

COOPERATIVAS NA REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO PÓS-POSITIVISMO
COOPERATIVE SOCIETIES UNDER THE TAX REFORM IN LIGHT OF POST-POSITIVISM THEORY

LAS COOPERATIVAS EN LA REFORMA FISCAL A LA LUZ DEL POSPOSITIVISMO



<https://doi.org/10.56238/ERR01v10n7-030>

Lucas Pi Campanelli

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)
E-mail: lucaslpc.cod@gmail.com

RESUMO

O artigo examina o tratamento tributário das sociedades cooperativas na reforma tributária brasileira, especificamente na EC n. 132/2023 e na LC n. 214/2025, à luz do paradigma pós-positivista, com base nas teorias de Ronald Dworkin e Friedrich Müller. Metodologicamente, adota-se a inferência à melhor explicação, orientada por critérios sistemáticos que privilegiam coerência, integridade e adequação principiológica. O estudo estrutura-se na análise dos elementos constitutivos do Direito Cooperativo, destacando a natureza não lucrativa, o regime jurídico próprio e a diferenciação entre atos cooperativos, atos não cooperativos e atos comerciais, considerados indispensáveis para a adequada conformação tributária. O estudo demonstra que, embora a reforma tenha instituído regimes específicos de IBS e CBS para cooperativas, o legislador permaneceu omissos em relação à definição normativa dos conceitos estruturantes do cooperativismo. Tal insuficiência compromete a eficácia dos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Conclui-se que a reforma não superou as lacunas históricas da disciplina.

Palavras-chave: Pós-positivismo. Cooperativas. Reforma Tributária.

ABSTRACT

This article examines the tax treatment of cooperative societies in the Brazilian tax reform, specifically in Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025, in light of the post-positivist paradigm, based on the theories of Ronald Dworkin and Friedrich Müller. Methodologically, it adopts inference to the best explanation, guided by systematic criteria that prioritize coherence, integrity, and principled adequacy. The study is structured around the analysis of the constitutive elements of Cooperative Law, highlighting its non-profit nature, its own legal regime, and the differentiation between cooperative acts, non-cooperative acts, and commercial acts, considered indispensable for adequate tax structuring. The study demonstrates that, although the reform instituted specific IBS and CBS regimes for cooperatives, the legislator remained silent regarding the normative definition of the structuring concepts of cooperativism. This insufficiency compromises the effectiveness of the constitutional principles of equality, contributory capacity, and adequate tax treatment of cooperative acts. It is concluded that the reform did not overcome the historical shortcomings of the discipline.

Keywords: Post-positivism. Cooperatives. Tax Reform.

RESUMEN

Este artículo examina el tratamiento fiscal de las cooperativas en la reforma tributaria brasileña, específicamente en la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 y la Ley Complementaria n.º 214/2025, a la luz del paradigma pospositivista, basado en las teorías de Ronald Dworkin y Friedrich Müller. Metodológicamente, adopta la inferencia a la mejor explicación, guiada por criterios sistemáticos que priorizan la coherencia, la integridad y la adecuación de principios. El estudio se estructura en torno al análisis de los elementos constitutivos del Derecho Cooperativo, destacando su carácter no lucrativo, su propio régimen jurídico y la diferenciación entre actos cooperativos, actos no cooperativos y actos mercantiles, considerados indispensables para una adecuada estructuración fiscal. El estudio demuestra que, si bien la reforma instituyó regímenes específicos de SBI y SBC para las cooperativas, el legislador guardó silencio respecto a la definición normativa de los conceptos estructurantes del cooperativismo. Esta insuficiencia compromete la efectividad de los principios constitucionales de igualdad, capacidad contributiva y tratamiento fiscal adecuado de los actos cooperativos. Se concluye que la reforma no superó las deficiencias históricas de la disciplina.

Palabras clave: Pospositivismo. Cooperativas. Reforma Tributaria.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe-se a realizar uma análise do tratamento tributário conferido às sociedades cooperativas no contexto da reforma tributária, utilizando como pano de fundo os paradigmas interpretativos oferecidos pelo pós-positivismo. A escolha metodológica teve como base a integridade e coerência do ordenamento jurídico, possibilitando um rompimento das limitações presentes no positivismo jurídico e, conseqüentemente, abrindo espaço para uma interpretação valorativa do sistema, orientada por princípios constitucionais e pela realidade social concreta.

Ao tratar da reforma tributária, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025, verifica-se que, embora existam dispositivos direcionados às cooperativas, ainda subsistem lacunas legislativas e conceituais que dificultam a aplicação de um regime tributário adequado às suas peculiaridades.

A escolha do cooperativismo como objeto de estudo justifica-se por sua relevância social e econômica na sociedade brasileira atual. As sociedades cooperativas não se enquadram no modelo clássico das sociedades comerciais, possuindo características próprias que demandam um olhar jurídico diferenciado, tanto no campo tributário como no campo civil. Entre tais características destacam-se a ausência de finalidade lucrativa, a estrutura democrática de gestão, a destinação específica dos excedentes e o cumprimento do objetivo social da cooperativa.

Para abordar as questões vistas como essências, o presente trabalho estrutura-se em três tópicos.

O primeiro aborda as proposições metodológicas, apresentando os fundamentos epistemológicos que orientam a pesquisa, fundados na inferência à melhor explicação e no pós-positivismo. O segundo capítulo debruça-se sobre os elementos constitutivos do ato cooperativo, evidenciando sua distinção em relação as demais sociedades comerciais, tendo como base uma análise dos princípios do cooperativismo e da teoria geral do cooperativismo. Por fim, o terceiro capítulo analisa os dispositivos da reforma tributária, discutindo sua insuficiência normativa diante da complexidade do Direito Cooperativo.

2 METODOLOGIA

De forma preliminar, importante definir que o presente trabalho está sendo estruturado com base na concepção teórica germinada pelo pós-positivismo, com base na hermenêutica jurídica-filosófica apresentada pelos juristas Ronald Dworkin e Friedrich Müller.

Antes de compreender melhor a teoria, mister esclarecer que o termo pós-positivismo não alude para uma pauta que indica continuação, quer dizer, o modelo não dá seguimento ao positivismo, e tampouco o substitui. O pós-positivismo surge de uma quebra ao positivismo, sendo, assim, correntes distintas que não desenvolvem relação de historicidade uma em relação a outra.

No pós-positivismo, a pretensão é a de construção da teoria jurídica em conjunção com uma dimensão valorativa. Essa proposta tem como destaque o aspecto prático do fenômeno jurídico: o modelo de aplicação do Direito. Em outras palavras, o pós-positivismo aborda a compreensão do fenômeno decisório, pautando-se enquanto expressão última de um sistema jurídico.

Para tanto, a estruturação da teoria pós-positivista abarca as formas de interpretação do ordenamento jurídico na aplicação do direito, sendo necessário, *prima facie*, entender a concepção de integridade do sistema, nos termos propostos por Ronald Dworkin.

Nesse prisma, a conceituação da norma jurídica como cerne do paradigma pós-positivista deve ser estendida também para o direito processual constitucional, sendo impossível operacionalizar os novos conceitos sem entender a importância da superação dos pressupostos positivistas.

Portanto, o primeiro tópico deste trabalho tem como finalidade demonstrar a estruturação do novo paradigma do direito, analisando os elementos hermenêuticos que foram introduzidos na aplicação do direito para, assim, fixar as proposições metodológicas.

2.1 MÉTODO

O projeto adota a inferência à melhor explicação (*Inference to the Best Explanation – IBE*) como fundamento metodológico, partindo da premissa de que determinadas hipóteses oferecem maior capacidade explicativa para um fenômeno específico. Tal abordagem, conforme Alexandre Luis Junges, consiste na seleção da hipótese que melhor se ajusta às evidências apresentadas¹.

A ciência é composta por enunciados científicos, ou seja, por constatações que visam descrever o conhecimento de maneira sistemática, genérica e comprovada. O conhecimento científico, portanto, acaba sendo desenvolvido por constatações que, em determinado tempo e espaço, possuem alto grau de veracidade (que dependem das provas e dos instrumentos de verificação da época). Nesse contexto, o método serve para a organização dessa estrutura, dando cientificidade.

No contexto da revolução científica (1500–1750), a evolução tecnológica impulsionou novas formas de investigação², dividindo o pensamento científico entre o racionalismo dedutivo cartesiano e o empirismo indutivo inglês. O método indutivo, embora operativo, recebeu críticas de David Hume, que evidenciou sua dependência da uniformidade da natureza e do hábito, e não de uma necessidade

¹ JUNGES, Alexandre Luis. *Inferência à melhor explicação*. In Portal de Periódicos PUCRS. No. 1. Junho 2008. p. 82 – 97. p. 82.

² Ibid. p. 5.

lógica³. Junges, entretanto, defende a indução sob uma perspectiva falibilista, admitindo conclusões provisórias fundamentadas em bons motivos⁴.

