

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RONEI MARCOS MASSIROLI

**TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO EM UMA COOPERATIVA DE CONSUMO
DO SUL CATARINENSE**

**CRICIÚMA
2014**

RONEI MARCOS MASSIROLI

**TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO EM UMA COOPERATIVA DE CONSUMO
DO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2014

RONEI MARCOS MASSIROLI

**TRIBUTAÇÃO DO ATO COOPERATIVO EM UMA COOPERATIVA DE CONSUMO
DO SUL CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 09 de Julho de 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Luiz Possolli - Especialista - Unesc - Orientador

Prof. Milla Lúcia Ferreira Guimarães - Mestre - Unesc - Examinadora

Dedico esta monografia à minha família e meus amigos, especialmente a meus pais, Volnei e Ana, minha irmã Jussara e minha sobrinha Larissa, pela compreensão e por serem a base da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela graça concebida para poder cursar e concluir o curso de Ciências Contábeis, dando-me força para superar os desafios traçados neste caminho.

Aos meus pais, Volnei e Ana, pela compreensão, sempre incentivando-me para que eu pudesse alcançar meus objetivos.

A minha irmã Jussara, por ter me apoiado e contribuído para a realização deste trabalho.

Aos meus amigos, que dividiram comigo essa experiência, e sempre dando força e me apoiando.

Ao meu orientador José Luiz Possolli, por seu conhecimento e dedicação, para a conclusão deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho, ajudando-me no dia a dia, pelo estímulo para que eu alcançasse o sucesso pessoal e profissional.

A todo corpo docente do curso de Ciências Contábeis, pelo empenho e as formas para transmitir conhecimentos aos acadêmicos.

Agradeço, também, a todas as pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para a conclusão deste trabalho e como consequência disso o alcance de um dos objetivos da minha vida.

“Não é o mais forte que sobrevive, nem o mais inteligente, mas o que melhor se adapta às mudanças.”

Charles Darwin

RESUMO

MASSIROLI, Ronei Marcos. **Tributação do ato cooperativo em uma cooperativa de consumo do Sul Catarinense**. 2014. 59 p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Esse trabalho tem como escopo identificar se nas sociedades cooperativas de consumo há incidência ou não dos tributos em relação ao ato cooperativo, pelo motivo dessa espécie de sociedade se diferenciar das demais sociedades, que visam lucro. E verificar qual é o impacto financeiro que a tributação do ato cooperativo implica na cooperativa analisada. Serão analisados os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS. Será utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental. Finaliza-se com um estudo de caso, no qual constatado o impacto financeiro se a cooperativa tributasse somente as operações com os não cooperados e tributando total, ou seja, também nas operações com seus cooperados. Deste modo, concluiu-se que as sociedades cooperativas de consumo, nos tributos analisados, não se encontram passível de tributação nas operações oriundas de ato cooperativo, por se tratar de não incidência. Já nas operações com terceiros, ou seja, em relação ao ato não cooperativo, há incidência de tributos, devendo ser tributada normalmente, a não ser que a legislação assim determinar a contrário sensu.

Palavras chaves: Sociedade Cooperativa. Cooperativa de Consumo. Ato Cooperativo. Tributos.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Números do Cooperativismo por ramo de atividade em 2012.....	15
Quadro 02 – Comparação entre sociedade cooperativa e não cooperativa.....	18
Quadro 03 – Princípios Cooperativos.....	18
Quadro 04 – Exceções ao princípio da anterioridade.....	27
Quadro 05 – Apuração IRPJ e CSLL Lucro Real Anual	46
Quadro 06 – Apuração PIS Folha de Salários.....	48
Quadro 07 – Apuração do PIS/PASEP não cumulativo	48
Quadro 08 – Apuração da COFINS não cumulativo.....	49
Quadro 09 – Apuração do ICMS	50
Quadro 10 - Comparativo Geral do Ato Cooperativo X Ato Não Cooperativo	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ - Parágrafo

ACI – Aliança Cooperativa Internacional

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

art. – Artigo

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

h.i. Hipótese de incidência

ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

Inc. – Inciso

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras

OCESC – Organização das Cooperativas do Estado de Santa Catarina

PIS/PASEP – Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	11
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA.....	12
1.3	JUSTIFICATIVA.....	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1	BREVE HISTÓRICO DO COOPERATIVISMO.....	14
2.2	SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	16
2.2.1	Definição de Sociedades Cooperativas	16
2.2.2	Sociedade Cooperativa de Consumo	17
2.2.3	Sociedades Cooperativas e Não Cooperativas	18
2.2.4	Princípios Cooperativos	18
2.2.5	Ato Cooperativo	19
2.2.6	Ato Não Cooperativo	21
2.3	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	21
2.3.1	Tributo	22
2.3.2	Espécies Tributárias	22
2.3.2.1	Impostos.....	22
2.3.2.2	Taxas.....	23
2.3.2.3	Contribuições de Melhoria.....	23
2.3.2.4	Empréstimos Compulsórios.....	24
2.3.2.5	Contribuições Especiais.....	24
2.4	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	24
2.4.1	Princípio da Legalidade	25
2.4.2	Princípio da Igualdade ou Isonomia	25
2.4.3	Princípio da Irretroatividade	26
2.4.4	Princípio da Anterioridade	26
2.4.5	Princípio da Capacidade Contributiva	27
2.5	TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE CONSUMO.....	28
2.5.1	A Constituição Federal de 1988 e as Cooperativas	28
2.5.2	A Lei nº 9.532/1997 e os tributos federais incidentes nas cooperativas de consumo	29

2.5.3	Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	31
2.5.3.1	IRPJ e as cooperativas de consumo	32
2.5.4	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	33
2.5.5	PIS/PASEP e COFINS	34
2.5.5.1	Modalidade Cumulativa	35
2.5.5.2	Modalidade Não-Cumulativa	36
2.5.5.3	PIS/PASEP e COFINS e as cooperativas de consumo.....	37
2.5.6	ICMS	41
2.5.6.1	Fato gerador do ICMS	41
2.5.6.2	ICMS e as cooperativas de consumo.....	42
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	45
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	45
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	46
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA	46
4.2	APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL.....	46
4.3	APURAÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS	47
4.4	APURAÇÃO DO ICMS.....	50
4.5	COMPARATIVO GERAL	51
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
	REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

O cooperativismo surgiu na Inglaterra em 1844, com a criação da Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, para solucionar os problemas econômicos advindos com a revolução industrial. Esta forma de sociedade, por suas características, distingue-se das demais sociedades mercantis, que visam lucro, por isso este trabalho tem o intuito de identificar tratamentos tributários diferenciados às cooperativas de consumo.

Neste capítulo, serão apresentados o tema e o problema deste trabalho, bem como os objetivos a serem atingidos. Em seguida, apresenta-se a justificativa da pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As sociedades cooperativas, especialmente as do ramo de consumo, em matéria tributária tem sido comparadas com as demais sociedades mercantis, visto que às operações com ato cooperativo existem peculiaridades, as quais, serão tratados ao longo deste estudo. No cenário atual, esse fator tributário, afeta o estímulo para criação de novas cooperativas de consumo e a continuidade das já existentes, por esse setor possuir uma concorrência acirrada em relação aos preços praticados.

Com base na Lei do Cooperativismo, Lei nº 5.764/1971, as cooperativas são sociedades que tem por finalidade a prestação de serviços aos cooperados, distinguindo-se das demais sociedades, sem objetivo de lucro. Em meio a esse cenário, é fundamental verificar a incidência ou não de determinados tributos nas sociedades cooperativas de consumo, e o impacto financeiro desta incidência.

Segundo o art. 69 da Lei nº 9.532/1997, as cooperativas de consumo, em relação aos impostos e contribuições de competência da União, sujeitam-se as mesmas normas de incidência aplicáveis às demais pessoas jurídicas, colocando as cooperativas de consumo em situação desigual às demais cooperativas. Igualmente, em relação ao tributo estadual, o ICMS, vem sendo tributadas as operações realizadas por essa espécie de sociedade. Visto que por suas características, as cooperativas distinguem-se das demais sociedades lucrativas.

Neste trabalho serão analisados os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS. Estes tributos tem um forte impacto financeiro nas organizações, especialmente nas sociedades cooperativas.

Diante disto, chega-se ao seguinte problema: Quais são os impactos financeiros causados pela tributação do ato cooperativo, em uma cooperativa de consumo do Sul Catarinense?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste trabalho consiste em analisar os impactos financeiros causados pela tributação do ato cooperativo, em uma cooperativa de consumo do Sul de Santa Catarina.

Para o alcance do objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos.

- Definir cooperativismo e cooperativa de consumo;
- Descrever e contextualizar o ato cooperativo e não cooperativo;
- Apresentar o Sistema Tributário Nacional;
- Identificar tratamentos tributários diferenciados às cooperativas de consumo;
- Comparar a atual tributação (ato cooperativo e não cooperativo) de uma cooperativa de consumo, confrontando-a com a tributação somente do ato não cooperativo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Desde a publicação da Constituição Federal, no ano de 1988, o art. 146 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. Com isso, a importância de aprofundar esse assunto, buscando analisar os impactos financeiros causados pela tributação do ato cooperativo.

As sociedades cooperativas de consumo têm a função de prestar serviços aos seus cooperados, buscando, entre outros objetivos, a redução de preços.

De acordo com Becho (2005, p. 310), 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, desta forma, a supressão de uma etapa da cadeia econômica e, com isso, obtendo, os associados, uma redução nos custos de aquisição individual.

A base teórica deste trabalho está direcionada em conceituar o ato cooperativo para fins tributários e a não incidência de determinados tributos, bem como os impactos financeiros dos mesmos, embasados em material bibliográfico e pesquisa de campo, permitindo com isso um aprofundamento no assunto.

Portanto, este estudo justifica-se pelo fato de as cooperativas ocuparem um lugar importante na sociedade, atrelado a um fim econômico e social.

Como contribuição teórica, esta pesquisa colabora para o entendimento adequado do tratamento tributário do ato cooperativo, buscando a redução dos preços aos seus cooperados, o qual é um dos objetivos das sociedades cooperativas de consumo.

Nesse contexto, este estudo é de grande importância para os acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, para ampliarem seus conhecimentos na área tributária. A universidade contará com mais um exemplar em seu acervo, disponível para todos os atuais e futuros acadêmicos desta instituição interessados no assunto.

Do ponto de vista prático, este trabalho contribui para que outras cooperativas de consumo possam se beneficiar com a não incidência de tributos sobre as operações realizadas com seus cooperados, buscando um fortalecimento econômico das cooperativas de consumo existentes no Brasil.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo aborda a fundamentação teórica sobre o tema, evidenciando a criação dessa espécie de sociedade, seus conceitos, tais como, definição de sociedades cooperativas, diferenças com as sociedades com finalidade lucrativa, ato cooperativo e não cooperativo, o sistema tributário brasileiro, princípios constitucionais tributários e a tributação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS das sociedades cooperativas de consumo.

