

V ENCONTRO DE PESQUISADORES LATINO-AMERICANOS DE COOPERATIVISMO

V ENCUENTRO DE INVESTIGADORES LATINOAMERICANOS DE COOPERATIVISMO

MOVIMENTO COOPERATIVO, TRANSNACIONALIZAÇÃO
E IDENTIDADE COOPERATIVA NA AMÉRICA LATINA

MOVIMIENTO COOPERATIVO, TRANSNACIONALIZACIÓN E IDENTIDAD COOPERATIVA EN AMÉRICA LATINA

COMITÉ DE PESQUISA DA ALIANÇA COOPERATIVA INTERNACIONAL



170 - A REALIDADE JURÍDICA BRASILEIRA E A DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS COOPERATIVOS

Legislação, jurisprudência e aspectos contábeis

Alexandre Miranda Oliveira
miranda@pucminas.br
Professor da PUC Minas

Resumo

Este artigo objetiva estudar e analisar a realidade legislativa e jurisprudencial do cooperativismo brasileiro com ênfase na questão contábil no que se refere à destinação/distribuição dos resultados cooperativos. A distribuição de resultados no cooperativismo sempre foi interpretada de forma equivocada por setores da sociedade, sendo necessária a adequação de alguns conceitos à realidade mundial. Parte-se de uma análise legislativa e confronto jurisprudencial sobre o tema, e busca-se trazer a perspectiva europeia como marco referencial para adequação brasileira.

Palavras-chave: Cooperativismo- legislação – resultados

Abstract

This article aims at to study and to analyze the legislative reality and legal system of the Brazilian co-operative with emphasis in the accounting subject in what refers to the destination / distribution of the cooperative results. The distribution of results in the cooperativismo was always interpreted in a mistaken way by sections of the society, being necessary the adaptation of some concepts to the world reality. He/she breaks of a legislative analysis and I confront legal system on the theme, and it is looked for to bring the European perspective as mark referencial for Brazilian adaptation.

Key-words: Co-operative - legislation. resulted

Sumário: 1. Conceitos iniciais- 1.1. Resultados- 1.1.1. Resultados cooperativos- 1.1.2- Resultados não cooperativos- 2. Destinação dos resultados- 3. Posição atual dos Tribunais Superiores- 4. Direito Europeu- 5. O problema da não divisão dos fundos- 6. Considerações Finais- 7. Referências.

1. CONCEITOS INICIAIS

Sempre antes de se estudar um tema é fundamental definir seus traços gerais em especial os conceitos que servirão de base para as afirmações expostas no trabalho.

Inicia-se, portanto, este estudo pelo próprio conceito de cooperativa, cuja definição que adotamos é a seguinte:

As cooperativas são sociedades mercantis, administradas democraticamente, por meio do esforço de seus membros e da ajuda mútua, para satisfazer as suas necessidades, respeitando sempre os princípios do ACI, sendo o retorno proporcional ao esforço usado no desenvolvimento da atividade.¹

Partindo desta concepção de cooperativa, fundamental às conclusões finais, devemos tratar então do tema proposto que é a destinação dos resultados no âmbito direito cooperativo brasileiro e europeu, abordando ainda a visão dos Tribunais Superiores acerca do tema.

1.1 RESULTADOS

Conceituar resultado pode ser uma tarefa simples, principalmente se optarmos por uma definição geral adotada para as empresas capitalistas. Em uma visão contábil, resultado se entende como o saldo final do encontro de contas representadas pelas receitas operacionais da sociedade subtraída das despesas do seu custeio.

Neste sentido, se as receitas forem maiores do que as despesas, a empresa terá um resultado positivo, lucro, que poderá ou não ser repartido com os sócios por decisão da assembléia geral, proporcionalmente ao capital empregado.

¹ OLIVEIRA, Alexandre Miranda. La evolución histórica y doctrinaria de las cooperativas y los aspectos legales en las legislaciones brasileña y española. Trabajo de Investigación. Universidade de Deusto. Bilbao, 2002, Inédito, pag.18.

No caso do direito cooperativo algumas diferenças básicas existem, em especial, que o resultado² positivo será dividido de forma proporcional às operações e não ao capital social aportado³, necessário ainda lembrar que esta divisão alcança também os resultados negativos que são, obrigatoriamente, suportados pelo fundo de reserva, se suficiente, ou pelos os associados na medida de suas operações, conforme previsto nos artigos 80 e 89 da lei vigente.