A IBE estrutura-se em dois estágios: (i) seleção de hipóteses plausíveis e (ii) escolha da melhor explicação com base em critérios predefinidos⁵. O desafio metodológico reside na delimitação do conjunto de hipóteses, exigindo a adoção de um filtro epistêmico que restrinja o rol a explicações filosoficamente e cientificamente admissíveis. Neste estudo, tal conjunto corresponde às principais escolas jurídicas, adotando-se como critério de melhor explicação a coerência com o método sistemático de interpretação, tal qual presente no pós-positivismo.

No plano material, a análise fundamenta-se principalmente na doutrina de Renato Lopes Becho, pioneiro e referência nacional em cooperativismo, especialmente quanto à caracterização jurídica das sociedades cooperativas e seus princípios estruturantes (como a distinção entre atos cooperativos e não cooperativos, integral para a constituição de uma cooperativa).

2.2 PARADIGMA DO PÓS-POSITIVISMO

O positivismo tradicional entendia que a norma jurídica estaria integralmente contida no texto legal, cabendo ao intérprete apenas subsumi-la ao caso concreto. Esse modelo ignorava que nenhuma legislação é capaz de antecipar todas as situações da vida em sociedade. Em outras palavras, não há como prever e codificar todos os eventos e fatos sociais passados, presentes e futuros.

Nessa visão, cumpre apontar que o elemento pacificador do Direito reside na solução adequada do caso concreto. Assim, torna-se imprescindível separar o texto (mero enunciado geral e abstrato) da norma (produto da atividade interpretativa que articula o caso concreto). Isso, porque a não observância das peculiaridades do caso concreto pode resultar em uma solução não adequada e, conseqüentemente, na falha do próprio Direito.

A partir dessas premissas, evidencia-se a necessidade de destacar a distinção entre o texto normativo e a norma jurídica. A lei constitui apenas um enunciado inicial, passível de múltiplas leituras, funcionando como insumo para o processo de concretização. Trata-se de uma espécie de pré-configuração da norma, um roteiro que orienta, mas não exaure, o trabalho interpretativo. Supera-se, assim, a concepção positivista segundo a qual o próprio texto seria portador da norma completa.

³ BECHO, Renato Lopes. *Desafios da Filosofia da Ciência para a Ciência do Direito – Estudos em Homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior*. In *Metodologia do Direito Tributário Brasileiro*. coord. Tercio Sampaio Ferraz Junior, Marcelo Magalhães Peixoto, Cristiano Araújo Luzes. – 1. ed. – São Paulo: MP Editora, 2024. p. 12.

⁴ JUNGES, Alexandre Luis. *Inferência à melhor explicação*. Tese (Mestrado em Filosofia). – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008. p. 15.

⁵ Ibid. p. 85.

A teoria estruturante de Friedrich Müller aprofunda essa distinção, ao afirmar que a norma emerge da combinação entre programa normativo (conteúdo linguístico positivado) e âmbito normativo (elementos da realidade relevantes à aplicação) ⁶. A interpretação exige que o operador diferencie pré-compreensões úteis das que distorcem o processo interpretativo, integrando-as de maneira controlada à fundamentação.

Cada indivíduo acumula vivências pessoais e sociais que moldam sua percepção do mundo, constituindo um conjunto de referências que influencia, consciente ou inconscientemente, sua forma de compreender a realidade. Esse repertório, denominado como pré-compreensões, acompanha o intérprete também na esfera jurídica. Portanto, ao construir a norma aplicável ao caso concreto, o operador do Direito não se limita aos dados objetivos do processo, mas inevitavelmente mobiliza essas estruturas cognitivas já existentes.

Todavia, para que o processo interpretativo se mantenha juridicamente adequado, é essencial distinguir as pré-compreensões que favorecem a compreensão correta daquelas que distorcem a aplicação da norma. Friedrich Müller destaca que a dificuldade reside exatamente nessa separação: apenas no curso da própria interpretação é possível identificar quais elementos subjetivos contribuem para a concretização normativa e quais introduzem vieses indevidos. Por isso, tais elementos devem ser explicitados e integrados na fundamentação (a motivação jurídica), a fim de evitar que atuem de maneira arbitrária ou inconsistente⁷.

Considerando esse cenário, torna-se evidente que o Direito não se restringe aos seus textos positivados. A produção e a aplicação jurídica dialogam permanentemente com múltiplas esferas do conhecimento e com a complexidade da vida social. O estudo jurídico não se esgota na análise abstrata das normas, exigindo um retorno constante ao caso concreto, à singularidade das situações e às circunstâncias fáticas que permeiam cada conflito. É nesse movimento que se revela a riqueza do fenômeno jurídico: sua inexorabilidade não decorre da quantidade de leis ou atos normativos, mas da multiplicidade de interpretações possíveis, condicionadas pela historicidade de cada intérprete e pela diversidade dos casos enfrentados no cotidiano⁸.

A integridade do Direito constitui um dos elementos centrais do pós-positivismo. Esse princípio, conforme elaborado por Ronald Dworkin, determina que tanto a atividade legislativa quanto a jurisdicional devem observar uma coerência estrutural: o legislador deve atuar orientado por

⁶ MÜLLER, Friedrich. *O Novo Paradigma do Direito: Introdução à Teoria e Metodica Estruturantes*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 30.

⁷ MÜLLER, Friedrich. *O Novo Paradigma do Direito: Introdução à Teoria e Metodica Estruturantes*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 81.

⁸ ABOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 214.

princípios consistentes e, da mesma forma, o julgador deve decidir considerando o Direito como um corpo unificado, e não como um conjunto fragmentado de decisões isoladas⁹.

Para ilustrar esse modelo, Dworkin recorre à metáfora do romance em cadeia, aproximando o funcionamento do Direito do processo coletivo de criação literária. Nessa analogia, cada capítulo é escrito por um autor diferente, que deve respeitar a narrativa previamente construída, sem contradizê-la ou reiniciá-la, embora disponha de certa liberdade para desenvolvê-la de forma criativa. A tarefa de cada juiz seria análoga: ao julgar um caso, ele escreve um novo capítulo, o qual deve harmonizar-se com o histórico jurisprudencial e normativo, ao mesmo tempo em que busca a melhor justificação possível para a trajetória do Direito¹⁰.

3 ELEMENTOS DO ATO COOPERATIVO

3.1 TEORIA GERAL DOS PRINCÍPIOS

De maneira preliminar, entendemos ser de devida importância tratar sobre a teoria geral dos princípios.

Renato Lopes Becho, no livro *Lições de Direito Tributário*, afirma que apesar das normas jurídicas (“prescrições dirigidas à conduta dos membros [da] sociedade”¹¹) serem formalmente iguais, as suas espécies – os princípios e as regras jurídicas – possuem distinções.

Em um primeiro momento, Becho reporta que os princípios possuem uma grande influência para a organização de um sistema jurídico, servindo como um verdadeiro norte, um ponto de referência. A existência dos princípios nos remonta até mesmo aos gregos antigos, momento em que Aristóteles, em seu livro *Ética à Nicômaco*, apresentou diversas concepções para o termo em referência, como

Princípio significa (a) a parte de uma coisa a partir da qual pode-se empreender o primeiro movimento (...); (b) o ponto a partir do qual é possível que cada coisa seja, do melhor modo, originada (...); (c) aquilo cuja presença determina em primeira instância o surgimento de alguma coisa (...); (d) aquilo a partir de que, ainda que não imanente à coisa, algo nasce e de que o movimento e a transformação procedem primordialmente (...); (e) aquilo em conformidade com cuja escolha deliberada, o que é movido é *movido*, e o que é transformado é *transformado* (...); (f) as artes também são chamadas de *princípios* (...); (g) aquilo a partir de que uma coisa começa a ser compreensível também é chamado de *princípio* da coisa, por exemplo as hipóteses de demonstrações.¹²

⁹ DWORKIN, Ronald. *Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. – São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 203.

¹⁰ DWORKIN, Ronald. *Império do Direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. – São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 275.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. pág. 326.

¹² ARISTÓTELES (1996, pág. 129), *apud* BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 327.

A partir dessas acepções gerais sobre princípios, Becho pontua que a sua compreensão pode ser utilizada também para o direito. A concepção “b”, por exemplo, demonstra o ponto de partida da gênese do direito. De acordo com a concepção “c”, existe a perspectiva de que as regras jurídicas foram construídas a partir dos princípios. Em outras palavras, são os princípios que surgem de forma inicial em um sistema, que servem como molde para a criação das regras jurídicas. Ainda, devemos destacar a relação entre a concepção “g” com o sistema jurídico. Isso porque os princípios servem como ferramenta para que o intérprete do direito consiga identificar, interpretar e verificar os fenômenos jurídicos.

