

O regime jurídico peculiar das sociedades cooperativas e sua influência no tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo

Eric Fonseca Santos Teixeira ¹

Sumário: Introdução; Breve análise histórica; Regime jurídico peculiar das sociedades cooperativas; O tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo; Conclusão; Referências.

Introdução

O movimento cooperativista possui uma grande importância nos dias de hoje, uma vez que gera negócios que movimentam um grande número de riquezas ao mesmo tempo em que promove uma melhor distribuição de renda entre a população mais carente da sociedade brasileira. Em virtude da relevância deste movimento, o Estado resolveu, por meio da Lei nº. 5.764/71, atribuir ao ato cooperativo um tratamento tributário diferenciado.

O presente artigo tem como objetivo estabelecer uma distinção entre as três correntes de interpretação do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo. Para tanto, abordaremos, primeiramente, os aspectos sociais e históricos que contribuíram para o surgimento do movimento cooperativista, criando, assim, as bases de seu regime jurídico peculiar. Posteriormente, analisaremos o regime jurídico especial destas sociedades com o intuito de se indicar uma interpretação do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo que melhor se coadune com este regime.

¹ Bacharel pela Faculdade de Direito da UFMG. Especialista em Direito Civil pelo IEC PUC/MG. Mestrando em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da UFMG.

Breve análise histórica

Segundo os estudos de Nilson Reis Júnior², o surgimento das sociedades cooperativas remonta à Inglaterra, para ser mais preciso, à Rochdale, distrito de Lancashire, onde 28 (vinte e oito) tecelões, visando melhores condições de vida, criaram um novo tipo societário.

A “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”³, como ficou conhecida, diferentemente das demais sociedades empresariais existentes à época, não tinha como escopo a busca do lucro para ulterior divisão entre seus sócios, mas, sim, a prestação de assistência aos seus cooperados, com o intuito de melhorar suas precárias condições financeiras.

É que, durante a Revolução Industrial Inglesa, em virtude da alta taxa de desemprego e da alarmante situação das classes mais pobres, os produtores tinham dificuldade de comercializar, a um preço competitivo, as mercadorias por eles fabricadas. Diante desse quadro sócio-econômico, os tecelões perceberam que a única maneira de conseguir vender seus produtos a um preço justo seria por meio da união de seus esforços.

A recém criada cooperativa, assim, além de representar os produtores perante a sua clientela, prestava a seus cooperados (tecelões) serviços diversos, como por exemplo, a venda de produtos a preço de custo.

A experiência obtida com a “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale” foi de grande importância para o movimento cooperativista, visto que os princípios consagrados em seu Estatuto Social foram, posteriormente, incorporados pela Aliança Cooperativa Internacional⁴, tornando-se, com efeito, os cânones do cooperativismo.

² REIS JÚNIOR, Nilson. *Cooperativa. Aspectos Societários*. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 22.

³ Rochdale Society of Equitable Pioneers. (REIS JÚNIOR, Nilson. *Cooperativa. Aspectos Societários*. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 22).

⁴ A Aliança Cooperativa Internacional foi fundada, em 1895, pelos movimentos cooperativistas ingleses e franceses com a finalidade de ser o centro de defesa e promoção do corporativismo. (Aliança Cooperativa Internacional. Disponível em: www.ica.coop/ica/index.html. Acesso em 07/09/2008).

Tais princípios, como assevera Maria Cecília Ladeira De Almeida⁵, definem as bases do regime jurídico peculiar das sociedades cooperativas, o qual pressupõe (i) a adesão livre e voluntária dos cooperados; (ii) a gestão da cooperativa pelos seus próprios sócios, por meio da assembléia geral; (iii) a participação econômica dos cooperados na formação do capital social⁶; (iv) a autonomia e independência da cooperativa com relação ao Estado⁷; (v) o interesse pela comunidade, educação e formação dos cooperados; e (vi) a cooperação entre os sócios.