2.1 BREVE HISTÓRICO DO COOPERATIVISMO

Desde os primórdios, o ser humano vem buscando a união para atender suas necessidades básicas, tais como a caça, pesca, o plantio, com isso surgem às primeiras formas de associações.

Esse fato é citado por Veiga e Fonseca (2001, p. 13), que relatam que “desde os primeiros tempos, o homem tem procurado formas de associar para resolver seus problemas, seja para caçar, colher, pescar, etc”.

Com a revolução industrial, no século XVIII, e a mão de obra sendo substituída pelas máquinas, grandes jornadas de trabalho e baixos salários resultaram em uma crise econômica, no qual surgiram associações que não resolveram os problemas naquela época (OCB, 2013).

Foi com a criação da Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, em 1844, na Inglaterra, que esse novo sistema se fortaleceu, e com isso deu origem a formação de inúmeras outras cooperativas, tendo adeptos e defensores como Charles Gide (1847-1932), professor de Economia Política na Universidade da França. (Santos, Gouveia e Vieira, 2012). Os Pioneiros de Rochdale tinham objetivos de melhorar a qualidade de vida dos seus sócios, no qual chegaram ao seguinte consenso depois de diversas reuniões realizadas, conforme Cruz (2000, p. 43):

- Combater o alcoolismo, muito comum na época, a fim de gerar mais dinheiro para comprar alimentos;
- Incentivar a luta política pelo voto universal, a fim de propor alterações na legislação trabalhista, que pudessem beneficiar o proletariado;

- Emigrar para o novo continente (América), em busca de novas oportunidades e de melhores condições de trabalho;
- Criar uma sociedade (cooperativa de consumo), eliminando os lucros, os quais seriam distribuídos entre os associados, para aumentar o poder de compra dos salários.

Com isso, os Pioneiros de Rochdale conseguiram alcançar seu sonho, no qual partiram de uma pequena loja, distribuindo apenas três produtos, trigo, açúcar e manteiga, avançando para o mercado atacadista, indústria, agricultura, transportes, habitação, bancos e vários outros ramos. Daí vem a importância de difundir ainda mais e aplicar todos os valores éticos e morais intrínsecos ao cooperativismo. (CRUZ, 2000).

As cooperativas foram importantes não só no passado com a crise da revolução industrial, mas no cenário atual, também, são de grande relevância econômica e social para o país, conforme OCESC (2012), Quadro 01:

Quadro 01 – Números do Cooperativismo por ramo de atividade em 2012

Ramo de Atividade	Cooperativas	Cooperados	Empregados
Agropecuário	1.561	1.006.197	164.223
Consumo	112	2.841.666	11.795
Crédito	1.042	5.487.098	38.132
Educacional	299	60.009	3.893
Especial	8	234	12
Habitacional	217	101.288	1.471
Infraestrutura	129	899.172	6.383
Mineral	76	84.855	216
Produção	241	11.935	3.600
Saúde	848	262.943	78.291
Trabalho	946	178.382	2.329
Transporte	1.095	146.783	10.877
Turismo e Lazer	29	1.415	245
TOTAL	6.603	11.081.977	321.467

Fonte: Adaptado de OCESC (2012)¹

As cooperativas têm um papel fundamental na sociedade, como observar-se no Quadro 01, como por exemplo, geração de empregos, melhores condições para os cooperados, investimentos em projetos sociais. etc., por isso a importância de cada vez mais apoiar e incentivar o cooperativismo. Em relação ao número de cooperativas do ramo de consumo teve uma queda expressiva. No ano de 1990

¹ - Informação disponibilizada pela OCESC

havia 344² cooperativas; em 2012 tem-se 112, ou seja, uma redução de mais de 67%. Por isso a importância de aprofundar o estudo no ramo de consumo, especialmente o disposto na Constituição Federal, em seu art. 174, § 2º, o qual menciona que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo.

2.2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

Neste tópico será tratado sobre a definição de sociedades cooperativas e cooperativa de consumo, a diferença das sociedades que visam lucro, princípios cooperativos e ato cooperativo e não cooperativo.

2.2.1 Definição de Sociedades Cooperativas

A palavra cooperativa, conforme Plácio e Silva (1998 apud YOUNG, 2008), vêm do *latim cooperativus*, de *cooperari*, que significa cooperar, colaborar, trabalhar com outros. As cooperativas são sociedades que não visam lucro, a função é a prestação de serviços aos seus cooperados. Nesse contexto, para Young (2008), a cooperativa é uma *longa manus*, ou seja, é a extensão dos cooperados.

Para Becho (2005, p. 95), as sociedades cooperativas são: “[...] sociedades de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criadas para prestar serviços aos sócios de acordo com princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços distintos intactos”.

A Lei nº 5.764/1971, chamada Lei do Cooperativismo, em seu art. 3º, define sociedades cooperativas como “[...] 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”, e o art. 4º “[...] 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 [...]” (BRASIL, 1971).

² - (Disponível em:

http://www.ocb.org.br/GERENCIADOR/ba/arquivos/0209_parte3_apresentacaoocb_atual.pdf. Acesso em: 19 de mai. de 2014.)

As cooperativas possuem características *sui generis*, ou seja, possuem seu próprio gênero que não se confundem com as demais sociedades mercantis com fins lucrativos. (NASCIMENTO, 2007).

Diante do exposto, as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas com fins econômicos, mas sem fins lucrativos, e tem a função de prestar serviços aos seus cooperados, distinguindo-se das demais sociedades mercantis, que visam lucro.

As sociedades cooperativas, segundo o art. 5º da Lei nº 5.764/1971, poderão adotar por objeto social qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. De acordo com a OCB (2013), existem 13 ramos de cooperativas, que são: Agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial, habitacional, infraestrutura, mineral, produção, saúde, trabalho, transporte e turismo-lazer. Será apresentado no próximo tópico o conceito de cooperativas de consumo, que é o foco deste estudo.

2.2.2 Sociedade Cooperativa de Consumo

As Cooperativas de Consumo são aquelas dedicadas à compra de produtos de consumo por meio de atacado, ou seja, como se fosse o próprio cooperado comprar diretamente do fabricante, eliminando, com isso, a figura do intermediário, obtendo-se uma redução nos preços. Sua atividade é exercida por mercados e supermercados próprios. (CRUZ, 2000).

Para Becho (2005), as cooperativas de consumo são formadas por pessoas para realizar compras em comum, adquirindo diretamente no atacado e repassando para os cooperados no varejo, com a eliminação de uma etapa da cadeia econômica, como consequência, obtém-se uma redução nos preços para seus cooperados, o qual é um objetivo deste ramo cooperativo.

As Cooperativas de Consumo subdividem-se em dois tipos: fechadas e abertas. A primeira são aquelas formadas por uma determinada empresa, para somente atender os integrantes daquela sociedade, ou seja, não aberta ao público em geral; a segunda é aberta ao público, podendo realizar operações, também, com não associados. (CRUZ, 2000).

2.2.3 Sociedades Cooperativas e Não Cooperativas.

As sociedades cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, distinguindo-se das demais sociedades mercantis. Quadro 02 comparativo, evidenciando as principais diferenças:

Quadro 02 – Comparação entre sociedade cooperativa e não cooperativa.

Empresa cooperativa	Empresa não cooperativa
É uma sociedade de pessoas	É uma sociedade de capital
Objetivo principal é a prestação de serviços	Objetivo principal: lucro
Número ilimitado de associados	Número limitado de acionistas
Um homem, um voto	Cada ação um voto
Assembleia: <i>quorum</i> baseado no número de associados	Assembleia: <i>quorum</i> baseado no capital
Não é permitida a transferência das quotas-partes a terceiros, estranhos à sociedade	Transferências das ações a terceiros são permitidas
Retorno proporcional ao valor das operações	Dividendo proporcional ao valor das ações

Fonte: Panzulli (2005 apud SANTOS, GOUVEIA, VIEIRA, 2012, p. 26).

Tais diferenças ficam mais evidenciadas pelas características atribuídas às cooperativas, aperfeiçoadas pelos Probos Pioneiros de Rochdale, reformulados pela Aliança Cooperativa Internacional - ACI, os quais já se encontram, na sua maioria, previstos no art. 4º da Lei nº 5.764/1971 (OCESC, 2013), descrito no próximo tópico, consubstanciando-se em Princípios Cooperativos.

2.2.4 Princípios Cooperativos

Os princípios cooperativos, conforme OCEC (2013), foram aperfeiçoados pelos Probos Pioneiros de Rochdale e reformulados pela ACI, servem para orientar as sociedades cooperativas a levarem os seus valores à prática, buscando atingir seus objetivos. Os princípios que norteiam o cooperativismo são:

Quadro 03 – Princípios Cooperativos

Adesão Livre e voluntária	Pode-se associar a cooperativa todos aqueles que estão aptos a utilizar seus serviços e assumir suas responsabilidades, sem discriminação de sexo, sociais, raciais, políticas e religiosas.
----------------------------------	--

Gestão democrática	As cooperativas são organizações democráticas, controladas pelos seus membros, que participam das suas políticas e tomada de decisões. As pessoas eleitas como representantes, são responsáveis perante estes. Os membros têm igual direito de voto, ou seja, (um membro = um voto)
Participação econômica dos membros	Os membros contribuem equitativamente para o capital das suas cooperativas e controlam-no democraticamente. Parte das operações deve ser constituída como fundos e ou reservas.
Autonomia e independência	As cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Podem firmar acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, desde que, assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa.
Educação, formação e informação	As cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores para que eles possam aprimorá-los para desempenhar suas funções. E informar ao público sobre o cooperativismo e suas vantagens.
Intercooperação	As cooperativas servem de forma mais eficaz aos seus membros e dão mais força ao movimento cooperativo, trabalhando em conjunto, através das estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais.
Interesse pela comunidade	As cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros.

Fonte: Adaptado de OCESC (2013)

Ainda há outro princípio cooperativista, citado por Prado (2004) que é a ***inexistência de fins lucrativos***. Assim, nas cooperativas, não se admite a presença de fins lucrativos; portanto, não se pode pretender a criação de uma cooperativa deficitária, pelo simples fato de ela não possuir lucro. (grifo meu)

2.2.5 Ato Cooperativo

O conceito de ato cooperativo na legislação Brasileira está inserido no art. 79 da Lei nº 5.764/1971. Segundo este dispositivo, atos cooperativos são “[...] 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” e, ainda, em seu parágrafo único, ao estabelecer que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

O ato cooperativo, para Prado (2004, p. 110), “é o praticado sem fins lucrativos, visando o cumprimento do objeto social da cooperativa, tendo como

partes, pelo menos dois pólos, uma cooperativa e um cooperado, ou outra cooperativa”.

