

O COOPERATIVISMO EM ÂMBITO INTERNACIONAL: A TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DE UMA COOPERATIVA INTERNACIONAL

Otoni Ferreira Filho^{*}

RESUMO:

O artigo verifica os variados aspectos do cooperativismo, que tem uma função de ajuda mútua e de melhoria econômica de classes menos abastadas, constitui um tema sensível para tributação do imposto de renda. O artigo termina concluindo que uma cooperativa internacional não pode ter o mesmo tratamento de uma cooperativa nacional, sendo que aquela deverá, inclusive, sofrer incidência do imposto de renda para atos cooperativos por uma questão constitucional.

Palavras-chave: Sociedades cooperativas. Imposto de Renda de Proventos de Qualquer Natureza. Atos cooperativos e não-cooperativos. Cooperativa internacional.

ABSTRACT:

This paper notes the various aspects of cooperative which has a function of mutual aid and improving economic classes of less wealthy. This is a sensitive issue for taxation of tax. Finally, this paper concludes that an international cooperative can't have the same treatment of a national cooperative, because the international cooperative have to suffer the impact of income tax for cooperative actions by a constitutional question.

Keywords: Cooperatives societies. Income Tax of any nature. Acts cooperative and non-cooperativ. International Cooperative.

^{*} Mestrando em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília. E-mail: otoni.filho@anvisa.gov.br

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. A evolução do cooperativismo e seus princípios**
- 3. A doutrina do cooperativismo**
 - 3.1. A doutrina nacional**
 - 3.2. O pensamento da doutrina internacional concernente à sociedade cooperativa**
- 4. A constitucionalização do cooperativismo nos diversos países**
- 5. O imposto de renda e seus reflexos sobre a cooperativa**
 - 5.1. A questão das sobras das cooperativas e o imposto de renda**
 - 5.2. A singularidade da cooperativa de crédito**
- 6. É admissível a tributação de uma cooperativa internacional em território brasileiro nos mesmos moldes de uma cooperativa nacional?**
- 7. Considerações finais**
- 8. Referências**

1. Introdução

A tributação das cooperativas não tem tido a atenção dos doutrinadores brasileiros, poucos são os estudos a respeito, quando se compara com outros ramos do direito.

Assim, apresentar-se-á um panorama do caminho do surgimento da sociedade cooperativa até os dias atuais, levando em conta a doutrina nacional e alienígena. Por fim, far-se-á uma breve reflexão sobre a possibilidade de

tributação, via imposto de renda, de uma cooperativa internacional que atue em terras brasileiras, que tenha sede e administração em outra nação.

2. A evolução do cooperativismo e seus princípios

Os primórdios do cooperativismo remontam a tempos longínquos da antiguidade. Na época dos babilônios, existia a exploração comum de campos por meio de arrendamento. Os gregos e os romanos desenvolveram uma sociedade de ajuda recíproca no que concernia a enterros e seguros. No cristianismo primitivo existiam pessoas com a incumbência de manter a guarda de tipos diversos de alimentos para o consumo da comunidade. Os monastérios e as corporações medievais são primícias de cooperativas.

A cooperativa efetivamente desenvolveu-se com as condições socioeconômicas inerentes à Revolução Industrial, onde um grupo de 28 tecelões reuniu-se em Rochdale, na Inglaterra, em 1843/1844, com o intento de avançar no que diz respeito às condições econômicas, pelo qual concretamente foi construído um armazém para que as pessoas guardassem suas economias, revertendo para os cooperados gêneros alimentícios como manteiga, farinha, trigo e aveia.¹

Segundo Almeida, os Estatutos dos Pioneiros de Rochdale possuíam os princípios do normal atuar da Cooperativa de Consumo, sendo que tempos

¹ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6. ed. Ver., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

ulteriores a doutrina cooperativista incorporou tais princípios em seus fundamentos.²

Os citados princípios referem-se precipuamente sobre: 1) o governo da sociedade mediante eleição, em assembléias gerais dos associados; 2) à livre adesão e demissão dos sócios; 3) ao direito de um voto por associado; 4) ao pagamento de juros limitados ao capital; 5) à distribuição dos ganhos proporcionalmente às compras, realizadas depois de subtraídas as despesas administrativas, os juros relacionados às quotas-partes, a porcentagem de depreciação das mercadorias, a quota de reserva para elevação do capital para expansão das operações, além da porcentagem à educação; 6) o conselho de que as operações sejam efetivadas por meio de dinheiro, à vista, para que os cooperados não ultrapassem suas potencialidades orçamentárias.³

Charles Gide, da Escola de Nîmes, aglutinou as finalidades apontadas pelos Pioneiros de Rochdale, todavia lastreadas por grande utopia, pois esse teórico entendia que o cooperativismo aconteceria em três fases, para ter o desfecho final de República Cooperativa.⁴

Os princípios cooperativos explícitos nos Estatutos dos Pioneiros de Rochdale foram consolidados pela Aliança Cooperativa Internacional, em 1938.

Segundo Bulgarelli:

Apesar, porém dessa diversidade, e da existência de diversas correntes doutrinárias, os princípios de sua doutrina foram sendo elaborados e consolidados, não mais no sentido das cooperativas distributivas apenas, mas,

² ALMEIDA, Maria Cecília Ladeira de. **Sociedade cooperativas**. Revista de Direito Civil, p. 167, abril-junho/1991.

