geral das Sociedades Cooperativas, através do art. 87 supracitado – a qual determina que eventuais resultados positivos decorrentes de operações com terceiros, ou seja, de atos não cooperativos, devem ser destinados ao FATES – se configuraria verdadeira ofensa ao princípio da igualdade tributária. É o que defende Guilherme Castro

Mais uma vez é evidente a ofensa ao princípio da igualdade tributária, pois, além das cooperativas estarem sendo tributadas nos mesmos moldes das sociedades comerciais em geral, estão tendo que cumprir um papel que é essencial do Estado, não podendo distribuir esse resultado com os seus associados, ao passo que as demais sociedades não precisam fazer isso.⁶⁵

Computada a jurisprudência e doutrina, portanto, vê-se que até o presente momento, as Sociedades Cooperativas se encontram em desvantagem quanto ao recolhimento do Imposto de Renda, se considerados os princípios basilares da tributação, situação esta que decorre, em parte, da ausência de uma regulamentação própria ao Ato Cooperativo.

2.2. Das Contribuições Previdenciárias, PIS/COFINS e CSLL

2.2.1. Das Contribuições Previdenciárias

As contribuições previstas no art. 149, e delimitadas no art. 195 da Constituição, destinadas à arrecadação para a Seguridade Social, firmam-se no princípio da solidariedade, e podem ter natureza de taxa, quando vinculado seu pagamento à uma contraprestação estatal – como é o caso das contribuições à Previdência Social pagas pelos segurados – ou de imposto, quando se exime do Estado esta obrigação - como é o caso do PIS e COFINS devidos pelas empresas. As hipóteses de incidência desta contribuição se encontram dispostas nos diversos incisos do supracitado art. 195, que assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

⁶⁵ Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das sociedades cooperativas. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 169.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

No caso da contribuição sobre a folha de salários, prevista na Lei nº 8.212/91 – e que decorre da alínea ‘a’, inciso I, do art. 195 da CF/88 – há de se considerar que as cooperativas se organizam como empresa, e possuem empregados – os quais em linhas gerais, não se tratam de cooperados –, de forma que as relações empregatícias firmadas nesse meio são também regidas pela Consolidação da Legislação do Trabalho – CLT. É o que dispõe não só a Lei nº 5.764/71⁶⁶, como também a supracitada Lei nº 8.212/91⁶⁷.

Resta claro, por conseguinte, que as Sociedades Cooperativas não se eximem deste encargo tributário e assim como as demais empresas, devem recolher a referida contribuição nos termos do que preza o art. 22 e incisos da Lei nº 8.212/91. Em linhas gerais, a hipótese de incidência desta exação é, portanto,

A conduta de pagar ou creditar remuneração destinada a retribuir o trabalho prestado ou posto à disposição do empregador ou do contratante por segurado empregado ou por trabalhador avulso, incluídos os ganhos habituais e excluídas as parcelas indenizatórias, os ressarcimentos, os direitos intelectuais e os recolhimentos sociais.⁶⁸

Quanto à base de cálculo, esta deve, por conseguinte, “refletir a materialidade da hipótese de incidência”, constituindo-se, desta maneira, de todas as remunerações pagas ou

⁶⁶ Lei nº 5.764/71. Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados. Art. 91. As cooperativas igualam-se às demais empresas em relação aos seus empregados para os fins da legislação trabalhista e previdenciária. BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 19 jan. 2024.

⁶⁷ Lei nº 8.212/91. Art. 15. Considera-se: I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 19 jan. 2024.

⁶⁸ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário - 1ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.642. ISBN 9786559648634. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559648634/>. Acesso em: 19 jan. 2025.

creditadas no mês pelo empregador ou contratante, excetuadas as parcelas delimitadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.⁶⁹ No que concerne às cooperativas, essencialmente, às cooperativas de trabalho, era antes devida a contribuição sobre folha de salários no percentual de 15% pelas empresas que contratassem prestadores de serviços à elas vinculadas, conforme previa o inciso IV do art. 22 da referida Lei, o qual dispusera uma vez que

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Este inciso, atualmente com sua execução suspensa pela Resolução nº 10/2016 do Senado Federal, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através do julgamento do RE 595.838, vinculado ao Tema de Repercussão Geral 166. Nos termos do julgado, o referido dispositivo, para além de configurar verdadeiro *bis in idem* – uma vez que tributava o faturamento das cooperativas de trabalho – representava uma nova fonte de custeio, cuja instituição seria adstrita à Lei Complementar. O Acórdão restou assim ementado:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

⁶⁹ Ibid., p.655.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

(RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23-04-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Já se discutia, na doutrina, a inconstitucionalidade deste dispositivo ante à sua incompatibilidade com os arts. 146, III, c, e 174, § 2º, da CF/88, tal como pela ofensa ao princípio da isonomia – uma vez que empresas que realizassem a contratação de pessoal mediante empresas de cessão de mão de obra sofriam um retenção de apenas 11%, o que desestimularia a contratação via cooperativas –, de modo que o entendimento firmado pelo Excelso Pretório representou verdadeira vitória para as cooperativas.

Mantém-se, entretanto, a obrigação do pagamento adicional de 2,5% sobre a base de cálculo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, pelas cooperativas de crédito – assim como outras instituições financeiras – o que para os doutrinadores, também configura afronta ao princípio da igualdade tributária.⁷⁰

Já as contribuições para aposentadoria especial foram estendidas a cooperados filiados a cooperativas de trabalho e produção, através da Lei nº 10.666/03, e abarca aqueles contribuintes cuja atividade laboral poderia lhes causar danos à saúde ou à integridade física. Nesse diapasão, não serão todas as cooperativas sujeitas à esta tributação. Nos termos da Lei:

Art. 1º As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física.

§ 1º Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 2º Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 3º Considera-se cooperativa de produção aquela em que seus associados contribuem com serviços laborativos ou profissionais para a produção em comum de bens, quando a cooperativa detenha por qualquer forma os meios de produção.

⁷⁰ Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das sociedades cooperativas. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 217.

Deste modo, é possível perceber que quanto às contribuições previdenciárias, as cooperativas não gozam de qualquer benefício em relação às sociedades comerciais.

2.2.2. Do Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS

O Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, possuem tratamento unificado pela Lei nº 9.718/98, e decorrem do art. 149, *caput*, da CF/88. A hipótese de incidência, segundo a referida norma, é o faturamento, sendo este entendido como a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado, ao que Renato Lopes Becho se refere como “*a receita bruta das vendas de mercadoria, de serviço, ou a conjugação de ambos*”⁷¹.

Para o autor, inclusive, não poderia o PIS/COFINS incidir sobre o ato cooperativo, em vista à previsão do art. 79 da Lei nº 5.764/71, e por não haver faturamento nas operações realizadas por estas sociedades, sendo uma regra, deste modo, de não-incidência tributária. Também para Dumont Prado, esta regra prevaleceria, porquanto nas palavras deste autor:

Independentemente de se considerar como faturamento ou receita bruta a base de cálculo dessas contribuições, há que se destacar que as cooperativas, em virtude das características que lhe são peculiares, não possuem receita bruta, e tampouco faturamento, no sentido técnico que a palavra apresenta e no sentido técnico utilizado pelo constituinte para permitir a incidência de tributos, tais como os ora analisados.⁷²

A Lei Complementar nº 70/91, por outro lado, previa uma isenção deste tributo às Sociedades Cooperativas. Os dispositivos, ora revogados pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, assim dispunham:

Art. 6º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

[...]