Becho (2005) identifica quatro negócios cooperativos: negócio-fim ou principal, negócio-meio ou essenciais, negócios auxiliares e negócios secundários ou supérfluos.

Negócio-fim ou principal: São aqueles para atingir os objetivos da cooperação, realizados entre a cooperativa e seus cooperados. Exemplo: Cooperativa de consumo entrega bens aos cooperados ou o médico cooperado e a cooperativa de saúde.

Negócio-meio ou essenciais: São as operações realizadas com terceiros, fundamentais para a realização dos negócios-fim ou principais. Por exemplo: Cooperativa de taxistas, que presta serviço a terceiros (passageiros).

Negócios auxiliares: Não está diretamente ligada à cadeia produtiva da cooperativa, mas serve para apoiá-la, se tornando necessários para a execução dos negócios-fim ou principal. Por exemplo: Aluguéis de imóveis.

Negócios secundários ou supérfluos: Não está relacionado com o objeto da cooperativa, mas podem ser de grande utilidade para obter algum ganho extra: Por exemplo: venda de máquina que não é mais útil à cooperativa (obsoleta).

Cada ramo de cooperativa tem sua característica de ato cooperativo para alcançar seu objetivo. Conforme Becho (2002), uma cooperativa de consumo fornece bens e utilidades para seus cooperados, nesse caso tem-se a cooperativa e o cooperado. Já em uma cooperativa de taxistas, tem-se o cooperado (taxista) e um terceiro (passageiro), nem por isso deixa de ser ato cooperativo, porque não teria lógica de somente os cooperados transportarem entre si. Segundo Carvalho e Murguel (1998 apud PRADO, 2004, p. 97):

Realmente não há como imaginar uma cooperativa isolada da sociedade, [...] uma cooperativa de consumo precisará comprar de terceiros e uma cooperativa de trabalho dependerá do cliente para quem o serviço possa ser prestado. [...], pouco importa se no terceiro pólo se encontrar um não associado: estar-se-á, de qualquer modo, diante de um ato cooperativo, desde que haja o cumprimento de finalidades institucionais às quais a cooperativa se propõe.

Com isso o negócio-meio também é ato cooperativo, pouco importa se no terceiro polo estiver um não cooperado, desde que atinja o objetivo da cooperativa vai ser sempre ato cooperativo. No caso da cooperativa de consumo adquirir de um

terceiro será ato cooperativo, porém quando ela repassar, aí sim deverá ter um cooperado em um dos polos para ser ato cooperativo, com isso atingindo os objetivos sociais no qual a cooperativa foi criada.

2.2.6 Ato Não Cooperativo

O ato não cooperativo é aquele realizado para obtenção do objeto social da cooperativa, porém não é realizado com o cooperado, mas com uma terceira pessoa, que não faz parte da cooperativa. Com o princípio das portas abertas ou, como é conhecido, o princípio da adesão livre e voluntária, poderia ser um de seus cooperados (BECHO, 2005).

O ato não cooperativo para Prado (2004, p. 110) é “o ato praticado visando ao cumprimento do objeto social da sociedade, e que não tenha, em pelo menos dois pólos da relação, uma cooperativa e um cooperado, ou outra cooperativa”. Para ilustrar, quando um taxista (não cooperado) presta serviço para uma cooperativa do ramo de transporte (cooperativa de taxistas).

As operações com atos não cooperativos se encontram na Lei nº 5.764/1971, nos arts. 85 e 86³, e serão levadas à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES⁴ e serão contabilizadas em separado para o cálculo dos tributos.

2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Brasileiro é regulado pela Constituição Federal, no qual se encontram os principais direitos e garantias dos contribuintes, e pela Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional - CTN, e pode-se defini-lo como o conjunto de normas no qual a partir desses e de vários outros dispositivos que mantêm relação com o Direito Tributário (VILLAS-BÔAS, 2012).

³ “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.”

⁴ O Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES é o fundo “destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa [...]”, art. 28 da Lei 5.764/1971.

2.3.1 Tributo

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, traz o conceito de tributo, definindo-o como “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Sobre essa definição de tributo, Ataliba (2013) evidencia o significado de cada elemento como sendo: uma **obrigação**, ou seja, independem da vontade do sujeito passivo em pagá-lo; **pecuniária**, consiste em o sujeito passivo levar dinheiro ao sujeito ativo; **ex lege**, nasce mediante lei e não da vontade das partes; **que não constitui em sanção de ato ilícito**, não se qualifica como ilícito, como as multas e outras consequências punitivas; **cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública**, como regra geral é uma pessoa pública política ou meramente administrativa; **cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei**, geralmente são pessoas privadas colocadas como sujeito passivo, nada impede que as pessoas públicas sejam contribuintes referente aos tributos vinculados, exceto impostos por causa da imunidade prevista no art. 150, VI da constituição. (grifo meu).

2.3.2 Espécies Tributárias

Os tributos, em relação à espécie, são classificados em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, e podem ser vinculados ou não vinculados. Para Ataliba (2013), os tributos vinculados são aqueles cuja hipótese de incidência – h.i. consiste em uma atuação estatal; já os tributos não vinculados, não dependem de uma atuação estatal.

2.3.2.1 Impostos

Os impostos, na Constituição Federal, estão inseridos no art. 145, inc. I. Conforme o Código Tributário Nacional, em seu art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Portanto, os impostos não dependem de qualquer atividade estatal para serem cobrados dos contribuintes. Para Carvalho (2013, p. 57), imposto é “[...] o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

2.3.2.2 Taxas

Taxas são tributos vinculados, e sua hipótese de incidência depende da atividade estatal para serem cobradas. O art. 145, inc. II, da CF/1988, determina que as taxas devam ser cobradas “[...] em razão do exercício de poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;”, e o art. 77, parágrafo único, do CTN, estabelece que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas” (BRASIL, 1966).

Com isso, taxa, para Ataliba (2013, p. 152), “é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”.

2.3.2.3 Contribuições de Melhoria

A Constituição Federal, em seu art. 145, inc. III, outorga competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Contribuição de melhoria, para Carrazza (2013) é um tributo vinculado que tem por hipótese de incidência não somente a realização da obra pública, mas sim a valorização do imóvel. Nas palavras de Ataliba (2013, p. 170), valorização é “[...] a diferença positiva de valor do imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra”.

2.3.2.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios, segundo o art. 148 da CF/1988, serão instituídos mediante lei complementar, para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (deve-se observar o princípio da anterioridade) ou para atender à despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Essa espécie tributária é passível de restituição. Conforme Melo (2010), o empréstimo compulsório é um tributo que deve estabelecer as condições de restituição para recompor o patrimônio do contribuinte antes do empréstimo, ou seja, em sua situação original.

2.3.2.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais são de competência exclusiva da União para sua instituição e são subdivididas em: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Encontram-se no art. 149 da CF/1988.

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988)

Machado (2013, p. 423) conceitua esse tipo de contribuição como sendo uma “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários, para Machado (2013), são um conjunto de regras que visam proteger os contribuintes contra abusos do poder, ou seja, tem como objetivo garantir aos contribuintes de serem tributados sempre

respeitando tais princípios. Na mesma linha de raciocínio, Baleeiro (2006) diz que os princípios consagrados na Constituição servem como norteadores, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar.

2.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade não se encontra somente no campo tributário, mas também em outros ramos do direito. O art. 5º, inc. II, da CF/1988, diz que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em matéria tributária, o art. 150, inc. I da CF/1988, estabelece que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Assim, somente por lei, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir tributos, isto é, definir hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota, ou outro critério para estabelecer o valor do tributo e o sujeito ativo e passivo. (MACHADO, 2013).

2.4.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia

A igualdade, na concepção aristotélica, segundo Costa (2012, p. 38), consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigualem”. O princípio da igualdade ou isonomia tributária se encontra no art. 150 inc. II, da CF/1988 e estabelece que não poderão receber tratamento tributário desigual os contribuintes que se encontram em situação equivalente.

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. (BRASIL, 1988)

Esse princípio tem conexão com o da capacidade contributiva. Para Costa (2012, p. 42), “[...] a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva” e complementa “derivado do primado da igualdade, não significa

apequenar sua importância, mas apenas identificar sua inegável conexão com a ideia de isonomia [...]”.

Para Ávila (2009), como medida de comparação do princípio da igualdade o Poder Legislativo deve utilizar a capacidade contributiva. Na mesma linha de raciocínio, Baleeiro (2006, p. 546) sustenta que “A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade”.

2.4.3 Princípio da Irretroatividade

O preceito Constitucional que veda a cobrança de tributo antes da vigência da lei que o instituiu ou aumentou, encontra-se expresso no art. 150, inc. III, ‘a’ da CF/1988.

Esse princípio visa garantir aos contribuintes a não cobrança de tributos de eventos passados, antes da vigência da lei que os criou ou majorou. Segundo Carrazza (2013), o direito brasileiro aceita que algumas leis tributárias retroajam, desde que beneficiam o contribuinte, como por exemplo, parcelamento, crédito presumido, anistias, etc.

2.4.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade anual encontra-se no disposto do art. 150, inc. III, ‘b’, da CF/1988, o qual determina que “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Excetuam-se dessa regra os tributos previstos nos arts. 148 I, 153, I, II, IV e V, e 154 II. As exceções estão contidas no art. 150, § 1º da CF/1988. E também os tributos previstos nos arts. 155, § 4º, IV, ‘c’, 177, § 4º, I, ‘b’ e 195, § 6º da CF/1988.

Com o princípio da anterioridade encontra-se, também, a anterioridade nonagesimal ou noventena, no art. 150, inc. III, ‘c’, da CF/1988, estabelecendo que não podem ser cobrados tributos “c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”. Tal princípio não se aplica aos tributos previstos nos arts. “148, I, 153, I, II,

III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”. Essas exceções estão contidas no art. 150, § 1º, da CF/1988.

Com isso, tal princípio veda a cobrança de tributos antes de decorridos o prazo de 90 dias da lei que instituiu ou aumentou, observando os tributos contidos no art. 150, inc. III, ‘b’, da CF/1988.

O Quadro 04 apresenta os tributos que se encontram na regra de exceção da anterioridade anual e da noventena:

Quadro 04 – Exceções ao princípio da anterioridade

TRIBUTOS	Anterioridade Anual	Anterioridade Nonagesimal
Imposto de Importação	X	X
Imposto de Exportação	X	X
Imposto de Produtos Industrializados	X	
Imposto sobre Operações Financeiras	X	X
Imposto Extraordinário de Guerra	X	X
Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza		X
Empréstimos Compulsórios: Para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência	X	X
CIDE - Combustíveis	X	
ICMS - Combustíveis	X	
Contribuições Sociais	X	
Fixação da Base de Cálculo do IPTU		X
Fixação da Base de Cálculo do IPVA		X

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo Sabbag (2013), os tributos citados no Quadro 04 tem a função, não somente para fins de arrecadação, mas, também, funcionam como instrumento de política econômica.

