



Origem, Conceituação e Tratamento Fiscal das Sociedades Cooperativas

Walmor Franke

Magistrado aposentado da Justiça do Rio Grande do Sul; autor do livro "Direito das Sociedades Cooperativas".

A cooperação, ou seja, a associação que se traduz na união de forças para a realização de um fim comum, é tão antiga como a humanidade. Mais do que isso: o fenômeno cooperativo não se limita à esfera dos agregados humanos. Vamos encontrá-lo no mundo animal e, até mesmo, no reino vegetal. ¹

É conhecida a colaboração que se prestam as abelhas na vida das colmeias; as formigas, na organização do formigueiro que, no conceito de Espinas, "é um pensamento único, conquanto difuso". É conhecido o trabalho em comum dos castores e o instinto associativo de animais, como búfalos, renas, cavalos selvagens, etc, os quais, como mostra KROPOTKINE, encontram na cooperação meios de defesa e sobrevivência. ²

Nas sociedades humanas, porém, é que a ação cooperativa vai servir de suporte a instituições do mais alto alcance. Formas naturais ou espontâneas de cooperação se nos deparam nos agrupamentos humanos desde a aurora da civilização. Nos povos primitivos a família simples, pequena (pai, mãe, filhos) ou grande, complexa (avós, filhos, netos, bisnetos, sobrinhos, etc.) apresentam-se como organizações sociais em que a vida se processa e desenvolve em formas tipicamente cooperativas.

¹ FÁBIO LUZ FILHO, *Teoria e Prática das Sociedades Cooperativas*, 5.^a ed., págs., 16 e ss.

² KROPOTKINE, *El Apoyo Mutuo Un Fator de La Evolución*, trad. esp., Chile 1939.

Sob a direção de um chefe (pai, avô, o mais velho, o mais experiente) a família, grande ou pequena, provê à sua subsistência em regime de divisão de trabalho, em que cada qual exerce função determinada, cujos proveitos revertem em benefício de todos os membros do grupo.³

Não refoge a essa situação o "oikos" grego, com seus clientes e escravos. Os membros dessa associação — diz o Estagirita — vivem reunidos na mesma habitação. O seu nome é: "Aqueles que fazem as refeições em comum". E com isso sublinha o caráter eminentemente comunitário da família grega.⁴

A inserção do trabalho escravo nos grupos familiares antigos, em verdade não os descaracteriza como formas sociais de tipo cooperativo, embora, no tocante ao escravo, a cooperação nem sempre se exercesse com o caráter natural e espontâneo dos demais membros componentes do grupo. A ausência de maior ou menor espontaneidade na execução das tarefas de interesse comum, no interior de determinadas formas sociais cooperativas, apenas nos revela, à luz da história, que, ontem como hoje, nem sempre essas formas se acham regidas, irretitadamente, pelo princípio da livre adesão.⁵

No que respeita à posição do escravo nos tempos antigos, não é demais lembrar que "durante cinco a seis séculos, os Romanos trataram com doçura os seus escravos, cuja condição, então, via de regra, não se diferenciava daquela dos nossos atuais domésticos;⁶ e na Grécia corria o ditado de que era preferível ser escravo em Atenas do que homem livre nos Estados oligárquicos.⁷

A antiga família romana, vivendo sob as ordens do **pater familias**, era uma organização associativa de caráter eminentemente autárquico, trabalhando todos os membros do grupo para a cobertura das necessidades comuns. Como assinala ilustre professor de direito romano, "é mister, com efeito, conceber

3 FRITZ KRAUSE, *Wirtschaftsleben der Volker*, 1924; RALPH LINTON, *O Homem, Uma Introdução à Antropologia*, trad. de Lavínia Velena, 5.ª ed., pág. 213; FLORESTAN FERNANDES, *Organização Social dos Tupinambá*, 2.ª ed., págs. 84 e segs.

4 DARESTE, *La Science de Droit en Grèce*, 1893, pág. 218.

5 HANS-JÜRGEN SERAPHIM, "Genossenschaftswesen und wirtschaftliche Grundgestalt" in *Vom Wesen Der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung*, 1951, pág. 36 e segs. Ver também "La Collectivisation Des Terres En Allemagne Orientale" in *Bulletin de 1.ª Commission Internationale de Juristes*, n.º 11, dezembro de 1960, pág. 24 e segs.

6 VAN WETTER, *Pandectes*, vol. V, § 597.

7 WILL DURANT, *História da Civilização*, t. 1.º, parte 2.ª, pág. 360.

esse **pater familias** como chefe de um agrupamento econômico, destinado a assegurar a subsistência de seus membros".⁸

Com o surgimento da economia de mercado e seu desenvolvimento ulterior, a família antiga perdeu o seu caráter autárquico. Expandiu-se a indústria e o comércio. Multiplicaram-se as profissões.