³ PAES, José Eduardo Sabo, op. cit.

⁴ BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3º ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

para abranger todas as formas do cooperativas, até que, por ocasião do XV Congresso da Aliança Cooperativa Internacional, entidade que reúne cooperativas do mundo inteiro, foram afinal fixados os seguintes princípios, inspirados no programa de Rochdale, por isso tomando-lhe o nome, e conhecidos como Princípios de Rochdale:

Principais:

- adesão livre;
- cada associado, um voto;
- distribuição do excedente pro rata das transações dos membros;
- juros limitados sobre o capital;
- Acessórios:
- neutralidade política e religiosa;
- vendas a dinheiro e à vista;
- desenvolvimento da educação.⁵

A pensadora argentina Cuesta faz um pertinente comentário sobre o aparecimento dos princípios, vejamos:

Ao referirmo-nos aos princípios no presente capítulo, aludiremos aos enunciados pela Aliança Cooperativa Internacional, e à formulação que deles faz a legislação cooperativa nacional. Corresponde agora a referirmo-nos a cada um em particular.

Antes de entrar na análise da conceituação que o art. 2º da LC faz da cooperação, parece adequado incursionar brevemente nas motivações da formulação das regras do sistema e sua elaboração doutrinária.

A elaboração de normas, regras e métodos pressupõem fatos, motivações, antecedentes de distinta índole: econômica, social, cultural etc. Ensina Aristóteles em sua *Ética* a Nicômaco, que as coisas e os princípios são descobertos e conhecidos pela indução e outros pela sensibilidade ou por uma espécie de hábito. É que os princípios de qualquer sistema não são frutos da invenção de alguém em particular, senão que existem na realidade e através da observação dos fatos que se produzem no âmbito espacial e temporal se captam e se relacionam, se elaboram conceitos e leis que servem de base lógica à enunciação das idéias ou princípios. Estas normas ou regras têm maior vigência universal, quanto mais se aproximam da realidade do homem.

Segundo Kant, a captação dos fenômenos que nos toca viver e o inacabável processo de elaboração do conhecimento humano tem sua base na nossa capacidade sensível de captar conteúdos, formas, modalidades e qualidades daqueles fenômenos. Esse processo ininterrupto de elaboração pressupõe a relação dos elementos que são percebidos pelo homem, e assim o hoje tem toda a história do ontem e sua projeção sobre o amanhã.

O nascimento e desenvolvimento do ideal cooperativo não escapa a essa mecânica. O sistema cooperativo historicamente aparece em plena revolução industrial (...).⁶

⁵ BULGARELLI, Waldírio. *As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 21

Em 1995, em Manchester, um Congresso da Aliança Cooperativa Internacional – ACI procedeu a uma consolidação de uma versão mundial mais atualizada dos citados princípios.

Nesse Congresso, os membros entenderam que os princípios deveriam ser enunciados em um texto explicativo com diminutas declarações e reduzido número de palavras.

Passemos, então, à última versão e princípios aceitos globalmente:

a) A adesão livre e voluntária – diz respeito ao fato de as cooperativas serem organizações abertas a todas as pessoas que desejem tornarem-se associados, sendo aptos a fruir dos serviços disponíveis, bem como que concordem em arcar com as responsabilidades conseqüentes, sem tratamento diferenciado no que toca a aspectos sociais, raciais, políticos ou religiosos.

b) O controle democrático pelos sócios – os sócios devem controlar as políticas e as tomadas de decisões das cooperativas, utilizando para isso um sistema democrático, onde deve existir a paridade de um sócio, um voto.

c) Participação econômica dos sócios – a contribuição dos sócios deve ser equânime, sendo o capital da cooperativa controlado democraticamente. Os sócios podem receber juros limitados ao capital. Sendo as sobras destinadas aos seguintes propósitos: desenvolvimento

⁶ CUESTA, Elsa. **Derecho Cooperativo**. Tt. 1. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, [19-], p. 19.

das cooperativas, formação de reservas, retorno aos sócios na proporção de suas atividades.

d) Autonomia e independência – para promover ajuda mútua, as cooperativas organizam-se de forma autônoma, cujo funcionamento dá-se com o controle dos sócios. Caso recebam capital de origem externa ou realizem operações com entidades como as governamentais, todas estas operações devem realizar-se sob a tutela do controle democrático dos sócios.

e) Educação, treinamento e informação – as cooperativas devem proporcionar educação e treinamento para os sócios, como dirigentes eleitos, administradores e funcionários. Os beneficiados deverão informar todo o público, precipuamente os jovens, dos benefícios da cooperação.

f) Preocupação com a comunidade – o desenvolvimento sustentável deve ser almejado pela cooperativa, aquele que preserve os recursos naturais para as futuras gerações.⁷

3. A doutrina do cooperativismo

3.1. A doutrina nacional

A singularidade da cooperativa consiste no fato do associado ser proprietário e consumidor, sendo que uma relação decorre da outra.