2.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio em tela estabelece que os contribuintes devem ter tratamento tributário suportável, e encontra-se no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

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.

O conceito de capacidade contributiva, para Costa (2012), é aptidão da pessoa para suportar a carga tributária, e o princípio da igualdade está na essência deste princípio, ou seja, quem possui uma determinada capacidade contributiva, deve ser tributado na mesma proporção, até porque a capacidade contributiva revela-se com a riqueza, e não, por exemplo, com a cor dos olhos de um determinado indivíduo.

Capacidade contributiva, para Baleeiro (2006, p. 534) é “[...] aquela que se encontra após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio”.

A expressão sempre que possível contida no art. 145, § 1º da Constituição Federal, para Carrazza (2013) não é uma recomendação ao legislador ordinário, mas sim obrigatório e ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. E quando será impossível?

São os impostos suportados pelo consumidor final, a Constituição estabelece que, os impostos terão caráter pessoal sempre que possível. Com isso seria difícil de graduar o imposto, (exemplo ICMS) de acordo com a capacidade da pessoa que adquire o produto, nesse caso aplica-se o princípio da seletividade, que tem por escopo de receber uma carga tributária mais elevada os produtos denominados supérfluos. (BALEEIRO, 2006)

2.5 TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS DE CONSUMO

Será demonstrado nesse item o art. 146 e 174 parágrafo segundo da Constituição Federal, e o art. 69 da Lei nº 9.532/1997 que para fins tributários equiparou as cooperativas de consumo com as demais sociedades mercantis, com isso objetivando para compreensão do tema em análise. E também a tributação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e o ICMS, bem como a análise da não incidência desses tributos nas sociedades cooperativas de consumo.

2.5.1 A Constituição Federal de 1988 e as Cooperativas

O art. 146 inc. III, ‘c’, dispõe sobre a criação de lei complementar para dar o adequado tratamento tributário ao ato praticado pelas sociedades cooperativas. Já

o art. 174, parágrafo 2º, diz que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Na lição de Carrazza (2013), a Constituição brasileira permite, levando-se em consideração aspectos societários específicos entre os contribuintes, um tratamento tributário distinto, por isso, combinando os dois dispositivos constitucionais citados no parágrafo anterior, as cooperativas devem receber tratamento tributário mais benéfico em relação às instituições privadas com finalidade lucrativa.

Nesta mesma linha de pensamento, Cassone (1989, apud BECHO, 2005) entende que as cooperativas devem receber um tratamento benéfico, e o adequado tratamento inserido no art. 146 inc. III, 'c', quer dizer que a legislação deve estar em conformidade com a realidade das sociedades cooperativas, com isso distinguindo-as das demais sociedades lucrativas.

O STF não tem o mesmo entendimento ora exposto. Conforme julgamento do agravo regimental na Ação Cautelar 2.209/2010, teve a seguinte conclusão: "O art. 146, III, c, da CF, não implica imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas". Para Becho (2005), o adequado tratamento não se trata de imunidade, mas sim um tratamento favorável, uma tributação que estimule o cooperativismo.

2.5.2 A Lei nº 9.532/1997 e os tributos federais incidentes nas cooperativas de consumo

A Lei nº 9.532/1997, em seu art. 69, dispõe que as cooperativas de consumo sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas:

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (BRASIL, 1997).

Com base no Ato Declaratório Normativo nº 4/1999, o termo "consumidores", indicado no dispositivo acima, abrange tanto os não associados como, também, os associados.

Entretanto, a Constituição Federal, em seu art. 146, inc. III, 'c', estabelece que o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, será mediante lei complementar.

Se a Constituição Federal estabeleceu que cabe à lei complementar estabelecer adequado tratamento tributário às cooperativas, não poderia a lei ordinária o fazer, dando o mesmo tratamento tributário às demais empresas mercantis. Como afirma Prado (2004, p. 176), “é cediço que lei ordinária não pode tratar de matérias exclusivamente destinadas às leis complementares”. E complementa: “deve ser prontamente reconhecida como inconstitucional, por manifestar incompatibilidade com o disposto no art. 146, inc. III, “c”, da CF/88”.

A regra do art. 69 da Lei n° 9.532/1997, cria ofensa ao princípio da isonomia tributária. Conforme Prado (2004, p. 176), “[...], é inadmissível que o legislador ordinário trate de forma desigual contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica ou econômica”. E continua:

[...] não pode o legislador ordinário pinçar, dentre as atividades praticadas pelas cooperativas, apenas a de consumo, para somente a ela determinar tratamento tributário mais oneroso do que o destinado às demais cooperativas.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 343.267-RS/2010, teve o entendimento que a referida Lei deve ser aplicada nas operações com os não cooperados:

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CONSUMO.
INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 69 DA LEI 9.532-97.
INOCORRÊNCIA.

Os resultados decorrentes da prática de atos com os não associados das cooperativas estão sujeitos à tributação.

O artigo 69 da Lei n.º 9.632, de 1997, fez apenas esclarecer que as sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, ou seja, nas operações com terceiros e, portanto, no atos não-cooperativos, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Não instituiu, assim, qualquer tributação nova às cooperativas de consumo, não havendo ofensa ao artigo 146, inciso II, alínea “c”, da Constituição Federal vigente.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do Recurso Especial N° 479.012-MG/2006, firmou entendimento favorável a cooperativa de consumo, sob o argumento de que o ato cooperativo está isento de IRPJ, CSLL e COFINS:

"TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL - COOPERATIVA – ATO COOPERATIVO - Lei n.º 5.764/71 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O

LUCRO - IMPOSTO DE RENDA - COFINS – ISENÇÃO. A cooperativa tem isenção de tributos em relação aos atos cooperativos, entendendo-se assim aqueles praticados com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias. A venda de produtos ou mercadorias pela cooperativa a seus associados que se caracteriza como ato cooperativo está isenta da tributação. Recurso especial provido".

Tramita na câmara dos deputados o Projeto de Lei 2534/2007, o qual pretende revogar o art. 69 da Lei nº 9.532/1997. O Deputado Valdir Colatto, autor do projeto, argumenta que “o artigo é inconstitucional, pois a Constituição determina que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

2.5.3 Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

O Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ é de competência da União, o qual se encontra no art. 153, inc. III, da CF/1988. Atualmente, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está regulamentado pelo Decreto nº 3.000/1999. Os regimes tributários são lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

O CTN, em seu art. 43, traz o conceito de renda e proventos de qualquer natureza e seu respectivo fato gerador:

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, 1966)

Em outras palavras, disponibilidade econômica é o recebimento efetivo de dinheiro ou em outros valores. Disponibilidade jurídica é quando se tem um direito de auferir renda, mas ainda não tenha recebido, como por exemplo, uma venda a prazo (ÁVILA, 2011).

Nesse sentido, disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, Machado (2013, p. 322) pontua que:

A disponibilidade econômica decorre do *recebimento* do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já, a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

Para Machado (2013, p. 320) renda é “sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer na combinação desses dois fatores. Os demais *acréscimos* patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são *proventos*”.

Conforme Ávila (2011) para que haja cobrança do imposto sobre a renda deverá sempre existir um acréscimo patrimonial: *efetivo*, que ingressa definitivamente no patrimônio do contribuinte e não mera transição de valores; *incondicional*, tenha direito de auferir renda e *atual* que não seja uma expectativa de auferir renda, como por exemplo, uma valorização do imóvel.

Sobre a base de cálculo do imposto de renda aplica-se a alíquota de 15% art. 3º, Lei nº 9.249/1995 e conforme o § 1º, dispõe que o valor do lucro que ultrapassar R\$ 20.000,00 por mês multiplicado pelo número de meses do período da apuração, sujeita-se o adicional de 10%.

2.5.3.1 IRPJ e as cooperativas de consumo

Em relação às sociedades cooperativas, o Decreto nº 3.000/1999, em seu art. 182, dispõe que “As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro”. Especificamente para o ramo de consumo, no art. 184, segue-se a regra do art. 69 da Lei nº 9.532/1997, sujeitando-se às mesmas normas de incidência para as demais pessoas jurídicas.

Nas sociedades cooperativas, as operações praticadas com atos cooperativos não se tratam de renda e sim de sobras. Essa sobra é o resultado positivo da diferença entre o que o cooperado pagou à cooperativa e o que realmente ele deveria pagar, essa sobra será devolvida ao cooperado, por isso que não se trata de renda, por representar uma mera transição de dinheiro no patrimônio da cooperativa, com isso não tendo um ingresso efetivo na mesma. (MACEI, 2011)

As sobras decorrentes dos atos cooperativos, mesmo sendo reaplicadas na cooperativa, não se tratam de renda ou lucro, essas sobras são destinadas à manutenção ou ampliação da cooperativa, com isso obtendo uma redução de preços nas operações futuras, o qual é um dos objetivos da cooperativa de consumo (BECHO, 2005).

Conforme Carrazza (2013), os ingressos nas sociedades cooperativas com as operações praticadas com os cooperados servem para a manutenção da mesma, o valor colocado na cooperativa é para servir em prol dos cooperados, nenhuma cooperativa é criada para obter riqueza, mas sim, uma vantagem econômica aos cooperados que se uniram, por isso não há incidência de imposto sobre a renda nessas operações.

No processo nº 0005114-95.2005.4.03.9999-SP/2013, analisado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região teve o entendimento que não há incidência de imposto de renda nas operações praticadas com cooperados:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - COOPERATIVA - HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA - ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS.

1. Nos termos do art. 79, da Lei n. 5.764/71, atos cooperativos são "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". Por não implicar o ato cooperativo operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nos termos do parágrafo único do mesmo artigo, afasta-se a incidência de tributos nas operações em que a cooperativa não tenha interesse comercial ou fim lucrativo, pretendendo-se evitar, portanto, que pessoas que se associem em cooperativas sejam duplamente tributadas, quer como cooperativa, quer como cooperado.

O STJ no julgamento do Recurso Especial Nº 479.012-MG/2006, em relação ao imposto de renda, entendeu que deve haver isenção nas operações praticadas com cooperados. Prado (2004) sustenta que não havendo renda, não se trata de isenção, mas sim de não incidência.

Com isso, não há incidência de imposto sobre a renda nas operações em relação ao ato cooperativo, somente nos atos não cooperativos. É o que preceitua o art. 111 da Lei nº 5.764/1971, "serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei". Essas operações são justamente as praticadas com não cooperados (BRASIL, 1971).

2.5.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL é de competência da União, a qual se encontra nos arts. 149 e 195, inc. I, 'c' da CF/1988. Sua instituição se deu com a Lei nº 7.689/1988.

O fato gerador da CSLL, para Melo (2010) é o lucro, que é a diferença positiva das vendas de mercadorias e ou prestações de serviços. É tudo que visa beneficiar, trazer um enriquecimento ou engrandecimento a seu patrimônio.

