

O ATO COOPERATIVO E O PIS/FINSOCIAL

Luiz Carlos Radino Lamego
Advogado em S.Paulo. Sócio do IBDT.

1. SOCIEDADES COOPERATIVAS

a) Conceito

A Lei nº 5.764, de 16 de novembro de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, dispõe em seu artigo 3º que "celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro".

As sociedades cooperativas podem adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. São vários os tipos em que as sociedades cooperativas se apresentam: cooperativas de *compras em comum*, cuja finalidade é fornecer bens aos seus associados; cooperativas de *pro*

dução, caracterizadas pelo trabalho em comum para a produção de bens; e as cooperativas de vendas em comum, tendo como objetivo a armazenagem, o beneficiamento, a industrialização e consequente comercialização da produção dos seus associados.

b) Natureza jurídica

As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados (art. 4º, Lei nº 5.764/71).

A doutrina, de uma maneira geral, tenta subordinar as sociedades cooperativas aos regimes jurídicos descritos para as sociedades civis e comerciais. Ocorre que ao definir a natureza jurídica dessas sociedades, a própria legislação se encarregou de determinar que elas possuem "*natureza jurídica própria*".

A expressão "de natureza civil", que consta do referido artigo 4º, está incorretamente colocada no texto, conforme nos ensina o Prof. Waldirio Bulgarelli ("*Sociedades Comerciais*" - Ed. Atlas S.A.):

"Portanto, de um lado no artigo 3º, conceituando de acordo com o direito societário

rio brasileiro (tanto civil como comercial), de outro lado descrevendo as cooperativas nas suas próprias linhas e afinal enumerando suas características. Orientação correta, não fosse o grave erro cometido na descrição do artigo 4º, porque se inseriu, após a expressão "com forma e natureza jurídica próprias", a expressão "de natureza civil", com que a cooperativa no Brasil passou a ser a única sociedade com duas naturezas diferentes.

.....
Ora, a natureza própria foi colocada no anteprojeto da OCB a significar que as cooperativas já possuem o seu direito próprio, o Direito Cooperativo, não estando por isso subordinadas quer ao Direito Comercial quer ao Direito Civil."

c) Cooperados

Outro aspecto peculiar nas sociedades cooperativas é a figura do cooperado. As finalidades com que são constituídas as sociedades cooperativas e as relações jurídicas mantidas entre elas e os cooperados fazem destes últimos, associados e clientes ao mesmo tempo, possibilitando que eles se confundam com a própria sociedade, ou seja, quando a cooperativa adquire bens ou comer-

cializa a produção do seu associado é como se ele próprio o estivesse fazendo.

Em seu verbete "Cooperativa (Fiscalização e exame de livros)", publicado na "Enciclopédia Saraiva de Direito", Sylvio Marcondes explica a chamada "dupla qualidade" do cooperado:

"Declarando as cooperativas "sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias", dispondo que "são constituídas para prestar serviços aos associados", o já citado art. 4º atribui uma situação especialíssima para os cooperados, em significativo contraste com a dos sócios de qualquer sociedade. Nestas, realmente, os destinatários dos serviços prestados são os terceiros, que com elas operam; os sócios são destinatários tão somente dos lucros daí resultantes. É possível que qualquer sociedade preste serviços a um sócio, caso em que este, eventualmente acumulará a qualidade de sócio com a posição de terceiro. Na cooperativa, porém, essa acumulação não é acidental e, ao contrário, integra a sua própria natureza; o cooperado é, sempre e ao mesmo tempo, membro da coletividade e destinatários de seus serviços."

2. O ATO COOPERATIVO

O art. 79 da Lei nº 5.764/71 dispõe que "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".

A norma dispõe ainda que "o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria".

Antes de qualquer comentário, há que se distinguir as sociedades cooperativas em função dos seus objetivos sociais. Como já foi visto anteriormente, as sociedades cooperativas podem se caracterizar como de *produção*, *compras em comum* e *vendas em comum*. Para um melhor entendimento do ato cooperativo, tomemos por base apenas as duas últimas categorias.

As cooperativas de *compras em comum* são aquelas que têm por finalidade o fornecimento de bens aos seus associados enquanto as de *vendas em comum* realizam a armazenagem, o beneficiamento, a industrialização e a conseqüente comercialização da produção de seus associados. Normalmente vamos encontrar um tipo de sociedade cooperativa *mista*

que funciona ao mesmo tempo como de *compras em comum* e de *vendas em comum*.