Em Roma, tal como na Grécia, na Babilônia e no Egito, o estado submeteu certas profissões a uma severa regulamentação. Assim aconteceu com os agricultores, médicos, arquitetos, padeiros, armadores, etc. O caráter dirigista da economia antiga, com larga exploração do trabalho escravo e as amplas intervenções do estado no domínio econômico, não ofereceu condições adequadas para a formação de organizações livres ou contratuais de tipo cooperativo.

É verdade que a história nos dá notícia de associações de ajuda mútua, para o exercício em comum do culto religioso e a prestação de sepultamentos condignos aos membros que falecessem (*collegia funeraticia*). Em Roma, ao tempo do rei Marco Aurélio (121-180) teriam existido organizações (os *collegii Tenuiorum*), as quais, na opinião de Rodbertus, não só visavam a objetivos profissionais, senão também teriam funcionado como modalidade de associações de consumo.⁹

No envolver dos tempos, vamos encontrar comunidades agrárias, em que os grupos familiares, nelas interligados, exploram em regime coletivo determinados tratos de terra. São as "marcas" (*Markgenossenschaften*) do direito alemão; os "montes" do antigo direito espanhol; as "terras comunitárias" (*Allmenden*) da Alemanha, França e Escócia; o "mir" dos agricultores russos.

Não é nosso objetivo deter-nos na análise das peculiaridades dessas diversas formas comunitárias, algumas das quais ainda podem ser encontradas na vida econômica de países modernos.¹⁰ Basta-nos, aqui, assinalar-lhes sua existência histórica, como formas associativas de cooperação humana, executadas sob a disciplina de um regime jurídico de maior ou menor coatividade.

⁸ F. DUMONT, *Droit Romain*, I, pág. 46.

⁹ HELMUT FAUST, *Geschichte der Genossenschaftsbewegung*, 1958, pág. 15.

¹⁰ HELMUT FAUST, *op. cit.*, pág. 19.

2. O desenvolvimento dos aglomerados humanos que se formaram, no começo da idade média, ao redor das fortificações e castelos dos senhores feudais ou na imediação dos conventos e abadias, deu lugar ao nascimento das cidades medievais, onde, em função da crescente produtividade das terras cultivadas, se estabeleceu uma economia de trocas cada vez mais ampla e mais intensa. Surgiram, assim, as primeiras indústrias urbanas, diversificadas, e um comércio em franca expansão, abrangendo múltiplas atividades, inclusive bancárias.

A ausência de um poder público centralizado, capaz de assegurar a livre circulação nas estradas, de par com a resistência oferecida pelos habitantes dos incipientes centros urbanos contra pretensões abusivas dos senhores feudais, determinaram a formação de agrupamentos inspirados na idéia de cooperação e auxílio mútuo. Ao demais disso, desde fins do século X, haviam-se organizado, sob a inspiração da Igreja, associações religiosas, integradas por pessoas de um mesmo ofício e devotadas a um mesmo santo. Essas associações, chamadas confrarias (confraternitates), embora visassem, inicialmente, a fins religiosos e assistenciais, como a fundação de hospitais e socorros a domicílio, constituíram-se, provavelmente, através do tempo, em núcleos de defesa de interesses utilitários e profissionais dos seus associados. Surgiram, dessa forma, as comunidades de mestres ou mestrias, as corporações de ofício, que persistiram, embora com graves distorções, até a vitoriosa implantação da **revolução industrial**.

3. As corporações de ofício, abrangendo na sua organização interna, um mestre, alguns companheiros e um ou dois aprendizes, atuaram, nos seus primórdios, como instituições imbuídas do mais elevado sentido ético, assegurando aos seus integrantes não só o atendimento de necessidades materiais, senão também satisfações de natureza moral e espiritual, traduzidas em festas religiosas, procissões em devoção ao santo da profissão, auxílios pecuniários em caso de doença, pagamento das despesas de sepultamento e pensão à esposa e aos filhos menores do membro falecido.¹¹

Mais tarde, porém, com o triunfo da Realeza, o desenvolvimento do comércio livre, a instalação de indústrias em zonas rurais, foi-se modificando, consideravelmente, a disciplina jurí-

¹¹ JEAN IMBERT, *Historie Économique*, Paris 1965, pág. 167.

dica, moral e econômica das corporações. Elas, que se formaram de início pelo livre consenso de seus membros, passaram a sofrer a intervenção do poder público, que as submeteu a uma regulamentação minudente, exaustiva e, muitas vezes, odiosa. Na França, ofícios eram criados pela autoridade estatal, para serem vendidos como fonte de receita. "As coisas chegaram a tal ponto que, de 1691 a 1709, foram criados quarenta mil (40.000) ofícios, todos vendidos em proveito do tesouro público. "Todas as vezes — dizia PONTCHARTRAIN a LUIZ XIV — que Vossa Majestade cria um ofício, Deus cria um néscio para comprá-lo".¹²

4. O regime das corporações, das regulamentações, dos privilégios, da tributação desordenada, sufocava o livre desenvolvimento do comércio e da indústria, que aspiravam à sua autonomia.