Com o sucesso do modelo de cooperativa adotado pelos tecelões de Rochdale, o movimento cooperativista espalhou-se por toda Europa, tendo marcantes repercussões em países como Inglaterra, França e Alemanha⁸.

No Brasil, conforme relata Nilson Reis Júnior⁹, o primeiro esboço de constituição de uma sociedade cooperativa deve ser atribuído ao médico francês Jean Maurice Faivre que, em 1847, fundou nos sertões do Paraná a colônia “Tereza Cristina”.

Segundo o mencionado autor¹⁰, a primeira previsão na legislação brasileira do vocábulo sociedade cooperativa alude ao Decreto n°. 796, de 02 de outubro de 1890, assinado pelo então Presidente Marechal Deodoro da Fonseca, que autorizou a criação da “Sociedade Cooperativa Militar do Brasil”.

Posteriormente, foram editados os Decretos n°. 979/1903 e 1.637/1907, que passaram a regular as sociedades cooperativas, sem, contudo,

⁵ LADEIRA DE ALMEIDA, Maria Cecília. *Sociedades Cooperativas. Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, v. 15, n. 56, p. 167, abril/junho, 1991.

⁶ O art. 1.093, I, do Código Civil dispensa a exigência de capital social para a constituição de sociedades cooperativas.

⁷ No Brasil, a constituição de sociedades cooperativas esteve condicionada à autorização estatal, até a promulgação da Carta da República de 1988, que em seu art. 5°, XVIII, estabelece que “a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”.

⁸ Segundo ANTÔNIO MENEZES CORDEIRO, continua em vigor na Alemanha, depois de várias modificações, a Lei de 1° de Maio de 1889, que disciplina as sociedades cooperativas. (CORDEIRO, Antônio Menezes. *Manual das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 369.)

⁹ REIS JÚNIOR, Nilson. *Cooperativa. Aspectos Societários*. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 22.

¹⁰ REIS JÚNIOR, Nilson, op. cit., p. 22.

conceituá-las. O conceito legislativo¹¹ da sociedade cooperativa só surgiu com a promulgação do Decreto n°. 22.239/1932 que, inspirado nos princípios consagrados pelo Estatuto Social da “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”, consolidou o cooperativismo no país.

Anos depois, com a expansão das sociedades cooperativas pelo território nacional, fez-se necessária a edição de uma nova lei que regulasse, de maneira satisfatória, esse tipo societário. Assim, em 16 de dezembro de 1971, foi editada a Lei n°. 5.764, a qual, além de dispor sobre os aspectos societários da cooperativa, previu um tratamento tributário diferenciado ao ato cooperativo.

Examinados os aspectos sociais e históricos que contribuíram para o surgimento das cooperativas, passemos a abordar o regime jurídico peculiar destas sociedades.

O regime jurídico peculiar das sociedades cooperativas

As sociedades cooperativas, desde a sua origem, aludem à busca do fortalecimento das classes sociais que desejam melhorar suas condições financeiras. Como assevera Antônio Menezes Cordeiro¹², “as cooperativas derivam de várias correntes de pensamento de tipo filantrópico, cristão ou científico social e que tinham em comum o pretender melhorar as condições de vida das classes pobres”.

Nesse contexto, a cooperativa, diferentemente das demais sociedades empresárias ou simples¹³, não visam à obtenção de lucro para ulterior divisão entre seus sócios. Essa sociedade tem como principal e único

¹¹ Art. 2°. “As Sociedades Cooperativas, qualquer que seja sua natureza, civil ou comercial, são sociedades de pessoas e não de capitais, de forma jurídica ‘sui generis’, que se distinguem das demais sociedades pelos pontos característicos que se seguem, não podendo os estatutos consignar disposições que os infrinjam”.

¹² CORDEIRO, Antônio Menezes. *Manual das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 366.