Nas palavras do referido autor:

Conhecendo os princípios, é possível construir intelectualmente as normas jurídicas e verificar, pois, se as regras ou se os textos legais, as decisões judiciais, os atos administrativos, os contratos particulares e outras exteriorizações da vontade estão de acordo com os fundamentos do sistema jurídico.¹³

Os princípios nos levam à compreensão de um dado sistema jurídico, seja para identificar a sua origem, ou então para fundamentar e entender os acontecimentos jurídicos. Sob essa ótica, Becho, se valendo das lições de Aristóteles, afirma que existem duas grandes classes de princípios: os princípios naturais e os princípios construídos. Os princípios naturais, como o próprio termo já indica, são todos aqueles fundamentais para o sistema, ou seja, fazem parte do núcleo essencial do próprio direito. Os princípios construídos, em contrapartida, são elaborados a partir de uma vontade humana, em um determinado tempo e espaço, os quais também afetam as regras.

Para Renato Lopes Becho, os princípios podem ser identificados de acordo com os seguintes critérios: (i) grau de abstração; (ii) aplicabilidade; e (iii) valor. A observância desses critérios serve para orientar o intérprete a identificar de modo mais adequado se um texto normativo é uma regra ou um princípio. Nesse prisma, Becho apresenta o posicionamento de Geraldo Ataliba a respeito do tema.

In verbis:

O sistema jurídico – ao contrário de ser caótico e desordenado – tem profunda harmonia interna. Esta se estabelece mediante uma hierarquia segundo a qual algumas normas descansam em outras, as quais, por sua vez, repousam em princípios que, de seu lado, se assentam em outros princípios mais importantes. Dessa hierarquia decorre que os princípios maiores fixam as diretrizes gerais do sistema e subordinam os princípios menores. Estes subordinam certas regras que, à sua vez submetem outras (...).¹⁴

Um princípio jurídico não existe isolado, mas acha-se em íntima conexão com outros princípios. O direito subjetivo, de fato, não é um aglomerado caótico de disposições, mas um

¹³ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 327.

¹⁴ ATALIBA (1985, p. 5 – 6), *apud* BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 334.

organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados e subordinados, no qual cada um deles tem um lugar próprio.¹⁵

Levando isso em consideração, podemos extrair que os princípios estão em uma hierarquia maior que as regras, pois servem como instrumentos de estruturação do sistema jurídico. Justamente a partir dos princípios que as regras foram se desenvolvendo. Cabe destacar, ainda, que os princípios influenciam o sistema jurídico concomitantemente, incidindo todos ao mesmo tempo, ou seja, não há como isolar os princípios no momento de sua aplicação.

Para Renato Lopes Becho, os princípios têm como intuito “[apontar] os objetivos da sociedade, dispostos no ordenamento jurídico explícita ou implicitamente e trazem unidade ao sistema jurídico, agregando normas ao seu redor (ao redor desses princípios)”¹⁶. Reforçando, os princípios demonstram a origem e a construção do direito naquela sociedade.

Nesse sentido, vale mencionar que os valores servem como pano de fundo para a construção de diversos ordenamentos jurídicos (e os seus respectivos textos normativos), como por exemplo normas jurídicas que tratam sobre a boa-fé nas relações negociais e processuais, ou então sobre a solidariedade tratada tanto no direito civil como no direito tributário. Em outras palavras, o nosso sistema jurídico está impregnado de normas jurídicas que foram influenciadas por valores. Nas palavras de Becho, “nosso ordenamento jurídico está preenchido de comandos jurídicos de conteúdo ético-valorativo (...)”¹⁷. Contudo, esses valores objetivos (que estão positivados dentro do sistema jurídico) não são os únicos que influenciam a seara jurídica. A própria sociedade, seja no sentido coletivo, ou então no sentido individual, está em constante evolução, transformação.

Os valores sempre estão sendo discutidos, de maneira individual e coletiva. Cabe apontar, por exemplo, a breve evolução histórica sobre a tributação e a sua relação com os direitos fundamentais. Por muito tempo a tributação não respeitava nenhum direito fundamental, ela era imposta para os indivíduos considerados como propriedade, os escravos. Com o avanço histórico, a tributação também evoluiu, seguindo sempre os valores da sociedade. Durante o Liberalismo, a tributação servia estritamente para a manutenção do Estado (considerado o “preço da liberdade”), pois um dos grandes valores da época era a mínima interferência estatal nas relações/atividades privadas. Em seguida, após a Primeira Guerra Mundial até quase o final do século XX, muitos países adotaram o Estado de Bem-Estar Social, no qual o Estado era obrigado a realizar atividades prestacionais. Nessa época, um aumento na tributação faria sentido, já que o Estado passou a ter mais obrigações e, por consequência, precisaria de mais dinheiro para financiar a sua atuação.

¹⁵ Ibid. p. 335.

¹⁶ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 336.

¹⁷ Ibid. p. 339.

Nas palavras de Renato Lopes Becho:

Os movimentos sociais que pregam a ética nas relações tributárias, as pessoas que pugnam claramente pela obrigação de se pagar todos os tributos, por mais penoso e vultoso que sejam, e que lutam para que outras pessoas ajam da mesma forma, são exemplos concretos do que queremos dizer com uma parcela não jurídica para a ética no direito tributário.¹⁸

Tendo isso em vista, fica evidente que os valores e, por consequência, os princípios, possuem uma função de tamanha importância – ainda mais levando em consideração os aspectos pós-positivistas que baseiam este trabalho. Feito esses apontamentos gerais, iremos nos debruçar sobre os princípios específicos que regem as cooperativas.

3.2 PRINCÍPIOS COOPERATIVOS

No Brasil, tanto o Código Civil de 2002 como a Lei n. 5.764/1971 regulam as sociedades cooperativas. Ambos os diplomas jurídicos não possuem um artigo específico que lista os princípios cooperativos. Renato Lopes Becho, em seu livro *Tributação das Cooperativas*, decide analisar os princípios cooperativos com base na conformação feita pela Aliança Cooperativa Internacional (ACI) em 1966¹⁹.

Os arts. 3º e 4º da Lei n. 5.764/1971 (Lei das Cooperativas) estabelecem quais sociedades podem ser consideradas como cooperativas. Em outro verbete, os artigos mencionados servem como requisitos que devem ser satisfeitos pelas sociedades cooperativas. Portanto, surge a necessidade de analisar os determinados artigos para saber qual sociedade pode ser considerada uma cooperativa.

Para Renato Lopes Becho, a adesão livre serve como um dos principais pontos para a identificação de uma sociedade cooperativa. Por seu turno, a adesão livre é composta por dois elementos: voluntariedade e abertura²⁰.

A voluntariedade está estampada de maneira expressa no art. 4º, I, da Lei n. 5.764/1971, bem como no art. 5º, XX, da Constituição Federal. Segue, respectivamente:

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado;

¹⁸ Ibid. p. 340.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 148

²⁰ Ibid. p. 149

Dessa maneira, as cooperativas não podem obrigar, de maneira direta ou indireta, que indivíduos participem de sua sociedade. Destarte, apenas os interessados que irão compor a sociedade cooperativa, servindo de fomento para a democratização do sistema.

Além disso, a abertura das cooperativas está positivada no art. 4º, I, II e IX, da Lei das Cooperativas. *In verbis*:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes; IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

De maneira inicial, fica evidente que há uma exceção à abertura cooperativa: quando houver impossibilidade técnica de prestação de serviços. Nesse prisma, Becho apresenta um exemplo didático a respeito da impossibilidade técnica: uma cooperativa habitacional com intuito de construir moradias de boa qualidade e com preço acessível. Tendo em vista que atualmente existem milhares de indivíduos em situação de carência, necessitando de habitação, uma cooperativa com essa finalidade despertaria o interesse de milhões de pessoas. Em razão disso, ficaria impossível (por exemplo, por conta do terreno exigido) de aceitar todas as pessoas na cooperativa. Destarte, a cooperativa em questão teria a liberdade de limitar a quantidade de participantes²¹.

A variabilidade do capital social serve justamente para não existir um entrave na abertura e na voluntariedade na adesão. Isso, porque a sociedade cooperativa não pode nem barrar o ingresso e nem a saída dos indivíduos interessados, motivo pelo qual não pode ter um capital social fixo – todo associado que ingressa na cooperativa deve necessariamente adquirir um determinado número mínimo de quotas-partes, que, por sua vez, configuram a variação existente no capital social das sociedades.

Inclusive, o próprio Código Civil (CC), em seu art. 1.094, prevê que a variabilidade (e a dispensa) do capital social são características da sociedade cooperativa. Para Renato Lopes Becho, a dispensa do capital social decorre da noção de que tal estrutura não é própria para a sociedade cooperativa. Em outro verbete, o capital social é meramente um dado secundário para as cooperativas, que muitas vezes sequer participam do mercado de produção, circulação e consumo de bens e serviços²².

Fica evidente, destarte, que as sociedades cooperativas seguem o princípio das portas abertas, quer dizer, a neutralidade política e a indiscriminação religiosa, racial e social compõem de maneira intrínseca os fundamentos das cooperativas (todos estão livres para ingressar na sociedade,

²¹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 151.