Para um entendimento melhor, vamos dar um exemplo concreto de uma cooperativa. Suponhamos que um grupo com mais de vinte pessoas reúna-se e criem uma cooperativa. Praticando os atos de criação da

⁷ BECHO, Renato Lopes, op. cit.

cooperativa, quais sejam: a participação em Assembléia Geral de fundação, aprovação do Estatuto Social, eleição dos Conselhos de Administração e Fiscal, além de injeção de capital social. A cooperativa, então, está com todas as possibilidades de funcionamento.

Assim, caso o desiderato da cooperativa seja dar acesso ao consumo de bens pelos associados, caso a aquisição do bem seja de um cooperado, será ato cooperativo o realizado dentro de um supermercado criado para estas finalidades. Da mesma forma, quando se trata de cooperativa de crédito e de habitação, caso o pagamento do empréstimo ou da moradia seja de um cooperado, haverá ato cooperativo.

Segundo Miranda:

A cooperativa atende o que há necessidade ou necessidades, que podem ser satisfeitas ou mais eficientemente satisfeitas com a cooperação. Em princípio, a cooperativa supõe que outrem tire proveitos que pesam nos que se juntam, em cooperação, para que se pré-eliminem esses proveitos por terceiros (intermediários). Há algo de defensivo, de pré-eliminatório dos que teriam por fito ganhar, por falta de cooperação entre os sócios da cooperativa. O que caracteriza a cooperativa é essa função de evitamento do que outros ganham com o que o sócio da cooperativa paga a mais, ou recebe de menos. Não se pode dizer que essa atividade seja extra-econômica, como se tem afirmado. Não é só econômico o que se passa em defesa dos que alienam e do que adquirem. O que a cooperativa consegue eliminar é vantagem para os sócios, quer eles paguem o que resultou da atividade cooperativa, isto é, preço abaixo do preço corrente do mercado, ou recebam acima do preço corrente do mercado; quer eles paguem o preço corrente, ou recebam pelo preço corrente, e lhes seja prestado, por divisão do ativo, o que lhes toca pelas diferenças. Nada obsta a que se atenda à maior participação capitalística do sócio.⁸

⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. Parte especial. Tt. XLIX. Rio de Janeiro; Borsoi, 1965, p. 431.

Consoante Miranda, “A sociedade cooperativa é sociedade em que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e as conseqüências da pessoalidade são profundas, a ponto de torná-la espécie de sociedade”.⁹

Segundo Mendonça, cooperativas são “aquelas que, sem capital fixo, se propõem a exercer a indústria, seu objeto, a serviço direto dos sócios, por outra a suprir as necessidades dos que a constituem”.¹⁰

Conforme, ainda, Ferreira, sociedades cooperativas dizem respeito “(...) é a sociedade de capital variável com o fluxo e o refluxo de quantos se lhe associam para a obtenção das vantagens quer puder ministrar”.¹¹

Para Miranda:

(...) o fim econômico, nas sociedades cooperativas, é atingido diretamente pelos sócios, em seus contactos com a sociedade. O fim econômico, nas sociedades lucrativas, é obtido com a repartição do que a sociedade percebeu de lucro. A diferença é sutil, porém sempre da máxima relevância.¹²

3.2. O pensamento da doutrina internacional concernente à sociedade cooperativa

Na Carta de Mérida, produto do I Congresso Continental de Direito Cooperativo – Venezuela, 1969 –, explicitou-se os atos próprios inerentes ao cooperativismo que os diferenciam dos atos jurídicos, vejamos: “a) Sujeito: O cooperador enquanto a sua condição de tal e a cooperativa enquanto está

⁹ Ibidem, p. 429.

¹⁰ MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 238.

¹¹ FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1961, p. 387.

¹² MIRANDA, Pontes de, op. cit., p. 434.

constituída e funciona de acordo com os princípios cooperativos universalmente aceitos. b) objeto: de acordo com os fins de uma cooperativa. c) serviço: sem intenção de lucro”.¹³

A não existência de lucro é o cerne do ato cooperativo e que, também, o diferencia do ato de comércio.

Elsa Cuesta aponta no conceito de ato cooperativo algumas qualificações, vejamos:

Podemos, de acordo com o que expomos, distinguir os seguintes elementos integrantes do conceito de ato cooperativo. Ao nosso juízo, de caráter tipificante.

- 1) Necessidades individuais comuns (pressuposto e objeto básico do ato cooperativo).
- 2) Ausência de finalidade de lucro (como sistema econômico e socialmente mais justo para limitar um bem particular do grupo por meio da satisfação das primeiras).
- 3) Solidariedade (como valor essencial permanente e indispensável para o ganho da integração social, o bem-estar particular dos membros do grupo e da comunidade em geral).
- 4) Integração social (do grupo através do espírito de colaboração ativa e como técnica de transformação da sociedade política em comunidade).
- 5) Bem-estar geral (como fim do sistema). A importância dos atos cooperativos radica, entre outros aspectos, em que uma atividade dos componentes do grupo aponta obter um resultado de igual conveniência para todos e que é condizente ao bem-estar geral, através de uma mecânica excludente de competência. Cada um dos componentes do grupo atua porque é sua vez, e outro há de atuar voluntariamente como meio, como instrumento seu, e reciprocamente, isso em virtude da valoração do fim cooperativo que é o que impulsiona as condutas dos membros do grupo em elemento que permite antepor aos outros e a si.¹⁴

Segundo, ainda, a doutrina alienígena, a aplicação dos princípios cooperativos prescinde do próprio direito positivo, da lei, vejamos o relato de Pastorino:

A teor da letra dos legisladores, o Brasil, Argentina, Uruguai, Honduras e Colômbia consagram o ato cooperativo, e uns poucos mais – Canadá, Espanha – exibem normas das quais podem desentranhar-se sem maior esforço. Porém a

¹³ CUESTA, Elsa, op. cit., p. 81 e 82.