¹³ Art. 981 do Código Civil: “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”

objetivo a prestação de assistência aos seus cooperados, com o escopo de propiciar-lhes melhores condições de vida.

Nesse diapasão, Gladston Mamede¹⁴ define a cooperativa como uma pessoa jurídica de Direito Privado, constituída por pessoas, isto é, uma sociedade, sem intuito de lucro, com a finalidade econômica peculiar de prestar serviços aos seus cooperados.

Do conceito acima, podemos extrair todos os elementos que compõe o regime jurídico especial das sociedades cooperativas, quais sejam, natureza jurídica de sociedade, pessoalidade, ausência de finalidade lucrativa e objetivo único de prestar assistência aos seus cooperados.

Com relação ao primeiro elemento, segundo Nilson Reis Júnior¹⁵, as cooperativas, mesmo não tendo finalidade lucrativa, possuem a natureza jurídica de sociedades, porquanto exercem uma atividade econômica. Isso porque o novo Código Civil¹⁶, ao dispor sobre as associações, estabeleceu que elas não podem ser constituídas para o exercício de atividades econômicas. Dessa forma, com a edição do Código Civil de 2002, restou superada a antiga discussão doutrinária acerca da natureza jurídica das cooperativas, posto que, dentre as pessoas jurídicas de Direito Privado, apenas às sociedades é lícito o exercício de atividade econômica.

No que tange à pessoalidade, a cooperativa é considerada uma sociedade de pessoas, eis que, conforme destaca Pontes de Miranda¹⁷, a figura do cooperado é que serve como elemento essencial para sua constituição. Essa conclusão pode ser extraída do próprio escopo da sociedade: a prestação de serviços aos seus cooperados.

¹⁴ MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias*. 3.ed. São Paulo: 2008, p. 649 e 650.

¹⁵ REIS JÚNIOR, Nilson. *Cooperativa. Aspectos Societários*. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 42.

¹⁶ Art. 53 do Código Civil: "Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos".

¹⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial - tomo XLIX. Rio de Janeiro: Borsari, 1965, p. 249.

Além disso, a promulgação do Código Civil de 2002 trouxe para as cooperativas a prerrogativa de constituição com dispensa de capital social¹⁸, devendo suas deliberações ser realizadas, exclusivamente, com base no voto por cabeça¹⁹. Desta feita, a participação de cada cooperado no capital social não influi no funcionamento da cooperativa, sendo esse até irrelevante no aspecto interno (relações entre cooperados). Com efeito, havendo resultado financeiro positivo (sobras), esse será repassado aos cooperados com base na quantidade de serviços prestados à cooperativa²⁰, sem qualquer vinculação com a participação destes no capital social.

Ainda sob esse ângulo, as sociedades cooperativas não possuem limitação de número de sócios, sendo livre a associação e demissão dos seus cooperados²¹. Neste compasso, é vedada a alienação de quotas, sendo que, no caso de falecimento²² do cooperado, as quotas serão intransferíveis aos seus herdeiros, o que realça, ainda mais, o aspecto pessoal deste tipo societário.

Por fim, destacamos a finalidade distinta das sociedades cooperativas de prestar assistência aos seus cooperados. É que as cooperativas, desde a sua origem, são criadas para fomentar as atividades de seus cooperados (cooperativas de serviço ou produção) e facilitar o acesso desses aos bens de consumo (cooperativas de consumo).

Nesse sítio, a cooperativa atua como intermediadora na relação negocial triangular entre o cooperado (produtor) e o terceiro (consumidor), suprimindo, assim, a intermediação lucrativa que caberia ao empresário. Desta feita, as cooperativas não visam à obtenção de lucro para a posterior divisão

¹⁸ Art. 1.094, I, do Código Civil: "São características da sociedade cooperativa: variabilidade, ou dispensa do capital social;"

¹⁹ Art. 1.094, VI, do Código Civil: "São características da sociedade cooperativa: direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;"

²⁰ Art. 4º, VII, da Lei n.º 5.764/71: "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: retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;"

²¹ Art. 1.094, II, do Código Civil: "São características da sociedade cooperativa: concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;"

²² Art. 1.094, IV, do Código Civil: "São características da sociedade cooperativa: intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;"

entre seus cooperados, mas sim a prestação de serviços de intermediação e de busca de clientela.