Sobre a base de cálculo apurada aplica-se à alíquota de 15% ou 9% (art. 3º, Lei nº 7.689/1988), conforme a atividade da organização. Na CSLL não há incidência de 10% do adicional, como ocorre no IRPJ.

A partir de 2005, com base no art. 39 da Lei nº 10.865/2004, as sociedades cooperativas estão isentas da CSLL, exceto as cooperativas de consumo. Visto que as cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, não se trata de isenção, mas sim de não incidência.

As cooperativas não possuem lucro nas operações típicas, como observa Carrazza (2013, p. 1.062):

Lucro, como é pacífico e assente, é o resultado positivo, esperado e perseguido pela sociedade comercial, na realização de seus objetivos sociais.

[...]

O cooperativismo existe justamente para não produzir lucro. Todo o resultado positivo alcançado pelas cooperativas deve retornar a seus associados, na proporção em que cada um para ele contribuiu. O *não lucro*, no cooperativismo, é o grande traço distintivo dessa forma societária, em cotejo com as demais, sendo, inclusive, uma exigência legal, porquanto ordenada no art. 3º da Lei 5.764/1971.

Com base no Agravo Regimental no Recurso Especial Nº 211.236–RS/2001, para o STJ, “O ato cooperativo não está sujeito à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, por não configurar fato gerador do tributo”. O CARF, no julgamento do Recurso de Ofício 15.263-SP/2000 manifestou-se no sentido de que “os resultados advindos de atos cooperativos, definidos no art. 79 da Lei 5.764/71, por não representarem lucros e sim sobras das cooperativas, situam-se fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o lucro”.

Percebe-se que os atos cooperativos não se tratam de isenção, mas sim de não incidência.

2.5.5 PIS/PASEP e COFINS

O Programa de Integração Social – PIS, foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970, enquanto o Programa de Formação do Patrimônio do

Servidor Público – PASEP, foi instituído pela Lei Complementar nº 8/1970, para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente. Atualmente, com a publicação da CF/1988 em seu art. 239 passaram a ser destinados para financiar o abono e o seguro desemprego. Sua denominação, a partir de 1º de julho de 1976, foi unificada passando a ser chamada de PIS/PASEP (Lei Complementar nº 26/1975).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, tendo sua previsão no art. 195 inc. I, 'b' da CF/1988, para financiar a seguridade social, que compreende saúde, previdência e a assistência social (art. 194, da CF/1988).

As sociedades cooperativas pagarão o PIS sobre a folha de salários mediante a alíquota de 1% nas operações com cooperados e sobre o faturamento em relação a não cooperados (Lei nº 9.715/1998).

2.5.5.1 Modalidade Cumulativa

O recolhimento do PIS/PASEP e COFINS na modalidade cumulatividade, em cascata, significa que é o valor total a ser recolhido sem a dedução do valor pago na etapa anterior. (BERGAMINI e PEIXOTO, 2011)

Continuam sujeitas a cumulatividade conforme o art. 10º da Lei nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, pelo simples nacional, as imunes a impostos, órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas, as pessoas jurídicas referidas nos parágrafos 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 e da Lei nº 7.102/1983, as sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo).

A base de cálculo no regime cumulativo é o faturamento que corresponde a receita bruta (arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/1998), a partir de 2015 o faturamento compreende a receita bruta de vendas e serviços que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (art. 52, da Lei nº 12.973/2014). As sociedades poderão efetuar algumas exclusões da receita bruta, conforme prescreve o § 2º da Lei nº 9.718/1998.

Sobre o valor da base de cálculo apurada, aplicar-se-á a alíquota básica de 0,65% para o PIS/PASEP (art. 4º, inc. IV, Lei nº 9.718/1998), e 3% para a COFINS (art. 8º, Lei nº 9.718/1998)

2.5.5.2 Modalidade Não-Cumulativa

Com o advento da Lei nº 10.637/2002, o PIS/PASEP passou a ser cobrado na modalidade não-cumulativa, para a COFINS a não cumulatividade se deu a partir da Lei nº 10.833/2003. Antes a cobrança dessas contribuições era exclusivamente cumulativa.

A não-cumulatividade consiste transferir ao adquirente, sob a forma de crédito, o valor a ser pago na cadeia posterior, vale lembrar que a não-cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS é diferente do ICMS e o IPI que é imposto contra imposto, já o PIS/PASEP e COFINS é base contra base (BERGAMINI e PEIXOTO, 2011).

As pessoas jurídicas que apurem o IRPJ com base no lucro real podem optar pela não cumulatividade, desde que, não se enquadrem em nenhuma das hipóteses do art. 10º da Lei nº 10.833/2003.

A base de cálculo no regime não cumulativo é o “faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. (art. 1º e § 2º, da Lei nº 10.637/2002), conforme o art. 1º, § 3º estabelece que determinadas receitas não integram a base de cálculo. A partir de 2015 o faturamento compreende a receita bruta de vendas e serviços que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014) e também as demais receitas que se encontra no art. 1º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o valor da base de cálculo apurada, aplicar-se-á a alíquota básica de 1,65% para o PIS/PASEP (art. 2º, Lei nº 10.637/2002), e 7,60% para a COFINS (art. 2º, Lei nº 10.833/2003).

Faturamento para Melo (2010, p. 239) representa o “resultado da venda de cada mercadoria ou produto, bem como da prestação de serviços, que constitua objeto da empresa”. Receita tem sentido mais amplo, corresponde não só o resultado das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços, mas também, os

montantes a título de juros, rendimentos de caráter financeiro etc. (CARRAZZA, 2013)

Para Becho (2005, p. 290) “o PIS e a COFINS incidirão, portanto, sobre a receita bruta de vendas de mercadorias, de serviços ou a conjugação de ambos, pois esse é o sentido de faturamento”. O STJ no julgamento do RE nº 828.106-SP/2006 diz que “o conceito de faturamento tem sentido estrito, equivalente ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme reiterada jurisprudência do STF”.

2.5.5.3 PIS/PASEP e COFINS e as cooperativas de consumo

As sociedades cooperativas pagarão o PIS sobre a folha de salários mediante a alíquota de 1% nas operações com cooperados e sobre o faturamento em relação a não cooperados. É o que determina a Lei nº 9.715/1998. A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seu art. 15, trata que as cooperativas, em algumas operações, poderão fazer exclusões da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, e o § 2º, inc. I, as cooperativas que efetuarem tais exclusões deverão pagar o PIS sobre a folha. Porém, para as cooperativas de consumo, o § 2º do art. 10 da Instrução Normativa nº 635/2006, menciona que só poderão excluir:

- I - das vendas canceladas;
- II - dos descontos incondicionais concedidos;
- III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - do [...] ICMS, quando cobrado do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- V - das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;
- VI - das receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente; e
- VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP).

O inc. II do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158/2001, estabelece que as sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS:

- II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
- [...]
- § 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados

diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa. (BRASIL, 2001)

Para Carrazza (2009) e Becho (2005), o dispositivo citado acima aplica-se às sociedades cooperativas de consumo. Carvalho e Murguel⁵ (2002, p. 88) enfatizam que:

A norma sob exame possibilita às sociedades cooperativas de consumo a exclusão das receitas decorrentes da venda de produtos para os cooperados, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ora, a atividade desenvolvida pela cooperativa de consumo é adquirir, junto ao mercado, produtos a seus cooperados, que, por sua vez, têm o dever estatutário de adquirir estes bens. [...] para fins da aplicabilidade da norma de exclusão, deve ser vista sob o enfoque do exercício de seu dever como cooperado. [...] o que importa é sua atividade enquanto cooperado, que diga respeito à finalidade da cooperativa.

Higuchi, Higuchi, Higuchi (2010, p. 198), sustentam que o art. 15 da Medida Provisória não criou nenhuma incidência nova, apenas fez excluir da base de cálculo alcançada pela não incidência:

O art. 15 da MP nº 2.158-35/01 não criou nenhuma incidência nova de COFINS. Aquele artigo criou exclusões sobre atos cooperativos alcançados pela não-incidência. Os atos cooperativos não geram nenhuma receita ou faturamento para as cooperativas.

As cooperativas possuíam isenção de COFINS com as operações praticadas com cooperados conforme o art. 6º, inc. I da Lei Complementar nº 70/1991, tal isenção foi revogada pela Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (atual Medida Provisória nº 2158-35/2001). Essa revogação em nada altera a não incidência das operações oriundas de atos cooperativos.

Para Machado (2010), as leis complementares são superiores hierarquicamente em relação as lei ordinárias, e não dependem da matéria no qual a Constituição reservou à elas, o que a Constituição quer dizer é que para determinadas matérias é obrigatório ser por lei complementar, já para outras fica facultativo, desde que, respeitando os métodos de interpretação⁶. E, ainda, Machado (2006):

⁵ BECHO, Renato Lopes (coord.). Problemas atuais do direito cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002

⁶ Nem sempre quando é lei deve ser por lei ordinária, Martins (2014), afirma que os requisitos contidos no art. 150, VI, 'c', da CF/1988, só pode ser por lei complementar (art. 146, II, CF/1988), porque as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, que neste caso cabe à lei complementar regular.

Há quem sustente, é certo, que a referência constitucional à lei, sem indicação da espécie, é uma referência à lei ordinária. Essa tese, porém, é insustentável, [...]. Basta, aliás, o exame do artigo 5º da Constituição. Em seu caput diz que todos são iguais perante a lei, e com certeza ninguém dirá que a igualdade é somente perante a lei ordinária.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 377.457-3-PR/2008, sobre a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada, teve o entendimento que a Lei Complementar nº 70/1991 por ser formalmente complementar, mas materialmente ordinária, pode ser alterada por lei ordinária ou medida provisória.

Já o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 463.536-RS/2003, medida provisória, ainda que com força de lei ordinária, não pode revogar lei complementar:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. MP 1.858. REVOGAÇÃO.

1. Medida Provisória, ainda que com força de Lei Ordinária, não pode revogar determinação de Lei Complementar, revelando-se ilegítima a revogação instituída pela MP 1.858-6/99 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades prestadoras de serviços, por colidir com o Princípio da Hierarquia das Leis. (Precedentes da Primeira e Segunda Turma do STJ) [...]

4. A aplicação de norma supralegal, *in casu*, a Lei de Introdução ao Código Civil, torna desnecessária a análise de matéria de índole constitucional. A Primeira e Segunda Turma do STJ, em reiterados julgados, e com fundamento no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Medida Provisória 1858/99 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às cooperativas.

Para aqueles que sustentam que a lei complementar é superior a lei ordinária somente quando depende da matéria no qual a Constituição reservou à ela, Carrazza (2009) afirma que o art. 6º, inc. I, é material e formalmente lei complementar, pois, como indica o art. 146, inc. III, 'c', que o adequado tratamento tributário para as sociedades cooperativas deve ser feito por lei complementar, e, ainda, não há o que falar de tributação do PIS e da COFINS sobre atos cooperativos porque as cooperativas não faturam.