O estado de constrangimento e a situação de odiosas restrições em que então se estiolava a iniciativa privada, com manifestos prejuízos para a nação, encontram-se estereotipados no Edito de TURGOT, de 1776:

"Em quase todas as cidades de nosso reino, o exercício das diferentes artes e ofícios está concentrado nas mãos de um pequeno número de mestres, reunidos em comunidades, que somente elas, com exclusão de todos os outros cidadãos, podem fabricar ou vender os objetos do comércio particular de que detêm o privilégio exclusivo; de sorte que aqueles dos nossos súditos que, por vocação ou por necessidade, se destinam ao exercício das artes e ofícios, não podem executá-los a não ser que adquiram a mestria, à qual não têm acesso senão depois de submetidos a provas tão longas, quanto penosas e supérfluas, e depois de terem satisfeito obrigações e exações multiplicadas, em virtude das quais parte dos fundos de que necessitariam para montar o seu comércio ou sua oficina, ou mesmo para subsistir, foi consumida em pura perda".¹³

Nesse mesmo Edito era proclamado o princípio da liberdade de trabalho, cuja definitiva consagração, entretanto, só se verificou, mais tarde, com a Revolução Francesa. A lei de 2 de março de 1791 aboliu, irrestritamente, na França, as antigas cor-

¹² COQUELIN § GUILLAUMIN, *Dictionnaire de l'Économie Politique*, vol. I, pág. 487.

¹³ COQUELIN § GUILLAUMIN, *op. cit.*, vol. 1.º, pág. 488.

porações de artes e ofícios, permitindo que todos efetuassem os negócios que quisessem e exercessem a profissão, a arte ou o ofício de sua livre escolha, observados apenas os regulamentos de polícia.

5. O século XVI já acusara determinadas invenções que melhoraram consideravelmente a eficiência técnica das indústrias da época, reduzindo horas de trabalho e barateando o preço dos produtos. Exemplos: o fuso de roda, movido por um pedal; a máquina de tricotar de WILLIAM LEE, manipulável por um menino de 12 anos; a instalação de grandes fornos para obter a evaporação da água do mar e recolher o sal; a indústria naval, etc.¹⁴

Antes que na França e na Alemanha tivesse início um processo mais intensivo de industrialização, já na Inglaterra, em fins do século XIX, o capitalismo industrial alcançara extraordinário desenvolvimento.

A **revolução industrial**, inaugurada por novas técnicas no sistema de produção e, principalmente, pelo aproveitamento da máquina a vapor, inventada em 1705 por NEWCOMEN e aperfeiçoada por JAMES WATT, já produzira, no século XVIII, na Inglaterra, crises de superprodução, com perturbações sociais intensas, originadas pelo surgimento de uma classe proletária, constituída de homens rebelados, mal nutridos e mal pagos.

Entre os patrões, lá no alto, dominados pela idéia obsessiva do lucro capitalista, e os operários, lá em baixo, sufocados por longuíssimas jornadas de trabalho, insuficientemente remunerados, vítimas do alcoolismo e de outros vícios, abria-se um abismo intransponível. Rebeliões, greves, saques coletivos a fábricas e destruição de suas instalações, agravavam cada vez mais o problema social.

6. ROBERTO OWEN, um dos precursores da doutrina cooperativista, teve ocasião de verificar, pessoalmente, em suas viagens pelo País de Gales e outras regiões da Inglaterra, as condições infra-humanas em que vivia o operariado da ilha, mergulhado na miséria mais extrema, perdido no abuso de bebidas alcoólicas e na prática de atentados à propriedade, minado pela doença, pela fome e pela dissolução moral.

¹⁴ JEAN IMBERT, *op. cit.*, pág. 376.

Da Casa dos Indigentes, de Edimburgo, os donos retiraram, mediante "locação", 500 crianças, entre 5 e 7 anos, as quais passaram a trabalhar nas oficinas, das 6 da manhã às 7 horas da noite.