Assim, demonstrado o regime jurídico peculiar que norteia o cooperativismo no Brasil, passemos a analisar sua influência no tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo.

O tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo

Conforme analisado no tópico anterior, as cooperativas, desde o seu surgimento, eram voltadas para a prestação de assistência aos seus cooperados e não para a distribuição de lucro. Dessa forma, identificou-se o movimento cooperativista como uma causa nobre, sendo considerado, pelo Estado, um dos responsáveis pela melhor distribuição de riqueza entre as camadas mais pobres da população.

Nessa conjuntura, com o objetivo de estimular o cooperativismo e melhorar a distribuição de renda, o Estado decidiu dar um tratamento tributário diferenciado ao ato cooperativo.

O aludido tratamento especial está disciplinado na Lei nº. 5.764/1971, que, em seu art. 79, conceituou o ato cooperativo, indicando que esse, de forma diversa do ato empresarial, não implica em qualquer operação de mercado.

Dispõe o texto legal, *in litteris*:

“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.”

Ainda no que concerne à definição dos atos praticados pelas cooperativas, o art. 87 da referida lei estabelece que “os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e

86, serão levados à conta do ‘Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social’ e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”.

Portanto, da combinação dos arts. 79 e 87 do Estatuto das Cooperativas, temos que apenas os resultados provenientes da prática de atos não cooperativos estarão sujeitos à tributação²³.

Ressaltamos, ainda, que o citado incentivo estatal não se restringiu apenas ao plano da legislação infraconstitucional, sendo o adequado tratamento tributário do ato cooperativo elevado em nível constitucional²⁴ com a promulgação da Constituição da República de 1988.

Assim, exposta a razão de ser do tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo e a sua definição legal, vejamos qual é a interpretação dada pelas Delegacias Regionais da Receita Federal do Brasil e pelo Conselho de Contribuintes ao conceito estabelecido pelo art. 79 da Lei n°. 5.764/1971.

As Delegacias Regionais da Receita Federal do Brasil interpretam o conceito legislativo de ato cooperativo de forma literal e restritiva, ou seja, consideram como ato cooperativo apenas aqueles praticados entre as cooperativas e seus cooperados, entre seus cooperados e as cooperativas e entre as cooperativas, quando associadas. Esse entendimento pode ser extraído dos seguintes arrestos:

“EMENTA: ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ.

Atos cooperativos são somente os praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais, nos termos da Lei n°. 5.764, de 1971.”

(Acórdão n°. 12-12360, 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Do Rio de Janeiro – RJOI, Sessão de 17/11/2006).

“EMENTA: SOCIEDADES COOPERATIVAS. RESULTADOS TRIBUTÁVEIS.

²³ Art. 111 da Lei n°. 5.764/71: “Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

²⁴ Art. 146, III, “c”, da CR/88: “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;”

É tributável, nos termos da legislação de regência, o resultado decorrente de negociação com terceiros não associados, por representar a prática de atos considerados legalmente não cooperativos.

AUTOS REFLEXOS.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.”

(Acórdão n.º. 11-21023, 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife – PE, Sessão de 07/12/2007).

O Conselho de Contribuintes, por sua vez, possui uma interpretação extensiva do ato cooperativo, entendendo que o conceito estampado no art. 79, da Lei n.º. 5.764/71, deve ser analisado em congruência com os princípios do cooperativismo e com a finalidade peculiar dessas sociedades.

