

## **PARECER N° , DE 2010**

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre o Projeto de Lei do Senado nº 110, de 2009, do Senador Raimundo Colombo, que *dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às sociedades cooperativas e dá outras providências.*

**RELATOR: Senador JAYME CAMPOS**

### **I – RELATÓRIO**

O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 110, de 2009, do Senador Raimundo Colombo, *dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às sociedades cooperativas e dá outras providências.*

Suas disposições estão expressas em quatro artigos, a seguir descritos.

O art. 1º define ato cooperativo, tomando como base o que atualmente consta do art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, acrescentando quatro novas hipóteses que, na transcrição abaixo, correspondem aos incisos V a VIII:

**Art. 1º** O ato cooperativo é o negócio jurídico decorrente do objeto social da sociedade cooperativa, por ela realizado em proveito de seus cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, quando praticado entre:

- I - a sociedade cooperativa e o cooperado;
- II - a sociedade cooperativa e a central à qual a sociedade cooperativa está associada;
- III - a sociedade cooperativa e a confederação à qual a sua central está associada; e
- IV - a central e a sua respectiva confederação.

V - a prestação de serviço aos cooperados, mediante a formalização de contratos com pessoa física ou pessoa jurídica beneficiária do serviço de saúde, para oportunizar o exercício da atividade profissional;

VI - a prestação de serviços complementares indissociáveis do ato cooperativo em face de necessidade do cooperado se obrigar a executar na persecução do objeto da sociedade cooperativa de saúde;

VII - a prestação de serviços especializados aplicáveis na atividade de saúde relativos à assistência técnica em auxílio ao diagnóstico e tratamento de saúde, e à formação profissional; e

VIII - o fornecimento aos cooperados de bens necessários ao seu desempenho profissional.

O art. 2º trata da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS): no *caput*, dispõe que os atos cooperativos estão isentos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; no parágrafo único, determina que a cooperativa, relativamente ao ato cooperativo, está sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários.

O art. 3º dispõe que as cooperativas, ao praticar atos cooperativos, não auferem lucro, renda ou receita, e não geram fatos para fins de tributação de imposto de renda das pessoas jurídicas.

O art. 4º dispõe que a lei originada do projeto entrará em vigor na data de sua publicação.

Não foram apresentadas emendas.

Em seguida, a matéria irá à apreciação terminativa da Comissão de Assuntos Econômicos.

## II – ANÁLISE

O PLS nº 110, de 2009, enfrenta vários problemas.

O primeiro deles refere-se ao aspecto de inconstitucionalidade formal, considerando que a matéria que ele visa regular – tratamento

tributário aplicável às sociedades cooperativas – está reservada, pela Constituição Federal, à lei complementar.

Com efeito, o art. 146, III, *c*, da Carta Magna, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, *especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*. Desse modo, de acordo com procedimento já consagrado nesta Casa, a proposição deverá ser reautuada como projeto de lei complementar.

O segundo problema relaciona-se com a técnica legislativa. Nos termos do art. 12, III, da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, a alteração das leis deve ser feita em seu próprio corpo, mediante substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo. Assim, as novas disposições sobre cooperativas, em substituição ou em acréscimo às já existentes na Lei nº 5.764, de 1971, deveriam ser nela introduzidas.

A própria redação adotada no projeto reclamaria reparos. Por exemplo, o *caput* do art. 1º não está coerente com vários dos seus incisos. Ao definir ato cooperativo, alude a negócio jurídico praticado entre... *a prestação de serviços aos cooperados...* (inc. V), *a prestação de serviços complementares...* (inc. VI) *a prestação de serviços especializados...* (inc. VII) *o fornecimento aos cooperados...* (inc. VIII). Com mais propriedade, tais incisos deveriam ser reformulados como parágrafo ao mesmo artigo.

Na redação do art. 2º, há uma contradição de difícil entendimento. O *caput* proclama a isenção da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os atos cooperativos; no entanto, o parágrafo único determina que *a sociedade cooperativa, relativamente ao ato cooperativo, está sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a folha de salários*.

