

STJ00108275

RENATO LOPES BECHO

TRIBUTAÇÃO DAS **COOPERATIVAS**

4ª edição

revista, atualizada e ampliada

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais

JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo

MILISA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolína de Albuquerque Araújo e Marcella Pâmela da Costa Silva

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente Editorial: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Analista de Projetos: Camilla Dantara Ventura

Produção Editorial

COORDENAÇÃO

ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Felipe Augusto da Costa Souza, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patricia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Carina Xavier, Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Leonardo Rocha e Rafael Ribeiro

Estagiárias: Beatriz Fialho e Diene Ellen

Capa: Linotec

Controle de Qualidade da Diagramação: Carla Lemos

Equipe de Conteúdo Digital

COORDENAÇÃO

MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Analistas: Ana Paula Cavalcanti, Jonatan Souza, Luciano Guimarães e Maria Cristina Lopes Araujo

Administrativo e Produção Gráfica

COORDENAÇÃO

MAURICIO ALVES MONTE

Analista de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Becho, Renato Lopes

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

Bibliografia.

ISBN 978-85-5321-437-2

1. Direito tributário – Brasil 2. Sociedades cooperativas – Brasil – Impostos e taxas I. Título.

19-25830

CDU-34:336.2:347.726(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil: Sociedades cooperativas : Tributação Direito tributário 34:336.2:347.726(81) 2. Brasil: Tributação: Sociedades cooperativas: Direito tributário 34:336.2:347.726(81)

Maria Paula C. Riyuzo – Bibliotecária – CRB-8/7639

TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

Renato Lopes Becho

4ª edição revista, atualizada e ampliada

© desta edição [2019]

THOMSON REUTERS BRASIL CONTEÚDO E TECNOLOGIA LTDA.

JULIANA MAYUMI ONO

Diretora responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda

Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450

CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

O autor goza da mais ampla liberdade de opinião e de crítica, cabendo-lhe a responsabilidade das ideias e dos conceitos emitidos em seu trabalho.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO THOMSON REUTERS SELO REVISTA DOS TRIBUNAIS
(atendimento, em dias úteis, das 09h às 18h)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sacr@thomsonreuters.com

e-mail para submissão dos originais: aval.livro@thomsonreuters.com

Conheça mais sobre Thomson Reuters: www.thomsonreuters.com.br

Acesse o nosso *eComm*

www.livrariart.com.br

Impresso no Brasil [05-2019]

Profissional

Fechamento desta edição [08.04.2019]



ISBN 978-85-5321-437-2

1149783

SUMÁRIO

PREFÁCIO	7
APRESENTAÇÃO	11
NOTA À 4ª EDIÇÃO	13
NOTA À 3ª EDIÇÃO	17
NOTA À 2ª EDIÇÃO	19

PARTE I

1. TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS	29
1.1. Texto e norma	29
1.2. Princípios e regras jurídicas	30
1.3. Diferenças entre princípios e regras jurídicas	31
1.4. Conceito de princípio	34
1.5. Sistema jurídico	36
1.6. A juridicidade dos princípios	37
1.7. Funções dos princípios	39
1.8. Hierarquia entre os princípios	40
1.9. Princípios implícitos e princípios explícitos	42
1.10. Princípios e “valores”	42
1.11. Espécies de princípios (constitucionais)	45
1.12. Princípios jurídicos individuais fundamentais	45
1.13. A teoria geral dos princípios, o princípio da igualdade e os princípios cooperativos	47
2. PRINCÍPIO DA IGUALDADE	49
2.1. Localização de Nosso Objeto no Texto Constitucional	49
2.2. Direitos e Garantias	51
2.3. O Princípio da Isonomia	53
2.4. Igualdade Formal e Igualdade Substancial	54