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

⁷¹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas* / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 322.

⁷² PRADO, Flávio Augusto Dumont. *Da Inconstitucional Exigência do PIS e da COFINS das Cooperativas de crédito*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 58, p. 39, 1999. *apud* CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. *Tributação das sociedades cooperativas*. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 191.

Muito se discutiu, a partir daí, quanto à legalidade da revogação, porquanto entedia-se que os referidos dispositivos possuíam força normativa de Lei Complementar, de modo que não poderiam ser revogados por Medida Provisória. A questão, levada a julgamento pela Suprema Corte, através do RE 598.085, teve Tese firmada no sentido de que *“São legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas.”*⁷³

Do mais a mais, a questão da incidência do referido tributo se alicerça, novamente, na concepção atribuída ao Ato Cooperativo. Não só é assim, que no julgamento de outro Tema de Repercussão Geral (Tema 323/STF)⁷⁴, restou consolidado devida a incidência do PIS sobre a receita auferida pelas cooperativas de trabalho, decorrente de atos cooperativos atípicos, ou seja, firmados com terceiros não cooperados. O mesmo RE 598.085, inclusive, já delimitava essa regra de incidência:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.
2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.
3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato

⁷³ RE 598085, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06-11-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

⁷⁴ RE 599362, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-11-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

(RE 598085, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06-11-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

Com base neste entendimento, inclusive, firmou-se no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a tese de que “*Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.*”, através do Tema Repetitivo 363/STJ, repercutindo também no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011 COOPERATIVA. VENDAS A ASSOCIADOS. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. STJ. DECISÃO NO REGIME REPETITIVO. VINCULANTE. No julgamento do Resp nº 1.164.716, o STJ fixou a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”. Definido tratar-se de não incidência, é cabível o ressarcimento do crédito relacionado a tais operações com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

(CARF 10783908171201729 3302-013.015, Relator: Larissa Nunes Girard, Data de Julgamento: 25/10/2022, Data de Publicação: 02/01/2023)

Nada obstante os diversos entendimentos já firmados acerca da incidência da contribuição em análise, a questão fora mais uma vez posta em julgamento pela Corte Suprema, através do Tema 536/STF. Destarte, no julgamento do RE 672.215 busca-se questionar, mais uma vez, a incidência do PIS/COFINS e CSLL sobre o produto do ato cooperado ou cooperativo, delimitando os “*conceitos constitucionais relativos ao cooperativismo: “ato cooperativo”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”.*”

A reabertura da discussão no Judiciário não deixou de produzir efeitos no tribunal administrativo, uma vez que o CARF – que outrora reconhecia a não-incidência do

PIS/COFINS sobre atos cooperativos típicos – com a pendência de julgamento definitivo do Tema 536 pelo STF, passou a aplicar entendimento diverso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/1999 a 30/11/2004 COOPERATIVA DE CRÉDITO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INCIDÊNCIA. RECURSOS ESPECIAIS DO STJ. SOBRESTAMENTO. As Cooperativas de Crédito são instituições financeiras, cujos resultados são sujeitos à incidência da contribuição, observadas as deduções/exclusões previstas na lei. As decisões do STJ relativas à tributação sobre os atos cooperativos, ainda que proferidas sob o rito dos Recursos Repetitivos (REsp nos 1.141.667/RS e 1.164.716/MG), não vinculam este Colegiado, pois sua aplicação, para todas as Cooperativas, inclusive as de Crédito (REsp nº 1.173.577/MG), e para qualquer ato por elas praticado, está sobrestada, até o julgamento pelo STF do Tema 536, com Repercussão Geral.

(CARF 13826.000171/2005-90 9303-014.373, Relator: Semiramis de Oliveira Duro, Data de Julgamento: 19/09/2023, Data de Publicação: 04/12/2023)

O que se espera, no entanto, é que o Supremo Tribunal Federal, ao pacificar o entendimento quanto à incidência do PIS e COFINS, leve em consideração a previsão constitucional de apoio ao cooperativismo, bem como atribua maior abrangência ao conceito de ato cooperativo.

2.2.3. Da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é tratada na Lei nº 7.689/88, e decorre do art. 195, I, c, da Carta Magna. Uma vez que esta exação possui hipótese de incidência e base de cálculo idênticas àquelas pertinentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, é mister entender que as Sociedades Cooperativas não estão a ela submetidas, vez que não auferem qualquer tipo de lucro. Sendo assim, pela disposição legal do art. 111 da Lei nº 5.764/71, a CSLL apenas será devida pelas cooperativas quando incidente sobre resultados positivos de atos não cooperativos. O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, reconhecia esse tratamento tributário, determinando a não incidência desta contribuição sobre atos cooperativos típicos:

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATO COOPERATIVO TÍPICO. CSLL. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 79, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 5.764/1971. PRECEDENTES DO STJ.

1. Nos termos do art. 79 da Lei 5.764/1971, atos cooperativos são aqueles praticados entre a cooperativa e seus cooperados ou entre cooperativas associadas. O ato cooperativo, assim definido, não implica operação de mercado.
2. As cooperativas podem realizar negócios com terceiros não-cooperados, desde que observados seus objetivos sociais e disposições legais. Nessa hipótese, contudo, a própria Lei 5.764/1971 dispõe expressamente que os negócios praticados pela cooperativa com terceiros não são considerados atos cooperativos e devem ser tributados (arts. 86 e 87).

3. In casu, o Tribunal a quo acolheu os Embargos à Execução, sob o fundamento de que a Autoridade Fazendária, ao proceder ao lançamento fiscal, não fez distinção entre os atos cooperativos próprios e os não-cooperativos da cooperativa de eletrificação rural.

4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de ser indevida a cobrança da CSLL sobre atos vinculados à atividade básica da sociedade cooperativa.

5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp n. 499.581/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/9/2009, DJe de 30/9/2009.)

Em mesmo sentido encontra-se a jurisprudência recente do CARF, o qual, inclusive, firmou o enunciado sumular nº 83, o qual dispõe que *“O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004”*. Senão, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004 SOCIEDADES COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO PELA CSLL DE ATOS COOPERATIVOS. Conforme Súmula CARF nº 83, “o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004” SOCIEDADES COOPERATIVAS. OPERAÇÕES VINCULADAS A ATOS COOPERATIVOS E A ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SEGREGAÇÃO. COEFICIENTE DE PROPORCIONALIZAÇÃO. Apenas as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não-cooperativos, cujos valores não possam ser discriminados diretamente em cada uma dessas categorias, deverão ser segregadas por meio de coeficiente de proporcionalização composto a partir de bases uniformes. O resultado financeiro determinado na Súmula 262 do STJ não é a diferença entre receitas e despesas financeiras, mas o resultado positivo obtido pela aplicação financeira.

(CARF 10925.002407/2006-05 1402-006.240, Relator: Antonio Paulo Machado Gomes, Data de Julgamento: 18/11/2022, Data de Publicação: 02/01/2023).

Entretanto, com a pendência do julgamento do Tema 536/STF – o qual busca delimitar a incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo –, no Supremo Tribunal Federal, eventuais recursos interpostos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça vêm sendo sobrestados, até que se firme entendimento definitivo sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATOS COOPERADOS TÍPICOS. INAPLICABILIDADE DO TEMA 177/STF. RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA NO TEMA 536. INTERPRETAÇÃO DOS ARTS. 1.040 E 1.041 DO CPC. DEVOLUÇÃO E SOBRESTAMENTO DO ESPECIAL NA INSTÂNCIA DE ORIGEM. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os embargos de declaração têm âmbito de cognição restrito às hipóteses do art. 1.022 do Código de Processo Civil, quais sejam, esclarecer obscuridade, eliminar contradição, suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e/ou corrigir eventual erro material.