²² Ibid. p. 152.

independentemente de sua posição política, religião/culto, raça/etnia e condição social). Na opinião de Renato Lopes Becho, “se as reuniões ou atividades dessa hipotética cooperativa vincularem ideologias ou discussões políticas de determinado partido, essa sociedade poderá, judicialmente, ser descaracterizada como cooperativa”²³.

A legislação civil brasileira utiliza de diversas classes²⁴ para classificar as diferentes modalidades de sociedade. O presente trabalho não tem como intuito aprofundar-se nos tipos de sociedade no ordenamento jurídico, motivo pelo qual iremos tratar sobre assunto de maneira sucinta. Isso dito, uma das possíveis classificações é separar as sociedades em sociedade de pessoas ou sociedade de capitais.

Maria Helena Diniz apresenta uma das características essenciais de uma sociedade de pessoas:

“*Affectio societatis*” (*animus contrahendi societatis*), ou seja, intenção de cooperar como sócio ou de submeter-se ao regime societário, contribuindo com bens ou serviços ou colaborando ativamente para atingir a finalidade social. É, portanto, um vínculo de colaboração ativa (direta ou indireta), em que o trabalho de um aproveitará a todos. Há uma disposição para constituir uma sociedade ou nela ingressar com o escopo de auferir lucro mediato ou imediato e de suportar os riscos comuns da atividade. Sem tal *animus*, não há como conjugar bens e serviços para a constituição da sociedade, aceitando as cláusulas do contrato social. A *affectio societatis* é essencial na sociedade de pessoas, não tendo importância na de capital. Hodiernamente, toma-se a subjetividade singular da *affectio societatis*, acrescentando-se ao *intuitu personae*, próprio da sociedade de pessoas, um especial *intuitu pecuniae*, peculiar à sociedade de capital, dando-se uma tônica à comunhão (*abstractum* da sociedade), uma vez que dela nasce a sociedade, que exerce atividade, com a vontade ou real desígnio de obter vantagem patrimonial (imediata ou mediata). Comunhão ou reunião de pessoas com *intuitu personae* e/ou *intuitu pecuniae* (moderno sentido de *affectio societatis*) é o elemento para a configuração do contrato social²⁵.

Portanto, nas cooperativas (que são sociedades de pessoas, de acordo com o art. 4º, *caput*, da Lei n. 5.754/1971) há um foco maior na qualidade das pessoas (dos sócios/associados), e não no aporte financeiro (no capital social) que cada um pode/consegue apresentar. O intuito é juntar as pessoas para, de maneira colaborativa, chegarem a um fim comum.

Nessa ótica, considerando os princípios apresentados, caso um sujeito cumpra com os requisitos mínimos, a cooperativa tem como obrigação (modal deontico obrigatório) aceitar a sua participação (o indivíduo tem o direito de ingressar na cooperativa) – elemento que serve como principal diferença para as sociedades em cotas de responsabilidade limitada. Isso, porque nas

²³ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 153.

²⁴ Classes podem ser definidas como um conjunto que possui um critério de propriedade. O conjunto é meramente o agrupamento de elementos simples e desorganizado, enquanto a classe é a organização desses mesmos elementos conforme uma relação/critério de pertinência. A classe possui como finalidade a classificação, quer dizer, a distribuição dos conceitos de acordo com a ordem de extensão, de modo a separá-los segundo as suas semelhanças e diferenças.

²⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito de Empresa*. v. 8. – 15. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 57.

sociedades em cotas de responsabilidade limitada os sócios possuem a faculdade (modal deôntico permitir fazer e permitir não fazer) de vetar o ingresso de novos sócios.

Para Renato Lopes Becho, a voluntariedade na adesão e a abertura participativa são princípios cooperativos (e não regra), pois possuem: (i) grande grau de abstração e, conseqüentemente, devem ser interpretados no caso concreto (e não em sua hipótese abstrata); e (ii) um intenso valor para a teoria geral do cooperativismo²⁶.

A democratização das decisões administrativas é outro princípio (pois estamos diante de um valor intrínseco ao cooperativismo) que serve como componente para distinguir as sociedades cooperativas das comerciais. Nas cooperativas, todos os associados dispõem do mesmo peso nas decisões internas, independentemente da quantia de quotas-parte. Há, portanto, uma maior democratização, pois as decisões serão tomadas com base na vontade da maioria, e não na vontade de quem porta o maior número de capital social, consubstanciado nos incisos III, IV, V, VI e X do art. 4º da Lei das Cooperativas²⁷.

Outro princípio de tamanha importância para as sociedades cooperativas é o de juros limitado ao capital. Seguindo todo racional do cooperativismo, o objetivo não é tornar a cooperativa em uma sociedade orientada apenas na produção e no lucro, mas sim em uma sociedade focada na atividade humana com o intuito de valorizar o trabalho e a participação social.

Resta evidente que as cooperativas, por serem empresas, precisam de capital (dinheiro) para atingirem a sua finalidade. Nas palavras de Becho, “não devemos confundir atividade econômica, que manipula ou gera dinheiro (ou bens com valor de troca por dinheiro) com atividade lucrativa”²⁸. Por óbvio, até mesmo as associações sem fins lucrativos precisam gerar receita para continuarem com as suas atividades e atingirem os seus objetivos – o mesmo ocorre com as cooperativas.

De início, o capital social aportado pelos associados tem como finalidade organizar as atividades da sociedade: comprar os utensílios necessários, contratar indivíduos para prestação de serviços, alugar/comprar terrenos, imóveis e móveis etc. Nesses termos, o capital social das cooperativas não diverge com aquele utilizado por outras modalidades de sociedade. No entanto, o princípio aqui tratado limita os juros de maneira estrita ao capital, vedando, assim, a remuneração exorbitante do capital. Segue o art. 24, § 3º, da Lei das Cooperativas que trata sobre esse assunto:

Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País. § 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou

²⁶ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 156.

²⁷ Ibid. p. 157.

²⁸ Ibid. p. 164.

privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

Dessa maneira, inequívoco que o princípio em questão tem como intuito valorizar o trabalho humano em detrimento do acúmulo irrestrito do capital, visto a limitação dos juros ao máximo de 12% (doze por cento) ao ano. Portanto, ao contrário das sociedades comerciais, as cooperativas não incentivam a remuneração por meio do capital²⁹.

Tal princípio, apesar de possuir uma carga valorativa importante para o cooperativismo (ao demonstrar que o foco está na relação com o trabalho e não na relação com o lucro), não possui uma abstração tão grande, já que é possível identificar se as cooperativas estão (ou não) respeitando o limite de doze por cento de juros ao ano.

Nesse prisma, a Lei das Cooperativas serve para preencher as lacunas existentes no Código Civil de 2002, não podendo se falar em contradição, mas sim complemento. Por conta disso, ao estabelecer que as cooperativas podem atribuir juros fixo ao capital realizado (art. 1.094, VII, do CC), o Código Civil de 2002 não derroga o dispositivo presente na Lei n. 5.764/1971, pois sequer trata sobre eventuais/possíveis limitações aos juros³⁰.

Apesar da valorização do trabalho humano, as sociedades cooperativas continuam sendo empresas, e não uma instituição de caridade. Ser uma empresa significa “(...) dizer que há um grupo de pessoas que aportam capital, trabalho, dedicação, esforço e energia para a consecução de um fim específico, de conteúdo econômico, buscando um objetivo direito ou indireto, para si ou para os seus”³¹.

Ao mesmo tempo que as sociedades cooperativas se afastam do lucro, elas possuem natureza econômica. Por óbvio, portanto, as cooperativas produzem resultados econômicos – que podem ser positivos, negativos ou neutros. Nessa linha, a principal diferença com as demais sociedades está na finalidade e na destinação do resultado econômico. Surge, assim, o princípio da destinação do excedente.

De acordo com Renato Lopes Becho:

Internacionalmente, os resultados positivos das cooperativas devem voltar para os associados, na proporção de suas operações com a instituição (letra *c* do princípio em tela). Podem decidir, contudo, mantê-los na sociedade, ou como forma de aumento do capital (que não será remunerado, como vimos no item precedente), ou doá-los à sociedade³².

²⁹ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 165.

³⁰ Ibid. p. 166.

³¹ Ibid. p. 167.

³² BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 167.

O excedente aqui tratado tem identidade completa com o resultado positivo da sociedade cooperativa. Isso, porque as cooperativas também pretendem quitar os seus débitos decorrentes dos gastos e custos administrativos e operacionais. Assim, o objetivo da cooperativa é ter, no mínimo, o resultado zero (pagar os seus débitos). Por sua vez, tudo aquilo que sobrar será considerado excedente. O art. 4º, VII, da Lei das Cooperativas trata de maneira expressa sobre essa ocorrência. *In verbis*:

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

Na concepção de Becho, a Assembleia Geral deve seguir rigorosamente as opções apresentadas pela Aliança Cooperativista Internacional (as quais foram mencionadas na citação direta anterior)³³.