O jornal "The Lion", numa publicação de 1828, reproduziu o depoimento de um jovem, de nome ROBERT BLINCOE, narrando o que era a vida das "crianças indigentes": — "Os meninos e as meninas, todos com cerca de dez anos, eram surrados noite e dia, não só por ocasião de qualquer falta, senão também para concitá-los a intensificar os seus trabalhos. Em uma fábrica da localidade de LITTON, as crianças se empenhavam em luta com os porcos, na disputa dos restos de alimento nas gamelas. BLINCOE e outros meninos, que com ele trabalhavam nas mesmas oficinas, andavam quase nus e tinham os dentes limados, aparentemente por sadismo dos patrões ou seus prepostos".¹⁵

As novas máquinas, de fácil manejo, permitiam a utilização do trabalho das crianças. E os ínfimos salários que os donos das fábricas pagavam pela mão-de-obra infantil, faziam-na particularmente preferida. Nas minas de carvão trabalhavam menores dos dois sexos ao lado de mulheres casadas, algumas até mesmo grávidas, que ali executavam as suas tarefas em estado de semi-nudez, dado o grande calor imperante no subsolo.¹⁶

Tendo em vista tais circunstâncias, características de uma das épocas em que se afirmava triunfalmente o capitalismo industrial britânico, sob a égide dos princípios da escola de Manchester, não é de admirar que também fosse precisamente na Inglaterra que a palavra "pauperismo" (pauperism), ali nascesse em princípios do século XIX, quando a revolução industrial empolgava o mundo dos negócios, despertando desmedidas ambições de lucro, riqueza e poder.

E não é de admirar, por igual, que neste mesmo período, impressionado com o crescimento explosivo da população proletária, MALTHUS formulasse o princípio da "moral restrita" ou da "contração moral", segundo o qual cada um deverá ajustar seu número de filhos a seus meios de subsistência, o que importa em dizer: "não vos caseis, nem tenhais filhos, se não os puderdes sustentar".¹⁷

¹⁵ HELMUT FAUST, *op. cit.*, pág. 72.

¹⁶ *Ibidem*, pág. 105.

¹⁷ COQUELIN § GUILLAUMIN, *op. cit.*, vol. II, pág. 392.

Havia, na Inglaterra, um tributo que incidia sobre as propriedades rurais ou sobre o conjunto dos bens, denominado "taxa dos pobres", cuja arrecadação se destinava a atender a população indigente. A distribuição desse tributo aos seus destinatários se fazia, em determinados Condados, na proporção do número de filhos da família assistida. O resultado não se fez esperar: aumentaram as uniões, cresceu a natalidade, agravando cada vez mais o pauperismo reinante.

Ao lado da miséria gerada pela falta de trabalho e pelos baixos salários da população obreira, a fome de lucro era alimentada ainda por toda espécie de fraudes praticadas por comerciantes inescrupulosos, mediante falsificação de pesos e medidas e a adulteração de mercadorias.

FREDERICO ENGELS, no seu livro "A situação da classe operária na Inglaterra", publicado em 1845, assim nos pinta o quadro das burlas que ocorriam nas práticas mercantis da época:

"Manteiga salgada é vendida como fresca, ou mediante cobertura das respectivas porções com manteiga fresca, ou sobrepondo-se a essas porções uma quantidade de manteiga nova, para fins de degustação, vendendo-se, após, a manteiga salgada como se fresca fosse. O açúcar é misturado com arroz socado ou quaisquer produtos baratos, mas vendido, a seguir, a preço de mercado. Os resíduos das saboarias também são misturados a outras substâncias e vendidos como açúcar. O café é moído com adição de chicória e outros artigos de baixo preço e quando se trata de café em grão, a mistura é feita com grãos que com ele se confundem pela forma. O cacau costuma sofrer adições de terra escura e fina, moída com gordura de carneiro, o que, dessa forma, permite seja misturado mais facilmente com o cacau puro. O chá é misturado com folhas de abrunheiro e outras drogas, ou então porções de chá já usadas são submetidas a secagem, tostadas em panelas de cobre quentes, para que assim retomem a cor original e sejam vendidas como frescas. Pimenta é falsificada com pó e cascas moídas; vinho do porto é fabricado com álcool e matérias corantes, pois é notório que na Inglaterra se bebe mais vinho do porto do que se produz em todo o território de Portugal..."

Vamos ficar por aí, pois, além dessas fraudes, outras ainda mereceram as referências de ENGELS. Basta, porém, esse qua-

dro escandaloso das artimanhas da época, para evidenciar a vergonhosa exploração a que estavam sujeitos os consumidores daquele tempo.

7. As primeiras cooperativas de consumo surgiram na Inglaterra precisamente para defender as classes menos afortunadas contra os excessos da exploração capitalista, praticada, de um lado, sob a modalidade de toda sorte de fraudes e adulterações no comércio varejista.