2. De fato, o Tema 177/STF não é aplicável ao caso em exame, cuja controvérsia se resume a debater ato praticado em serviços típicos das cooperativas. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.932.184/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 30/10/2023, DJe de 3/11/2023; REsp n. 784.996/SC, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19/5/2020, DJe de 27/5/2020; REsp 389.282/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/02/2018.

3. O STF reconheceu repercussão geral quanto ao conceito de ato cooperativo, receita cooperativa e ato com o cooperado, suscitando o debate sobre a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de atos cooperativos realizados em atividade típica (Tema 536).

4. A possibilidade de que o julgamento do recurso possa influenciar a solução de casos semelhantes tem levado os Ministros da Primeira Seção a determinar o retorno dos autos à instância de origem em casos semelhantes, a fim de aguardar a definição da tese. Em razão da aderência da hipótese ao Tema, adota-se o mesmo entendimento.

5. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para tornar sem efeito os julgados anteriores e determinar a devolução dos autos à instância de origem, com a devida baixa, até o julgamento do paradigma e submissão da tese ao juízo de conformidade.

(EDcl no REsp n. 812.948/MG, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Segunda Turma, julgado em 27/11/2024, DJe de 2/12/2024.

Deste modo, diante da natureza das atividades realizadas pelas cooperativas, de teor não lucrativo, espera-se que seja mantido o entendimento ora sedimentado.

2.3. Do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS é uma exação de competência estadual, conforme preza o art. 155, II, da Constituição Federal, estando disciplinado principalmente na LC nº 87/96. Trata-se de um imposto indireto, uma vez que o ônus econômico é suportado pelo consumidor final, ou seja, *“o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria e do serviço e, assim, o contribuinte de jure transfere o respectivo encargo ao contribuinte de facto – o adquirente da mercadoria ou do serviço.”*⁷⁵

É ainda um imposto não cumulativo, porquanto o imposto devido em uma operação será deduzido na operação posterior, conforme preza o § 2º, I, do art. 155 da Carta Magna, o ICMS *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*. O art. 2º da LC nº 87/96, seguindo as

⁷⁵ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.155. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 19 jan. 2025.

disposições previstas no art. 155, XII da Constituição, determina as hipóteses de incidência deste tributo, cuja base de cálculo restará determinada através do art. 8 e 13 da mesma Lei Complementar.

A alíquota do ICMS poderá ser seletiva, o que significa dizer que um ente estatal poderá determinar diferentes alíquotas para diferentes produtos ou serviços, considerando sua essencialidade. Para Regina Helena

Logo, a exigência do ICMS há de ser modulada consoante o grau de essencialidade da mercadoria ou serviço: quanto mais essenciais forem, menor deve ser a tributação; quanto menos essenciais, o imposto deve atingir as respectivas operações e prestações com maior intensidade. A essencialidade, assim entendida como a elevada importância da mercadoria ou serviço para o consumo, é o critério em função do qual a tributação pelo ICMS será modulada.

Relembre--se que a seletividade pode ser obtida quer pela diferenciação ou progressividade de alíquotas, quer por variações de base de cálculo, ou, ainda, pela instituição de incentivos fiscais. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas.⁷⁶

Ato contínuo, o sujeito passivo do imposto, conforme o art. 4º da LC 87/96, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviço. Neste ponto, pode-se iniciar o estudo da incidência do ICMS sobre as operações realizadas por Sociedades Cooperativas, cujo enfoque são as cooperativas de consumo, nas quais os cooperados se reúnem para realizarem compras a menor custo. Nos dizeres de Renato Lopes Becho:

As cooperativas de consumo são aquelas em que as pessoas se reúnem para formar uma sociedade que realize as compras (daí serem chamadas também de cooperativas de compras em comum) de interesse do grupo, no atacado, vendendo-lhes no varejo. Permite, dessa forma, a supressão de uma etapa da cadeia econômica e, com isso, obtendo, os associados, uma redução nos custos de aquisição individual.

Nessa esteira, da análise do enunciado do art. 4º da referida lei complementar, se deve entender que a operação de circulação de mercadorias referida não pode ser meramente material, mas sim jurídica, ou seja, deve haver a mudança de titularidade do bem. Essa premissa afasta, por exemplo, a incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, entendimento que deu azo à Súmula 166/STJ. Na explicação de Solon Sehn:

A incidência do ICMS sobre operações mercantis demanda a ocorrência de uma circulação jurídica do bem, ou seja, a transferência do domínio da mercadoria.

⁷⁶ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.156. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 19 jan. 2025.

Isso é amplamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência. Os precedentes do STF, como destacado na ADI 4.565, têm reafirmado ao longo dos anos que: “a competência atribuída, com base no art. 155, II, da Constituição, para a instituição do ICMS compreende somente a circulação jurídica de mercadorias, entendida como a transferência de propriedade destas.”⁷⁷

O que determinaria, portanto, se há ou não a incidência do imposto sobre as operações realizadas por cooperativas, é se esta operação decorreu ou não de um Ato Cooperativo, rememorando, nos termos do parágrafo único do art. 79, que este determinado ato não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Para Lopes:

As cooperativas de consumo serão contribuintes do ICMS quando praticam atos atípicos, atos não cooperativos. Nesses casos, não haverá nenhuma variação nos critérios da norma tributária em exame. Nesses negócios, tais sociedades agirão como comerciantes.

Porém, quando as cooperativas praticam atos típicos, não estariam praticando atos de mercado, como corretamente determinou a Lei nº 5.764/71, em seu art. 79, parágrafo único. Não serão, nesses casos, comerciantes.

Mas para além, a não incidência do ICMS sobre os atos cooperativos, decorre da premissa de que não há, nas operações realizadas entre cooperativas e seus cooperados, a transferência jurídica da propriedade, a mudança de titularidade dos produtos objeto destas operações, de modo que as cooperativas atuam como uma espécie de consumidor final. Nestas sociedades, portanto, haveria um “ato de distribuição”, e não um ato de circulação de mercadorias.⁷⁸

Na hipótese do bem trafegando da cooperativa para o cooperativado, ele não saiu da esfera patrimonial deste. Isso porque a cooperativa funciona como uma *longa manus*, uma extensão de seu patrimônio [...]. Ocorreu, na espécie, o mesmo que a remessa de mercadorias de uma matriz para uma filial, visto que o bem não sofreu transferência de titularidade, sendo, então, uma circulação juridicamente irrelevante do ponto de vista da tributação pelo ICMS.⁷⁹

Ademais, mister destacar o próprio conceito de mercadoria, a qual em síntese, trata-se de um produto destinado à obtenção de lucro – sendo este um dos quesitos para a incidência da exação em análise – o que não ocorre, no entanto, com as cooperativas. Conforme a doutrina

O ICMS sobre operações mercantis só incide quando o objeto mediato do negócio jurídico for uma mercadoria, ou seja, uma categoria de produtos que abrange

⁷⁷ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário - 1ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.520. ISBN 9786559648634. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559648634/>. Acesso em: 21 jan. 2025.

⁷⁸ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 352-353.