Neste esteio, referido órgão do Ministério da Fazenda também considera como atos cooperativos aqueles praticados pela cooperativa com terceiros, sendo imperioso que um cooperado figure em um dos pólos da relação negocial triangular. Esse entendimento pode ser identificado nos seguintes excertos:

“EMENTA: IRPJ - IRF E CSLL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO. Não são alcançados pela incidência tributária o resultado advindo de atos cooperativos. As operações relativas a atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei n.º. 5.764/71, são passíveis de tributação normal. **O valor recebido pelas cooperativas de trabalho, por serviços prestados por seus associados, a outra pessoa ainda que não associado, é ato cooperativo, desde que o serviço seja da mesma atividade econômica da cooperativa, não sendo portanto tributável em relação ao IPRJ. (Art. 146 III b da CF 88 c/c art. 45 da Lei n.º 8.541/92).** (grifos acrescidos)

Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei n.º 5.764/71, e se não é possível a segregação ainda que no curso da discussão administrativa, não pode a mesma prosperar.”

(Acórdão n.º. 105-14769, 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. José Clóvis Alves, Data. 20/10/2004).

“EMENTA: COOPERATIVA – ATO COOPERADO – DEFINIÇÃO E ALCANCE.

Ato cooperado é o ato que decorre da atuação do cooperado no exercício e atendimento dos objetivos da atividade cooperada a que aderiu e que, assim, não se sujeita à incidência tributária por não

qualificar ato de mercancia. **A negociação direta entre a Cooperativa e terceiros, sem interferência direta do cooperado na sua concretização deixa de traduzir a característica essencial do ato cooperativo para assim configurar ato sujeito a uma incidência tributária normal.** (grifos acrescidos)

CSSL – ATO COOPERADO – LEI n° 5.764/71.

A Lei 5.764/71, por ser Lei Complementar recepcionada pela Constituição de 1988, não autoriza a tributação da CSSL sobre os atos cooperados em função de legislação superveniente de natureza não complementar.”

(Acórdão n°. 103-22205, 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Victor Luís de Salles Freire, Data. 07/12/2005).

Entendemos que a interpretação dada pelo Conselho de Contribuintes ao ato cooperativo é a que melhor se harmoniza com a finalidade para a qual as cooperativas surgiram. É que, desde a experiência da “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”, as cooperativas são criadas para atuar como intermediadoras na relação negocial triangular entre um cooperado e um terceiro. Dessa forma, é intrínseca à natureza dessas sociedades a prática de atos com terceiros, razão pela qual estes também devem ser incluídos no conceito legal de ato cooperativo.

Nesse norte, conforme aponta Paulo César Andrade Siqueira²⁵, instaurada a relação negocial triangular entre o cooperado, a cooperativa e o terceiro, haverá a prática de dois atos jurídicos distintos. O primeiro diz respeito ao ato cooperativo de intermediação que recebe o tratamento tributário diferenciado. O segundo, por sua vez, refere-se ao ato empresarial (passível de tributação na pessoa do cooperado) realizado entre o cooperado e o terceiro. Desse modo, não há que se falar em tributação da cooperativa pela prática de atos cooperativos e sim de seus cooperados (pessoas físicas), eis que a aludida atuação da sociedade, em nome do cooperado, não implica em qualquer operação de mercado (parágrafo único do art. 79 da Lei n°. 5.764/71).

Ainda sobre esse aspecto, é importante ressaltar que para a caracterização do ato cooperativo é imprescindível a presença de um

²⁵ SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Adequação Tributária dos Atos Cooperativos de Cooperativas de Trabalho*. Revista Dialética de Direito Tributário n°. 60. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p.92 a 98.

cooperado na relação negocial triangular. É que existe uma terceira interpretação²⁶ do ato cooperativo, fundada no ato cooperativo auxiliar, que considera ato cooperado qualquer atuação da cooperativa que vise implementar seu objeto social.