ROBERTO OWEN, embora proprietário de uma próspera indústria de tecidos, não deixou de sentir o drama que então vivia o proletariado urbano. Outros, juntamente com ele, como o médico Dr. KING, também se penalizaram com esse quadro deplorável. As associações de consumo, fundadas na Inglaterra antes da iniciativa vitoriosa dos eqüidosos pioneiros de Rochdale, visavam todas, sem exceção, a eliminar a intermediação comercial desonesta e abusiva, garantir justos preços a seus associados e assegurar-lhes o fornecimento de mercadorias genuínas, puras, não adulteradas.

A associação de consumo, organizada em 1844, pelos 28 pobres tecelões de Rochdale, em condições de extrema modéstia, pois os produtos oferecidos inicialmente à venda se limitavam a chá, açúcar e café, tornou-se, com o decurso do tempo, um empreendimento econômico vitorioso, abrangendo setores cada vez mais amplos de atividades, inclusive a criação de indústrias, como fábrica de calçados, moinho e oficinas de consertos e reparações, etc.

8. O que distingue a cooperativa de consumo dos pioneiros de Rochdale das sociedades mercantis é o conjunto de princípios normativos que inspiraram a sua constituição e que, com ligeiras variantes, se tornaram clássicos na doutrina do cooperativismo.

Estes princípios, que os pioneiros não formularam de modo expresso, mas que podem ser induzidos da prática de suas operações, são os seguintes:

1. — livre adesão e livre retirada dos sócios;
2. — venda a dinheiro;

3. — cada sócio, um voto;
4. — juros limitados ao capital;
5. — devolução das sobras na proporção das compras efetuadas pelos sócios;—
6. — neutralidade política, racial e religiosa;
7. — fornecimento de mercadorias, exatas no peso e boas na qualidade;
8. — fomento da educação e do ensino, mediante fundação de escolas não só para crianças, senão também para adultos.

Os ideais de proteção, educação e assistência inserem-se, ainda hoje, como realidades efetivas ou potenciais, na vida de todas as organizações cooperativas. Para isso, os seus estatutos costumam prever a formação de recursos adequados que, ao lado de um fundo indivisível, se destinem à concretização daqueles elevados objetivos.

9. Essa preocupação está em consonância com o pensamento fundamental que, historicamente, presidiu a constituição de tais organizações. Como adverte o Dr. ERWIN HASSELMANN,¹⁸ parece indubitável que os probos pioneiros de Rochdale tinham plena consciência de que, com a distribuição de utilidades através do estabelecimento cooperativo, podiam eles melhorar, individualmente, a situação de cada um dos sócios, mas que, tão somente com tais medidas, não lhes seria possível exercer influência decisiva na estruturação da economia nacional. Eles, porém, sonhavam com uma ordem econômica mais justa, em que, sob a égide da liberdade e do respeito à pessoa humana, todos pudessem viver com dignidade, sem os temores e as incertezas do dia de amanhã. Assim, fizeram constar do seu programa "a fabricação de manufaturas para dar trabalho aos membros desempregados ou que sofressem contínua redução de salários". E, além disso, numa visão integral e otimista do sistema social entressonhado, admitiram que, de futuro, a "sociedade procedesse à organização das forças de produção, da distribuição, da educação e do seu próprio governo, constituindo-se em colônia autóctone, na qual se solidarizassem todos os interesses".

¹⁸ Und trug hundertfaltige Frucht, pág. 11 e segs.

10. Enquanto na Inglaterra prosperavam as recém-fundadas cooperativas de consumo, na Alemanha se organizavam, em fins da primeira metade do século XIX, as primeiras cooperativas de crédito, por iniciativa do antigo juiz patrimonial, depois notável político, SCHULZE-DELITZSCH e do burgomestre FREDERICO GUILHERME RAIFFEISEN. Na França, na mesma época, começou, em escala apreciável, a experiência com a fundação de cooperativas de produção, formadas por operários e artesãos, as quais tiveram os seus grandes teóricos e inspiradores em FELIPE JOSÉ BENJAMIM BUCHEZ e LOUIS BLANC.

Todos os teóricos da cooperação e do sistema da ajuda-mútua, assim como os que se propuseram executar a idéia cooperativa por meio de organizações econômicas adequadas, sempre defenderam o princípio de que a realização prática da cooperação não se devia limitar a assegurar aos cooperadores, apenas, condições de bem-estar material, senão, mais do que isso, satisfações de natureza educativa, moral e espiritual. A doutrina do cooperativismo caracteriza-se, por isso, desde as suas primeiras e ainda imprecisas formulações teóricas, como a concretização da solidariedade entre os homens, base de uma estruturação político-social do Estado em que a vida dos cidadãos se desenvolva, em toda a sua plenitude, à sombra do grande lema: "Um por todos e todos por um".