Outra singularidade diz respeito à separação das contas, pois, por força do tratamento tributário diferenciado, há necessidade de se dividir os resultados da empresa em resultados cooperativos⁴ e resultados não cooperativos, razão pela qual a matemática descrita acima não pode ser levada a cabo nas contas cooperativas, devendo ser observado pela empresa, de forma extremamente disciplinada a distinção entre as espécies de resultados.

Neste sentido, importante as palavras de Renato Becho:

Temos dito, por diversas oportunidades, sobre a importância e o cuidado que as cooperativas precisam ter com a contabilidade. Entendemos que ela é vital para transformar em linguagem competente os atos e negócios praticados pelas cooperativas no mundo fático, permitindo seu ingresso formal no mundo do direito.⁵

Nunca é demais lembrar que essa diferenciação surge da impossibilidade da cooperativa determinar o exato custo das operações sendo, portanto, necessário se trabalhar como uma margem operacional que não onere o cooperado, neste primeiro momento, e nem eventualmente, com futura cobrança dos prejuízos.

² RIZZARDO, Arnaldo. Direito de empresa. Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pag. 782, destaca: Útil esclarece que a palavra 'resultado' não tem o mesmo alcance que lucro, obtido após o desconto do custo das operações desenvolvidas, como despesas de água, luz, aluguel, pagamento de empregados etc., porquanto insere-se também o sentido de prejuízo.

³ Este é considerado um dos pilares do cooperativismo, estabelecido no artigo 4º VII da 5471, a este respeito destacou Perius: A cooperativa existe para prestar serviços aos sócios (beneficiários e proprietários), não havendo razão para esta lucras `custa das economias dos sócios. Eventual diferença entre a receita e a despesa não constitui lucro, mas "sobras", que não foram gastas na prestação de serviços, ou porque a cooperativa operou com boa margem de segurança na cobertura dos custos, ou porque a cooperativa operou racionalmente. O que a cooperativa cobrou a mais deve ser devolvido ou retornado aos associados, na proporção das suas operações, jamais na proporção do valor do capital investido. PERIUS, Vergilio Frederico, Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. Krueger, Guilherme, e Miranda, Andre Branco de, Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, pág 43.

⁴ Com relação aos atos cooperativos não há fato gerador para tributação uma vez que a cooperativa simplesmente devolve o que foi, por necessidade operacional, exigido antecipadamente dos sócios.

⁵ BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002, pág.185.

Como exemplo singelo podemos destacar que uma cooperativa de crédito, ao disponibilizar recurso ao seu cooperado, não sabe, de antemão, qual o custo daquela operação. Somente após o término do exercício é que será possível verificar se o valor cobrado foi superior ao necessário para o desenvolvimento da atividade, gerando assim um resultado positivo, que será devolvido ao cooperado ou, caso contrário, sendo o valor sub-dimensionado, gerar-se-á um resultado negativo, que será suportado pelo mesmo.

Neste caso, há apenas uma antecipação de valores, que serão devolvidos ao cooperado proporcionalmente as suas operações/antecipações não havendo assim fato gerado para o fisco. Infelizmente, até todos entenderem com exatidão essa diferença entre as operações, será necessário adotarmos essa visão bipartida das operações da empresa cooperativa. Por isso, será fundamental seguir à risca essa diferenciação, pois: *“A correta contabilização como ato cooperativo ou como ato não cooperativo significará a tributação ou não do referido acontecimento nos termos do artigo 111 da Lei nº 5764/71”*.⁶

Portanto o resultado cooperativo não é um simples ajuste de contas entre receita global e despesas, devesse contabilizar de forma separada tudo o que é resultado cooperativo, livre de tributação, de resultado não cooperativo tributável. Portanto fundamental uma breve diferenciação.

1.1.1 RESULTADO COOPERATIVO

Para alcançar seu objetivo social, a cooperativa necessita realizar operações entre seus associados e o mercado. A grosso modo, os resultados cooperativos são aqueles provenientes do ato cooperativo. Conforme afirma Virgílio Perius:

As operações demandam sempre busca dos objetivos sociais das sociedades cooperativas, os quais devem estar sempre claramente estabelecidos no ordenamento estatutário.

A doutrina tem equiparado as operações acima referidas aos negócios-fim das sociedades cooperativas, ou seja, aqueles diretamente relacionados com os objetivos sociais. Os negócios-fim, portanto, caracterizam-se como os atos cooperativos destituídos da natureza comercial, já que não visam o lucro, nem decorrem da intermediação mercantil. Se saldo positivo gerarem, este constitui-se em sobras, que pertencem no seu valor líquido aos seus associados.⁷

⁶ BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002, pág.185.