Quando uma sociedade cooperativa atua com a finalidade de fornecer bens aos seus associados (*compras em comum*), deve-se separar a operação realizada pela cooperativa em duas fases: na aquisição de bens pela cooperativa (quando ela não os produza) e a sua conseqüente distribuição. Na primeira fase da operação, ao efetuar a aquisição de bens, a cooperativa celebra um contrato de compra e venda com terceiros. Na segunda fase, que se caracteriza pela *distribuição* dos bens aos associados, estamos diante do chamado *ato cooperativo* que, legalmente definido, não implica em contrato de compra e venda. Isto ocorre não só pela disposição legal, mas também pela própria estrutura da sociedade cooperativa que faz com que o associado se confunda com a sociedade.

O Prof. Waldirio Bulgarelli ("Elaboração do Direito Cooperativo" - Ed. Atlas S.A.) explica da seguinte forma a natureza deste tipo de operação:

"Essa entrega aos associados não configura exatamente a compra e venda, mas, a distribuição, já que esse ato exprime a obrigação contratual societária da cooperativa

para com seus associados; trata-se do cumprimento puro e simples do objetivo da cooperativa, para o qual ela foi constituída, e em função do qual os associados se congregam."

Ao funcionar como cooperativa de vendas em comum, a operação realizada pela sociedade também se divide em duas etapas: a entrega da produção pelo associado e sua comercialização pela cooperativa. De fácil compreensão é a relação jurídica existente entre a cooperativa e terceiros quando esta efetivamente comercializa a produção de seus associados, pois, neste caso, fica caracterizado o contrato de compra e venda.

Ao entregar sua produção à cooperativa para armazenagem, beneficiamento, industrialização e conseqüente comercialização, o associado não celebra com a cooperativa contrato de compra e venda, pois, além do dispositivo legal que assim o determina, a "dupla qualidade" do associado impossibilita esta caracterização uma vez que não é possível alguém vender algo de sua propriedade para si próprio.

Mais uma vez socorremo-nos dos ensinamentos do Prof. Waldirio Bulgarelli ("Elaboração do Direito Cooperativo" - Ed. Atlas S.A.) para ra-

tificar nosso entendimento:

"No recebimento da produção, a situação se inverte; a cooperativa recebe a produção dos seus associados para armazenar, beneficiar, padronizar e até mesmo industrializar, para afinal vender, ou simplesmente vendê-la; por isso toma o nome de vendas em comum. A operação que ela pratica com terceiros é cristalina; ela vende a produção de seus associados. Já a operação que se processa entre ela e seus associados é que é característica: é evidente que a cooperativa não adquire essa produção, pois decorre da reunião dos produtores para venderem em comum sua produção."

3. DIREITO COMERCIAL E DIREITO CIVIL

Ao interpretarem a natureza jurídica das Sociedades Cooperativas e do próprio Ato Cooperativo, alguns doutrinadores tentam adequar a situação aos institutos existentes no Direito Civil e no Direito Comercial. Um dos principais e quíbvocos existentes reside na qualificação das operações realizadas entre a cooperativa e seus associados como um mandato ou mesmo como um contrato de comissão mercantil. Um dos aspectos que po-

deria levar a este tipo de interpretação seria as disposições contidas no art. 83 da Lei nº 5.764/71 quando determina que "a entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade". Entretanto, por mais que se tente definir o ato cooperativo a partir dos institutos do Direito já conhecidos, vamos esbarrar na própria caracterização fornecida pela lei, além de sua natureza peculiar.

Sobre este fato o Prof. Waldirio Bulgarelli ("Elaboração do Direito Cooperativo" - Ed. Atlas S.A.) diz o seguinte:

"Não há portanto, propriamente mandato ou representação no sentido estrito, mas, aquilo que denominamos delegação cooperativa que se caracteriza por uma representação especificamente operacional.

*.....
É o caso da distribuição operada pelas cooperativas de consumo e as de compras em comum, considerada normalmente como venda, da entrega da produção pelo associado, qualificada como compra, depósito, consignação - quando na realidade isso não ocorre."*

4. FINSOCIAL

A Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e cujo regulamento foi aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986.