11. As associações econômicas cooperativas, animadas substancialmente desse espírito solidarista, que é hoje da essência dessas organizações, surgiram, na vida prática dos diversos países, sem a preexistência de uma legislação racional e adequada. Também aqui confirmou-se a regra "Ex facto oritur jus". O **fato social** da criação de tais sociedades precedeu, tanto na Inglaterra como na França e na Alemanha, a sua competente regulamentação legal. O poder público, porém, de regra, em face do conteúdo ético de tais organizações, as encarou com olhar benevolente.

Na França, mediante decreto de 1848, o governo abriu um crédito de três milhões de francos para financiamento das sociedades de cooperação. Na Inglaterra, consoante "bill" de 1850, as sociedades de socorros mútuos, autorizadas a obter para os associados combustíveis, alimentos, vestuário e utensílios domésticos, gozavam da isenção do imposto de registro, assegurando-se-lhes, ademais, em relação às somas pagas por faleci-

mento de seus membros, isenção do imposto de manutenção até o limite de determinada importância.¹⁹

Na Alemanha, as cooperativas de crédito, rurais e urbanas, que a princípio funcionavam, sem personalidade jurídica, como "Sociedades Privadas" ("Privatgesellschaften"), também foram favorecidas com isenções fiscais, na medida em que ali se processou a racionalização do sistema tributário.²⁰

A proteção estatal às sociedades cooperativas, mediante favores tributários, se verifica, ainda hoje, com maior ou menor intensidade, em países de economia altamente desenvolvida como Alemanha, França, Itália, Noruega, Canadá, Estado Unidos.²¹

O Prof. Dr. WILLIAM DANKERS, da Universidade de Minnesota, falando no 4.º Congresso Internacional Cooperativista de Viena, realizado em setembro de 1963, esclareceu que nos Estados Unidos as cooperativas não pagam imposto de renda. "A razão está em que, dada a forma especial da sociedade, a cooperativa não tem rendimentos".²²

Na França, as cooperativas agrícolas são isentas de certo número de tributos, tais como: imposto sobre sociedades, imposto direto sobre as rendas imobiliárias, imposto de prestação de serviços e de valor agregado (T.V.A.), contribuição predial e patente. Na Alemanha, a isenção abrange, observados determinados critérios, o imposto sobre sociedades ("Körperschaftsteuer") e o imposto sobre o patrimônio ("Vermögenssteuer").²³

12. Se é assim nos países de economia altamente desenvolvida; se ali as sociedades cooperativas, ainda hoje, são estimuladas com benefícios fiscais, que evidentemente não têm, como não podiam ter, caráter discriminatório, mas que encontram precisamente a sua razão de ser na importante função social — econômica, ética, educacional — que essas organizações, pela sua própria natureza, realizam com o reconhecimento

19 COQUELIN § GUILLAUMIN. *op. cit.*, vol. II, págs. 644.

20 Cf. WILFRIED KOSCHORECK, "Geschichte der Steuerprivilegien der Sparkassen und Kreditgenossenschaften", in *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 28, pág. 256.

21 Cf. Prof. Dr. FRIEDRICH KLEIN, "Das Steuerrecht der Genossenschaften", in *Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung*, ed. sob a direção do Prof. Dr. HANS-Jürgen Seraphim, pág. 236.

22 Cf. *Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen*, vol. 14, ano 1964, pág. 314.

23 Cf. LANG-WEIDMULLER, *Genossenschaftsgesetz*, Berlin, 1965, págs. 19-20.

dos poderes públicos; se tudo isso é certo, pergunta-se: qual o tratamento fiscal que as sociedades cooperativas têm recebido no Brasil?

Tal como se deu na Inglaterra e noutros Estados da Europa, as primeiras cooperativas se organizaram, entre nós, sem a preexistência de uma legislação específica que as submetesse a uma disciplina apropriada, consentânea com a verdadeira natureza jurídica dessas entidades.

O Código Comercial, de 1850, desconheceu a existência de sociedades cooperativas, o que, aliás, se explica, porquanto na época em que o respectivo projeto estava sendo discutido nas duas casas do Parlamento, tanto na Inglaterra, como na França e em outros países, as cooperativas estavam sendo constituídas à sombra do direito comum, enfrentando obstáculos de toda a sorte, empenhadas na luta pela conquista de leis que se amoldassem às peculiaridades de sua estrutura e do seu funcionamento.

Parece que a locução "sociedade cooperativa" ingressou na terminologia da nossa legislação por intermédio do Decreto n.º 796, de 2 de outubro de 1890, assinado pelo Chefe do Governo Provisório, Marechal DEODORO DA FONSECA, autorizando a criação da "Sociedade Cooperativa Militar do Brasil". Nos estatutos sociais dessa entidade encontramos uma disposição de manifesta inspiração rochdaleana: 25% dos "lucros" seriam destinados aos "sócios compradores, repartidamente, em razão das compras" e "8% para empregados, segundo determinação da diretoria, e para construir uma caixa de pensão em benefício dos empregados".