¹⁴ CUESTA, Elsa, apud BECHO, Renato Lopes, op. cit.

imensa maioria guarda silêncio. Qual é a sorte da tese que proponho em tal circunstância? Creio que a questão é aparente por duas razões. A primeira, é a meu modo de ver a básica, em que se há cooperativa necessariamente há ato cooperativo, porque a cooperação necessariamente se expressa juridicamente através dele, não há outra forma possível. A lei não cria o ato cooperativo, porque nenhuma lei pode criar condutas que não existem na sociedade. A lei só reconhece a existência do ato cooperativo como objeto de regulação de um modo ou de outro, como são reconhecidos os atos de comércio.¹⁵

É de se notar que a própria Cooperativa de Rochdale, de 1844, só possuiu um veículo legislativo em 1852, com o surgimento de uma legislação na Inglaterra sobre o assunto. No Brasil, as cooperativas surgiram sem amparo legal, sendo premiadas com um diploma normativo apenas em 1907, que era a Lei nº 6.137.¹⁶

A eventual falta de legislação é não indica a inexistência da sociedade cooperativa, conforme Corbella:

Se bem temos destacado em outra oportunidade a utilidade que estas definições dos corpos legais têm apontado (...) reiteramos que: a ausência de uma definição em um corpo legal não implicará determinar que um ato cooperativo 'não exista', se existem os pressupostos que constituem sua natureza e que a doutrina se encarregou de precisar com justeza: ele existe, quando se advirem relações jurídicas cooperativas entre sujeitos cuja conduta se ajusta ao objeto que tiverem em mira ao gerir o vínculo associativo.¹⁷

No IV Congresso Continental de Direito Cooperativo, advogados uruguaios apresentaram o conceito contido na legislação de seu país acerca de ato cooperativo:

¹⁵ PASTORINO, Roberto Jorge. **Teoria General del Acto Cooperativo**. Buenos Aires: Intercoop, 1993, p. 39.

¹⁶ ALMEIDA, Maria Cecília Ladeira de, op. cit.

¹⁷ CORBELLA, Carlos Jorge. **El Acto Cooperativo**, Congresso Continental de Direito Cooperativo n. 3. Rosário, Argentina, 1987. Anais... Buenos Aires. Organização das Cooperativas das Américas – OCA, 1987, p. 34

A legislação uruguaia, onde não há uma disposição geral para um sistema cooperativo e sim dispositivos aplicáveis a cada modalidade em especial, não existe uma definição de ato cooperativo, salvo em matéria de cooperativas agrárias que, no Decreto-lei 15.645 define o ato cooperativo como aquele realizado entre a cooperativa e seus membros em cumprimento do objeto desta. E acrescenta que não se considera em nenhum momento atos de comércio.¹⁸

A doutrina da América Latina tem tentado uniformizar a legislação das cooperativas, para tanto elaboraram o projeto de lei que servisse de marco para as cooperativas do continente americano, pelo que conceituaram o ato cooperativo da forma que se segue:

Os atos realizados entre as Cooperativas e seus sócios, em cumprimento de seu objetivo social, estão submetidos ao direito cooperativo. Os vínculos das Cooperativas com seus trabalhadores dependentes se regem pela legislação laboral.¹⁹

3.3. A Propriedade Cooperativa

Interessante que a dicotomia propriedade privada e propriedade pública, criada pelos economistas, é elastecida pelos juristas a uma tricotomia: propriedade cooperativa, propriedade privada e propriedade pública.

Canotilho assevera que “(...) o princípio da subordinação do poder econômico ao poder político democrático, o princípio da coexistência dos diversos sectores da propriedade – público, privado e cooperativo”.²⁰

¹⁸ FAEDO, Álvaro; CÁCERES, José Luis; MEDERO, Hector; GONZÁLES, Miguel; RAFFO, Alberto. **Naturaleza Jurídica de Iãs Cooperativas**, Derecho Cooperativo – Tendências Actuales em Latinoamerica y la Comunidad Económica Europea. Bogotá: Organização das Cooperativas da América, 1993, p. 116.

¹⁹ KLUG, Ricardo M.A., OMARINI, César Juan Ariel. **Acto Cooperativo**, Derecho Cooperativo – Tendências Actuales em Latinoamerica y la Comunidad Económica Europea. Bogotá: Organização das Cooperativas da América, 1993, p. 27.

²⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital, op. cit., p.172.