⁷⁹ Ibid., pág. 350.

apenas os bens móveis adquiridos para fins de revenda lucrativa por um empresário comerciante.⁸⁰

Resumindo, se os bens móveis que passam da cooperativa para o cooperativado não são mercadorias, já que não possuem a destinação própria do comércio em que seriam negociadas para gerar lucro ao seu proprietário, e se o ICMS tributa as operações de circulação de mercadoria, logo não podem ser tributados por esse imposto os bens móveis que circulam em tais cooperativas.⁸¹

Nesse sentido, conforme já sedimentado, as cooperativas tratam-se de sociedades eximidas do intuito lucrativo, de modo que eventuais sobras decorrentes das operações realizadas são devolvidas aos cooperados. Nas cooperativas de consumo, por conseguinte, não há a venda de produtos com finalidade lucrativa, mas tão somente seu repasse aos cooperados a preço de custo, de modo que não haveria base de cálculo para incidência do imposto em referência⁸². Conforme Geraldo Ataliba:

Se na passagem de bens da cooperativa para o cooperado não há lucro, mas simples sobrepreço remuneratório de serviço [...], dada a identidade de fins e interesses da cooperativa e do cooperado, porque aquele age em nome deste, então a tributação desta diferença de preço não pode ser confundida com valor agregado em operação mercantil.⁸³

A jurisprudência dos tribunais superiores⁸⁴ acerca do assunto, embora escassa, vai de encontro ao entendimento acima exposto, considerando válida a incidência do ICMS mesmo sobre atos cooperativos em sentido estrito. No entanto, melhor sorte encontram as cooperativas nos tribunais estaduais, os quais reconhecem a não incidência do tributo sobre as operações realizadas entre cooperativas e seu associados:

Agravo de instrumento. Execução fiscal. Incidência de ICMS. Cooperativas. Responsabilidade solidária dos sócios. Os atos cooperativos se dão entre a cooperativa e seus associados e não configuram operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Contudo, não há incidência de ICMS na circulação de mercadorias entre as cooperativas ou entre a cooperativa e seus cooperados, desde

⁸⁰ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário - 1ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.522. ISBN 9786559648634. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559648634/>. Acesso em: 26 jan. 2025.

⁸¹ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 359.

⁸² Ibid., pág. 360.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. “Parecer”. *ICM & ato cooperativo*, Obra conjunta. Porto Alegre: Edições Fecotrigo, 1978. P. 72-73. *Apud*. BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 361.

⁸⁴ No STJ: REsp n. 243.882/RS, relator Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 12/3/2002, DJ de 24/6/2002, p. 194; EREsp n. 38.815/SP, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, julgado em 26/2/1997, DJ de 12/5/1997, p. 18750, e; REsp n. 19.567/SP, relator Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 8/4/1992, DJ de 1/6/1992, p. 8030.

Já no STF: RE 79362, Relator(a): BILAC PINTO, Primeira Turma, julgado em 20-05-1977, DJ 13-06-1977 PP-03900 EMENT VOL-01062-01 PP-00217; RE 82322, Relator(a): BILAC PINTO, Tribunal Pleno, julgado em 19-05-1977, DJ 01-07-1977 PP-04451 EMENT VOL-01063-08 PP-02429, e; RE 90005, Relator(a): RAFAEL MAYER, Primeira Turma, julgado em 20-03-1979, DJ 19-04-1979 PP-03065 EMENT VOL-01128-03 PP-00776.

que a operação esteja ligada ao objetivo social e ausente a atividade lucrativa, mas quando não comprovado tal fato há incidência do ICMS, visto que somente os atos tipicamente cooperativos gozam do benefício da não incidência tributária. Recurso não provido.

(TJ-RO - AI: 08032829720188220000 RO 0803282-97.2018.822.0000, Data de Julgamento: 17/04/2019)

REMESSA OFICIAL E APELO DE AMBAS AS PARTES. AUSÊNCIA DE PREPARO. DESERÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. PRELIMINAR. SOBRESTAMENTO DO FEITO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. DESNECESSIDADE. PEDIDO GENÉRICO. AUSÊNCIA. ATO COOPERATIVO. OBJETIVO SOCIAL. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

1. O preparo é requisito objetivo de admissibilidade da apelação e sua falta acarreta a deserção, impondo-se o não conhecimento.
2. O reconhecimento da repercussão geral, nos Autos do Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, não constitui óbice ao julgamento da demanda por este Tribunal, uma vez que, somente em caso de interposição de recurso extraordinário haverá necessidade de sobrestamento do feito até o exame da questão controvertida pelo Supremo Tribunal Federal.
3. O pedido da demanda não é genérico quando os pedidos contidos na exordial são claros, podendo-se aferir quais os atos cooperativos que se pretende a isenção do ICMS.
4. O ato cooperativo é aquele perpetrado entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas, desde que seja imbuído pelo fim social da cooperativa, não configurando operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.
5. Não pode incidir o ICMS na circulação de mercadorias entre as cooperativas ou entre a cooperativa e seus cooperados, desde que a operação esteja ligada diretamente ao seu objetivo social e que esteja ausente a intenção de lucros.
6. Se o autor foi sucumbente em parte mínima, o réu deve arcar com o ônus da sucumbência em sua integralidade.
7. Revelando-se a fixação dos honorários advocatícios em conformidade com o art. 20, § 4º, do CPC, impõe-se a sua manutenção.
8. Recurso da autora não conhecido. Recurso do Distrito Federal conhecido e desprovido. Remessa necessária conhecida e desprovida. Preliminar rejeitada.

(TJ-DF - APO: 20120111593685, Relator: SANDOVAL OLIVEIRA, Data de Julgamento: 30/04/2015, 5ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 06/05/2015 . Pág.: 292)

Nada obstante, enquanto ausente a Lei Complementar prevista pelo art. 146, III, “c”, da Constituição, caberia aos Estados-membros, a fim de apoiar o desenvolvimento regional das cooperativas, se valerem da sua competência residual para determinar hipóteses de não-incidência bem como conceder isenções aos atos cooperativos. Não à toa, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 81, no sentido de que “*As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais.*”, cujo julgado paradigma, o mesmo RE 598.085, já citado anteriormente, destacou que

O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT [...].

O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitária [...].

O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88.⁸⁵

No entanto, em se tratando de ICMS, os entes federativos se encontravam adstritos à celebração de convênios inter-regionais⁸⁶ para dirimir acerca da concessão de benesses fiscais, de modo que mesmo políticas de apoio ao cooperativismo devem receber o aval de outras unidades da federação. Este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, consolidado através da ADI 2811 e ADI 429:

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. POLÍTICA ESTADUAL COOPERATIVISTA. LEI 11.829/2002 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INICIATIVA PARLAMENTAR. ATRIBUIÇÕES E COMPOSIÇÃO DE ÓRGÃOS E ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INICIATIVA RESERVADA AO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. CF/1988, ART. 61, § 1º, II, 'E'. ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CF, 155, § 2º, XII, 'G'. NECESSIDADE DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO CONJUNTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL.