22 TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

2.5.	Destinatários do Princípio da Isonomia.....	58
2.6.	A Isonomia perante os Órgãos Estatais.....	59
2.7.	A Isonomia em Relações Particulares	61
2.8.	Direito Individual de Pessoas Físicas e Jurídicas	62
2.9.	Fator de Discriminação e Motivo da Discriminação.....	63
2.10.	A Ausência de Diferenciação como Fator Discriminatório.....	64
2.11.	A Igualdade e a Liberdade.....	65
3.	A IGUALDADE TRIBUTÁRIA	67
3.1.	A igualdade tributária	67
3.2.	A capacidade contributiva	70
3.3.	A capacidade contributiva como decorrência da igualdade.....	75
3.4.	Natureza da capacidade contributiva – Programática ou jurídica?.....	79
3.5.	A quem se destina.....	82
3.6.	Capacidade contributiva. Sua aplicação.....	84
3.6.1.	Capacidade objetiva e subjetiva.....	84
3.6.2.	Capacidade contributiva e impostos, taxas e contribuição de melhoria.....	86
3.6.3.	Impostos pessoais e impostos reais.....	88
3.6.4.	Impostos diretos e indiretos	90
3.6.5.	Os impostos diretos e indiretos, reais e pessoais e a capacidade contributiva	91
3.7.	Capacidade contributiva. Seus limites	94
3.7.1.	Progressividade, proporcionalidade e regressividade.....	94
3.7.2.	Capacidade contributiva e isenções.....	98
3.7.3.	Capacidade contributiva e extrafiscalidade	102

PARTE 2

4.	HISTÓRICO, CONCEITO E LEGISLAÇÃO COOPERATIVISTA.....	105
4.1.	Dos socialistas utópicos aos cooperativistas	105
4.2.	Objetivo da cooperação	107
4.3.	Conceito de cooperativa e seu objeto	108
4.3.1.	Conceito de Pontes de Miranda.....	108
4.3.2.	Conceito de Carvalho de Mendonça	108
4.3.3.	Conceito de Waldemar Ferreira.....	108
4.3.4.	O conceito legal	109
4.3.5.	Nosso conceito	109

4.4.	A propriedade cooperativa	111
4.5.	A legislação cooperativista	112
4.5.1.	As primeiras leis sobre as cooperativas.....	112
4.5.2.	As cooperativas na legislação brasileira.....	112
4.6.	As cooperativas no Código Civil.....	113
4.6.1.	O Código Civil como “Constituição” do Direito Privado.....	114
4.6.2.	As cooperativas no Código Civil anterior.....	115
4.6.3.	Os artigos do Código Civil de 2002 referentes às sociedades cooperativas	116
4.7.	As cooperativas como sociedades simples	116
4.8.	O capítulo específico para a sociedade cooperativa	118
4.8.1.	A ressalva da legislação especial	118
4.9.	Características da sociedade cooperativa no Código Civil de 2002.....	119
4.10.	A responsabilidade dos sócios	120
4.11.	Da denominação	123
4.12.	Aparentes conflitos entre a Lei 5.764/1971 e o Código Civil	123
5.	A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO COOPERATIVISMO.....	125
5.1.	O cooperativismo em algumas constituições.....	126
5.1.1.	México	127
5.1.2.	Hungria.....	128
5.1.3.	Polônia.....	129
5.1.4.	Venezuela.....	129
5.1.5.	Bulgária.....	129
5.1.6.	Cuba	130
5.1.7.	Ex-URSS.....	130
5.1.8.	Espanha	131
5.1.9.	Peru.....	131
5.1.10.	China	132
5.1.11.	Guiné-Bissau.....	132
5.2.	O cooperativismo nas constituições italiana e portuguesa	133
5.2.1.	Itália.....	133
5.2.2.	Portugal	135
5.3.	A constitucionalização do cooperativismo no Brasil	137
5.4.	O significado das constituições.....	139
5.5.	O processo social de concretização da Constituição. Direito e fatos	141