4. A constitucionalização do cooperativismo nos diversos países

a) Na China:

Na República Popular da China. Constituição de 4 de dezembro de 1982, Capítulo I – “Princípios Gerais”, art. 8º:

As comunas populares rurais, as cooperativas de produção agrícola e as outras formas de economia cooperativa de produção, abastecimento e venda, crédito, consumo etc., são propriedade coletiva socialista das massas trabalhadoras. Os trabalhadores incorporados às organizações de economia coletiva rural têm direito a explorar parcelas de terra cultivável ou de montanha em usufruto pessoal, dedicar-se a ocupações secundárias domésticas e criar gado em usufruto pessoal dentro dos limites estabelecidos pela lei.

Todas as formas de economia cooperativa existentes no artesanato, na indústria, na construção, no transporte, no comércio e nos serviços públicos das cidades e povoados, estão dentro do setor econômico de propriedade coletiva socialista das massas trabalhadoras. O Estado protege os direitos e interesses legítimos das entidades econômicas tanto da cidade como do campo. Estimula, orienta e ajuda a economia coletiva em seu desenvolvimento.

b) Na Espanha:

Constituição Espanhola, de 31 de outubro de 1978, Título VII – “Economia e Fazenda”, art. 129:

1. A lei estabelecerá as formas de participação dos interessados na Seguridade Social e na atividade dos organismos públicos cuja função afete diretamente a qualidade da vida ou o bem-estar geral.
2. Os poderes públicos promoverão eficazmente as diversas formas de participação na empresa e fomentarão, mediante uma legislação adequada, as sociedades cooperativas. Também estabelecerão os meios que facilitem o acesso dos trabalhadores à propriedade dos meios de produção.

c) Na Guiné-Bissau:

Constituição da República da Guiné-Bissau, de 16 de maio de 1984, Título I – Princípios Fundamentais da Natureza e Fundamentos do Estado.

Art. 11. 1. A organização econômica e social da República da Guiné-Bissau tem como objetivo a promoção contínua do bem-estar do povo, a liquidação da exploração do homem pelo homem e a eliminação de todas as formas de sujeição da pessoa humana a interesses degradantes, em proveito de indivíduos de grupos de classes.

2. Para a realização desse objetivo, o Estado da Guiné-Bissau promove:

... omissis...

- h) A organização das cooperativas e o estímulo à produção popular;
- i) O desenvolvimento de relações de cooperação com outros Estados e povos.

Art. 12. 1. Na República da Guiné-Bissau são reconhecidas as seguintes formas de propriedade:

- a) A propriedade do Estado, patrimônio comum de todo o povo;
- b) A propriedade cooperativa, que, organizada sob a base do livre consentimento, incide sobre a exploração agrícola, a produção de bens de consumo, o artesanato e outras atividades fixadas por lei;
- c) A propriedade privada que incide sobre bens distintos dos do Estado.

Art. 13. 1. A economia nacional rege-se pelo princípio da direção e planificação estatal.

2. O Estado controla o comércio externo, é o detentor do sistema monetário e detém, em particular, o exclusivo das operações sobre o ouro e as divisas.

3. O Estado pode dar por concessão às cooperativas e outras pessoas jurídicas singulares ou coletivas a exploração da propriedade estatal desde que sirva o interesse geral e aumente as riquezas sociais.

4. O Estado pode autorizar o investimento do capital estrangeiro desde que seja útil ao desenvolvimento econômico e social do país.

d) Em Cuba:

República de Cuba. Constituição de 24 de fevereiro de 1976, Capítulo I

– Fundamentos Políticos, Sociais e Econômicos do Estado, art. 20:

O Estado reconhece a propriedade dos agricultores pequenos sobre suas terras e outros meios e instrumentos de produção, conforme o que estabelece a lei.

Os agricultores pequenos têm direito a associar-se entre si, na forma e com os requisitos que estabelece a lei, tanto aos fins da produção agropecuária como aos de obtenção de créditos e serviços estatais.

Se autoriza a organização de cooperativas agropecuárias nos casos e na forma que a lei estabelece. A propriedade cooperativa é uma forma de propriedade coletiva dos camponeses integrados nelas.

O Estado apóia a produção cooperativa dos pequenos agricultores, assim como a produção individual, que contribuam para o auge da economia nacional.

O Estado promove a incorporação dos agricultores pequenos, voluntária e livremente aceita por estes, aos planos e unidades estatais de produção agropecuária.²¹

²¹ BECHO, Renato Lopes, op. cit., p. 116.

e) Na Venezuela:

República da Venezuela. Constituição de 23 de janeiro de 1961, Título III – “Dos Deveres, Direitos e Garantias”, Capítulo IV – “Direitos Sociais”, art. 72:

O Estado protegerá as associações, corporações, sociedades e comunidades que tenham por objeto o melhor cumprimento dos objetivos da pessoa humana e da convivência social, e fomentará a organização de cooperativas e demais instituições destinadas a melhorar as condições de economia popular.

f) Na Hungria:

República Popular da Hungria. Constituição de 18 de agosto de 1949, Capítulo I – “A Ordem Social da República Popular da Hungria”, art. 10:

1. As cooperativas formam parte da ordem social Socialista: servem os interesses de seus membros em harmonia com os interesses sociais e econômicos do Estado Socialista.
2. O Estado apóia o movimento cooperativo baseado na associação voluntária dos trabalhadores e o desenvolvimento da propriedade cooperativa socialista garante a autonomia das cooperativas; no interesse dos valores e princípios das cooperativas socialistas, exercer a supervisão de sua atividade.
3. A República Popular da Hungria concede uma atenção especial às cooperativas rurais de produção agrícola. Protege e fomenta a propriedade socialista-cooperativa da terra.