Também o STJ, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial N° 748.531/2005, teve o entendimento que a revogação do art. 6º, inc. I da Lei Complementar nº 70/1991, em nada altera a incidência da COFINS sobre as operações com atos cooperativos:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ART. 6º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 70/91. LEGISLAÇÃO ALTERADA PELA MP N. 1.858-6/99 (ATUAL MP 2.158-35/2001) E LEI 9.718/98. REVOGAÇÃO.

[...]

4. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados. 4. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS porquanto o art. 79, da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

[...]

9. Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. Consectariamente, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou, sob outro aspecto vernacular, é a soma dos contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda, não há incidência do PIS e da COFINS.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, processo 200883000086410/2010, teve o mesmo entendimento, no sentido de que os atos cooperativos não se sujeitam a incidência do PIS e COFINS com atos cooperados:

2. As cooperativas detêm natureza sui generis, uma vez que possuem duas fontes de receita: as derivadas dos atos cooperativos e as dos atos não cooperativos. Dos atos cooperativos não decorre faturamento, haja vista que tal ato não implica em uma operação de mercado, nem em um contrato de compra e venda de produto ou mercadoria; todavia, dos atos não cooperativos resulta faturamento para a cooperativa, devendo, assim, serem tributados.

[...]

6. Os atos praticados entre a cooperativa e os seus associados, ou pelas cooperativas entre si, quando associadas, desde que sejam praticados para a execução do objetivo da sociedade cooperativa, estão excluídos da hipótese de incidência do PIS e da COFINS. Art. 79, da Lei nº. 5.764/71.

Para Carrazza (2013), sobre os atos típicos, as cooperativas, juridicamente, não faturam, por isso não há incidência de PIS e COFINS. Se faturamento/receita bruta equivale a vendas de mercadorias, as operações com atos cooperativos não se trata de uma isenção e sim de não-incidência, porque o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda. (BECHO, 2005)

2.5.6 ICMS

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS é um tributo não cumulativo e compete aos Estados e ao Distrito Federal instituí-lo, conforme preceitua o art. 155, inc. II, da CF/1988. Em Santa Catarina, o ICMS foi instituído pela Lei nº 10.297/1996 e regulamentado pelo Decreto 2.870/2001.

A sigla ICMS, para Carrazza (2012, p. 40), abrange cinco impostos diferentes. O autor diz “diferentes” por possuir hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias) [...];
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A operação que será tratada deste trabalho é do item ‘a’, que está relacionada com as operações relativas à circulação de mercadorias, por estar ligado às operações praticadas pelas cooperativas de consumo.

2.5.6.1 Fato gerador do ICMS

A Lei Complementar nº 87/1996 conhecida como Lei KANDIR, em seu art. 2º, inc. I trata que o imposto incide sobre “I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. A mesma redação encontra-se no art. 1º do Decreto nº 2.870/2001, de Santa Catarina.

O fato gerador, conforme Carrazza (2012), incide sobre as operações mercantis, que é a circulação jurídica e não meramente física, e a transferência de titularidade das mercadorias. Ataliba (2013, p. 145), leciona que:

A saída é mero aspecto temporal da h.i. É o momento que o legislador reputou adequado para estabelecer a presunção de consumação do fato imponible (realização da operação). [...] a simples saída, sem modificação de titularidade da mercadoria, não configura a h.i. e não é, portanto, fato imponible, do que decorre não haver, em tal caso, incidência nem, pois, obrigação tributária.

O STF, no julgamento da ADI N° 4.565-PI/2011, dispõe que o perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de circulação para que ocorra a incidência, e, portanto, o tributo não pode ser cobrado simplesmente porque tem bens, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial.

No RE n° 1.125.133-SP/2009, do STJ, o Ministro Luiz Fux, teve seu voto a respeito do art. 155, inc. II, da CF/1988, no sentido que: “a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”.

Para Neto (2001, apud MACEI, 2011), o conceito de mercadoria descrito para o fato gerador do ICMS é o bem móvel objeto de mercancia. Carrazza (2012, p. 48) tem o mesmo entendimento que “Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia”.

2.5.6.2 ICMS e as cooperativas de consumo

Conforme visto no tópico anterior, o fato gerador do ICMS consiste em ter a circulação jurídica da mercadoria, que é a transferência de titularidade, e ter fim comercial. E o conceito de mercadoria é o bem que se submete a mercancia.

As cooperativas, nas operações com atos cooperados, não se caracteriza como operação mercantil. Conforme o parágrafo único do art. 79 da Lei n° 5.764/1971, “[...] o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

Segundo Carrazza (2012), a cooperativa, nas operações típicas, não transfere a propriedade dos bens adquiridos, apenas representou os cooperados no ato de aquisição, nesse caso não há operação mercantil.

A cooperativa de consumo é a *longa manus*, ou seja, é a extensão do cooperado, ela funciona como consumidora final, no qual essa espécie de sociedade

não transfere a titularidade dos produtos quando realiza operações com seus cooperados, por isso, nesse caso, não é passível de incidência do ICMS, por não haver transferência de titularidade e não ter finalidade comercial. (BECHO, 2005)

As cooperativas de consumo quando praticam operações com seus cooperados não realizam operações relativamente à circulação jurídica de mercadorias conforme Valle (2013, p. 147):

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

Segue decisões do Tribunal de Justiça do estado do Paraná, no qual as cooperativas tiveram voto favorável:

Processo: 33160-2/1994

EMENTA: REEXAME NECESSARIO - EXECUCAO FISCAL - EMBARGOS - ICMS - COBRANCA - COOPERATIVA - IMUNIDADE TRIBUTARIA - DECISAO MONOCRATICA - RECURSO OFICIAL - IMPROVIMENTO. A circulação de mercadorias entre a cooperativa - entidade que não tem finalidade lucrativa e os seus associados, configura tão-somente circulação física e não aquelas relativas as operações de natureza mercantil ou de substrato econômico, não estando por isso passível de tributação ao pagamento do ICMS. Inteligência do artigo 6º., paragrafo 1º. do Decreto Lei n. 406/68 e artigo 79 da Lei n. 5.764/71. Recurso Oficial. Improvimento.

Processo: 76624-5/1999

ICMS - COOPERATIVA - A entrega da produção, do cooperado à cooperativa, não se sujeita ao ICMS por não se tratar de operação relativa à circulação de mercadorias.

Processo: 12514-0/1990

EMENTA: ICMS - ATO COOPERATIVO INTRIBUTABILIDADE - E intributável, pelo imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o ato cooperativo pelo simples fato de não constituir operação de mercado.

Com base no art. 6º, § 1º, inc. I do Decreto-lei nº 406/1968 as cooperativas também são contribuintes do ICM “§ 1º Consideram-se também contribuintes: I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias”. Com a publicação desse decreto, o STF no Recurso Extraordinário nº 84.476-7/1981 teve o seguinte entendimento: “[...] após a vigência do Decreto-lei n. 406 de 1968, incide o ICM nas operações que as cooperativas realizam com os respectivos associados”. Nas palavras de Ataliba (1997 apud LOPES e REGOSO, 2007, p. 131):

A aplicação – suposto que válido fosse o item I do § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 406 – dessa norma não modificou em nada a materialidade da hipótese de incidência do ICM, tal como constitucionalmente balizada e legalmente fixada: a prática de operação jurídica mercantil que importa circulação de mercadoria. Podendo ou não ser cooperativa sujeito passivo do tributo, *in casu*, não houve ato jurídico regulado pelo direito comercial; nem circulação, juridicamente considerada; nem mercadoria como objeto de ato mercantil.

Atualmente a definição de contribuinte do ICMS encontra-se no art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria [...]”.

As cooperativas que praticarem operações com cooperados, não podem ser enquadradas como contribuintes do ICMS, por não haver intuito comercial, e operação de circulação jurídica da mercadoria; somente quando forem realizadas operações com não cooperados, pode a cooperativa ser enquadrada como contribuinte do ICMS. (LOPES e REGOSO, 2007)

Nas palavras do Ministro Luiz Gallotti no Recurso Extraordinário nº 71.758/1972:

[...] se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Diante do exposto as sociedades cooperativas de consumo deveriam recolher o ICMS somente em relação ao ato não cooperativo, já em relação ao ato cooperativo trata-se de não incidência, no qual, não configurando fato gerador do ICMS.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, será apresentado o enquadramento metodológico para a elaboração deste estudo. Diante disso, para Prodanov (2013, p. 15) metodologia é “a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade”. Neste sentido a metodologia nos norteia de forma correta aos resultados a serem alcançados na realização desta pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para o desenvolvimento deste estudo em relação aos objetivos, utilizou-se a pesquisa descritiva, que, para Cervo e Bervian (2002, p. 67), em suas diversas formas a pesquisa descritiva, “busca trabalhar sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade”. Portanto, esta pesquisa descreve a atual tributação das cooperativas no ramo de consumo e a busca da não incidência de alguns tributos da mesma.

No que se trata aos procedimentos, será realizado por pesquisa bibliográfica, que é realizada a partir de fontes já elaboradas tais como, livros e artigos. E também por pesquisa documental, que se assemelha com a pesquisa bibliográfica, porém se utiliza de fontes que não receberam uma análise aprofundada Alves (2007), analisando legislações e utilizando documentos da cooperativa estudada para alcançar o objetivo deste trabalho. Além disso, será realizado um estudo de caso, que para Cervo e Bervian (2002), é realizada sobre um determinado grupo, individuo ou família.

Quanto abordagem do problema, será qualitativa. Para Prodanov (2013, p. 70), a pesquisa qualitativa [...] “não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave”.

Com o embasamento das tipologias sobre a abordagem do problema descritas e as informações extraídas da organização estudada, será desenvolvido este estudo, verificando o impacto financeiro e fazendo um comparativo entre a tributação e a não tributação do ato cooperativo na cooperativa objeto de estudo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, será apresentada a comparação com a atual forma de tributação das cooperativas de consumo que abrange tanto os atos cooperativos quanto os não cooperativos, com somente a tributação dos atos não cooperativos e os impactos financeiros causados pela tributação do ato cooperativo, considerando as informações do exercício de 2013.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA

A sociedade cooperativa de consumo em que foi realizado o estudo de caso é do ramo supermercadista localizada na região sul do estado de Santa Catarina. A apuração do IRPJ e CSLL é com base no lucro real. Atualmente, a cooperativa objeto de estudo, por questões internas optou em não recolher IRPJ e CSLL sobre os resultados com seus cooperados. A apuração do PIS/PASEP e a COFINS é pela modalidade não cumulativa, não recolhendo o PIS sobre a folha de salários.