1. Constitucionalidade da instituição de política cooperativista no âmbito estadual, a ser estimulada pelo Poder Público, por conferir eficácia ao art. 174 da Constituição Federal.
2. É competência privativa do Chefe do Poder Executivo, conferida pelo art. 61, § 1º, II, e, da CF/1988, a iniciativa de lei que verse sobre alterações na estrutura da Administração Pública.
3. A imposição do Poder Legislativo ao Executivo do dever de conceder estímulos creditícios colide com o princípio constitucional da separação dos poderes.
4. O condicionamento da participação das cooperativas em processos licitatórios à apresentação de certificado de registro no Sindicato e Organização das Cooperativas do Estado malferia a garantia da liberdade de associação sindical, consagrada no art. 8º, V, da Lei Maior.
5. Na ausência da lei a que se refere o art. 146, III, c, da Constituição, que estabelece que lei complementar disporá sobre o adequado tratamento do ato cooperativo, os Estados-Membros podem exercer sua competência residual de forma plena, inclusive

⁸⁵ RE 598085, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06-11-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

⁸⁶ A Constituição Federal, através do art. 155, § 2º, XII, 'g', prevê que caberá à Lei Complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados." Deste modo, nos termos da Lei, eventuais benesses fiscais só poderão ser concedidas mediante convenção entre os entes estaduais. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 jan. 2025.

instituinto isenção de tributos estaduais para operações entre cooperativas, como fez o art. 16 da Lei Estadual 11.829/2002. Todavia, a norma deve receber interpretação conforme para excluir do seu alcance o ICMS, uma vez que, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais relativos a esse imposto dependem de prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal.

6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 6º, do parágrafo único do art. 10; e dos arts. 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20 e 21, bem como dar interpretação conforme ao art. 16, para excluir do seu alcance o ICMS, todos da Lei 11.829, de 5 de setembro de 2002, do Estado do Rio Grande do Sul.

(ADI 2811, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25-10-2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 06-11-2019 PUBLIC 07-11-2019)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. DISPOSITIVOS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ QUE DISCIPLINAM TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE ATO COOPERATIVO E CONCEDEM ISENÇÃO DE ICMS EM HIPÓTESES QUE ESPECIFICAM.

1) A FALTA DE LEI COMPLEMENTAR DA UNIÃO QUE REGULAMENTE O ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO PRATICADO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS, (CF, ART. 146, III, "C"), O REGRAMENTO DA MATÉRIA PELO LEGISLADOR CONSTITUINTE ESTADUAL NÃO EXCEDE OS LINDES DA COMPETÊNCIA TRIBUTARIA CONCORRENTE QUE LHE É ATRIBUÍDA PELA LEI MAIOR (CF, ART. 24, PAR-3.).

2) ISENÇÃO FISCAL BENEFICIANDO O RESTRITO UNIVERSO DOS PORTADORES DE DEFICIÊNCIA FÍSICA: PREJUÍZO QUE NÃO SERIA IRREPARAVEL, QUER POR SEU VULTO, QUER PELA IMPOSSIBILIDADE DE FUTURA RECUPERAÇÃO.

3) SEJA EDITADO O CONVENIO A QUE ALUDE O ART. 34, PAR-8., DO ADCT-CF-1988, A SUSPENSÃO CAUTELAR DAS NORMAS DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE DISPONHAM EM SENTIDO CONTRARIO, ENCONTRA FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SITUAÇÕES ANALOGAS (ADIN. N 84 E ADIN. N 286). LIMINAR DEFERIDA EM PARTE PARA SUSPENDER A EFICACIA DO ART. 193 E SEU PARAGRAFO ÚNICO, ART. 201 E SEU PARAGRAFO ÚNICO, PARAGRAFO ÚNICO DO ART. 273 E INCISO III DO ART. 283 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ.

(ADI 429 MC, Relator(a): CELIO BORJA, Tribunal Pleno, julgado em 04-04-1991, DJ 19-02-1993 PP-02031 EMENT VOL-01692-01 PP-00147)

Portanto, depreende-se que quanto ao imposto sobre circulação de mercadorias, caberia a cada Estado, no âmbito de suas competências, e mediante acordo prévio para com os demais, de modo a apoiar o desenvolvimento das cooperativas, instituir isenções à estas sociedades quando do repasse de produtos aos seus cooperados, considerando, no mínimo, a não-incidência do tributo sobre o ato cooperativo.

2.4. Do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, é um tributo de competência municipal, previsto no art. 156, inciso III, da Constituição Federal e delimitado na Lei Complementar nº 116/2003, a qual determina sua hipótese de incidência, alíquota e base de cálculo. Nesta senda, são passíveis de tributação os serviços prestados a terceiros, de forma habitual, com onerosidade, e que não constituam uma relação de emprego⁸⁷, de modo que para sua incidência, necessariamente deverá haver a pretensão de obter lucro, por parte do prestador.

As cooperativas, por natureza e definição legal, prestam serviços aos seus associados, no entanto, são vários os critérios que determinariam a não incidência do ISSQN. O primeiro, e mais complexo, se refere ao fato de que a incidência deste imposto possui como requisito intrínseco que a prestação de serviços seja a terceiros, o que *in casu*, não ocorreria com as cooperativas porquanto seus associados/cooperados são para além de clientes, também seus sócios, constituindo ambos uma unidade indissociável. Não só é que não há, por parte do cooperado, a realização de um pagamento aos serviços prestados pelas cooperativas, mas tão somente um aporte com finalidade de cobrir os custos dos serviços desenvolvidos, os qual, inclusive, é “reembolsado” ao associado quando incorrer em saldo positivo (sobras).⁸⁸

Ato contínuo, os serviços prestados pelas cooperativas a seus associados não geram lucro, e por assim ser, uma vez que o preço do serviço é a base para o cálculo do ISSQN, um serviço não-lucrativo ou que não gere proveito econômico, não daria azo à incidência deste tributo, de maneira que o Ato Cooperativo não seria passível de tributação. Lado outro, aqueles atos praticados por estas sociedades com terceiros não associados, e que aí sim geram certo proveito econômico, estariam inseridos na hipótese de incidência da exação. Conforme Anna Emília Cordelli Alves

Portanto, o ato cooperativo, praticado entre cooperados e cooperativa e entre duas ou mais cooperativas, não se encaixa na regra matriz constitucional e legal do ISS, mais precisamente no aspecto material, no núcleo da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços.

Assim, na falta de um de seus aspectos (no caso o aspecto material), não haverá hipótese de incidência apta a dar nascimento ao fato imponible do ISS.

⁸⁷ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.163. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 26 jan. 2025.

⁸⁸ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 375-383.

Por seu turno, o ato externo ou ato praticado pelas cooperativas, quando se configure como prestação de serviços a terceiros, com caráter negociai, estará sujeito ao ISS municipal.⁸⁹

Por derradeiro, deve-se ainda desassociar a prestação de serviço realizada pelas cooperativas daquela realizada pelos cooperados individualmente, de maneira que se o associado recolhe o ISSQN por conta própria, caso houvesse também o recolhimento pela sociedade cooperativa, ocorreria uma dúplice tributação. Explica Marco Túlio de Rose:

Como regra geral, até agora a desafiar exemplos que a desautorizem, pode-se dizer que toda vez que o cooperado é o prestador, não será a cooperativa quem prestará. Neste passo, guarda relevância distinguir se está se tratando de serviços individuais ou coletivos, pois, seguramente, ficará bem mais fácil argumentar que serviços individualmente prestados, com responsabilidade própria do prestador, não podem jamais ser realizados por uma entidade coletiva, tanto quanto, o Código Civil não nos deixa mentir, não se pode confundir a pessoa jurídica com a figura dos seus integrantes.⁹⁰

O REsp 1213479/AL julgado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ilustra bem o entendimento acima exarado, porquanto considera não incidente o ISSQN sobre a prestação de serviço realizada pela cooperativa, seja pela ausência de tipicidade, seja pela gratuidade do serviço, analisando-se, naturalmente, se o ato praticado é ou não um ato cooperativo (conforme se infere também através do AgRg no REsp n. 1.102.763/SP). Vejamos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATO COOPERATIVO CARACTERIZADO. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO COM TERCEIROS. ARTIGO 79 DA LEI Nº 5.764/71.