24 TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

6.	OS PRINCÍPIOS COOPERATIVOS	145
6.1.	Introdução aos princípios cooperativos.....	145
6.2.	Os princípios cooperativos na legislação brasileira	147
6.3.	Análise dos princípios cooperativos	148
6.3.1.	Adesão livre	149
6.3.1.1.	A voluntariedade na adesão.....	150
6.3.1.2.	A abertura das cooperativas. Ou o princípio das portas abertas.....	150
6.3.1.2.1.	Dispensa do capital social	151
6.3.1.2.2.	O princípio das portas abertas	152
6.3.1.3.	É um princípio ou uma regra?.....	156
6.3.2.	Administração democrática	157
6.3.2.1.	A administração democrática no Código Civil.....	160
6.3.2.2.	É um princípio ou uma regra?.....	163
6.3.3.	Juro limitado ao capital.....	163
6.3.3.1.	É um princípio ou uma regra?.....	166
6.3.4.	Um certo destino aos excedentes.....	166
6.3.4.1.	A diferença entre lucro e sobra	168
6.3.4.2.	É um princípio ou uma regra?.....	171
6.3.5.	Promover a educação.....	171
6.3.5.1.	É um princípio ou uma regra?.....	173
6.3.6.	Praticar a intercooperação	173
6.3.6.1.	É um princípio ou uma regra?.....	176
6.3.7.	A redação atual dos princípios cooperativos	176
7.	O ATO COOPERATIVO	179
7.1.	O sócio cooperativista: proprietário e consumidor.....	179
7.2.	Ato cooperativo: um instituto recente	180
7.3.	Teoria dos atos no direito.....	181
7.3.1.	Teoria do fato jurídico	182
7.3.2.	Teoria do ato de comércio.....	185
7.3.3.	Teoria do ato administrativo	186
7.4.	Teoria do ato cooperativo	187
7.5.	Limitações do conceito de ato cooperativo.....	189
7.5.1.	Ato cooperativo e acordo cooperativo	189
7.5.2.	Ato cooperativo e o terceiro não associado.....	191

7.5.3.	Unilateralidade do ato cooperativo.....	194
7.5.4.	O ato cooperativo perante a qualidade dos bens	198
7.5.5.	Unicidade do ato cooperativo.....	202
7.6.	Caracterização do ato cooperativo.....	203
7.7.	Conceito de ato cooperativo	206
7.8.	Os negócios cooperativos	208
7.9.	Conceito de ato não cooperativo	208

PARTE 3

8.	O ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO.....	209
8.1.	Análise do Artigo 146, III, c, da Constituição Federal.....	209
8.2.	Interpretação da Norma Apontada	212
8.2.1.	Primeiras colocações.....	212
8.2.2.	A perplexidade da doutrina	213
8.2.3.	Dados que nos levam a identificar o que seja o “adequado tratamento tributário”.....	216
8.3.	Os critérios da regra-matriz constitucional tributária	216
8.3.1.	Critério material	217
8.3.2.	Critério espacial.....	219
8.3.3.	Critério temporal.....	220
8.3.4.	Critério pessoal.....	220
8.3.5.	Critério quantitativo	221
8.3.6.	Informações complementares sobre a regra-matriz tributária.....	223
8.4.	Não incidência, incidência, imunidade e isenção da norma tributária.....	224
8.4.1.	A não incidência	224
8.4.2.	O fenômeno da incidência.....	227
8.4.3.	Noção de imunidade.....	230
8.4.3.1.	Imunidade em sentido amplo.....	230
8.4.3.2.	Imunidade em sentido estrito.....	231
8.4.4.	Isenções	232
8.5.	O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.....	233
8.6.	Conteúdo da lei complementar que ajustará a tributação das cooperativas. O papel dos princípios cooperativos	236
8.7.	A tributação das cooperativas e a extrafiscalidade.....	238
8.8.	As normas tributárias da Lei n. 5.764/71 passaram a ser reserva de lei complementar	240

26 TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

8.9.	Ainda a Interpretação da Norma Apontada: a Influência dos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva	243
8.10.	Conclusões Prévias da Norma Constitucional em Análise	244
8.11.	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito	246
8.12.	Alguns Problemas Tributários Enfrentados pelas Cooperativas	258
9.	TRIBUTOS FEDERAIS.....	261
9.1.	Introdução	261
9.2.	Impostos Federais	261
9.3.	“Contribuições”	262
9.3.1.	A classificação constitucional entre impostos, taxas e contribuição de melhoria.....	263
9.3.2.	Tributos vinculados e não vinculados	264
9.3.3.	A distinção pela finalidade.....	265
9.3.4.	Crítica à classificação pela finalidade	266
9.4.	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza	268
9.4.1.	O imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF)	270
9.4.1.1.	As sobras enquanto incremento remuneratório	270
9.4.1.2.	As sobras enquanto redução de despesas	271
9.4.1.3.	A peculiaridade das cooperativas de crédito	271
9.4.2.	O imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ)	272
9.4.2.1.	Os resultados dos atos cooperativos.....	279
9.4.2.2.	A incidência do imposto sobre a renda nas operações com terceiros	285
9.4.3.	O Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).....	288
9.4.4.	A incidência do imposto sobre a renda nas aplicações financeiras feitas pelas cooperativas	295
9.4.4.1.	A discórdia: aplica-se a lei ou o regulamento?	296
9.4.4.2.	O resultado positivo de aplicações financeiras.....	296
9.4.4.3.	A jurisprudência sobre a matéria.....	297
9.4.4.4.	A Súmula 262 do STJ.....	305
9.5.	As contribuições sociais.....	306
9.5.1.	A deturpação atual pela qual passam as contribuições.....	308
9.6.	A contribuição previdenciária sobre a folha de salários	309
9.6.1.	A contribuição para aposentadoria especial (Lei n. 10.666/03)	312
9.6.2.	A contribuição que era determinada pela Lei Complementar n. 84/96.....	314