g) No México:

Estados Unidos Mexicanos. Constituição de 31 de janeiro de 1917, título: “Constituição Política dos Estados Unidos Mexicanos, Título Primeiro”, Capítulo I – “Das Garantias Individuais”, art. 25:

Corresponde ao Estado a direção do desenvolvimento nacional para garantir que este seja integral, que fortaleça a Soberania da Nação e seu regime democrático e que, mediante o fomento do crescimento econômico e o emprego e uma mais justa distribuição do ingresso e da riqueza, permita o pleno exercício da liberdade e da dignidade dos indivíduos, grupos e classes sociais, cuja seguridade protege esta Constituição.

... *omissis*...

Ao desenvolvimento econômico nacional concorrerão, com responsabilidade social, o setor social e o setor privado, sem menoscabo de outras formas de atividade econômica que contribua ao desenvolvimento da Nação.

O setor público terá a seu cargo, de maneira exclusiva, as áreas estratégicas que se assinalam no artigo 28, parágrafo quarto da Constituição, mantendo sempre o Governo Federal a propriedade e o controle sobre os organismos que em seu caso se estabeleçam.

Assim mesmo, poderá participar por si ou com os setores social e privado, de acordo com a lei, para impulsionar e organizar as áreas prioritárias de desenvolvimento.

Debaixo de critérios de equidade social e produtividade se apoiará e impulsionará as empresas dos setores social e privado da economia, sujeitando-os às modalidades que dite o interesse público e ao uso, em benefício geral, dos recursos produtivos, cuidando de sua conservação e do meio ambiente.

A lei estabelecerá os mecanismos que facilitem a organização e a expansão da atividade econômica do setor social: (...) organizações de trabalhadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertençam majoritária ou exclusivamente aos trabalhadores e, em geral, de todas as formas de organização social para a produção, distribuição e consumo de bens e serviços socialmente necessários.

... *omissis*...

Também o art. 28, do mesmo Capítulo:

... nos Estados Unidos Mexicanos ficam proibidos os monopólios, as práticas monopolísticas, os estancos e as isenções de impostos nos termos e condições que fixam as leis. O mesmo tratamento se dará às proibições a título de proteção à indústria. Em consequência, a lei castigará severamente, e as autoridades perseguirão com eficiência, toda concentração ou ajuntamento em uma ou poucas mãos de artigos de consumo necessário e que tenha por objeto obter a alta de preços; todo acordo, procedimento ou combinação dos produtores, industriais, comerciantes ou empresários de serviços; que de qualquer maneira ajam, para evitar a livre concorrência ou a competência entre si e obrigar os consumidores a pagar preços exagerados, e, em geral, tudo o que constitua uma vantagem exclusiva indevida a favor de uma ou várias pessoas determinadas e com prejuízo do público em geral ou de alguma classe social.

... *omissis*...

Não constituem monopólios as associações de trabalhadores formadas para proteger seus próprios interesses e as associações ou sociedades cooperativas de produtores para que, em defesa de seus interesses ou do interesse geral, vendam diretamente nos mercados estrangeiros os produtos nacionais ou industriais que sejam a principal fonte de riqueza da região em que se produzam ou que não sejam artigos de primeira necessidade, sempre que ditas associações estejam sob vigilância ou amparo do Governo Federal ou dos Estados, e prévia autorização que de efeito se obtenha das legislaturas respectivas em cada caso. As mesmas Legislaturas, por si ou por proposta do

Executivo, poderão derrogar, quando assim o exijam as necessidades públicas, as autorizações concedidas para a formação de associações de que se trata.
... *omissis*...

h) Na Bulgária:

Na República Popular da Bulgária. Constituição de 16 de maio de 1971, Capítulo II – “Organização Econômico-Social”, art. 14:

As formas de propriedade na República Popular da Bulgária são as seguintes: propriedade estatal (nacional), propriedade cooperativa, propriedade das organizações sociais e propriedade privada.

Art. 19. (1) A propriedade cooperativa pertence ao coletivo de trabalhadores, unidos voluntariamente para realização da atividade econômica das uniões cooperativas e das organizações inter cooperativas.

(2) O direito de propriedade cooperativa exerce-se em interesse da sociedade e dos cooperadores.

Art. 80. A Assembléia Nacional, (1) O direito de iniciativa legislativa pertence ao Conselho de Estado, ao Conselho de Ministros, às Comissões Permanentes da Assembléia Nacional, aos Deputados, ao Tribunal Supremo e ao Procurador-Geral.

(2) Também têm direito de iniciativa legislativa as organizações sociais em nome do Conselho Nacional da Frente da Pátria, do Conselho Central dos Sindicatos, do Comitê Central da União da Juventude Comunista Dimitroviana e do Conselho de Direção da União Cooperativa Central na resolução de questões ligadas à sua atividade.

i) No Peru:

Constituição Política do Peru, de 12 de julho de 1979, Título III – “Do Regime Econômico”, Capítulo I – “Princípios Gerais”, art. 116:

O Estado promove e protege o livre desenvolvimento do cooperativismo e a autonomia das empresas cooperativas. Assim mesmo, estimula e ampara o desenvolvimento das empresas autogestionárias, comunitárias e demais formas associativas.