1. A Corte de origem considerou que os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos e não pela cooperativa, que apenas repassa aos associados os recursos pagos pelos planos/seguros/convênios de saúde. Nesse contexto, deve-se admitir tão somente a incidência do ISS sobre os serviços prestados pelos associados (valor fixo), consoante disposto no art. 9º, parágrafo único, do DL 406/68.

2. Não é possível a tributação pelo ISS sobre a atividade prestada pela cooperativa - recebimento dos valores pagos pela prestação dos serviços, posteriormente repassados aos cooperados com as deduções das despesas operacionais - quer pela absoluta ausência de tipicidade (aspecto material), já que não há, nem nunca houve, previsão de incidência do imposto sobre essa atividade em quaisquer das listas anexas até hoje elaboradas (DL 406/68, LC 56/87 ou LC 116/03); quer pela gratuidade do serviço (aspecto dimensível), que obsta a quantificação do imposto por ausência do elemento "preço".

3. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.213.479/AL, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 9/11/2010, DJe de 23/11/2010.)

⁸⁹ ALVES, Anna Emília Cordelli. Cooperativas e Tributação. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001. Pág. 330.

⁹⁰ ROSE, Marco Túlio de. Cooperativas e Tributação. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001. Pág. 335.

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA.NÃO-INCIDÊNCIA DE ISSQN EM ATOS COOPERADOS. ART. 79 DA LEI N. 5.769/1971. PRECEDENTES. REENQUADRAMENTO FÁTICO. MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ.

1. Discute-se nos autos a incidência de ISSQN sobre atos praticados por cooperativa médica considerados nas instâncias ordinárias como tipicamente cooperativos.
2. A sujeição à incidência do ISSQN dá-se apenas nos atos não-cooperados, ou seja, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da prestação de serviços a terceiros, o que in casu não ocorreu.
3. "A embargada repassa os valores recebidos dos pacientes aos médicos-cooperados, pelos serviços por eles prestados, o que configura ato cooperado (art. 79 da Lei 5.769/1971) e afasta a incidência do ISS. Não se trata de venda ou administração de planos de saúde." (EResp 622.794/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28.10.2009, DJe 6.11.2009.)
4. Contrariar o enquadramento feito pelas instâncias originárias, de que os serviços tributados dizem respeito a atos tipicamente cooperados, porquanto não há a prestação de serviços pela cooperativa diretamente a terceiros, para efeito de análise de eventual violação do artigo 79 da Lei n. 5.764/71, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp n. 1.102.763/SP, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 3/12/2009, DJe de 15/12/2009.)

Na mesma linha, é o entendimento dos Tribunais Estaduais:

PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA ISS. SOCIEDADE COOPERATIVA. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS.

1. De acordo com a Lei 5.764/71, a cooperativa é sociedade sem fins lucrativos, constituída unicamente para prestar serviços aos seus associados, sendo o ato cooperativo entendido apenas como aquele praticado entre as cooperativas e seus associados e pelas cooperativas quando associadas.
2. A Colenda Corte Superior de Justiça vem decidindo que as cooperativas prestadoras de serviços, organizadas sem fins lucrativos, não estão obrigadas ao recolhimento do ISS, uma vez que os verdadeiros contribuintes são os seus associados.
3. Quando a cooperativa faz a compra e venda de determinada partida de grãos de seus associados a fim de formar um lote maior para vender a determinada empresa compradora, o faz no interesse exclusivo do associado, que, por sua vez, recebe todo o produto da venda.
4. Recurso não provido.

(TJ-DF 07039262420208070018 DF 0703926-24.2020.8.07.0018, Relator: MARIO-ZAM BELMIRO, Data de Julgamento: 02/09/2021, 8ª Turma Cível, Data de Publicação: Publicado no DJE : 16/09/2021 . Pág.: Sem Página Cadastrada.)

Inegável, portanto, que não poderia a municipalidade fazer incidir o imposto em referência sobre a prestação de serviço realizada pelas cooperativas – exceto quando se tratasse de um ato não cooperativo – uma vez que é uníssono o entendimento da doutrina, bem como da jurisprudência, quanto à ausência de critérios necessários à tributação.

2.5. Das hipóteses de não-incidência, imunidade e isenção, e sua relação com a tributação das Sociedades Cooperativas.

Em poucas palavras, a imunidade decorre de uma regra constitucional a qual veda a tributação, enquanto a isenção é a dispensa ao pagamento de determinado tributo concedida por Lei. Já a não incidência, decorre da ausência de previsão legal quanto à obrigação tributária, e muito se discute na doutrina, a partir de qual dessas espécies de “não tributação”, se daria o adequado tratamento tributário previsto na Constituição às Sociedades Cooperativas⁹¹.

Conforme leciona Regina Helena Costa, imunidade é:

A exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extrafvel, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁹²

Assim, as imunidades podem ser subjetivas, quando atribuídas a determinadas pessoas em razão de sua natureza jurídica – como é o caso da imunidade recíproca entre os entes federativos –, bem como podem ser objetivas, quando outorgadas em razão de fatos, bens ou situações jurídicas, cujo exemplo mais claro é a vedação à instituição de impostos sobre livros e periódicos, por exemplo⁹³. Ainda, podem ser mistas, quando dotadas tanto do aspecto objetivo, nas palavras de Schoueri “*porque conferidas em função de uma realidade de fato*”, quanto do aspecto subjetivo, uma vez que, conforme o mesmo autor “*abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na sua parcela que esteja ligada a tais realidades de fato.*”⁹⁴

Sem distinção quanto à sua natureza, no entanto, fato é que as imunidades possuem disposição expressa na Constituição Federal, estando as recíprocas, por exemplo, no rol do art. 150, inciso VI. Destarte, não se retira do texto constitucional qualquer imunidade outorgada às Sociedades Cooperativas, de modo que o adequado tratamento tributário ao Ato Cooperativo previsto no art. 146, III, ‘c,’ da Carta Magna não poderia ser assim considerado. Conforme aduz Lopes Becho “*Quando o constituinte quis conceder imunidade a alguém ou a algum bem (como*

⁹¹ BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

⁹²COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.123. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

⁹³ SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.251. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

⁹⁴ Ibid., Pág. 251.

aos templos de qualquer culto), ele o fez expressamente, insculpindo a imunização à tributação notadamente no artigo 150.”⁹⁵

E completa Guilherme Castro:

Não há na Carta Magna qualquer previsão de imunidade tributária para as sociedades cooperativas, como também, não existe imunidade para o ato cooperativo, pois este não é o fim instituído pela expressão adequado tratamento tributário. Definitivamente o adequado tratamento tributário não se revela como uma regra de imunidade.⁹⁶

Lado outro, a isenção, diferente da imunidade, não decorre do texto constitucional, mas sim de uma lei, se tratando, pois, de uma “*restrição infraconstitucional à cobrança de tributos*”⁹⁷, e também podem ser objetivas – quando concedidas em razão de um objeto –, ou subjetivas – quando concedidas em razão de pessoas –, de maneira que devem se alicerçar no interesse público, se tratando, inclusive, de um instrumento para a extrafiscalidade, porquanto podem ser meios para concretização de fins sociais, econômicos e de interesse público⁹⁸.