9.6.3.	Comparativo entre a Lei Complementar n. 84/96 e a Lei n. 8.212/91.....	316
9.7.	O PIS e a COFINS.....	317
9.7.1.	A isenção das cooperativas na LC 70/91.....	318
9.7.2.	Aspecto formal da alteração da Lei Complementar n. 70/91 pela Medida Provisória n. 1.858/99.....	319
9.7.3.	Aspecto material referente ao PIS e à COFINS sobre sociedades cooperativas.....	321
9.7.4.	Exclusões da base de cálculo da COFINS.....	327
9.7.5.	A não cumulatividade do PIS e da COFINS e seu reflexo sobre as cooperativas.....	329
9.8.	A contribuição social sobre o lucro líquido.....	331
9.9.	A retenção na fonte do PIS, da COFINS e da CSLL.....	333
9.10.	Unificação das contribuições previdenciárias patronais.....	334
9.11.	A Lei 9.532/97 e os tributos federais sobre as cooperativas de consumo....	335
10.	TRIBUTOS ESTADUAIS.....	341
10.1.	Introdução.....	341
10.2.	O ICMS na Constituição de 1988.....	342
10.3.	Operações relativas à circulação de mercadorias e cooperativas de consumo.....	343
10.4.	O sujeito passivo do ICMS e as cooperativas.....	345
10.5.	O ICMS e as cooperativas: outros ângulos de análise.....	347
10.5.1.	Análise da “operação de circulação” de mercadorias.....	347
10.5.2.	O negócio jurídico sobre o qual incide o ICMS.....	353
10.5.3.	Análise do complemento “mercadoria”.....	357
10.5.4.	A eventual base de cálculo para este ICMS.....	359
10.6.	Análise da Jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	361
10.6.1.	A Súmula n. 81 do STF.....	363
10.7.	A questão legal: está em vigor a norma da Lei das Cooperativas que diz não ser o ato cooperativo operação de mercado?.....	364
10.8.	A influência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva sobre os atos cooperativos e sobre os atos não cooperativos.....	368
11.	TRIBUTOS MUNICIPAIS.....	371
11.1.	Introdução.....	371
11.2.	O IPTU e o ITBI.....	372
11.3.	O imposto sobre serviços.....	375

28 TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS

11.3.1. A lei complementar em matéria de ISS.....	375
11.3.2. Fundamentos implícitos para a tributação pelo ISS	376
11.4. A tributação, pelo ISS, sobre as sociedades cooperativas.....	378
11.4.1. As cooperativas e a lista de serviços	380
11.4.2. Entendimentos doutrinários e jurisprudenciais	380
11.5. A Lei Complementar n. 116/2003	387
11.6. As cooperativas em algumas legislações de ISS	388
11.6.1. A Lei n. 1.194/87, do Município do Rio de Janeiro	389
11.6.2. A Lei n. 6.944/91, do Município de Porto Alegre.....	389
11.6.3. A Lei Complementar n. 20/01, do Município de Criciúma	389
11.6.4. A Lei n. 8.725/03, de Belo Horizonte (e outras).....	390
11.7. Conclusão	392
CONCLUSÕES.....	393
I. Conclusões Gerais	393
II. Conclusões Específicas	394
BIBLIOGRAFIA	405