⁷ PERIUS, Vergílio Frederico. Cooperativismo e Lei. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2001, pag.86.

Neste sentido ainda, afirma Polonio que: “as atividades caracterizadas como atos cooperativos devem, necessariamente, constar nos estatutos da cooperativa como seu objeto social.”⁸

Assim, todas as atividades levadas a cabo entre a cooperativa e seus associados no cumprimento do objeto social devem ser consideradas como ato cooperativo,⁹ e assim não há fato gerador tributável para a cooperativa sobre estas atividades.

1.1.2 RESULTADO NÃO COOPERATIVO

No mundo atual globalizado, cuja competição no mercado é ferrenha, não há a menor possibilidade de uma cooperativa que queira sobreviver, crescer e realizar apenas operações com seus sócios, salvo se quiser se manter em um nicho restrito e reduzido.

Em especial, sabe-se da dificuldade encontrada pelas cooperativas para se auto-financiarem,¹⁰ sendo, portanto, fundamental para o pleno exercício de suas atividades e a consecução de seus objetivos sociais, a operação com terceiros não sócios, obedecendo sempre os patamares estabelecidos na restritiva Resolução n.º1 do Conselho Nacional de Cooperativismo.¹¹

⁸ POLONIO, Wilson Alves. Manual das Sociedades Cooperativas. São Paulo: Atlas 2ª Ed. 1999, pág. 53.

⁹ A este respeito sugere-se a leitura de CRACOGNA, Dante, *Régimen Jurídico de las Cooperativas*, FACA, Buenos Aires, 1990, BULGARELLI, Waldirio, *As sociedades Cooperativas e a sua disciplina jurídica*, Renovar, São Paulo, 2000, (2ª ed.), BECHO, Renato Lopes, *Tributação das Cooperativas*, Dialética, São Paulo, 1999, (2ª ed.).

¹⁰ A este respeito verificar capítulo sobre: Formas de Capitalização Cooperativa: um estudo comparado. Livro 11 da série cooperativismo da Editora mandamentos, em conclusão ao I Simpósio Brasileiro de Pesquisa em Direito Cooperativo, realizado em São Paulo em maio de 2007.

¹¹ I A Cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, deverá optar entre realizá-las em bases que não superem 30% (trinta por cento) ou 100% (cem por cento) do maior montante das transações realizadas nos três últimos exercícios. A referida resolução data de 4 de setembro de 1972, estando, portanto, a necessitar de uma adequação das margens de operação impostas.

Não são os limites à operações com terceiros que mantém o respeito as características do cooperativismo. A este respeito, importante as colocações de Guilherme Krueger, vejamos: “Como se percebe, a inteligência da lei foi, ao admitir que a cooperativa opere se afastando da sua finalidade, ou seja, da servidão ao sócio, corrige esse desvio destinando o resultado dessa operação ao cumprimento dessa finalidade.

Por essa solução, ainda que a cooperativa atingisse, num caso meramente hipotético, a taxa de 100% de suas operações sem praticar atos cooperativos, ainda assim, no final, cumpriria em 100% a sua finalidade prevista no art.7º, ao cominar o art.28, II com o art.87. Portanto, mesmo que na hipótese de uma cooperativa que, num determinado exercício, não pratique atos cooperativos nas suas atividades, identificadas com o seu objeto, ela não se desnaturará, posto que ainda assim a cooperativa cumprirá de modo obliquo a sua finalidade única prestar

Perius destaca:

A pretensão das cooperativas em operar com não-associados exige o exame dos objetivos estatutários para se evidenciar o caráter fundamental ou acessório das operações. Na práxis, essa atividade não deve ser essencial para a sobrevivência da entidade, assumindo “função preponderante”. Neste caso, a cooperativa perderia caráter que lhe é próprio//; uma empresa a serviço dos associados. Para não descaracterizar a cooperativa, a operação com terceiros deve ser de caráter “provisional y limitado”.¹²

Acontece que as referidas operações são, no mínimo, mal interpretadas, em especial pelo judiciário e pelas repartições fazendárias. Certo é que realmente, em decorrência de uma falta geral de conhecimento do tema, o direito cooperativo guardou raízes em concepções antigas, desatualizadas, que foram importantes no momento de seu surgimento, mas que hoje deveriam se adequar à realidade do mundo sob pena de sucumbirem ao primeiro vento contrário.