4.2 APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

Será demonstrada a apuração pelo Lucro Real, no qual, se apura o IRPJ e a CSLL a partir do lucro contábil ajustado pelas adições e exclusões. Sobre o lucro real é aplicado a alíquota de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL. O resultado que ultrapassar o valor de R\$ 20.000,00 ao mês multiplicado pelo número de meses do período da apuração, aplica-se o adicional de 10% para o IRPJ.

Quadro 05 – Apuração IRPJ e CSLL Lucro Real Anual

CONTAS	TOTAL	ATO NÃO COOPERATIVO (Receitas/Despesas) (Lucro/Prejuízo)
Ingressos e Receita Bruta	R\$ 17.469.687,64	R\$ 5.764.996,92
(-) Devoluções	-R\$ 45.782,58	-R\$ 15.108,25
(-) ICMS	-R\$ 741.353,52	-R\$ 244.646,66
(-) PIS	-R\$ 125.134,41	-R\$ 41.294,35
(-) COFINS	-R\$ 576.376,66	-R\$ 190.204,30

(=) Ingresso e Receita Líquida	R\$ 15.981.040,47	R\$ 5.273.743,36
Dispêndios e Custo dos Produtos	-R\$ 12.808.235,59	-R\$ 4.226.717,74
(=) Sobra e Lucro Bruto	R\$ 3.172.804,88	R\$ 1.047.025,62
(-) Dispêndios e Despesas	-R\$ 2.673.582,13	-R\$ 882.282,12
(+) Receitas Financeiras	R\$ 14.315,50	R\$ 14.315,50
(+/-) Outras Despesas e Receitas	R\$ 58.761,72	R\$ 19.391,37
(=) Resultado Antes do IRPJ/CSLL	R\$ 572.299,97	R\$ 198.450,37
LALUR		
Adições	R\$ 1.002,00	R\$ 330,66
Exclusões	R\$ 0,00	R\$ 0,00
(=) Lucro Real	R\$ 573.301,97	R\$ 198.781,03
IRPJ - 15%	R\$ 85.995,30	R\$ 29.817,15
IRPJ Adicional - 10%	R\$ 33.330,20	R\$ 0,00
IRPJ - TOTAL	R\$ 119.325,50	R\$ 29.817,15
CSLL - 9%	R\$ 51.597,18	R\$ 17.890,29
Resultado Líquido Do Exercício	R\$ 401.377,29	R\$ 150.742,93

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com o Quadro 05, observa-se que a cooperativa apurou de IRPJ, no ano de 2013, o valor de R\$ 119.325,50. Se fosse tributado somente o ato não cooperativo, teria apurado o valor de R\$ 29.817,15. Como a cooperativa em análise não paga IRPJ sobre os atos cooperativos, se fosse tributado tudo, teria que desembolsar R\$ 89.508,35 a mais.

Em relação a CSLL apurou no ano de 2013, o valor de R\$ 51.597,18. Tributando somente o ato não cooperativo apuração seria de R\$ 17.890,29. Também como ocorre no IRPJ a cooperativa sob análise não paga CSLL referente aos atos cooperativos, se fosse tributado tudo teria que pagar R\$ 33.706,89 a mais.

4.3 APURAÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS

A apuração do PIS/PASEP e a COFINS efetuada pela cooperativa objeto deste estudo é pela modalidade não cumulativa, que é apurado mediante crédito da cadeia anterior. Sobre a base de cálculo aplicam-se as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,60% para a COFINS, o mesmo acontece nos créditos. Exceto para as aquisições de carnes bovinas, suínas e aves que até 07/03/2013 eram crédito presumido de 40% para carnes bovinas, 12% carnes suínas e 12% aves; após essa data passou a ser alíquota zero, conforme Medida Provisória nº 609/2013, convertida na Lei nº 12.839/2013.

Em relação ao PIS incidente sobre a folha de salários, a cooperativa, atualmente, não paga, porque vem sendo tributado integralmente o PIS/COFINS sobre o faturamento. A base de cálculo é a remuneração paga, devida ou creditada a empregados, excluindo o salário família, o aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa (art. 50, Decreto nº 4.524/2002).

Quadro 06 – Apuração PIS Folha de Salários

1 - Folha de Salários Total	R\$ 1.237.465,42
2 - (-) Salário Família	- R\$ 1.220,57
3 - (-) Aviso Prévio Indenizado	R\$ 0,00
4 - (-) FGTS - Rescisão Contratual	R\$ 0,00
5 - (-) Indenização Por Dispensa	R\$ 0,00
6 - (=) Subtotal	R\$ 1.236.244,85
7 - (=) Base de Cálculo - Ato Cooperativo	R\$ 828.284,05
8 - PIS a recolher [7] X 1%	R\$ 8.282,84

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o Quadro 06, a cooperativa, não tributando o PIS/COFINS em relação ao ato cooperativo, deverá recolher o PIS em relação a folha de salários referente ao ato cooperativo. Com isso o valor a ser recolhido será de R\$ 8.282,84.

Quadro 07 – Apuração do PIS/PASEP não cumulativo

	TOTAL	ATO NÃO COOPERATIVO
1 - Ingressos e Receita Tributada	R\$ 7.583.903,37	R\$ 2.502.688,11
2 - Ingressos e Receita Monofásica	R\$ 1.887.805,99	R\$ 622.975,98
3 - Ingressos e Receita Alíquota Zero	R\$ 7.997.978,28	R\$ 2.639.332,83
4 - Ingressos e Receita Total [1] + [2] + [3]	R\$ 17.469.687,64	R\$ 5.764.996,92
5 - Base de Cálculo [1]	R\$ 7.583.903,37	R\$ 2.502.688,11
6 – PIS/PASEP a Débito [5] X 1,65%	R\$ 125.134,41	R\$ 41.294,35
7 - Compras Alíquota Básica	R\$ 5.012.410,31	R\$ 1.654.095,40
8 – Fretes	R\$ 14.224,54	R\$ 4.694,10
9 – Energia	R\$ 195.566,74	R\$ 64.537,02
10 - Devoluções de Vendas	R\$ 35.613,62	R\$ 11.752,49
11 - Base de Crédito [7] + [8] + [9] + [10]	R\$ 5.257.815,21	R\$ 1.735.079,01
12 - Compras de Carnes Bovinas	R\$ 268.962,89	R\$ 88.757,75
13 - Compras de Carnes Suínas e Aves	R\$ 171.046,54	R\$ 56.445,36
14 - Entradas sem direito a crédito	R\$ 1.855.407,13	R\$ 612.284,35
15 - Entradas a alíquota zero	R\$ 6.690.470,53	R\$ 2.207.855,27
16 – PIS/PASEP Alíquota básica [11] X 1,65%	R\$ 86.753,95	R\$ 28.628,80
17 – PIS/ Carnes Bovinas [12] X 0,66%	R\$ 1.775,16	R\$ 585,80
18 – PIS/PASEP Carnes Suínas e Aves [13] X 0,198%	R\$ 338,67	R\$ 111,76

19 - (-) Devolução de Compras	R\$ 557,08	R\$ 183,84
20 – PIS/PASEP a Recuperar [16] + [17] + [18] - [19]	R\$ 88.310,70	R\$ 29.142,52
21 – PIS/PASEP a Recolher [6] - [20]	R\$ 36.823,71	R\$ 12.151,83

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com as informações acima, observa-se que a cooperativa apurou de PIS/PASEP, no ano de 2013, o valor de R\$ 36.823,71. Com a tributação apenas do ato não cooperativo teria apurado o valor de R\$ 12.151,83. Com isso deixaria de recolher o valor de R\$ 24.671,88.

Quadro 08 – Apuração da COFINS não cumulativo

	TOTAL	ATO NÃO COOPERATIVO
1 - Ingressos e Receita Tributada	R\$ 7.583.903,37	R\$ 2.502.688,11
2 - Ingressos e Receita Monofásica	R\$ 1.887.805,99	R\$ 622.975,98
3 - Ingressos e Receita Alíquota Zero	R\$ 7.997.978,28	R\$ 2.639.332,83
4 - Ingressos e Receita Total [1] + [2] + [3]	R\$ 17.469.687,64	R\$ 5.764.996,92
5 - Base de Cálculo [1]	R\$ 7.583.903,37	R\$ 2.502.688,11
6 - COFINS a Débito [5] X 7,60%	R\$ 576.376,66	R\$ 190.204,30
7 - Compras Alíquota Básica	R\$ 5.012.410,31	R\$ 1.654.095,40
8 – Fretes	R\$ 14.224,54	R\$ 4.694,10
9 – Energia	R\$ 195.566,74	R\$ 64.537,02
10 - Devolução de Vendas	R\$ 35.613,62	R\$ 11.752,49
11 - Base de Crédito [7] + [8] + [9] + [10]	R\$ 5.257.815,21	R\$ 1.735.079,01
12 - Compras de Carnes Bovinas	R\$ 268.962,89	R\$ 88.757,75
13 - Compras de Carnes Suínas e Aves	R\$ 171.046,54	R\$ 56.445,36
14 - Entradas sem direito a crédito	R\$ 1.855.407,13	R\$ 612.284,35
15 - Entradas a alíquota zero	R\$ 6.690.470,53	R\$ 2.207.855,27
16 - COFINS Alíquota básica [11] X 7,60%	R\$ 399.593,96	R\$ 131.866,00
17 - COFINS Carnes Bovinas [12] X 3,04%	R\$ 8.176,47	R\$ 2.698,24
18 - COFINS Carnes Suínas e Aves [13] X 0,912%	R\$ 1.559,94	R\$ 514,78
19 - (-) Devolução de Compras	R\$ 2.565,93	R\$ 846,76
20 - COFINS a Recuperar [16] + [17] + [18] - [19]	R\$ 406.764,44	R\$ 134.232,26
21 - COFINS a Recolher [6] - [20]	R\$ 169.612,22	R\$ 55.972,04

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com o quadro acima, observa-se que a cooperativa apurou de COFINS no ano de 2013 o valor de R\$ 169.612,22. Se fosse tributado somente o ato não cooperativo teria apurado o valor de R\$ 55.972,04. Uma redução de R\$ 113.640,18.

4.4 APURAÇÃO DO ICMS

A apuração do ICMS é não cumulativa apurado mediante crédito da cadeia anterior. A verificação do impacto financeiro causado pela tributação do ato cooperativo é somente em relação ao ICMS próprio.

Quadro 09 – Apuração do ICMS

	TOTAL	ATO NÃO COOPERATIVO
1 – Saídas e Vendas Tributadas a 7%	R\$ 2.927.667,58	R\$ 966.130,30
2 – Saídas e Vendas Tributadas a 12%	R\$ 2.020.387,67	R\$ 666.727,93
3 – Saídas e Vendas Tributadas a 17%	R\$ 1.729.236,90	R\$ 570.648,18
4 – Saídas e Vendas Tributadas Retidas Por Substituição	R\$ 9.380.872,60	R\$ 3.095.687,96
5 – Saídas e Vendas Isentas	R\$ 1.411.522,89	R\$ 465.802,55
6 - Vendas Totais [1] + [2] + [3] + [4] + [5]	R\$ 17.469.687,64	R\$ 5.764.996,92
7 - Devoluções De Compras Tributadas	R\$ 17.889,63	R\$ 5.903,58
8 - Devoluções De Compras Retidas Por Substituição	R\$ 27.892,95	R\$ 9.204,67
9 - ICMS a 7% [1] X 7%	R\$ 204.936,73	R\$ 67.629,12
10 - ICMS a 12% [2] X 12%	R\$ 242.446,52	R\$ 80.007,35
11 - ICMS a 17% [3] X 17%	R\$ 293.970,27	R\$ 97.010,19
12 - ICMS Devoluções De Compras	R\$ 1.614,95	R\$ 532,93
13 - ICMS a Débito [9] + [10] + [11] + [12]	R\$ 742.968,47	R\$ 245.179,59
14 - Entradas tributadas	R\$ 5.675.483,28	R\$ 1.872.909,48
15 - Entradas Tributadas Retidas Por Substituição	R\$ 7.305.914,73	R\$ 2.410.951,86
16 - Entradas Isentas	R\$ 1.016.899,39	R\$ 335.576,80
17 – Fretes	R\$ 14.224,54	R\$ 4.694,10
18 - Base de Crédito [14] + [17]	R\$ 5.689.707,82	R\$ 1.877.603,58
19 - Créditos Normais	R\$ 556.332,73	R\$ 183.589,80
20 - Créditos Simples Nacional	R\$ 15.847,12	R\$ 5.229,55
21 - ICMS a Recuperar [19] + [20]	R\$ 572.179,85	R\$ 188.819,35
22 - ICMS a Recolher [13] - [21]	R\$ 170.788,62	R\$ 56.360,24

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o Quadro 09, a apuração de ICMS, no ano de 2013, foi de R\$ 170.788,62. Se houvesse sido tributado somente o ato não cooperativo, teria apurado o valor de R\$ 56.360,24. Com isso obtendo uma redução de R\$ 114.428,38.

4.5 COMPARATIVO GERAL

Será demonstrado abaixo, comparativo geral dos tributos analisados neste estudo, demonstrando-se os valores devidos com a tributação total e somente do ato não cooperativo..

Quadro 10 - Comparativo Geral do Ato Cooperativo X Ato Não Cooperativo

TRIBUTOS	TOTAL	ATO NÃO COOPERATIVO	REDUÇÃO
IRPJ	R\$ 119.325,50	R\$ 29.817,15	R\$ 89.508,35
CSLL	R\$ 51.597,18	R\$ 17.890,29	R\$ 33.706,89
PIS FOLHA	R\$ 0,00	R\$ 8.282,84	-R\$ 8.282,84
PIS/PASEP	R\$ 36.823,71	R\$ 12.151,83	R\$ 24.671,88
COFINS	R\$ 169.612,22	R\$ 55.972,04	R\$ 113.640,18
ICMS	R\$ 170.788,62	R\$ 56.360,24	R\$ 114.428,38
TOTAL	R\$ 548.147,23	R\$ 180.474,39	R\$ 367.672,84

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme o Quadro 10, tem-se uma redução de R\$ 367.672,84. Atualmente a cooperativa analisada não paga PIS sobre a folha de salários, tributando integralmente o PIS/COFINS sobre o faturamento. Entende-se que tributando somente o PIS/COFINS sobre o ato não cooperativo deve ser pago o PIS sobre a folha em relação ao ato cooperativo.

A cooperativa em análise não paga IRPJ e CSLL em relação ao ato cooperativo, com isso, teria uma economia de R\$ 244.457,60 no ano de 2013. Por não haver incidência em relação ao ato cooperativo, porque todo resultado é destinado aos cooperados ou, para manutenção, investimentos da cooperativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sociedades cooperativas são sociedades de pessoas, possuem fins econômicos, mas sem fins lucrativos, funcionam como a extensão do cooperado, ou seja, serve para a prestação de serviços dos mesmos, distinguindo-se das demais sociedades que visam lucro por suas características próprias.

As cooperativas de consumo funcionam como consumidora final, como se fosse o próprio cooperado comprar diretamente do fornecedor, com isso eliminando uma etapa da cadeia econômica, e tem como objetivo principal a redução de preços para seus cooperados.

O ato cooperativo é aquele praticado para o cumprimento dos objetivos da cooperativa, pouco importa se no terceiro polo estiver um terceiro, desde que atinja os objetivos sociais da cooperativa é ato cooperativo. Já o ato não cooperativo é aquele praticado também para obtenção do objetivo social da cooperativa, porém é praticado com um terceiro que poderia ser um dos seus cooperados.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, Inc. III, 'c', estabelece que o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo deve ser feito por lei complementar. No art. 174, § 2º, dispõe que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo. Com isso, o adequado tratamento tributário deve estar em conformidade com a realidade das cooperativas, e os tributos que abarcam o fato gerador dessas sociedades devem ser de forma menos onerosa do que em relação às demais sociedades, com fins lucrativos.

Com base no art. 69 da Lei nº 9.532/1997 e o Ato Declaratório Normativo nº 4/1999, a Receita Federal do Brasil sustenta que as sociedades cooperativas de consumo devem tributar tanto o ato cooperativo quanto o ato não cooperativo. Já para o STF, o dispositivo da Lei nº 9.532/1997 aplica-se somente ao ato não cooperativo. Para o STJ, em relação ao ato cooperativo, a cooperativa de consumo esta isenta de IRPJ, CSLL e COFINS, porque nessas operações não há intuito de lucro e também por não haver contrato de compra e venda.

As sociedades cooperativas de consumo, nas operações praticadas com seus cooperados, nos tributos analisados (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ICMS), não deveriam sofrer tributação por se tratar de não incidência, por não haver renda ou lucro, mas sim sobras; e, também, de não se tratar de faturamento,

circulação jurídica da mercadoria e nem transferência de titularidade, visto que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda e, também, pelo fato de a cooperativa funcionar como uma *longa manus*⁷, no qual o próprio patrimônio da cooperativa e dos cooperados se confundem.

⁷ É a extensão do cooperado.

REFERÊNCIAS

ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias**: Um roteiro passo a passo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 114 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECHO, Renato Lopes (coord.). **Problemas atuais no direito cooperativo**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Tributação das Cooperativas**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. MAGALHÃES, Marcelo: In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 27 jan. 2014.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm> Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp08.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5764.htm> Acesso em: 19 out. 2013.

_____. Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 jan. 2014.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 19 mar. 2014.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm> Acesso em: 23 out. 2013.

_____. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em: 07 jun. 2014.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Comissão aprova isenção tributária para cooperativas de consumo**, Brasília, DF, 01 dez. 2008. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/129203-COMISSAO-APROVA-ISENCAO-TRIBUTARIA-PARA-COOPERATIVAS-DE-CONSUMO.html> Acesso em: 29 jan. 2014.

CARF, Recurso de Ofício 15.263, 2000. Brasil. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 27 abr. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio: **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CERVO, Amado L. BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. 242 p.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**; 4 ed. São Paulo: Malheiros. 2012.

CRUZ, Paulo Sergio Alves Da. **A Filosofia Cooperativista e o Cooperativismo no Brasil e no Mundo**. Rio de Janeiro: COP, 2000.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fábio Hiroshi. HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática**. 35 ed. São Paulo: IR publicações, 2010.

LOPES, Naíla Gonçalves. REGOSO, Ivanete: ICMS e cooperativas de consumo e produção. In: SALOMÃO, P.P. Brasil; SALOMÃO Marcelo Viana; FORCENETTE, Rodrigo (coord.). **Direito Tributário Cooperativo**. São Paulo: MP, 2007.

MACEI, Demetrius Nichele. **Tributação & Ato Cooperativo**. 1 ed. Paraná: Juruá, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar – parte II**. Fortaleza: 2006. Disponível em: <http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=152> Acesso em: 12 mai. 2014.

_____. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS. Inves Granda da Silva. Imunidade das entidades sem fins lucrativos. In: GOMES, Marcos Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. (coord.). **Sistema Constitucional Tributário – Dos fundamentos teóricos aos *hard cases* tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

NASCIMENTO, Carlos Valder Do, **Teoria geral dos atos cooperativos**. São Paulo: Malheiros, 2007. 136 p.

OCB. nascimento de uma grande ideia. Disponível em: <
<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/historia.asp>> Acesso em: 06 out. 2013.

_____. **Ramos Cooperativista**. Disponível em: <
<http://www.ocb.org.br/SITE/ramos/index.asp>> Acesso em: 06 out. 2013.

OCESC. **princípios do cooperativismo**. Disponível em: <
<http://www.ocesc.org.br/institucional/cooperativismo.php>> Acesso em: 27 out. 2013.

PRADO, Flávio Augusto Dumont. **Tributação das Cooperativas: À Luz do Direito Cooperativo**. 1 ed. Curitiba: Juruá, 2004. 274 p.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013. Disponível em: <
<http://docente.ifrn.edu.br/valcinetemacedo/disciplinas/metodologia-do-trabalho-cientifico/e-book-mtc>>. Acesso em: 30 out. 2013.

RFB, Ato Declaratório Normativo COSIT nº 004, de 25 de fevereiro de 1999. Disponível em <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosAnt2001/1999/ADNCOSIT00499.htm>> Acesso em: 21 abr. 2014.

_____, Instrução Normativa nº 635, de 24 de março de 2006. Disponível em <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2006/in6352006.htm>> Acesso em: 07 jun. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Ariovaldo dos, GOUVEIA, Fernando Henrique Câmara, VIEIRA, Patrícia dos Santos. **Contabilidade das Sociedades Cooperativas: Aspectos gerais e prestação de contas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TJ-PR, Processo: 12514-0. Paraná, 1990. Disponível em: <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1283996/Acórdão-12514-0>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. Processo: 33160-2. Paraná, 1994. Disponível em: <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1305163/Acórdão-33160-2>> . Acesso em: 11 mai. 2014.

_____. Processo: 76624-5. Paraná, 1999. Disponível em: <<http://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/1349485/Acórdão-76624-5>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

TRF-3ª. Processo nº 0005114-95.2005.4.03.9999/SP. São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/2784058>>. Acesso em: 03 mai. 2014.

TRF-5ª. Processo nº 200883000086410/PE. Pernambuco, 2010. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=pdf&tipo=1&coddoc=233117>. Acesso em: 11 mai. 2014.

VALLE, Gustavo Henrique Moreira do. **Panorama constitucional da tributação das sociedades cooperativas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

VEIGA, Sandra Mayrink; Fonseca, Isaque. **Cooperativismo**: Uma revolução pacífica em ação. Rio de Janeiro: DP&A, 2001. 112 p.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte**: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. São Paulo: MP, 2012.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Sociedades Cooperativas**: Resumo prático. 8 ed. Curitiba: Juruá, 2008. 236 p.