Cabe esclarecer, aqui, a diferença entre lucro e sobra. De maneira preliminar, o preço (P) de um bem ou serviço é constituído, na doutrina clássica da mais valia, pelo custo (C) mais o lucro (L). Podemos abstrair a fórmula da seguinte maneira: $P = C + L$. Contudo, na realidade não é simples atingir esse ideal. O custo do produto pode oscilar. As vendas podem não seguir uma constante. Enfim, a depender da conjuntura econômica, o resultado obtido nas operações pode variar.

No entanto, como as cooperativas não devem perseguir o lucro, o preço do produto ou serviço é meramente o custo ($P = C$). Para não ficarem dando prejuízos constantes (possibilitando a manutenção de suas atividades), as operações feitas pelas cooperativas apresentam uma margem de segurança, ou seja, o preço não é composto puramente pelo custo. Portanto, ao final do período de apuração (dependendo da conjuntura econômica), o resultado pode ser positivo, negativo ou neutro.

No cooperativismo, se o resultado for positivo, há o excedente (ou sobra); se for negativo, há o prejuízo. Reforça-se: o excedente não é um dos objetivos da sociedade cooperativa, mas sim uma consequência da dificuldade de apuração do preço (e a instabilidade econômica que existe no mundo).

Na sociedade cooperativa, os prejuízos devem ser suportados (quando não houver recursos suficientes do Fundo de Reserva) pelos associados na proporção dos serviços usufruídos, de acordo com o art. 89 da Lei n. 5.764/1971. Segue:

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

Por sua vez, o artigo 80 do referido diploma tem o subsequente texto:

³³ Ibid. p. 168.

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços. Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer: I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto; II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.

Fica evidente, destarte, que as cooperativas não podem repartir o excedente de acordo com o aporte de capital. A distribuição deve ocorrer conforme os serviços usufruídos, seja para o resultado positivo (sobras) como para o resultado negativo (prejuízo). Cabe destacar que tal princípio reforça de maneira manifesta valores como a proibição de lucro e o retorno do excedente, balizas do cooperativismo³⁴.

Renato Lopes Becho apresenta, ainda, dois outros valores que influenciam as sociedades cooperativas, mas que não possuem tanta aplicação prática na realidade brasileira. São eles: (i) promover a educação e (ii) praticar a intercooperação. A promoção através do sistema de educação tem como objetivo proliferar os ensinamentos a respeito do cooperativismo, algo que não ocorre atualmente (poucas faculdades de direito sequer tratam sobre o assunto na graduação, seja em direito comercial, civil ou tributário). A intercooperação, por sua vez, tem como intuito combater as fragilidades do cooperativismo (seguindo a ideia de que a união faz a força). Contudo, a intercooperação deve ser uma decisão de cada cooperativa, visando aspectos operacionais, competitivos e estratégicos de cada sociedade – podendo, no final das contas, optar por não realizar a união³⁵.

3.3 ATOS COOPERATIVOS

O cooperativismo, ao contrário de outros sistemas, possui uma peculiaridade: a participação do cooperado. Nas palavras de Renato Lopes Becho:

Este participa como dono no processo decisório, de criação e manutenção da entidade. Influi na determinação ou modificação do objeto social, elege os conselhos da administração e fiscal, bem como vota a prestação de contas, além de votar e poder ser votado para a composição da diretoria. No balanço final de cada exercício financeiro, determina a destinação do resultado (sobra para o Direito Cooperativo, lucro para o Direito Comercial)³⁶.

Levando isso em consideração, o associado de uma cooperativa é necessariamente proprietário e consumidor ao mesmo tempo. Dessa relação jurídica surgem dois vínculos: (i) a ligação referente

³⁴ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 171.

³⁵ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 171 – 175.

³⁶ Ibid. p. 179.

aos atos de propriedade entre o associado e a cooperativa (podendo ser expressa da seguinte maneira: $A \rightarrow C$); e (ii) a ligação referente aos atos de consumo entre a cooperativa e o associado (podendo ser expressa da seguinte maneira: $C \rightarrow A$). Para Becho, a relação de propriedade tem a nomenclatura de contrato cooperativo; e a relação de consumo tem a nomenclatura de ato cooperativo³⁷, que será o objeto deste item.

De maneira preliminar, entendemos ser necessário tratar, mesmo que de maneira sucinta, um pouco sobre o ato e o fato no direito. Para Maria Helena Diniz, “o fato jurídico *lato sensu* é o elemento que dá origem aos direitos subjetivos, impulsionando a criação da relação jurídica, concretizando as normas jurídicas”³⁸.

A maneira mais elementar de explicar o fato jurídico é por meio dos conceitos de evento, fato social e fato jurídico, conforme concebido por Paulo de Barros Carvalho.

O referido autor utiliza o nascimento de um bebê para ilustrar o seu exemplo. Assim, o nascimento do bebê é o evento que ocorreu, passou naquele momento sem que houvesse qualquer documentação a respeito. Os pais, ao relatarem o evento para os amigos e parentes, transformam o evento em fato [social], pois há a conversão em linguagem competente. Ao registrarem o bebê no cartório, há a conversão do evento em fato jurídico. Isso, porque existe uma norma jurídica geral e abstrata que prevê a necessidade do registro de bebês para que eles possam, portanto, constituir relações jurídicas próprias. Portanto, o oficial do cartório expede uma norma jurídica individual e concreta (a certidão de nascimento), cujo antecedente é o fato do nascimento e o consequente as relações jurídicas que se formam³⁹.

Do ponto de vista do ordenamento jurídico, o fato jurídico encontra-se no antecedente da norma jurídica individual e concreta. Em outras palavras, dado uma hipótese (a norma jurídica geral e abstrata, aquela que podemos apurar nos textos normativos), existe um fato – que, por se “encaixar” na hipótese jurídica, deve ser considerado jurídico – que se subsume a ela (subsunção do fato à norma).

Nessa linha, Aurora Tomazini de Carvalho resume o pensamento:

Chamamos de evento o acontecimento do mundo fenomênico despidido de qualquer formação linguística. O fato, por sua vez, é o relato do evento. Constitui-se num enunciado denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço. E por fato jurídico entende-se o relato do evento em linguagem jurídica. Enunciado, também denotativo de uma situação delimitada no tempo e no espaço, constituído em linguagem competente, que ocupa posição de antecedente de uma norma jurídica individual e concreta. A diferença entre evento e fato repousa no dado linguístico e, entre fato e fato jurídico, na competência da linguagem. Evento é uma situação

³⁷ Ibid. p. 180.

³⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito*. v. 1. – 42. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 422.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. – 7. ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018. p. 556.

de ordem natural, pertencente ao mundo da experiência, fato é a articulação linguística desta situação de ordem natural e fato jurídico é a sua articulação em linguagem jurídica⁴⁰.

A doutrina clássica, por seu turno, separa os fatos jurídicos *lato sensu* em fato jurídico *stricto sensu* (aqueles causados por fenômenos naturais) e atos jurídicos (aqueles causados pela vontade humana). Os atos jurídicos comportam uma subdivisão: atos lícitos e atos ilícitos. Ainda, os atos jurídicos lícitos se dividem em duas seções: os atos jurídicos *stricto sensu* (quando há a mera realização do evento praticado pelo agente e a previsão de todos os efeitos decorrentes desse evento pela lei) e os negócios jurídicos (quando há uma manifesta vontade do agente, mas nem todas as suas consequências jurídicas estão previstas no texto normativo)⁴¹.

No negócio jurídico, portanto, há a confluência entre a vontade do agente e a previsão dos textos normativos. A vontade serve como pontapé para o fato jurídico, mas os seus efeitos podem ir além daquilo que o agente planejava, ou seja, os efeitos (previstos na legislação) tomam uma forma própria que deve, necessariamente, ser obedecida. Exemplificando, um sujeito pode realizar os atos de criação de uma empresa, seguindo todo rito necessário para abrir uma sociedade unipessoal, para constituí-la por meio de um estatuto social próprio. A formação dessa empresa surgiu, portanto, a partir da vontade do agente. Todavia, essa criação vai desencadear outras consequências jurídicas previstas pelo ordenamento jurídico que o agente não necessariamente planejava (ou queria), como a fiscalização, obrigações tributárias, entre outras⁴².

Cumprir destacar, além do que já foi dito, um elemento presente no direito administrativo: a finalidade do ato administrativo. De acordo com Maria Sylvia Di Pietro, a finalidade *lato sensu* do ato administrativo tem que sempre ser o interesse público⁴³. Dessa maneira, todo ato administrativo deve obrigatoriamente alcançar o interesse coletivo, o bem comum. Tendo em vista o exposto, Renato Lopes Becho afirma que “a finalidade do ato cooperativo (...) é a satisfação de necessidade comuns existentes entre os membros da cooperativa”⁴⁴.

⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 542.

⁴¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito*. v. 1. – 42. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2025. p. 422 e BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 183.

⁴² Exemplo utilizado por Renato Lopes Becho: “Nos negócios jurídicos de criação de uma associação civil, poderão os fundadores realizar o ato de sua instituição, regulá-la pormenorizadamente por meio de seu estatuto social, a fim de determinar suas vontades. Entretanto, outras consequências serão determinadas pelo direito, como sua fiscalização”. In BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 184.

⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. – 38. ed., rev. e atual. – [2. reimp.] – Rio de Janeiro: Forense, 2025. p. 218.

⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 187.

Levando isso em consideração, o ato cooperativo é um ato jurídico, pois decorre de uma vontade humana. Aliás, é um ato jurídico lícito, visto que tanto o Código Civil como a Lei das Cooperativas permitem a sua construção. Contudo, as suas consequências jurídicas não estão previstas de maneira expressa pelo ordenamento jurídico, motivo pelo qual o ato cooperativo deve ser considerado um negócio jurídico.

No Brasil, o ato cooperativo surgiu com a Lei n. 5.764/1971, especificamente em seu art. 79.

In verbis:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Sob um primeiro olhar, resta evidente que o ato cooperativo (segundo a legislação brasileira) não deve ser considerado a constituição da sociedade cooperativa, ou seja, não está ligado à estruturação das cooperativas. Esses atos jurídicos devem denominados como Acordo Cooperativo (seguindo o raciocínio presente no art. 3º da Lei n. 5.764/1971). Dessa maneira, para Becho, o ato cooperativo tem como finalidade a satisfação do objeto social presente na sociedade⁴⁵.

Um dos pontos centrais a ser estudado é a relação entre o ato cooperativo e o terceiro não associado. Conforme demonstrado no item a respeito do paradigma do pós-positivismo, o legislador (um humano imperfeito) possui as suas limitações naturais, motivo pelo qual é impossível que um texto normativo preveja todas as hipóteses passadas e futuras existentes no universo. Em razão disso, os textos normativos – como o art. 79 da Lei das Cooperativas – devem ser interpretados de maneira harmônica e coerente com o restante do sistema jurídico, conforme os postulados do pós-positivismo apresentados no início do trabalho.

Renato Lopes Becho entende que a legislação brasileira apresenta lacunas severas na conceitualização de ato jurídico⁴⁶, o que não ocorre, por exemplo, com a lei argentina (Lei n. 20.337 de 1973 da Argentina – Ley de Cooperativas). Segue redação do art. 4º do referido documento legal:

Art. 4º - Os atos cooperativos são aqueles realizados entre as cooperativas e seus membros e entre as cooperativas e seus membros para o cumprimento de seu objeto social e a consecução de seus objetivos institucionais.

Os atos jurídicos realizados pelas cooperativas com outras pessoas para o mesmo fim também são atos cooperativos. (tradução livre)

⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 190.

⁴⁶ Ibid. p. 192.

Nota-se, portanto, que a legislação argentina não faz a distinção entre o ato cooperativo praticado entre os associados ou com um terceiro não associado. Em sua acepção, o ato cooperativo tem como finalidade o cumprimento do objeto social e a consecução dos objetivos institucionais da sociedade cooperativa, independentemente se tais atos são feitos no âmbito interno (entre associados) ou com terceiros.

Nessa seara, existe outro problema com teor semelhante: a unilateralidade (ou bilateralidade) do ato cooperativo. No primeiro plano deve ser analisado a possibilidade de considerar ato cooperativo entre associado e terceiro não associado. No segundo plano, caso isso não seja possível, deve ser examinado a possibilidade de a lei cooperativa incidir apenas sobre um sujeito do negócio jurídico. Portanto, a “lateralidade” do ato cooperativo está relacionada de maneira direta com o alcance do ato cooperativo (se atinge, ou não, os terceiros não associados).

Nas palavras de Renato Lopes Becho:

O cerne da questão é: pode existir um negócio jurídico em que se aplicam disposições legais pertencentes a ramos autônomos do Direito para cada uma das partes? É possível, numa transação entre uma cooperativa e um fornecedor, aplicarmos a legislação cooperativa para um e a comercial para outro?⁴⁷

Essa questão serve justamente para entender se o ato cooperativo deve ser considerado como unilateral ou bilateral. Se for compreendido a possibilidade da aplicação de legislações distintas para diferentes partes do negócio jurídico, então haverá a unilateralidade do ato cooperativo. Caso contrário, haverá a bilateralidade, visto que as disposições jurídicas terão de ser aplicadas de maneira equânime para ambas as partes do negócio jurídico⁴⁸.

De acordo com Becho, a legislação brasileira segue a bilateralidade do ato cooperativo, enquanto a legislação argentina aplica a unilateralidade. Essa distinção ocorre principalmente por conta da interpretação da segunda parte do art. 4º da Lei n. 20.337/1973 da Argentina, no qual se admite como ato cooperativo os atos jurídicos praticados entre associados e terceiros não associados, desde que tenha como finalidade o cumprimento do objeto social e a consecução dos objetivos institucionais da sociedade cooperativa. Nesse prisma, o associado estará sujeito à legislação cooperativa, enquanto o terceiro não associado estará sujeito às peculiaridades próprias (como o direito comercial/empresarial/civil)⁴⁹.

⁴⁷ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 194.

⁴⁸ Loc. cit.

⁴⁹ Ibid. p. 195.

Não há como impedir que as cooperativas realizem negócios jurídicos com terceiros não associados, inclusive, esses negócios são intrínsecos à manutenção das sociedades. Destarte, o próprio ordenamento jurídico deve prever as soluções para esses problemas complexos. Para Becho, o legislador tem a função de “estabelecer regras próprias para cada tipo de negócio praticado por cada um dos tipos de cooperativas, quer com relação a seus fornecedores, com os comerciantes, com a sociedade civil, com trabalhadores, com bancos, e daí por diante”⁵⁰.

Vale mencionar, ainda, que uma das consequências lógicas dessa presunção é o fato de que não tem como dissociar a figura do associado cooperativo-proprietário do associado cooperativo-consumidor. Para se beneficiar dos atos cooperativos, o cooperativado tem que ter praticado atos comerciais e acordos cooperativos. Em outras palavras, existe apenas uma relação jurídica: cooperativa e associado (em todas as suas facetas)⁵¹.

Feito essas considerações, cumpre ressaltar que os bens de uma sociedade cooperativa, por não terem fins econômicos (a persecução pelo lucro), possuem natureza de bens de uso, justamente por servirem como meio para o cumprimento do objeto social das cooperativas.

A respeito disso, segue entendimento de Paulo de Barros Carvalho sobre mercadorias:

“Operações”, “circulação” e “mercadorias” são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal “de mercadorias” indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias. (...)

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria⁵².

Manifesto, portanto, que os bens oriundos dos atos cooperativos não devem ser considerados mercadoria, já que não há, principalmente, a mudança de patrimônio – componente obrigatório para a formação da circulação (um dos elementos essenciais para a construção do conceito de mercadoria). Essa classificação tem efeitos evidentes no campo tributário.

Dessa maneira, é possível extrair três elementos essenciais para a caracterização do ato cooperativo: (i) o sujeito (o cooperador/associado); (ii) o objeto (o cumprimento dos objetos sociais);

⁵⁰ Ibid. p. 198.

⁵¹ Ibid. p. 203.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. – 7. ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018. p. 790.

e (iii) o serviço (ausência de lucro). O núcleo principal, conforme abordado durante esse item, é de que o ato cooperativo jamais vai buscar o lucro, a principal diferença para os atos comerciais.

Levando isso em consideração, Renato Lopes Becho define ato cooperativo como “os atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais”⁵³.

Ao contrário do senso comum, ato não cooperativo não abrange todo aquele ato jurídico que não é considerado ato cooperativo (atuando como classe complemento do ato cooperativo e, conseqüentemente, servindo como seu negador). Isso, porque haveria uma amplitude gigantesca sobre a incidência jurídica do ato não cooperativo⁵⁴.

Dessa maneira, a partir do art. 85 da Lei das Cooperativas é possível fazer uma interpretação sistemática para definir o conceito de ato não cooperativo. *In verbis*:

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Do trecho “para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem” é possível inferir que se trata de atos com o objetivo de satisfazer o objetivo social da cooperativa. Em outro verbete, o referido texto normativo apresenta a possibilidade das cooperativas realizarem negócios jurídicos com não associados a fim de cumprirem com os seus objetivos.

Nas palavras de Renato Lopes Becho:

Vê-se, então, que a disposição legal para se alcançar a normatização do ato não cooperativo é realizado por uma análise sistemática. Academicamente, então, podemos afirmar que será ato não cooperativo aquele realizado entre a cooperativa e terceiro não associado, entre esse e aquele e entre cooperativas e empresas não cooperativas para a consecução dos objetivos sociais (cooperativos)⁵⁵.

Tendo isso em vista, o ato não cooperativo assume a mesma roupagem do ato cooperativo, só que ao invés de ser realizado entre associados e a cooperativa, o ato jurídico desempenhado com um terceiro não associado. Além da diferença entre ato cooperativo e ato não cooperativo, cumpre destacar que existem quatro modalidades de negócios jurídicos.

⁵³ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 207.

⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo*. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 184.

⁵⁵ Ibid. p. 193.