A isenção, em que pese possuir pontos em comum com a imunidade, com esta não se confunde, de modo que

Imunidade é a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, a qual confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.³⁷² Já a isenção tem por fonte a lei, configurando norma impeditiva do exercício dessa mesma competência em determinadas situações.⁹⁹

Sendo assim, enquanto ausente a Lei Complementar que regulasse a tributação das Sociedades Cooperativas, poderia a isenção ser utilizada como instrumento de apoio ao cooperativismo, sendo outorgado a cada ente tributante, no uso de suas competências, conceder incentivos fiscais à determinados atos cooperativos ou às Sociedades Cooperativas *per si*. Conforme bem resumiu Guilherme Castro:

Adequado [tratamento tributário] realmente não é uma isenção, pois, por estar no altiplano do sistema jurídico brasileiro, deveria então ser imunidade, o que também não é, como já analisado. Adequado tratamento tributário é uma autorização constitucional ao legislador complementar para que dê um tratamento ajustado às cooperativas, levando-se em conta as peculiaridades deste modelo societário, sendo

⁹⁵ BECHO, Renato Lopes, op. cit., pág. 233.

⁹⁶ Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. Tributação das sociedades cooperativas. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pág. 137.

⁹⁷ BECHO, op. cit., pág. 232.

⁹⁸ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.123. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

⁹⁹ Ibid., Pág. 123.

que isso pode ocorrer por meio de isenções totais ou parciais, mas, não necessariamente somente por meio disso.¹⁰⁰

Por derradeiro, em se tratando de não-incidência, tem-se “*a ausência de norma legal que defina uma ocorrência como passível de tributação*”¹⁰¹. Em resumo, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, a “*incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador para dar nascimento à relação tributária*” enquanto a não incidência “*revelará situação igualmente compreendida no campo da competência, mas deixada de lado pelo legislador no momento da descrição da hipótese.*”¹⁰²

Nesse sentido, para que se atinja a finalidade prevista constitucionalmente, de um tratamento tributário adequado ao ato cooperativo, faz-se mister a interpretação conjunta do art. 146, III, ‘c,’ da Constituição, ao art. 174, parágrafo segundo, da Lei Maior, que em linhas gerais, estabelece o dever estatal de prestar estímulo ao cooperativismo. Conforme Becho:

É de supor que o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas seja uma legislação que reconheça suas características próprias: admita várias hipóteses de não incidência, como poderá confirmar outras de incidência, que identifique as características de cada tipo de cooperativa; e, além disso, que cumpra a determinação constitucional de tratamento incentivado e mais benéfico.¹⁰³

Destarte, o que se tinha na conjuntura atual, é que certos tributos, como a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, seguiam regras de não-incidência tributária, enquanto outros, como é o caso do ICMS, dependiam de isenções para serem retirados da carga tributária suportada pelas cooperativas. Fato é, no entanto, que diante da inexistência de uma norma jurídica específica que atendesse ao supracitado art. 146, III, ‘c,’ da Constituição, as cooperativas se viam, por vezes, dependentes do sistema judiciário para resolução de imbróglios quanto à sua tributação, principalmente diante da estrita interpretação do ato cooperativo.

A situação poderá ser alterada, noutra senda, através da nova perspectiva quanto ao regime fiscal destas sociedades dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023¹⁰⁴, a qual

¹⁰⁰ CASTRO, op. cit., pág. 146.

¹⁰¹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas* / Renato Lopes Becho. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Pág. 225.

¹⁰² SCHOUERI, Luís E. *Direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. p.133. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

¹⁰³ BECHO, op. cit., pág. 234-235.

¹⁰⁴ A Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou o Sistema Tributário Nacional, fazendo constar, a partir do art. 156-A que: “*Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:*

determina, dentre outros fatores, que a incidência do imposto sobre bens e serviços respeitará os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária.

2.6. As mudanças na tributação das Sociedades Cooperativas introduzidas pela Reforma Tributária

Com o advento da Reforma Tributária, instituída através da Emenda Constitucional nº 132/2023 e inicialmente regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, prevê-se a criação de novos impostos, de modo que unificar-se-á a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) em uma só Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), bem como será instituído o Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre *“a produção, extração, comercialização e a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.”* Ambos os tributos, CBS e IS, são de Competência Federal.

Já no âmbito dos impostos estaduais e municipais, o atual Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS), serão unificados em um só Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), os quais serão ainda de competência dos estados e municípios. É o que prevê o art. 1º da Lei Complementar:

Art. 1º Ficam instituídos:

I - o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o art. 156-A da Constituição Federal; e

II - a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, de que trata o inciso V do caput do art. 195 da Constituição Federal.

Caberá, portanto, à Lei Complementar, determinar tanto o regime de incidência quanto a não cumulatividade do CBS e IBS, inclusive a não cumulatividade ampla, o que, para Solon Sehn, seria um aspecto revolucionário da Reforma:

Esse é um aspecto bastante positivo da Reforma Tributária. O inciso VIII do art. 156-A reverterá uma distorção histórica do sistema tributário brasileiro, que nunca teve a não cumulatividade tributária efetiva. Desde as Leis 297/1956 e 4.502/1964, relativas ao imposto sobre o consumo, precursor do atual IPI, até as Leis 10.637/2002,

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023). b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

10.833/2003 e 10.865/2004, que disciplinam o PIS/Pasep e a Cofins, a implementação da não cumulatividade sempre foi errática, inadequada e não uniforme.¹⁰⁵

A nova Lei Complementar, para além da unificação supra, possui um capítulo inteiramente destinado às Sociedades Cooperativas, compreendendo os arts. 271 e 272, os quais preveem, dentre outras disposições, alíquota zero para o IBS e CBS nas operações praticadas entre cooperativas e cooperados – ou seja, quando da realização de um ato cooperativo típico – bem como a transferência de créditos, pelo cooperado, das operações antecedentes às operações em que fornece bens e serviços e os créditos presumidos à cooperativa em que este participa. O art. 271 possui a seguinte redação:

Art. 271. As sociedades cooperativas poderão optar por regime específico do IBS e da CBS no qual ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes na operação em que:

I - o associado fornece bem ou serviço à cooperativa de que participa; e

II - a cooperativa fornece bem ou serviço a associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se também:

I - às operações realizadas entre cooperativas singulares, centrais, federações, confederações e às originárias dos seus respectivos bancos cooperativos de que as cooperativas participam; e

II - à operação de fornecimento de bem material pela cooperativa de produção agropecuária a associado não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, desde que anulados os créditos por ela apropriados referentes ao bem fornecido.

Pode-se inferir, de maneira prévia, que na prática, as novas disposições não trazem mudanças tão substanciais quanto à obrigação de pagamento de certos tributos por estas sociedades, uma vez que, assim como antes, a hipótese de incidência é determinada a partir da concepção de ato cooperativo em sentido estrito, prevista no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

O que se altera, no entanto, é que na Lei Complementar em análise, o legislador optou pela aplicação da alíquota zero na incidência da CBS e IBS quando da realização de atos cooperativos, enquanto no momento anterior, pelo que se entendia na doutrina e jurisprudência (na maioria das vezes), o que se tinha era a não-incidência do tributo, vezes por ausência de tipicidade, vezes por não ocorrência do fato gerador, considerando a natureza da operação (se ato cooperativo em sentido estrito ou para com terceiros) e ausência de lucratividade.

¹⁰⁵ SEHN, Solon. Curso de Direito Tributário - 1ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.212. ISBN 9786559648634. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559648634/>. Acesso em: 27 jan. 2025.