Neste sentido afirmou ainda Becho que: *Muitas vezes a prática de atos não cooperativos é uma exigência imposta pela realidade econômica... outras vezes a prática de atos com não associados pode ser de interesse social...*¹³ sem contar o próprio interesse estatal uma vez que fonte de recursos em face da alçada da tributação.

Assim entende-se por resultado não cooperativo o proveniente de: “operações mercantis efetuadas pela sociedade cooperativa, em seu próprio nome, por óbvio, e sem a participação dos cooperados. É a realização de negócio-fim com não associado.”¹⁴

2. DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS

serviço aos sócios.” in KRUEGER, Guilherme. Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, Andre Branco de. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, pág. 401.

¹² PERIUS, Vergílio Frederico. Cooperativismo e Lei. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2001, pag. 105.

¹³ BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002, pág. 184.

¹⁴ POLONIO, Wilson Alves. Manual das Sociedades Cooperativas: São Paulo: Atlas, 1999, pág. 53. Neste sentido importante leitura consta da obra de BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002, págs. 148-186.

Realizadas as operações e separados os resultados em cooperativos e não cooperativos, resta a obrigação de destiná-los aos fundos que por força de lei¹⁵ a cooperativa é obrigada a criar.

Em se tratando de resultados cooperativos, devem ser direcionados da “sobra” anual, pelo menos 10% de seu montante, para fundo de reserva e mais outros 5% das sobras líquidas ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), sem prejuízo da criação de outros fundos de interesse. Como destaca Paulo Braga, *A exigência legal decorrer da aplicação dos fundamentos dos pioneiros de “Rochdale”, consagrados no art. 4º da lei cooperativista, especialmente o inciso VIII, que caracteriza a indivisibilidade dos fundos legais.*¹⁶

Percebe-se que a lei fixou porcentagens mínimas, e não limites, podendo, por decisão da assembléia geral ou já desde o estatuto inicial, estes percentuais serem alterados inclusive destinando 100% dos resultados a ditos fundos, ou a outros criados pela cooperativa com finalidades específicas.¹⁷ A parte não destinada aos fundos é “devolvida” ao cooperado que havia adiantado o valor à cooperativa, sendo, se for o caso, tributada na pessoa física do cooperado.

Com relação aos resultados não cooperativos, estes ainda vistos quase como “pecado” praticado pela cooperativa, é proibida a distribuição aos sócios ou sua utilização de forma direta pela cooperativa, neste sentido Becho afirma:

*Para não ferir os princípios cooperativos, os resultados obtidos diretamente com atos não cooperativos jamais podem ser partilhados em espécie, para os associados. Isso os transformaria em pessoas que persigam o lucro puro e simples.*¹⁸

¹⁵ **Art. 28** As cooperativas são obrigadas a constituir: I Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento de suas atividades, constituído com 10% (dez por cento), pelo menos, das sobras líquidas do exercício; II Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado à prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelos menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

¹⁶ BRAGA, Paulo Roberto Cardoso. Comentários à legislação das cooperativas Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, Andre Branco de. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, pág. 123.

¹⁷ A este respeito Paulo Braga destaca que: “Quanto ao aspecto e o percentual a ser destinado aos fundos serem fixados em limites que possam equivaler ao total das sobras líquidas do(s) exercício(s), parece-me legal e não ofende a nenhum principio cooperativo, já que nesta hipótese terão os cooperados decidido, quando da aprovação estatutária por essa forma de distribuição dos resultados.” In BRAGA, Paulo Roberto Cardoso Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, Andre Branco de, Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, pág.124. Importante observar que apesar de legal, dita opção pode servir como desestímulo ao sócio uma vez que os fundos ainda no direito brasileiro são irrepatriáveis.

¹⁸ BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002, págs.184-185.

Assim, todos os resultados provenientes de operações com terceiros, devem ser levados diretamente ao FATES por força do disposto no artigo 87 da Lei 5764/71. A este respeito afirmou o citado autor:

Vimos, portanto, que as sociedades cooperativas no Brasil podem atuar no mercado visando lucro, porém são hipóteses excepcionais, e mesmo assim sem a possibilidade de tais lucros serem distribuídos entre seus associados, devendo ser direcionados para atividades técnicas, educacionais e sociais. Esses lucros serão tributados.¹⁹

Conforme se observa Kruger,²⁰ não importa o volume das operações com terceiros uma vez que o resultado será sempre destinado ao FATES, mantendo a cooperativa intacta em seus princípios.

3. POSIÇÃO ATUAL DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Sem divergir do posicionamento doutrinário, o Superior Tribunal de Justiça tem reiterado, em diversos acórdãos²¹ a distinção entre resultados cooperativos e resultados não cooperativos e a conseqüente tributação do último. É corrente uníssona que qualquer renda positiva proveniente de atos não cooperativos é passível de tributação pelo ente fazendário, neste sentido de forma clara:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. RENDA TRIBUTÁVEL. SÚMULAS 262 E 83/STJ. ART. 535 DO CPC. ARGÜIÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ART. 111, INCISO II, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 211/STJ E 282/STF. FORNECIMENTO DE PEÇAS E COMPONENTES. ATO COOPERATIVO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. ISENÇÃO.

1. A isenção prevista na Lei nº 5.764/71 só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à atividade fim das cooperativas, não sendo, portanto, atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa. A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. Tributação de Cooperativas. 2 ed., ver. e ampl.. São Paulo, Dialética. 1999, pag. 159.

²⁰ KRUEGER, Guilherme. Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, André Branco de. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, pág. 401, ver nota 11.

²¹ Entre eles se destacam AgRg no Resp 911778, Agrg no Resp 823934, Resp 29041, AgRg no Resp 795257, AgRg no Resp 727450, AgRg no Resp, 641765, AgRg Resp 641765, AgRg no Resp 65656, Resp 170371, REsp 36887, RE Agr 274406.

comerciais em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas. Precedentes.....²²

Importante destacar que a tributação não tem sua incidência prevista em face do negócio jurídico realizado e sim com relação a ausência de vínculo entre a atividade e o objeto social cooperativa/cooperado, ou seja, uma operação praticada por uma cooperativa determinada pode ser tributada e a mesma operação praticada por outra cooperativa pode ser isenta.

Esta lição que se extrai ao comparar os julgamentos apresentados, onde se observa que a mesma operação financeira, em uma cooperativa é tributável e na outra não. Veja-se:

EMENTA
TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVA DE CRÉDITOS. ATOS COOPERATIVOS.

....

4. No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

5. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados.

6. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

7. Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71,²³ não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal....

Assim, o que vai determinar a tributação ou não do resultado cooperativo será sua adequação ou não ao objeto da empresa. Se a operação da cooperativa for em favor do sócio realizando sua atividade fim, não se fala em tributação, caso contrário, incide-se todos os impostos contra a sociedade. Por isso, fundamental, como destacado anteriormente, a correta aferição dos resultados contábeis sob pena de severa ação fiscalizadora, cujas sanções administrativas têm levado até mesmo à impossibilidade de continuação da atividade da própria cooperativa, como por exemplo em certas atuações fiscais contra as cooperativas de crédito.

²² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: RECURSO ESPECIAL Nº 298.041 - RS (2000/0145016-6)

²³ Ag. Rg no RECURSO ESPECIAL Nº 664.463 - PR (2004/0119606-4)

EMENTA

Tributário. Imposto de Renda. Atos Cooperados. Operações Diversas Não Contabilizadas em Separado. Exigência Fiscal Procedente. Lei nº 5.764/75. CTN, artigos 43, I, 45, 114, 116 e 139.

1 .Obrigatoriedade da contabilização em separado dos resultados obtidos nas atividades diversas daquelas apropriadas ao precípua objetivo social da cooperativa. Sem esse procedimento legitima-se a ação fiscalizadora exigindo a incidência do Imposto de Renda.

2.Precedentes jurisprudenciais.

3 .Recurso sem provimento²⁴

O Supremo Tribunal Federal, apesar da matéria, em princípio, não ser de sua competência, adota a mesma distinção com relação aos resultados, *in verbis*:

Ementa

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITA AUFERIDA POR COOPERATIVA. LEI Nº 7.689/88. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Contribuição Social sobre o Lucro. Alegação de que o juízo de origem declarou inconstitucional in totum a Lei nº 7.689/88. Improcedência. Distinção entre receita advinda dos associados, sujeita a rateio entre os médicos cooperados, e aquela percebida em razão de serviços prestados a não-associados, sobre a qual incide a contribuição social sobre o lucro. Interpretação de cláusulas do Estatuto Social da entidade e da legislação infraconstitucional que disciplina a organização de cooperativas. Reexame. Impossibilidade. Agravo regimental a que se nega provimento.²⁵

Como se vê, os Tribunais Superiores vem assimilando cada vez mais o conceito de ato/resultado cooperativo, sendo fundamental que as sociedades observem a separação para evitar demandas desnecessárias que acabem por prejudicar todo o sistema.

4. DIREITO EUROPEU

Das questões estudadas acima, duas merecem o estudo comparativo tendo como referência o direito europeu. A primeira diz respeito à necessidade ou não de se destinar os resultados positivos a fundos obrigatórios. A segunda, mais polêmica, é sobre a possibilidade de se repartir os referidos fundos em situações específicas.

²⁴ RECURSO ESPECIAL Nº 184.875 - SP (1998/0058506-0)

²⁵ Agravo regimental em recurso extraordinário **RE-AgR 274406 / PR - PARANÁ**

No estudo das legislações europeias, se percebe que duas correntes são adotadas, uma que obriga a formação dos referidos fundos, mas com limites, e uma segunda onde os fundos não são adotados.

Neste primeiro grupo de países, onde a existência dos fundos é prevista em lei, definiu o legislador que estes fundos têm limite; quando alcançado este valor deixa de existir a obrigatoriedade de destinação dos resultados a eles. Este limite pode ser definido em relação ao capital social, ou ao balanço social, vejamos.

Na Alemanha, o estatuto determinará o percentual destinado ao fundo em cada exercício até que mesmo tenha recursos equivalentes a 10% do capital social, já a lei dinamarquesa fixou esta destinação obrigatória em 10% dos resultados positivos até que o fundo alcance, em reservas, o equivalente também a 10% do Capital Social, quando será reduzido o percentual compulsório para 5% dos resultados, até que a reserva alcance o limite de 25% do Capital Social.

Na Finlândia, as cooperativas são obrigadas a destinar 20% dos resultados até que o fundo alcance capital equivalente a 1% do balanço social da empresa; já na França e em Portugal, a destinação dos resultados é obrigatória até se alcançar o equivalente ao capital social.

Não significa que alcançados os referidos limites, as cooperativas não possam continuar a destinar parte das sobras aos fundos legais, significa apenas que, atingindo o montante determinado, os cooperados estão desobrigados de fazê-lo, podendo continuar, por opção, ou dar destino outro aos mesmos, inclusive para fundos não obrigatórios e repartíveis.

O segundo grupo de países, composto basicamente pela Bélgica (regra geral) e a Holanda não existe regulamentação específica a respeito da criação dos fundos, ficando a critério do estatuto definir sobre a criação ou não destas reservas.

Os críticos do primeiro sistema de limites entendem que não se pode fixar tetos, pois o capital social, por uma das características fundamentais do cooperativismo, é variável, e em alguns casos até mesmo inexistente. Acontece que a referida crítica não merece acolhida, pois eventual variação do capital social surtirá igual e imediato efeito no valor do fundo, que no caso de aumento, bastará reter nos resultados futuros, valores para complementar a porcentagem no ano seguinte ao ingresso de novos sócios. O problema surge apenas no caso de baixa, pois restará a discussão se o saldo excedente poderá ser utilizado ou não para devolver ao sócio retirante.

Já em relação ao segundo sistema, as críticas se concentram na necessidade de fundos e na segurança que os mesmos transmitem para segurança das operações da cooperativa.

O segundo ponto ao qual nos dedicaremos neste estudo diz respeito à possibilidade, ou não, da devolução de parte do fundo aos sócios que, por qualquer motivo, deixem de fazer parte do quadro social da empresa.

O que se percebe é que as legislações europeias vêm caminhando no sentido de se permitir a divisão dos fundos obrigatórios em situações específicas. Certo é que, na grande maioria dos países como Alemanha, Itália, Portugal, os fundos de reserva são irrepartíveis, mas a nova tendência que vem ganhando força, como é o caso por exemplo da França é pela devolução ao sócio de parte do fundo em caso de saída.

A legislação francesa, em seu artigo 18 da Lei 47/1775, com as alterações introduzidas pela Lei 92-643 de 13 de junho de 1992, estabeleceu a possibilidade de que o estatuto preveja o direito do sócio pertencente à cooperativa há mais de cinco anos, que no caso de sua retirada, este poderá levantar parte do fundo obrigatório, proporcional a sua parte no capital social.

Outras legislações, como a da comunidade de Estremadura na Espanha (Lei 8/2006, de 23 de dezembro) também estabelece a possibilidade de que o fundo seja dividido entre os sócios, em especial, no caso de dissolução da empresa. A lei de Andaluzia, em seu artigo 95.2, prevê a repartição parcial do fundo de reserva se previamente determinado no estatuto. A mesma posição adotou o legislador Basco autorizando a distribuição dos fundos em casos especiais (artigo 68.1 da Lei Basca).

O mesmo acontece ainda em outros países da comunidade europeia. Neste sentido afirma Tulio Rosembuj ao destacar que países de larga tradição cooperativa como a Dinamarca, Suécia e Inglaterra não se aplica a idéia Bouchez sobre a indivisibilidade dos fundos:

En otras palabras, se admite que los fondos de reserva, salvo el mínimo legal de garantía, se distribuyan entre los socios existentes, aún en caso de disolución y suele disponerse que la distribución se efectúe ya sea por partes iguales, en proporción a las operaciones que hayan realizado con la cooperativa, o, lo que es más ilustrativo, en proporción al capital social de cada uno.²⁶

Assim, percebe-se que tanto a possibilidade de não se criar fundos, ou no caso da existência dos mesmos, opção mais segura à própria cooperativa, a tendência é que estes sejam repartidos quando de eventual baixa do sócio que contribuiu para sua consecução. Mas este ponto não é pacífico, como se viu.

5. O PROBLEMA DA NÃO DIVISÃO DOS FUNDOS

²⁶ ROSEMBUJ, Tulio, *Economia Social y Empresa*. Barcelona, PPU, AS, 1993, pag. 123.

Como afirmado, a questão não é simples, pois a legislação predominante e a jurisprudência sempre tendem pela não repartição dos fundos.

Salvo salutares opiniões como a de Armando Campos, que entende que após o CC/2002, *se acha ab-rogada tacitamente a indivisibilidade do FATES previstas na Lei n. 5764/71.*²⁷ Certo é que os mesmos exercem papel importante principalmente em relação à garantia de terceiros, bem como na formação e melhoria da condição sócio-cultural dos cooperados (no caso do fundo de educação) sendo importante ainda no sentido de se deixar patente as diferenças do sistema cooperativo em relação as empresas capitalistas puras.

Acontece que, de outro lado, não é justo que o cooperado contribua, durante anos, o crescimento de sua cooperativa e quando de uma eventual retirada do quadro social não lhe corresponda nenhuma parcela do capital que o mesmo, diretamente, ajudou a forma. Com certeza, essa impossibilidade de participar de parte do fundo, em caso de retirada, é um dos pontos que desestimula a cooperação. Podemos afirmar, com certeza, que o cooperado acabaria realizando suas atividades com mais empenho e lutando pelo vigor da cooperativa e de todo o sistema se tivesse a segurança que parte de seu trabalho não ficaria a mercê de fundos que jamais lhe pertencerá.

Neste sentido, em estudo realizado pela EZAI FOUNDATION, do grupo Mondragon,²⁸ sobre os fundos de reserva das cooperativas europeias chegou-se à conclusão, até mesmo alertando ao legislador europeu de que a proibição de se distribuir a reserva legal, inclusive no caso de dissolução da sociedade, constitui um elemento a mais de desincentivo aos sócios cooperadores, concluindo que os legisladores europeus deveriam estudar a possibilidade de permitir a distribuição deste fundo, no caso de extinção, e em casos específicos, aos sócios que contribuíram para sua formação.

Maria Luiza Llobregat hurtado afirma de forma contundente:

El socio, como propietario o titular de las prestaciones cooperativizadas que realiza a la cooperativa durante lo que podemos denominar como gestión cooperativa, tiene derecho a exigir el (y, correlativamente, es responsable del) importe íntegro de los resultados positivos (o, en su caso) responder de los negativos) derivados de esta gestión. La cooperativa, en consecuencia, no puede disponer del destino de estos resultados. No tienen sentido acuerdos sociales o previsiones estatutarias, ni tampoco, en una lógica rigurosa con los planteamientos de esta tesis, previsiones legales que obliguen a destinar todos o parte de los resultados derivados de la realización de la actividad cooperativizada con los

²⁷ CAMPOS, Armando. *Plexo normativo das Cooperativas de Crédito*, Brasília: OAB Editora, 2003, pag. 47.

²⁸ Disponível no site www.mcc.es, acesso em 25 de maio de 2008.

socios fuera del patrimonio de los socios. Por ejemplo, estableciendo su imputación a reservas legales estatutarias o voluntarias.²⁹

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como observado o conceito de resultado para a realidade cooperativa não é de simples ajuste de contas, sendo fundamental separar o que seja resultado cooperativo e resultado não cooperativo,

Como verificado no presente estudo, o direito brasileiro ainda está atrelado a concepção de ato cooperativo e ato não cooperativo, sendo esta distinção utilizada pela doutrina, pelo judiciário e pelo executivo fiscal na hora de se tributar, ou não, as operações da empresa cooperativa.

Fala-se em adequado tratamento ao ato cooperativo como forma de incentivo ao cooperativismo, acontece que, como observado o ato cooperativo é isento de tributação pela inexistência de fato gerador, por isso, como incentivo ao cooperativismo, dever-se-ia adotar uma política de adequado tratamento ao ato não cooperativo, pois como destaca a professora Eva Alonso, a cooperativa merece um tratamento fiscal mais benéficos devido, entre outros, pela natureza de sua atividade, pelos aspecto mutualista, pela função social que representa e pela própria natureza de sua funcionamento³⁰.

Outro ponto de solução longínqua diz respeito ao direito do sócio cooperado receber o resultado proveniente do superávit³¹ de seu esforço sem ter a obrigação de destiná-los a fundos principalmente se os mesmos forem, como hoje são, irrepartíveis.

Como afirmou Sveiby³² a maior riqueza de uma empresa, seu maior patrimônio, são as pessoas que nela exercem sua atividade, no caso do cooperativismo isto se torna mais importante ainda, pois são sócios operadores, devendo ser adotadas políticas e formas de real incentivo à

²⁹ LLOBREGAT HURTADO, Maria Luisa, *Mutualidad y Empresas Cooperativas*. Barcelona, Bosch, 1990, pag. 177.

³⁰ RODRIGO, Eva Alonso. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Generalitat de Catalunya. 2001.

³¹ A este respeito indica-se; LLOBREGAT HURTADO, Maria Luisa, *El retorno cooperativo*. Reflexiones preliminares Vida Cooperativa. Revista de Cooperativisme, Valencia (1(1985) págs. 25 y ss., ROSEMBUJ, Tulio. *La organización jurídica de la cooperativa en España y sus consecuencias económicas*, En *Economía Social y Empresa*, Barcelona 1995, p.144 BASSI, Amadeo. *Dividendi e ristorni nelle società cooperative*, Giuffrè ,Milano, 1979. MATEO BLANCO, Joaquín, *El retorno Cooperativo*, Institución Fernando el Católico y Caja Rural de Zaragoza, Zaragoza, 1990.

³² SVEIBY, KARL Erik. *La nueva riqueza de las Empresas. Cómo medir y gestionar los activos intangibles para crear valor*. Barcelona: Mazars. 2000.

consecução das atividades e ao fortalecimento do setor, o que significará uma melhora não só para os cooperados, mas para todo o seu entorno.

7. REFERÊNCIAS

BECHO, Renato Lopes. Elementos de Direito Cooperativo (de acordo com o novo Código Civil). São Paulo: Dialética, 2002.

BECHO, Renato Lopes. Tributação de Cooperativas. 2 ed., ver. e ampl.. São Paulo, Dialética. 1999.

BRAGA, Paulo Roberto Cardoso Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, Andre Branco de, Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

CAMPOS, Armando. Plexo normativo das Cooperativas de Crédito, Brasília: OAB Editora, 2003.

KRUEGER, Guilherme. Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. KRUEGER, Guilherme, e MIRANDA, Andre Branco de. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

LLOBREGAT HURTADO, Maria Luisa, Mutuality y Empresas Cooperativas. Barcelona, Bosch, 1990.

OLIVEIRA, Alexandre Miranda. La evolución histórica y doctrinaria de las cooperativas y los aspectos legales en las legislaciones brasileña y española. Trabajo de Investigación. Universidade de Deusto. Bilbao.2002. inédito.

PERIUS, Vergílio Frederico, Comentários à legislação das Sociedades Cooperativas, Tomo I, coord. Krueger, Guilherme, e Miranda, Andre Branco de, Belo Horizonte: Mandamentos, 2007.

PERIUS, Vergílio Frederico. Cooperativismo e Lei. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2001.

POLONIO, Wilson Alves. Manual das Sociedades Cooperativas. São Paulo: Atlas 2ª Ed. 1999.

RIZZARDO, Arnaldo. Direito de empresa. Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense. 2007.

RODRIGO, Eva Alonso. Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales. Barcelona: Generalitat de Catalunya. 2001.

ROSEMBUJ, Tulio. *Economía Social y Empresa*. Barcelona: PPU.SA, 1993.

ROSEMBUJ, Tulio. *La Empresa Cooperativa*. Barcelona: CEAC, 1982.

SVEIBY, KARL Erik. *La nueva riqueza de las Empresas. Cómo medir y gestionar los activos intangibles para crear valor*. Barcelona: Mazars. 2000.