No Capítulo VII – “Do Regime Agrário”, art. 159, dispõe:

A reforma agrária é o instrumento de transformação da estrutura rural e de promoção integral do homem do campo. Se dirige para um sistema justo de propriedade, posse e trabalho da terra, para o desenvolvimento econômico e social da Nação. Com esses fins, o Estado:

- 1 – Proíbe o latifúndio e, gradualmente, elimina o minifúndio mediante planos de concentração parcelada.
- 2 – Difunde, consolida e protege a pequena e média propriedade rural privada. A lei fixa seus limites segundo as peculiaridades de cada zona.
- 3 – Apóia o desenvolvimento de empresas cooperativas e outras formas associativas, livremente constituídas, para a produção, transformação, comércio e distribuição de produtos agrários.
- 4 – Dita as normas especiais que, cuidando do equilíbrio ecológico, requeira a Amazônia para o desenvolvimento de seu potencial agrário. O Estado pode outorgar terras desta região em propriedade ou concessão a pessoas naturais ou jurídicas, de acordo com a lei.

No mesmo Título, Capítulo VIII – “Das Comunidades Camponesas e Nativas”, art. 162:

“O Estado promove o desenvolvimento integral das Comunidades Camponesas e Nativas. Fomenta as empresas comunitárias e cooperativas.”

j) Na Itália:

A Constituição da República da Itália, de 1º de janeiro de 1948, dispõe no capítulo 6:

A República reconhece a função da cooperação em caráter de reciprocidade e sem fins de exploração privada. A lei promove e estimula a incrementação da mesma com os meios mais apropriados, assegurando-lhe, com oportunos controles, o seu caráter e as suas finalidades.

k) Em Portugal:

A Constituição da República Portuguesa, dispõe em seu art. 61:

1. A iniciativa econômica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.
2. A todos é reconhecido o direito à constituição de cooperativas, desde que observados os princípios cooperativos.
3. As cooperativas desenvolvem livremente as suas atividades e podem agrupar-se em uniões, federações e confederações.
4. É reconhecido o direito de autogestão, nos termos da lei.

Já no art. 86, da Constituição Portuguesa é dito que:

1. O Estado estimula e apóia a criação e a actividade de cooperativas.
2. A lei definirá os benefícios fiscais e financeiros das cooperativas, bem como condições mais favoráveis à obtenção de crédito e auxílio técnico.
3. São apoiadas pelo Estado as experiências viáveis de autogestão.

I) No Brasil:

Finalmente, na Constituição brasileira de 1988, várias são as disposições que remetem às cooperativas, vejamos:

1. Autonomia das cooperativas:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

... *omissis*...

XVIII – a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, vedada a interferência estatal em seu funcionamento.

2. Cooperativas e garimpo e sua proteção:

Art. 21. Compete à União:

... *omissis*...

XXV – estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

Especificamente no art. 174 é dito:

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

... *omissis*...

§ 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

Acerca da tributação que recai sobre as cooperativas, é explicitado na Carta Magna que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

... omissis...

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre;

... omissis...

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

Em relação à atividade econômica, a Lei Máxima informa:

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

... omissis...

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Quanto ao crédito, a Constituição indica:

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

... omissis...

VIII – o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

5. O imposto de renda e seus reflexos sobre a cooperativa

Convém, antes de adentrar ao estudo da tributação da renda da cooperativa, explicitar aspectos gerais do imposto de renda.

No Brasil, a Constituição Federal consigna que a União institua o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Determina, ainda, que seja levado em conta três princípios: a generalidade, a universalidade e a progressividade.

Pela generalidade todas as fontes de rendimentos estão sujeitas à tributação, o critério material passa a ser considerado nesse caso. Já pela

universalidade, todos os indivíduos são passíveis da exação pelo imposto de renda. Por fim, na progressividade as alíquotas deverão elevar-se concomitantemente com o acréscimo de rendas e proventos. (BECHO, 2005)²²

O art. 43, do Código Tributário Brasileiro, conceitua renda, vejamos:

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;

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

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Em suma, a pessoa jurídica não percebe renda relativamente a um trabalho, isso acontece apenas para as pessoas físicas, aquelas pagam imposto de renda a título de suas atividades. Já a exação do imposto de renda sobre o produto do capital, diz respeito à remuneração do dinheiro, que produz renda, não ao esforço, caso do trabalho da pessoa física. Aquela remuneração pode ser derivada de aluguéis ou juros, por exemplo. Assim, separa-se a tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza que incide sobre a pessoa física e sobre a pessoa jurídica.²³

5.1. A questão das sobras das cooperativas e o imposto de renda

Para efeito de base de cálculo do imposto de renda sobre as cooperativas, tomemos dois exemplos: cooperativas de produção e de trabalho.

²² BECHO, Renato Lopes, op. cit.

²³ BECHO, Renato Lopes, op. cit.

Ocorre que não sabendo de antemão dos custos administrativos necessários para a operacionalização de suas atividades, a cooperativa estabelece um preço transitório, que será objeto de acerto em seu balanço. Caso a cooperativa tenha pedido antecipação de custos administrativos superiores aos acontecidos, o associado recebe em retorno essa quantia. As sobras juntam-se aos rendimentos dos produtos, participando da tributação.