Por óbvio, o primeiro negócio jurídico é o negócio-fim ou principal, que é aquele realizado para atingir os objetivos sociais da cooperativo. Incluem-se, evidentemente, apenas os atos cooperativos, pois são esses que estão previstos de forma expressa no art. 79 da Lei das Cooperativas. Em última palavra, esses são propriamente os atos de obtenção dos objetivos sociais.

Para a concretização do negócio-fim é necessário a existência de negócios externos ou negócios-meio. Esses negócios, apesar de não serem os atos principais, são imprescindíveis para o cumprimento do objetivo social das sociedades cooperativas. Podem ser tanto atos cooperativos ou então atos não cooperativos, ambos com o intuito de satisfazer o ato cooperativo principal.

No exemplo da cooperativa agropecuária dedicada à industrialização do leite, a indústria de laticínios, há outros negócios cooperativos: a aquisição do maquinário, dos produtos que serão misturados ao leite (como no exemplo dado: frutas, corantes e coalho), das embalagens etc. Todos esses são negócios imprescindíveis para o cumprimento do objetivo social, e são negócios cooperativos da mesma natureza que a venda de produtos, por envolverem essas sociedades⁵⁶.

Em contrapartida, existem negócios jurídicos que não possuem relação imediata com o objetivo da sociedade, mas que mesmo assim interagem com o ato cooperativo, os denominados negócios auxiliares. Encaixam-se nesse âmbito apenas os atos comerciais, visto não existir uma relação direta com os objetivos sociais da cooperativa. Ao contrário dos negócios secundários, que não são necessários para a rotina diária das sociedades (são atos supérfluos), os negócios auxiliares dão sustentação à cooperativa⁵⁷.

3.4 IMPORTÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO ADEQUADA

A partir do exposto acima, nota-se que a devida classificação para os atos jurídicos praticados pelas sociedades cooperativas é de extrema importância. Isso, porque os atos jurídicos terão efeitos e consequências próprias/distintas – em todas as esferas do direito (como a civil e a tributária).

A Lei n. 5.764/1973 prevê que o resultado positivo (o excedente/sobra) dos atos cooperativos deve ser devolvido para a própria cooperativa, na proporção dos negócios realizados, de acordo com o art. 4º, VII. Portanto, há uma peculiaridade do ato cooperativo, apenas.

Os efeitos do ato não cooperativo, por seu turno, estão previstos no art. 87 do mesmo diploma legal. Nessa toada, o resultado positivo decorrente do ato não cooperativo tem como destinação o fundo especial e indivisível destinado a financiar programas educacionais, técnicos e sociais (FATES).

⁵⁶ BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo*. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 176.

⁵⁷ Ibid. p. 174 – 179.

Destarte, resta evidente que saber a diferença entre ato cooperativo e ato não cooperativo tem uma consequência jurídica expressa.

Além disso, os atos cooperativos e os atos não cooperativos se diferem dos atos comerciais, pois não têm como objetivo o lucro, mas sim a consecução dos objetivos sociais da cooperativa.

Inclusive, a Constituição Federal possui diversos textos normativos com objetivo de fomentar as sociedades cooperativas. O art. 146, III, “c”, determina que cabe à lei complementar dar o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V”. Por seu turno, o art. 174, § 2º, estabelece que a lei “apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”. Destarte, há toda uma proteção na Carta Magna às sociedades cooperativas.

A legislação brasileira deve proporcionar um tratamento adequado para as sociedades cooperativas, visto que possuem peculiaridades específicas em comparação com as sociedades lucrativas. Por não terem como objetivo a obtenção de lucro, as cooperativas acabam assumindo uma posição diferenciada dentro das estruturas do sistema.

No entanto, o princípio da igualdade, estabelecido de maneira expressa no art. 150, II, da Constituição Federal⁵⁸, abraça a possibilidade de tratar os diferentes na medida de sua diferença. Na seara tributária, situação equivalente significa dizer situação econômica, tendo em vista o caráter oneroso dos tributos⁵⁹.

Cumprir destacar, ainda, que a tributação deve sempre respeitar a capacidade contributiva. De acordo com Becho, o princípio da capacidade contributiva “determina que se contribuem tributos apenas de quem pode pagá-los sem sacrifícios desmedidos”⁶⁰.

Para Renato Lopes Becho, ainda, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, apesar de terem características semelhantes, não se confundem. Para o princípio da igualdade existe a necessidade de haver uma comparação entre dois sujeitos para, então, identificar se estão (ou não) em posição de igualdade em dada sociedade. A capacidade contributiva, por outro lado, não necessita desse elemento de comparação, atuando de modo solitário, bastando a análise de apenas um contribuinte. Assim, seria essencial apenas observar se o contribuinte tem (ou não) capacidade contributiva.

Exemplificando, para averiguar a igualdade tributária é preciso ter dois contribuintes. Assim, caso o contribuinte “X” e “Y” tenham a mesma situação econômica, a tributação deve ocorrer da

⁵⁸ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **II** - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 382.

⁶⁰ Ibid. p. 383.

mesma forma. Contudo, caso “X” e “Y” não tenham a mesma situação econômica, a tributação não pode ocorrer da mesma forma. Por sua vez, é possível verificar a capacidade contributiva com apenas um contribuinte. Destarte, de maneira simplificada, caso “Z” tenha uma renda superior a um salário-mínimo, ele possui capacidade contributiva. Portanto, a capacidade contributiva serve com um limite ao poder de tributar, enquanto a igualdade tributária tem como finalidade buscar um equilíbrio na tributação⁶¹.

Para Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, possui uma faceta objetiva, mas também subjetiva. O caráter objetivo da capacidade contributiva está ligado à materialidade do tributo, quer dizer, se o contribuinte praticou (ou não) o fato imponible. Por outro lado, de acordo com a concepção subjetiva da capacidade contributiva, o contribuinte pode apenas ser tributado a depender do tamanho econômico do fato imponible realizado, noção intimamente relacionada ao princípio da igualdade⁶².

Levando isso em consideração, nota-se a necessidade de um tratamento diferenciado para as sociedades cooperativas. O principal ponto decorre do fato de que as cooperativas não estão em pé de igualdade com as demais sociedades comerciais (por não buscarem o lucro). Portanto, há uma evidente situação econômica distinta. Para Renato Lopes Becho, a “lei tributária precisa se adequar, então, ao Sistema Jurídico Cooperativo”⁶³.

No entanto, para conseguir alcançar o adequado tratamento necessário das cooperativas surge o dever de classificar os elementos que compõem o Direito Cooperativo, tarefa que – atualmente – não está sendo cumprida pela legislação brasileira. Nesse liame, um adequado tratamento tributário deve identificar as diferenças que existem entre ato cooperativo, ato não cooperativo, ato comercial e os respectivos negócios jurídicos distintos (negócio-fim ou principal; negócio-meio ou essencial; negócio auxiliar; e negócio secundário ou supérfluo). Resta evidente, portanto, a exigência de o ordenamento jurídico tributário tratar sobre essas características de maneira pormenorizada.

4 SOCIEDADE COOPERATIVA NA REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1 TEXTOS NORMATIVOS POSITIVADOS NA EC N. 132 E LC N. 214/2025

O art. 156-A, § 6º, da Constituição Federal (CF), incluída pela EC n. 132/2023, prevê que a lei complementar deve dispor sobre regimes específico de tributação para as sociedades cooperativas (inciso III). O próprio artigo determina, ainda, que a sociedade cooperativa deve ser optativa, com o intuito de assegurar a sua competitividade, e que devem ser observados os princípios da livre

⁶¹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário*. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 389.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. – 31. ed. rev. atual. – São Paulo: Noeses, 2021.

⁶³ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 215.

concorrência e da isonomia tributária.

Dessa maneira, conforme determinado pela Carta Magna, a LC 214/2025 insere a tributação das sociedades cooperativas na parte dos regimes específicos do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Cabe destacar, brevemente, que a CBS veio para substituir o PIS e a COFINS e o IBS, *a priori*, o ISS e o ICMS. Isso dito, o art. 271 do referido diploma elenca as hipóteses no qual ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS. Portanto, de forma preliminar, cabe mencionar que o regime específico das sociedades cooperativas reduz a alíquota do IBS e da CBS para zero.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, o referido artigo tem como intuito concretizar a noção de que as sociedades cooperativas são sociedades transparentes com o mero objetivo de “reunir os esforços de diversos cooperados, para que consigam melhores condições de negociação com fornecedores e com compradores, relativamente às que conseguiriam se negociassem sozinhos (...)”⁶⁴.

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, “c”, determina que as sociedades cooperativas devem receber um tratamento adequado em relação aos atos cooperativos. Nesse sentido, parece que a reforma tributária teve um esforço em reconhecer esse tratamento adequado, que não significa necessariamente imunidade, isenção, não-incidência ou desoneração.

Levando isso em consideração, a LC n. 214/2025 estabelece a possibilidade – na hipótese de cumprimento dos requisitos presentes no art. 271⁶⁵ – de ter alíquota-zero do IBS e da CBS nas relações jurídicas tributárias dentro da cooperação e, ainda, estipula os requisitos para o aproveitamento de crédito, nos termos do art. 272⁶⁶.