O fato gerador da contribuição para o Finsocial é a venda de mercadorias ou serviços sendo que estão relacionados como contribuintes, entre outros:

- a) as empresas públicas ou privadas que realizam vendas de mercadorias;
- b) as empresas públicas ou privadas que realizam venda de mercadorias e serviços;
- c) empresas definidas como pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, tais como:
 - empresas dedicadas a atividades rurais;
 - sociedades cooperativas em relação às operações com terceiros não cooperados;

A base de cálculo da contribuição, relativamente às pessoas jurídicas que realizam a venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços,

inclusive as sociedades cooperativas, é a *receita bruta*, assim considerado o faturamento deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto Único sobre Minerais.

5. PIS

O Programa de Integração Social-PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, tendo sido regulamentado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 142, de 15 de julho de 1982.

A contribuição das empresas ao Programa de Integração Social - PIS é constituída basicamente por duas parcelas, sendo uma delas recolhida com base nos recursos próprios da empresa.

Esta contribuição é calculada em função da *receita bruta*, assim definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1598/77, como o produto da venda de bens nas operações por conta própria e o preço dos serviços prestados.

As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela legislação trabalhista, contribuem para o Programa de Integração Social - PIS tendo como base a folha de pagamento mensal.

6. PIS/FINSOCIAL E O ATO COOPERATIVO

As contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL que incidem sobre o faturamento, geralmente têm como contribuintes as empresas que vendem mercadorias e/ou prestam serviços. As sociedades cooperativas que realizam operações com terceiros não cooperados são oneradas somente pela contribuição ao FINSOCIAL, pois, com relação ao PIS, as sociedades cooperativas contribuem com base na folha de pagamento mensal, uma vez que são "entidades sem fins lucrativos".

A legislação do FINSOCIAL dispõe que as sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da contribuição, tão somente quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

O ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, não implicando em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

De forma exaustiva foi demonstrado que, nas sociedades cooperativas de *compras em comum* a distribuição dos bens aos associados não se

caracteriza como uma venda tanto quanto nas sociedades cooperativas de vendas em comum em relação a entrega da produção pelo associado.

Nos casos em que o cooperado é pessoa jurídica ou a ela equiparado pela legislação do Imposto de Renda é, conseqüentemente, contribuinte do PIS e do FINSOCIAL nas operações normais de venda de mercadoria.

O mesmo não podemos afirmar quando o cooperado realiza operações com sua cooperativa, operações estas previstas nos objetivos sociais daquela sociedade. Isto quer dizer que na distribuição de bens aos associados pelas cooperativas de compras em comum e na entrega da produção do associado para a cooperativa de vendas em comum, não há incidência das contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL, uma vez que estas operações não se caracterizam como venda.

Com grande ênfase sobre o assunto, escreve o Prof. Waldirio Bulgarelli ("Elaboração do Direito Cooperativo" - Ed. Atlas S.A.):

"Verifica-se, desta forma, que a cooperativa: 1) não compra para revender, e sim para fornecer ao associado, e quando recebe a produção do associado, não está comprando, e sim recebendo-a para comerciali-

zã-la. Não hã, assim, intermediação, pois são operações internas sem circulação econômica dos produtos (adquiridos ou recebidos para venda) - não hã também "animus lucrandi", pois o serviço é prestado pelo preço de custo, acrescido apenas das deduções para os fundos sociais, impartilháveis aos associados."

A isenção da contribuição ao FINSOCIAL, concedida às sociedades cooperativas na realização dos atos cooperativos próprios de suas finalidades, deve ser considerada tecnicamente incorreta, visto que para ser concedida uma isenção é necessária a ocorrência do fato gerador do tributo, coisa que não acontece, pois a operação está fora do campo de incidência do FINSOCIAL.

Causa espanto o fato de ter-se beneficiado apenas as sociedades cooperativas ignorando-se os seus associados já que o ato cooperativo vale para ambos.

Apesar de todos os argumentos até aqui expostos, não se pode negar que a realidade é totalmente diferente, pois na prática os cooperados, pessoas jurídicas, que realizam operações com as sociedades cooperativas fazem incidir sobre estas as contribuições para o PIS e para o FIN

SOCIAL, independentemente da operação se caracterizar ou não como ato cooperativo.

Este fato se deve, via de regra, às exigências das cooperativas no cumprimento das obrigações acessórias previstas no Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais-SINIEF, que trata das obrigações acessórias relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, uma vez que as próprias sociedades cooperativas consideram a entrega da produção pelo associado como uma venda, ignorando a legislação e a doutrina, onerando diretamente seus associados.