No Rio Grande do Sul foram fundadas, no começo deste século, por iniciativa do padre AMSTAD, benemérito padre jesuíta alemão, as primeiras Caixas Econômicas, tipo RAIFFEISEN, de natureza cooperativa.

Embora funcionando, durante anos, como sociedades de fato, sem personalidade jurídica, pois os seus atos constitutivos foram redigidos em idioma alemão, não há negar que as primeiras Caixas Raiffeisen do Rio Grande do Sul prestaram, desde o início, os mais relevantes serviços à economia da população das zonas rurais em que passaram a funcionar.

13. Com a promulgação da Lei n.º 1.637, de 1907, procurou-se dar, no Brasil, uma disciplina jurídica às cooperativas, caracterizando-as como sociedades de **capital variável**, para o que se tomou por modelo a lei francesa de 1867, considerada, então, na própria França como insuficiente para atender às exigências de estrutura de tais entidades. A lei francesa de 1867 e o diploma pátrio, que nela se inspirou, fizeram absoluto silêncio sobre o princípio fundamental da cooperação societária, em que se exprime, ao vivo, a sua natureza não-capitalística, ou seja, o princípio da distribuição das sobras ou excedentes na proporção das operações que o associado tenha realizado com a sua cooperativa.

A Lei n.º 1.637, de 1907, entretanto, já consagrou uma vantagem fiscal, restrita às cooperativas de crédito agrícola "que se organizassem em pequenas circunscrições rurais, com ou sem capital, sob a responsabilidade pessoal solidária e ilimitada dos associados", isentando-as do imposto de selo para as transações de valor não superior a 1.000\$000 e para seus depósitos.

Já o Decreto n.º 22.239, de 1932, que, por sem dúvida, constituiu diploma notável para a sua época, uma vez que soube consubstanciar com rigor as normas basilares do cooperativismo rochdaleano, ampliou a faixa de isenções fiscais concedidas às sociedades cooperativas. Consagrou-se a isenção do imposto de renda para as cooperativas que não distribuíssem dividendos proporcionalmente ao capital, isentando-se, ao demais, todas as cooperativas sem exceção, do imposto federal de selo, quer no tocante ao capital social, quer em relação a seus atos, contratos, livros de escrituração e documentos.²⁴

O Decreto n.º 22.239, no seu artigo 38, estabelecia que determinadas cooperativas, por ele classificadas como civis, não estariam sujeitas à falência nem à incidência de impostos que recaíssem sobre atividades mercantis. Essa "não-incidência", assim instituída nos termos da lei, entretanto deu margem a numerosas questões judiciais.

Na vigência da Constituição de 1937, cujo artigo 16, n.º XIX, dava à União competência privativa para legislar sobre cooperativas, o Supremo Tribunal, com base nesse dispositivo, consi-

²⁴ Cf. Decreto n.º 22.239, arts. 39 e 40.

derou constitucional a isenção tributária outorgada por lei federal às sociedades cooperativas, ainda que se tratasse de tributo da competência estadual ou municipal.²⁵

Posteriormente, porém, com a superveniência da Constituição de 1946, a Suprema Corte modificou sua jurisprudência, proclamando a inconstitucionalidade do artigo 38 do Decreto federal n.º 22.239, por importar invasão ilegítima, de parte da União, na competência impositiva reservada aos Estados-membros e municípios.

Leis posteriores que revogaram o Decreto n.º 22.239, dando nova regulamentação jurídica às sociedades cooperativas, continuaram a favorecê-las com determinadas isenções fiscais, não só de impostos federais, senão também de estaduais e municipais. A competência da União para instituir isenções de tributos da competência dos Estados-membros e municípios, todavia, sempre sofreu contestação por parte dessas entidades, com apoio, até mesmo, de eminentes mestres do direito cooperativo.²⁶

Os Estados, via de regra, quer por disposição constitucional, quer mediante legislação ordinária, sempre se mostraram inclinados a isentar as cooperativas de certos tributos, inclusive do antigo imposto de vendas e consignações. Assim ocorreu no Estado de São Paulo e no Paraná; e assim aconteceu no Rio Grande do Sul, cuja Constituição de 1947 isentou expressamente, no seu artigo 173, de todos os impostos da esfera estadual as cooperativas de trabalhadores urbanos e de pequenos agricultores.

Cumprе salientar que numerosos municípios também criaram exonerações tributárias em favor de cooperativas sediadas nas respectivas circunscrições.

14. Qual a razão dessa benevolência fiscal em relação às sociedades cooperativas? Qual a razão das isenções que, aqui e alhures, lhes têm sido outorgadas?