A respeito do aproveitamento do crédito, o art. 272 da lei supramencionada permite que os

⁶⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, *Lei complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is.* – 1. ed. – São Paulo: Atlas Jurídico, 2025. p. 261.

⁶⁵ **Art. 271.** As sociedades cooperativas poderão optar por regime específico do IBS e da CBS no qual ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes na operação em que: **I** - o associado fornece bem ou serviço à cooperativa de que participa; e **II** - a cooperativa fornece bem ou serviço a associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS. **§ 1º** O disposto no *caput* deste artigo aplica-se também: **I** - às operações realizadas entre cooperativas singulares, centrais, federações, confederações e às originárias dos seus respectivos bancos cooperativos de que as cooperativas participam; e **II** - à operação de fornecimento de bem material pela cooperativa de produção agropecuária a associado não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, desde que anulados os créditos por ela apropriados referentes ao bem fornecido. **§ 2º** O disposto no inciso II do *caput* deste artigo aplica-se também ao fornecimento, pelas cooperativas, de serviços financeiros a seus associados, inclusive cobrados mediante tarifas e comissões. **§ 3º** A opção de que trata o *caput* deste artigo será exercida pela cooperativa no ano-calendário anterior ao de início de produção de efeitos ou no início de suas operações, nos termos do regulamento. **§ 4º** O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às operações com insumos agropecuários e aquícolas contempladas pelo diferimento estabelecido pelo § 3º do art. 138.

⁶⁶ **Art. 272.** O associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, inclusive as cooperativas singulares, que realizar operações com a redução de alíquota de que trata o inciso I do *caput* do art. 271 poderá transferir os créditos das operações antecedentes às operações em que fornece bens e serviços e os créditos presumidos à cooperativa de que participa, não se aplicando o disposto no art. 55 desta Lei Complementar. Parágrafo único. A transferência de créditos de que trata o *caput* deste artigo alcança apenas os bens e serviços utilizados para produção do bem ou prestação do serviço fornecidos pelo associado à cooperativa de que participa, nos termos do regulamento.

participantes da cooperativa tenham direito ao crédito das operações que forem feitas dentro da cooperativa. Portanto, quando houver uma operação futura com terceiros, os cooperadores poderão usufruir do crédito para abater a incidência tributária de IBS e da CBS nas operações que não tiverem alíquota-zero. Exemplificando, um produtor de cadeiras associado à cooperativa não será tributado (alíquota-zero) nas operações em que ele entregar cadeiras para a sociedade cooperativa (e ainda terá o direito ao crédito). E, de forma inversa, a operação de venda da cooperativa para o produtor de cadeira de insumos também não será tributada.

4.2 TRATAMENTO ADEQUADO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A LC n. 214/2025 apresenta apenas dois textos normativos que tratam sobre as sociedades cooperativas, o art. 271 e o 272. Considerando a pouca legislação a respeito do Direito Cooperativo, a inclusão de apenas dois artigos – magros – não anima os entusiastas do cooperativismo.

Indo além da análise superficial, a reforma tributária (tanto a EC n. 132/2023 como a LC n. 214/2025) falhou em dar um tratamento adequadas para as sociedades cooperativas. Não há a definição de: (i) atos cooperativos; (ii) atos não cooperativos; (iii) atos comerciais; (iv) os diferentes tipos de negócios jurídicos cooperativos; (v) a relação jurídica do cooperado com a cooperativa; e (vi) a relação jurídica do cooperado com o terceiro não associado.

Portanto, apesar da LC n. 214/2025 reconhecer que as sociedades cooperativas necessitam de um regime específico de tributação, não houve qualquer esforço para demonstrar as peculiaridades existentes no cooperativismo, quais os seus impactos e como isso afeta as sociedades cooperativas – principalmente quando comparada com as sociedades comerciais (que buscam o lucro).

As dificuldades que existiam até a edição da reforma tributária continuarão e, na realidade, ficarão ainda mais profundas com o advento do IBS e da CBS. Por exemplo, atualmente não há um posicionamento unânime doutrinário ou jurisprudencial a respeito do tratamento tributário de um ato não cooperativo praticado por uma cooperativa. Parte entende que deve sofrer a mesma incidência tributária que as sociedades comerciais. Contudo, levando em consideração os dispositivos constitucionais, bem como a construção doutrinária feita neste trabalho, fica evidente que esse ato – apesar de ser não cooperativo – deve sofrer uma incidência diferenciada.

Ainda para Renato Lopes Becho:

É importante esclarecer, também, que uma tributação mais benéfica para as cooperativas não é pleito político, mas decorrência intrínseca de sua natureza, reconhecida pelo legislador constituinte, e que continua aguardando reconhecimento pelo legislador das normas infraconstitucionais. Os princípios cooperativos têm papel de relevo na caracterização da

natureza diferenciada dessas sociedades, como procuramos demonstrar⁶⁷.

O Direito Cooperativo se tornou, de certa maneira, refém do legislador complementar/ordinário. O que antes era uma esperança com a reforma tributária, acabou se tornando um sonho mais distante. Nota-se que não há empenho do Congresso Nacional para ampliar e aprofundar as discussões a respeito das sociedades cooperativas.

5 CONCLUSÃO

Levando em consideração o exposto ao longo do trabalho, podemos afirmar que abordamos (i) as premissas metodológicas (o paradigma do pós-positivismo), (ii) os elementos constituintes do cooperativismo (princípios e conceitos estruturantes das sociedades cooperativas, como o ato cooperativo, o ato não cooperativo e o ato comercial), bem como (iii) o tratamento adequado (ou não) das sociedades cooperativas perante a reforma tributária.

A análise desenvolvida ao longo desta monografia evidenciou que as sociedades cooperativas ocupam um espaço jurídico singular dentro do ordenamento brasileiro, caracterizando-se por princípios próprios e por uma estrutura organizacional que as diferencia das sociedades comerciais. Elementos como a adesão voluntária, a gestão democrática, a ausência de finalidade lucrativa, a destinação específica dos excedentes e o conceito de ato cooperativo formam a base do cooperativismo brasileiro, conforme estabelecido pela Constituição Federal, pela Lei das Cooperativas e pelo Código Civil.

Apesar da Constituição Federal reconhecer a necessidade de um tratamento jurídico diferenciado, a legislação infraconstitucional (ordinária e complementar) continua sendo insuficiente, caracterizada por lacunas históricas presentes nos textos normativos das sociedades cooperativas.

Com o surgimento da reforma tributária (calçada na EC n. 132.2023 e LC n. 214/2025), a expectativa era de que essas omissões fossem superadas. Embora a reforma tenha introduzido dispositivos específicos para as cooperativas, como a previsão de regimes tributários especiais, o texto normativo limitou-se a disposições genéricas, sem definir com a precisão os elementos que constituem o cooperativismo, como ato cooperativo, ato não cooperativo, ato comercial, as diferentes modalidades de negócio jurídico, entre outras.

Além disso, a reforma tributária traz também novos desafios para as sociedades cooperativas. O que antes já era difícil, pode acabar se tornando ainda mais com o advento do IBS e da CBS. A falta de um tratamento normativo pormenorizado poderá gerar distorções e dificultar a distinção entre as

⁶⁷ BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 238.

atividades do cooperativismo e as atividades comerciais. Conclui-se, portanto, que não houve um tratamento adequado articulado pela reforma tributária.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. Processo constitucional brasileiro. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

BECHO, Renato Lopes. Desafios da Filosofia da Ciência para a Ciência do Direito – Estudos em Homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior. In Metodologia do Direito Tributário Brasileiro. coord. Tercio Sampaio Ferraz Junior, Marcelo Magalhães Peixoto, Cristiano Araújo Luzes. – 1. ed. – São Paulo: MP Editora, 2024.

_____. Elementos de Direito Cooperativo. – 2. ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

_____. Lições de Direito Tributário. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Tributação das cooperativas. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. – 31. ed. rev. atual. – São Paulo: Noeses, 2021

_____. Direito Tributário: linguagem e método. – 7. ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. – 38. ed., rev. e atual. – [2. reimp.] – Rio de Janeiro: Forense, 2025.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito de Empresa. v. 8. – 15. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

_____. Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito. v. 1. – 42. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2025.

DWORKIN, Ronald. Império do Direito. Trad. Jefferson Luiz Camargo. – São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

JUNGES, Alexandre Luis. Inferência à melhor explicação. In Portal de Periódicos PUCRS. No. 1. Junho 2008. p. 82 – 97.

_____. Inferência à melhor explicação. Tese (Mestrado em Filosofia). – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2008.

MÜLLER, Friedrich. O Novo Paradigma do Direito: Introdução à Teoria e Metodica Estruturantes. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

_____. Teoria estruturante do Direito. trad. Peter Naumann; Eurides Avance de Souza. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Lei complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is. – 1. ed. – São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.