Entendemos por inadequada essa interpretação, posto que a cooperativa, ao praticar atos auxiliares, não atua como intermediadora. Na verdade, a aludida sociedade opera, nesses casos, como administradora de recursos de terceiros, agindo, portanto, como uma sociedade empresária.

Ademais, referida interpretação confronta com o princípio constitucional da igualdade²⁷ ao alargar demais o conceito de ato cooperativo. É que, em virtude da ausência de incidência de tributos, seria mais vantajoso para os investidores constituírem sociedades cooperativas do que sociedades empresárias ou simples.

É dizer, haveria um tratamento tributário diferenciado de contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica, isto é, tratar-se-ia a cooperativa de forma diferenciada das demais sociedades empresárias ou simples, quando aquela estaria praticando atos nitidamente empresariais. Desta forma, é forçoso reconhecer que a interpretação do ato cooperativo fundada no ato auxiliar postergaria o princípio constitucional da igualdade entre os contribuintes, uma vez que não haveria um critério jurídico capaz de justificar o tratamento tributário diferenciado para as cooperativas quando estas praticam atos empresariais de administração de recursos de terceiros.

Por fim, a título de ilustração e para melhor elucidar as interpretações dadas ao ato cooperativo, imaginemos uma hipotética situação em que um grupo de médicos resolva criar uma sociedade cooperativa com o intuito de fomentar sua atividade, mediante a comercialização de planos de

²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Pareceres. Sociedades Cooperativas de Prestação de Serviços Médicos – Conceito de Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 106. São Paulo: Editora Dialética, 2004, p.112 a 127.

²⁷ Art. 150, II, da CR/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

saúde que oferecerão aos aderentes a prestação de serviços pelos médicos cooperados, além de outros serviços prestados por hospitais, clínicas e laboratórios.

Sob a ótica do Fisco, só seria considerado ato cooperativo a prestação de serviços em que o médico e o adquirente do plano de saúde fossem cooperados. Na visão do Conselho de Contribuintes, os serviços prestados pelos médicos cooperados a terceiros não cooperados também seriam considerados atos cooperativos, uma vez que a cooperativa atuaria como intermediadora na relação negocial triangular entre o médico cooperado e o terceiro paciente. Enfim, a teoria fundada no ato cooperativo auxiliar também outorgaria aos serviços prestados por hospitais, clínicas e laboratórios a terceiros não cooperados a natureza de ato cooperativo, sob o argumento de que a cooperativa, ao disponibilizar tais serviços, por meio de plano de saúde, estaria agindo em cumprimento do seu objeto social.

É evidente que, sob a terceira interpretação, a cooperativa não age com a finalidade de prestar serviços aos seus cooperados. No caso, a sociedade atua com caráter nitidamente empresarial, eis que administra recursos de terceiros para o pagamento dos serviços prestados por pessoas jurídicas não cooperadas (hospitais, clínicas e laboratórios). Dessa forma, por haver a prática de atos não cooperativos, o resultado obtido com tais operações deve ser contabilizado em separado para, assim, ser submetido à tributação, nos termos do art. 87, da Lei nº. 5.764/71.

Assim, concordamos com o conceito de ato cooperativo do Conselho de Contribuintes, deixando a ressalva sobre a possível postergação do princípio constitucional da igualdade com a adoção da interpretação pautada no ato cooperativo auxiliar.

Conclusão

A partir do estudo realizado, vimos que as cooperativas possuem um regime jurídico peculiar, eis que são sociedades de pessoas constituídas,

sem fins lucrativos, com o objetivo único de prestar assistência aos seus cooperados.

Em virtude do referido regime jurídico especial, o Estado instituiu, por meio da Lei n°. 5.764/1971, um tratamento tributário diferenciado ao ato cooperado com o escopo de estimular o cooperativismo.

No entanto, em razão do grande interesse arrecadatário do Estado, as Delegacias Regionais da Receita Federal do Brasil têm outorgado ao ato cooperativo uma interpretação literal e restritiva, que desvirtua a própria finalidade para a qual as cooperativas surgiram, uma vez que exclui deste quaisquer atos praticados com terceiros.

Neste sítio, destacamos que, desde a experiência da “Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale”, as cooperativas são criadas com o objetivo principal de prestar assistência aos seus cooperados, suprimindo, assim, a intermediação lucrativa que caberia ao empresário. Desse modo, é intrínseca à aludida sociedade a prática de atos com terceiros, razão pela qual estes também devem ser considerados atos cooperativos.

Destarte, entendemos que a interpretação do Conselho de Contribuintes é a que melhor se coaduna com o regime jurídico peculiar das sociedades cooperativas. Contudo, é importante que essa interpretação não seja estendida também aos atos praticados com terceiros, sem a presença de um cooperado na relação negocial triangular, sob pena de se atentar contra o princípio constitucional da igualdade, estampado nos art. 150, II, da Constituição da República de 1988.

Referências

- AMORIM, Adilson Ribeiro. *O Tratamento Tributário do Ato Cooperativo*. Monografia, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2003.
- BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. São Paulo: Editora Dialética, 1999.
- CORDEIRO, Antônio Menezes. *Manual das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 2007.

- LADEIRA DE ALMEIDA, Maria Cecília. *Sociedades Cooperativas. Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, v. 15, n. 56, p. 167, abril/junho, 1991.
- MAMEDE, Gladston. *Direito Empresarial Brasileiro: Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias*, v. 2, 3ª ed. São Paulo: 2008.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Pareceres. Sociedades Cooperativas de Prestação de Serviços Médicos – Conceito de Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário n°. 106. São Paulo: Editora Dialética, 2004.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Parte Especial - tomo XLIX. Rio de Janeiro: Borsai, 1965.
- REIS JÚNIOR, Nilson. *Cooperativa. Aspectos Societários*. Tese de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.
- SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Adequação Tributária dos Atos Cooperativos de Cooperativas de Trabalho*. Revista Dialética de Direito Tributário n°. 60. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar as interpretações atribuídas ao tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo pela doutrina e pelos órgãos administrativos. Para tanto, abordamos os aspectos sociais e históricos que contribuíram para o surgimento das cooperativas, com o escopo de indicar o regime jurídico peculiar destas sociedades e sua influência no tratamento tributário diferenciado do ato cooperativo. Demais, confrontamos a diferente exegese das Delegacias Regionais da Receita Federal do Brasil com a do Conselho de Contribuintes. Constatamos que a Receita Federal do Brasil possui uma interpretação literal e restritiva do ato cooperativo, enquanto o Conselho de Contribuintes e a doutrina lhe outorgam uma interpretação extensiva. Enfim, concluímos que a interpretação atribuída pelo Conselho de Contribuintes é a que melhor se coaduna com o regime jurídico peculiar das cooperativas, porquanto se baseia na finalidade específica destas sociedades de prestar serviços de assistência aos seus cooperados sem qualquer intuito lucrativo.

Palavras Chave: Cooperativa. Regime Jurídico. Tratamento Tributário.

ABSTRACT: The present article analyzes the interpretations given to the specific tax treatment of the cooperative act by the literature and by the Tax Courts. First, we examined the social and historical aspects which have contributed for the birth of the cooperatives, with the purpose of indicating the special legal system applied to these societies and its influence on the specific tax treatment of the cooperative act. Further, we confronted the different administrative interpretations of the cooperative act. We observed that the Receita Federal do Brasil has a restricted interpretation of the cooperative act, while the Conselho de Contribuintes and the literature have an extensive interpretation. Finally, we concluded that the interpretation given by the Conselho de Contribuintes is the one that most relates to the special legal system applied to these societies, because it stands on their unique value of giving assistance to theirs cooperates, despite the distribution of profits.

KEYWORDS: Cooperative. Legal System. Tax Treatment.