Não há negar que o fundamento das isenções fiscais concedidas às cooperativas não reside em considerações de puro

²⁵ Cf. Revista Forense, vols. 100/297; 103/92 e 126/451.

²⁶ Cf. ADOLPHO GREDILHA, *Teoria e Prática do Cooperativismo*, pág. 264.

arbitrio, mas no reconhecimento universal, por parte dos poderes públicos, das elevadas funções sociais assinadas a estas organizações.

A destinação histórica das cooperativas é eliminar os excessos do intermediarismo capitalista, colimando realizar nas inter-relações econômicas o ideal do **preço justo**, quando não do **justo preço**. A cooperativa não visa a lucros para si, mas apenas a servir aos seus membros e aderentes, promovendo o desenvolvimento de suas economias particulares, educando-os para a prática da solidariedade e da ajuda-mútua, proporcionando-lhes, enfim, a assistência material e moral de que necessitam.

As páginas primorosas que LUIZ AMARAL escreveu, analisando as razões sociais que legitimam um tratamento fiscal especial para as cooperativas, ainda se revestem hoje da mais viva atualidade:

“Não coloquemos no mesmo nível casas comerciais, de finalidades exclusivamente especulativas, e entidades cooperativas, com ônus de outra natureza: funções sociais e morais. O dono do armazém de gêneros alimentícios tem um só programa: ganhar. Com uma só tonalidade: ganhar o mais possível. O Estado não deve, pois, olhá-lo com o mesmo desvelo dispensado a uma cooperativa, que, por disposições legais e estatutárias, não pode emprestar ao ganho tonalidades superlativas, e tem de aplicá-lo em fins sociais e morais. Mesmo quando o comércio fosse parcimonioso nos lucros; mesmo quando praticando o **justo preço**, usasse as mesmas tabelas das cooperativas, ainda assim seria grande a superioridade moral das últimas: enquanto é só para o comerciante o lucro — pequeno ou grande — do seu armazém, e só para aplicar-se no seu bem-estar, o das cooperativas destina-se ao erguimento, ao aperfeiçoamento da coletividade, aplicado, como tem de ser, em obras sociais.”²⁷

“As finalidades das Cooperativas, acentua o Dr. DARIO BROSSARD, não são exclusivamente de ordem econômica; elas têm alta função social e educativa, pois que estreitam os liames da solidariedade humana, desenvolvem o espírito e as tendências associativas, melhoram as condições do trabalho, aperfei-

²⁷ Tratado Brasileiro de Cooperativismo, pág. 187.

çoam a produção, disseminam a instrução — elevam, enfim, o nível da vida rural. Aqui, as razões profundas que justificam e fundamentam a outorga de favores às cooperativas, sem injustiças ao comércio.²⁸

15. Com o novo sistema tributário instituído com a Emenda Constitucional n.º 18, e também consagrado na Constituição vigente, desapareceram as isenções concedidas pelos Estados e Municípios às sociedades cooperativas. A estas só ficou reservada a isenção do imposto de renda. O artigo 18 do Decreto-lei n.º 59, de 1966, realmente dispunha: "Os resultados positivos obtidos nas operações sociais das cooperativas não poderão ser, em hipótese alguma, considerados como renda tributável, qualquer que seja a sua destinação".

16. O ICM é o imposto que maiores dificuldades tem criado às cooperativas rurais pelos desvios de produção a que dá lugar. O associado é tentado a vender os seus produtos a terceiros, que operam no mercado clandestino, altamente rendoso para o comprador, em face da elevada alíquota que incide sobre a produção primária (por ex., para cada 100 bois vendidos no comércio normal, devem ser entregues quase 17 ao Fisco, o que, evidentemente é um poderoso estímulo que leva a participar do "pecado fiscal").

Um sistema de incentivos fiscais, constituídos por parcelas oriundas de uma isenção parcial do ICM, poderia restabelecer o equilíbrio que a **sonegação do tributo**, no campo da produção primária, rompeu em prejuízo das empresas cooperativas. Da concessão de incentivos, cuja aplicação seria devidamente controlada pela Administração, resultariam, além disso, outras conseqüências de interesse público, traduzidas, em última análise, na melhoria do padrão tecnológico e operacional do cooperativismo.

A isenção total ou parcial, do ICM, a título de incentivo, estímulo ou que outro nome tenha, entretanto, só poderá ser instituída por meio de convênios entre Estados de uma mesma região geoeconômica, na forma do artigo 23, § 6.º, da Emenda Constitucional n.º 1 ou mediante lei complementar, editada pela União, com base no artigo 19, § 2.º, da Constituição.

²⁸ Contribuição para o desenvolvimento do Cooperativismo do Rio Grande do Sul, págs. 58-59.