Nas cooperativas de consumo, visa-se a aproximação de associados e produtores, extirpando os intermediários, reduzindo os custos das mercadorias consumidas. As dificuldades de se ajustar os preços das mercadorias antecipadamente fazem surgir as sobras.

No balanço anual, caso haja dinheiro em caixa, deve-se devolver ao associado em proporção de sua atividade na cooperativa. Nesse caso, a sobra funciona como redução do custo das mercadorias adquiridas. Não se devendo ter tributação sobre a renda.

O mesmo ocorre nas cooperativas habitacionais, quando o associado adquire a casa própria, ocorre uma redução de custos quando existir sobras, que são também resultados de previsões superestimadas de custos administrativos, não devendo recair exação fiscal.

5.2. A singularidade da cooperativa de crédito

Na cooperativa de crédito se o sócio for devedor da cooperativa, a sobra apresentar-se-á da mesma forma que na cooperativa de consumo. Se o sócio for devedor da cooperativa, as sobras não são tributáveis, pois não se tributa desconto. Porém, caso o sócio seja um aplicador, a sobra terá a natureza de aplicação financeira, pelo que sofrerá a tributação cabível.

6. É admissível a tributação de uma cooperativa internacional em território brasileiro nos mesmos moldes de uma cooperativa nacional?

Na legislação brasileira, conforme a Lei nº 5.764/71, os atos não-cooperativos, isto é, aqueles praticados com os não associados estão sujeitos ao imposto de renda, vejamos: “art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85,86 e 88 desta lei”.

Tal artigo minudencia as operações não-cooperativas, observemos:

As sociedades cooperativas, que obedeceram ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I – de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei nº 5.764/71, arts. 85 e 111)

II – de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais.

III – de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente.²⁴

Impende, ainda, comentar que o Superior Tribunal de Justiça, na Súmula nº 262, entendeu que os resultados das aplicações financeiras das cooperativas são atos não cooperativos, sujeitos, assim, à incidência de imposto de renda, vejamos: “Incide o Imposto de Renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas”.²⁵

²⁴ Lei nº 5.764, de 1971, artigos 88 e 111.

²⁵ 1ª Seção, publicada no DJU de 7.5.2002, p. 204.

As cooperativas estrangeiras, cujos sócios são residentes em outras nações, gozariam da isenção para o imposto de renda propugnado para as empresas nacionais?

Entendemos que uma cooperativa de âmbito internacional, com sede e administração em outro país deve ser sofrer a incidência do imposto de renda de proventos de qualquer natureza, quer para os atos cooperativos, quer para os atos não-cooperativos, pois os sócios não são residentes no Brasil, não podendo usufruir, inclusive, do preceito constitucional insculpido no art. 170, inciso IX, da Carta Magna, que dá: “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

Assim, a *contrario sensu*, a isenção para os atos cooperativos das sociedades cooperativas internacionais, configurar-se-ia, inclusive, como uma inconstitucionalidade, pois não se estaria dando tratamento favorecido a uma cooperativa similar nacional.

7. Considerações finais

Não obstante a natureza não lucrativa da cooperativa, conforme demonstrado no decorrer do trabalho, não sendo passível a tributação pelo imposto de renda para tais atos cooperativos, quando se trata de uma cooperativa internacional, com sede e administração em outra nação, a incidência pelo imposto de renda necessariamente ocorrerá por uma questão de constitucionalidade.

Eis que o artigo 170, inciso IX, da nossa Constituição Federal, trata com maior deferência a empresa que tenha sede e administração no Brasil, *verbis*:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

8. Referências

ALMEIDA, Maria Cecília Ladeira de. **Sociedade cooperativas**. Revista de Direito Civil, p. 167, abril-junho/1991.

BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**. 3º ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BULGARELLI, Waldírio. **As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1991.

CORBELLA, Carlos Jorge. **El Acto Cooperativo**, Congreso Continental de Derecho Cooperativo n. 3. Rosário, Argentina, 1987. Buenos Aires. Organización das Cooperativas das Américas – OCA, 1987.

CUESTA, Elsa. **Derecho Cooperativo**. Tt. 1. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, [19-].

FAEDO, Álvaro; CÁCERES, José Luis; MEDERO, Hector; GONZÁLES, Miguel; RAFFO, Alberto. **Naturaleza Jurídica de las Cooperativas**, Derecho Cooperativo – Tendências Actuales em Latinoamerica y la Comunidad Econômica Europea. Bogotá: Organização das Cooperativas da América, 1993.

FERREIRA, Waldemar. **Tratado de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1961.

KLUG, Ricardo M.A., OMARINI, César Juan Ariel. **Acto Cooperativo**, Derecho Cooperativo – Tendências Actuales en Latinoamerica y la Comunidad Econômica Europea. Bogotá: Organização das Cooperativas da América, 1993.

MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte especial.** Tt. XLIX. Rio de Janeiro; Borsoi, 1965.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários.** 6. ed. Ver., atual. e ampl. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PASTORINO, Roberto Jorge. **Teoria General del Acto Cooperativo.** Buenos Aires: Intercoop, 1993.