Deste modo, essencialmente quanto ao PIS e COFINS, compreendidos agora pela CBS, já entendia o Superior Tribunal de Justiça por sua não incidência sobre o ato cooperativo – com a ressalva de que a questão encontra-se ainda em julgamento pelo Supremo Tribunal Federal. Lado outro, no que concerne ao ICMS e ISS – que agora compõe o IBS – cinge-se que haviam ainda controvérsias quanto à incidência do primeiro sobre o ato cooperativo, ao passo em que, quanto ao segundo, era unânime o entendimento pela sua não incidência.

De mais a mais, não se pode negar que a inclusão de um tratamento tributário às cooperativas na Reforma Tributária, configura já um grande reconhecimento para o cooperativismo, de maneira que a redução das alíquotas à zero do CBS e IBS, por determinação expressa em Lei Complementar, concede maior segurança jurídica quando da realização de operações por estas sociedades, mesmo que tão somente com seus associados.

No entanto, uma vez que a LC nº 214/2025 possui um período de implementação, e começará a produzir efeitos apenas em 2026, não há como inferir quais os impactos diretos para o cooperativismo, tampouco se haverá o aumento ou diminuição de judicialização quanto ao aspecto fiscal das cooperativas.

O que se espera, de todo modo, é que haja cada vez mais políticas de apoio e desenvolvimento do cooperativismo, seguindo o que dispõe o art. 174, parágrafo segundo, da Constituição, considerando sempre a natureza não-lucrativa e fins sociais destas sociedades, a fim de não retroceder aos entendimentos já firmados, quando da não-incidência de determinados tributos sobre os atos cooperativos, como é o caso do ISS, futuro IBS.

CONCLUSÃO

As Sociedades Cooperativas são modelos de sociedades que possuem grande relevância tanto no Brasil, como no mundo. No presente trabalho buscou-se analisar como ocorria a tributação destas sociedades, em vista da ausência da Lei Complementar a que se refere o art. 146, III, 'c', da Constituição Federal.

Deste modo, em um primeiro momento, fora demonstrada a própria dificuldade em determinar a natureza jurídica de uma Sociedade Cooperativa, uma vez que apesar de não serem sociedades mercantis, se organizam como empresas para o desenvolvimento de suas atividades. Ademais, buscou-se apresentar o conceito de Ato Cooperativo, sendo este um dos principais critérios para fins de tributação, sobre o qual se conclui, na forma da Lei Geral das Sociedades Cooperativas, serem aqueles atos praticados estritamente entre estas sociedades e seus associados.

Ato contínuo, foi possível perceber que, diante da ausência, até então, de regulamentação do adequado tratamento tributário ao Ato Cooperativo por lei específica, a questão era levada muitas vezes ao Judiciário, que em muito diverge da doutrina no que concerne ao critério determinante para que se haja o recolhimento de certos tributos pelas cooperativas.

Nesse sentido, chegou-se à conclusão que o ponto chave de julgamento nos tribunais, era se a operação sob análise se tratava de um ato cooperativo típico - entre cooperativas e cooperados - ou um ato cooperativo atípico - realizado para com terceiros. O Judiciário, de maneira geral, entende que haverá a incidência do tributo quando os atos praticados pelas cooperativas não sejam contemplados pela previsão contida no art. 79 e parágrafo único, da Lei nº 5.764/71.

Para a doutrina, no entanto, tal previsão legal já estaria ultrapassada, porquanto o ato cooperativo vai muito além daquele em sentido estrito, de maneira que negócios cooperativos, realizados para fins de desenvolvimento do objeto social das cooperativas, também deveriam ser considerados para regra de não-incidência tributária. Ademais, considera-se ainda que, mesmo aqueles atos não-cooperativos deveriam sofrer tributação diferenciada, considerando a natureza não comercial das Sociedades Cooperativas, e sua capacidade contributiva, não podendo incidir sobre elas a mesma carga tributária das sociedades mercantis.

Feitas estas considerações, diante da grande relevância destas sociedades – seja econômica ou social – espera-se que o tratamento tributário a elas conferido leve em consideração que o sistema cooperativo é um sistema autossustentável, o qual não possui qualquer propósito lucrativo, de modo que as regras de incidência tributária devidas às sociedades comerciais não podem ser a elas aplicadas na mesma proporção, sob pena de infringência aos princípios da capacidade contributiva e isonomia, bem como ao princípio constitucional de apoio ao cooperativismo.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Anna Emília Cordelli. **Cooperativas e Tributação**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. **“Parecer”. ICM & ato cooperativo, Obra conjunta**. Porto Alegre: Edições Fecotrig, 1978. *Apud.* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.
- BRASIL. **Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971**. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 dez. 1971. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15764.htm. Acesso em: 23 dez. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 19 jan. 2024.
- BECHO, Renato Lopes. **Elementos do Direito Cooperativo / Renato Lopes Becho**. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- BECHO, Renato L. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2015. E-book. ISBN 9788502619678. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502619678/>. Acesso em: 13 jan. 2025.
- BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho**. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- BULGARELLI, Waldirio. **As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. *Apud.* BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.
- CARVALHO NETTO, Menelick; SCOTTI, Guilherme. **Os direitos fundamentais e a (in)certeza do direito: a produtividade das tensões principiológicas e a superação do sistema de regras**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- Castro, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas**. 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

Coelho, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial [livro eletrônico]: direito de empresa / Fábio Ulhoa Coelho.** – 23. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

CORBELLA, Carlos Jorge. “**El acto cooperativo**”. III Congresso Continental de Direito Cooperativo. Rosário, Argentina. Anais ... Buenos Aires: Organização das Cooperativas das Américas – OCA, 1987. *Apud.* BECHO, Renato Lopes. **Tributação das Cooperativas / Renato Lopes Becho.** – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional.** 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553627499/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais / Luiz Alberto Gurgel de Faria.** – Recife: O Autor, 2009.

INTERNATIONAL COOPERATIVE ALLIANCE. **Cooperative identity, values & principles.** Disponível em: <https://ica.coop/en/cooperatives/cooperative-identity>. Acesso em: 11 fev. 2025.

MAFFIOLETTI, Emanuelle U. **As sociedades cooperativas e o regime jurídico concursal - A recuperação de empresas e falências, insolvência civil e liquidação extrajudicial e a empresa cooperativa.** São Paulo: Almedina, 2015. E-book. ISBN 9788584930746. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584930746/>. Acesso em: 23 dez. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco.** – 12. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017. – (Série IDP).

MULLER, Alberto Garcia. **Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria.** Buenos Aires: Mérida, 2020.

NAMORADO, Rui. **O Essencial Sobre Cooperativas.** 1. Ed. - INCM: 2013.

NAMORADO, Rui. **O Essencial Sobre Cooperativas.** 2. Ed. - INCM: (8 agosto 2018).

OLIVEIRA, Flávio Zanetti de. **Cooperativas e Tributação.** 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil – Vol. 1 - 24. ed.** - Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011.

PRADO, Flávio Augusto Dumont. **Da Inconstitucional Exigência do PIS e da COFINS das Cooperativas de crédito.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 58, 1999. *Apud.* CASTRO, Guilherme Frederico de Figueiredo. **Tributação das sociedades cooperativas.** 2015. 284 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

ROSE, Marco Túlio de. **Cooperativas e Tributação.** 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 jan. 2025.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial - Teoria Geral e Direito Societário Vol.1** - 15ª Edição 2024. 15th ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. ISBN 9788553621088. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553621088/>. Acesso em: 02 dez. 2024.