Quanto ao mérito, a observação mais importante é a de que a proposição é apresentada com a pretensão de regular a matéria em gênero (como se vê de sua ementa), porém é nitidamente enviesada para um único tipo de cooperativa (de prestação de serviços), especificamente de serviços médicos.

Evidentemente, isso não se constituiria em qualquer impedimento de ordem jurídica ou constitucional, mas, do ponto de vista

técnico-legislativo, é conveniente que a redação seja adaptada para alcançar o máximo de generalidade possível, a fim de evitar que cada tipo de cooperativa necessite ter uma lei própria, voltada para suas peculiaridades.

Os incisos V a VIII do art. 1º, exatamente os que dispõem sobre peculiaridades das cooperativas de saúde, traduzem um equívoco, ao tentar trazer para a definição de ato cooperativo alguns serviços ou atividades aparentemente “marginais” ou “auxiliares”. A motivação para isso é compreensível, em face da postura dos órgãos de administração e mesmo da legislação tributária. Entretanto, solução legislativa assim desenhada não parece ser a mais adequada do ponto de vista técnico e doutrinário no que se refere ao conceito de cooperativa.

Reza o art. 5º da lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764, de 1971) que as sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, sob a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.

Logo, pode ser objeto social da cooperativa qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Vale dizer, todo objeto lícito de atividade econômica é alcançável pela formatação das cooperativas.

Isso significa que a essência da operação cooperativa – ou seja, o ato cooperativo – é definido pelo próprio ato constitutivo da sociedade.

A sociedade cooperativa forma-se com o objetivo de congregar esforços e recursos de pessoas, com a finalidade de lhes proporcionar exercício eficiente de sua atividade econômica ou profissional. Os cooperados não trabalham para a cooperativa; ao contrário, a cooperativa é que trabalha para os cooperados, que mantêm a sua individualidade produtiva de bens e serviços.

Os atos constitutivos da sociedade é que devem definir quais são as atividades que a cooperativa exerce em favor de seus associados. Essas atividades são, em face da Lei nº 5.764, de 1971, os atos cooperativos.

Por exemplo, uma cooperativa de taxistas pode ter como objetivo social unicamente intermediar seus serviços, mediante a operação de uma central de captação de demandas telefônicas dos clientes e

direcionamento dos serviços dos associados utilizando uma estação de rádio-comunicação. No caso, o ato cooperativo será meramente a intermediação dos serviços a serem prestados diretamente pelos associados.

Se a cooperativa estatutariamente agregar serviços de oficina mecânica, de abastecimento de combustíveis etc., esses serviços “auxiliares” serão, também, ato cooperativo.

Usualmente, os associados de uma cooperativa de serviços médicos necessitam utilizar suporte instrumental ofertado pelos hospitalais, casas de saúde etc. Um médico-cirurgião não pode exercer sua atividade sem o aparato hospitalar. Se estiver prevista nos atos constitutivos da cooperativa a disponibilização dessas facilidades para o exercício das atividades médicas e os serviços realmente forem prestados, sem dúvida serão atos cooperativos.

Assim, não há que falar em ato cooperativo principal ou auxiliar como, equivocadamente, alguns têm defendido: ou o ato é cooperativo ou não é cooperativo.

Em uma cooperativa de serviço todos os atos praticados pela cooperativa tendentes a conquistar uma clientela para os associados são atos cooperativos, visto que esse é o seu objeto social e constituem a própria essência da cooperativa assim organizada. Da mesma forma, também são cooperativos os serviços que disponibiliza para seus associados.

Para conquistar a clientela a ser atendida pelos associados, é absolutamente irrelevante a modalidade adotada, desde que não contrária à disposição legal. A relação com terceiros é instrumento essencial nas cooperativas de produção ou serviços, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes, ou veiculando a produção dos cooperados para eventuais interessados.

É da essência do cooperativismo ser a cooperativa mera intermediária entre os pólos da atividade econômica. Diz a doutrina que, nessa intermediação, ela exerce o papel de mandatária legal, ou seja, exerce um mandato por força de lei.

O pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa e, no pólo passivo, encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade. O ato decorrente dessa relação entre a intermediária e o terceiro tem natureza cooperativa e não mercantil. A intermediária não presta serviços ao consumidor. Apenas faz a intermediação entre ele e o prestador do serviço.

Como corolário da definição de que a cooperativa, na intermediação das atividades de seus cooperados, não pratica atos mercantis, há que se proclamar que ela, cooperativa, não tem capacidade contributiva, e sim os seus cooperados.

Os atos econômicos de produção e venda de bens e serviços são realizados pelas pessoas congregadas na cooperativa, que é mera intermediária. Logo, a incidência tributária deve centrar-se nas pessoas que, no caso, detêm a capacidade contributiva: os cooperados.

Por isso, não há que falar em isenção tributária para o ato cooperativo, pois ele sequer sofre a incidência. A incidência deve dar-se na pessoa do prestador do serviço. Pela mesma razão, não é cogitável fazer incidir a Contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento.

Por essas razões, optamos por apresentar emenda substitutiva. Tendo em vista que a matéria relativa à tributação do ato cooperativo é reservada à lei complementar, por força do disposto no art. 146, III, c, da Constituição Federal, a proposição deverá ser reautuada como tal e passar a tramitar segundo o rito próprio.

### **III – VOTO**

Em face do exposto, concluímos pela **reautuaçāo** do Projeto de Lei do Senado nº 110, de 2009, como projeto de lei complementar, e votamos por sua **aprovaçāo** na forma da seguinte emenda:

#### **EMENDA N° - CCJ (SUBSTITUTIVO)**

#### **PROJETO DE LEI DO SENADO N° 110, DE 2009 - COMPLEMENTAR**

Regulamenta o adequado tratamento tributário para o ato cooperativo de que trata a alínea “c” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** O adequado tratamento tributário aplicável ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas rege-se pelo disposto nesta Lei Complementar.

**Art. 2º** O art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, passa a vigorar com a seguinte redação:

“**Art. 79.** Ato cooperativo é o negócio jurídico decorrente do objeto social da sociedade cooperativa, por ela realizado em proveito de seus cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, quando praticado entre:

I - a sociedade cooperativa e o cooperado;

II - a sociedade cooperativa e a central à qual a sociedade cooperativa está associada;

III - a sociedade cooperativa e a confederação à qual a sua central está associada;

IV - a central e a sua respectiva confederação.

§ 1º O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de prestação de serviço ou compra e venda de produto ou mercadoria.

§ 2º A definição de ato cooperativo não distingue ato principal de ato auxiliar, e decorre exclusivamente dos objetivos sociais expressos nos atos constitutivos da cooperativa.

§ 3º Não desnatura o ato cooperativo a adoção, pelas cooperativas de produção, de trabalho ou de serviço, de qualquer modalidade de intermediação entre os associados e os adquirentes de seus produtos ou serviços, inclusive as denominadas consórcio, plano de saúde, seguro de saúde e qualquer outra legalmente admitida.” (NR)

**Art. 3º** Não se considera ato cooperativo o negócio jurídico realizado pela sociedade cooperativa quando o beneficiário do resultado

jurídico, econômico ou financeiro for a própria sociedade cooperativa ou pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, não cooperada.

**Art. 4º** O tratamento tributário conferido ao ato cooperativo não pode resultar em tributação mais gravosa aos cooperados, pessoas físicas ou pessoas jurídicas, do que aquela decorrente das atividades ou operações realizadas por conta própria sem a interveniência da cooperativa.

**Art. 5º** Não incidem sobre o ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa, na forma do art. 2º, os seguintes tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

III - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

IV - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS;

V - Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição – ITBI;

VI – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;

VII – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

**Art. 6º** Incidem os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos e condições aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sobre:

I - as operações realizadas pelas sociedades cooperativas na condição de contribuinte; e

II - o ato não-cooperativo, bem como as receitas ou os resultados das operações dele decorrentes.

**Art. 7º** Os cooperados, pessoas físicas ou jurídicas, estão sujeitos à incidência dos tributos em relação aos valores pagos, creditados ou capitalizados pela sociedade cooperativa em decorrência do ato cooperativo.

**Art. 8º** Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator