

PARECER N° , DE 2010

Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, sobre o Projeto de Lei do Senado n° 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) n° 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 n° 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.

1. Da Inconstitucionalidade do PLS

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 reatuada como projeto de lei complementar.

2. Da inobservância da adequada técnica legislativa.

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.

3. Da compreensão do Ato Cooperativo.

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. Isso porque, conforme examinamos, o artigo 5º da Lei n.º 5.764, de 1971 reconhece como legítimo a prática de qualquer objeto social para atendimento da finalidade descrita no artigo 4º, *caput*, dessa mesma lei, qual seja, “*prestar serviços aos cooperados*” no objetivo de satisfazer o “*interesse comum*” daqueles que se unem pelo contrato cooperativo, em conformidade com o disposto no artigo 3º, da Lei 5.764, de 1971, senão vejamos:

“Art. 3º 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”

“Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:”

“Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação”.

Da análise dos dispositivos em comento, verifica-se que a legislação confere amplos poderes àqueles que se organizam em cooperativas, a fim que estas possam adotar, por objeto social, “qualquer gênero de serviço, operação ou atividade”, desde que com o propósito de atingir a sua finalidade institucional, que é “prestar serviços” ao quadro social.

Para melhor compreensão do tema interessante destacar a doutrina do professor Waldírio Bulgarelli¹, onde se observa que o sistema

¹ in *Elaboração do Direito Cooperativo* - ed Atlas - São Paulo, 1967. pág. 31], onde Waldírio Bulgarelli afirma que a “*classificação mais geral e que tem sido aceita, tendo em vista as dificuldades de congregar em qualquer classificação na dinâmica de suas atividades todos os tipos de cooperativas, é a que assinala três tipos principais - de consumo, de produção e de crédito, as quais vão se desdobrando em inúmeras subdivisões de acordo com os diferentes ramos da atividade cooperativa*”.

cooperativista, na linha do artigo 5º da Lei nº 5.764, de 1971², segue o seguinte traço distintivo:

- a) cooperativas de compra em comum: pessoas se unem para, coletivamente, adquirirem produtos ou serviços.
Exemplo: consumo, eletrificação rural, cooperativa de pais (educação) etc.
- b) cooperativas de venda em comum: pessoas se unem para, coletivamente, fornecerem produtos ou serviços.
Exemplo: produção, agropecuária, trabalho, transporte, cooperativa de professores (educação) etc.
- c) cooperativas de crédito: as relações ativa e passiva (aplicador/tomador de recursos) se exaurem na cooperativa, a qual utiliza as aplicações financeiras como veículo capaz de viabilizar tais operações.

Nesse sentido, e elucidando a estrutura básica do ato cooperativo em cada um dos modelos acima descritos, de acordo com a previsão do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971³, tem-se o seguinte:

- a) nas cooperativas de compra em comum: será ato cooperativo a parcela do produto/serviço adquirido e repassado aos cooperados. O ato não cooperativo é a parcela do produto/serviço adquirido e repassado aos não-cooperados.

Exemplo: Será ato cooperativo, na cooperativa de eletrificação rural, o recebimento de recursos do cooperado, decorrentes dos produtos/serviços que tenham adquirido por intermédio da cooperativa (eletricidade, por exemplo).

O ato cooperativo nesse sentido, **é a proporção daquilo que ingressa na entidade, decorrente de recebimentos advindos de seu corpo social.**

² "Art. 5º As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão "cooperativa" em sua denominação.

Parágrafo único. É vedado às cooperativas o uso da expressão "Banco".

³ A qual estabelece 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" - definição esta que, **vale ressaltar, não usa as figuras de atos cooperativos típicos, atípicos**, somente conceitua o que seja ato cooperativo.

- b) **nas cooperativas de venda em comum:** será ato cooperativo a parcela monetária do produto/serviço vendido e repassado aos cooperados, decorrentes da atividade exercida pelo cooperado. O ato não cooperativo é a parcela monetária do produto/serviço vendido e repassado aos não-cooperados.

Exemplo: Será ato cooperativo, na cooperativa agropecuária, a parcela dos recursos decorrentes da colocação de produtos de cooperados no mercado (leite, soja, arroz, carne etc.) e posteriormente a eles repassado. Será ato cooperativo, na cooperativa de transporte, a parcela de recursos decorrentes da “corrida” ou do “frete” pelos cooperados realizado, e posteriormente a eles repassado pela cooperativa. Será ato cooperativo, na cooperativa de trabalho médico, a parcela dos recursos decorrentes do serviço médico prestado pelo cooperado, e posteriormente a eles repassado pela cooperativa. Será ato cooperativo, nas cooperativas de catadores de papel, a parcela dos recursos decorrentes da colocação dos produtos efetivada pela cooperativa, e posteriormente a eles repassada. Será ato cooperativo, nas cooperativas de mestres (educação), a parcela dos recursos decorrentes do magistério, e posteriormente repassado pela cooperativa a cada um dos cooperados (professores), e assim sucessivamente.

O ato cooperativo aqui identificado é a **proporção monetária daquilo que a entidade recebe pela colocação do produto/serviço dos associados no mercado, e a eles repassa.**

É imperioso destacar a lógica operacional das cooperativas de venda em comum, **onde o ato cooperativo se compreende não na origem do recurso, mas sim no seu repasse**, uma vez cumprido o objeto social da entidade. É exatamente essa a característica essencial desse modelo que deve ser compreendida!

- c) **na cooperativa de crédito:** serão atos cooperativos as relações ativa e passiva realizadas pela cooperativa com cooperados, viabilizadas através das operações financeiras (aplicações financeiras). O ato não cooperativo será a

relação praticada com cooperados, em prol de interesses de não-cooperados.

Exemplo: O cooperado direciona à cooperativa recursos para que ela os gerencie (via aplicação financeira) ou o cooperado toma emprestado recursos gerenciados (via aplicação financeira) pela cooperativa.

O ato cooperativo dessa espécie, como se observa, engloba as operações de crédito, financiamento e investimentos realizados pelos associados com a cooperativa e pela cooperativa com o mercado, em prol daqueles.

Vislumbra-se que a lei 5.764, de 1971 já foi taxativa ao vincular⁴ a cooperativa aos associados, impondo à sociedade constituída sob a forma cooperativa o dever de prestar serviços à estes, sem cobrar nada por isso, ou seja, sem o objetivo de lucro.

Sob essa compreensão, chegamos à clássica hipótese da não-incidência tributária sobre a cooperativa, **direcionando a tributação ao associado**, quando a legislação assim permitir.

4. Da impropriedade conceitual relativa ao ato cooperativo acessório ou auxiliar.

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!**

De igual modo ocorre com os médicos associados à uma cooperativa médica que necessitam utilizar suporte instrumental ofertado

⁴ “ cf. Miguel Reale *in* Direitos do sócio que se desliga de uma cooperativa. Questões de Direito Privado, São Paulo : Saraiva, 1997, pág. 118. “*No mecanismo técnico-econômico das cooperativas, o que prevalece, em suma, é a razão da mutualidade, a cuja luz correm, pari passu, os interesses da entidade e dos que a integram, numa unidade sincrônica essencial (...)*”

pelos hospitais, 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 pura e simplesmente, e não ato cooperativo acessório ou auxiliar.

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, sendo ambos bem definidos no substitutivo aprovado na Câmara dos Deputados, sob relatoria do ilustre deputado Dr Ubiali (PLP 271/2005), conforme se depreende da leitura do artigo 4º, I, II, III e §1º (ato cooperativo) e §2º (ato não 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 ao objeto social e à finalidade da cooperativa. A relação com terceiros, ou melhor, com o mercado, conforme observado, é essencial ao modelo cooperativo, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes, ou veicular a produção dos associados 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.

O pólo ativo é ocupado por um associado, 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 aproxima o associado de seu cliente, potencializando o interesse econômico daquele.

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 associados. Logo, a incidência tributária deve concentrar-se nas pessoas que, no caso, detêm a capacidade contributiva: os associados.

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 associado, quando a legislação assim tiver estipulado.

Por essas razões, optamos por adotar a mesma redação do substitutivo ao PLP 271/2005, aprovado por unanimidade na Comissão de Desenvolvimento, Indústria e Comércio da Câmara dos Deputados. 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 reatuada como tal e passar a tramitar segundo o rito próprio.

III – VOTO

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

EMENDA Nº - CCJ (SUBSTITUTIVO)

COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA

SUBSTITUTIVO AO PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 110, DE 2009

Dispõe sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Esta Lei Complementar disciplina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, conforme previsto na alínea ‘c’, do inciso III, do art. 146 da Constituição Federal, sem prejuízo da aferição da capacidade contributiva sobre cada operação realizada pela cooperativa e da constante

observância ao dever de apoio e incentivo que deve ser dado a tais sociedades, descrito no §2º, do art. 174 do diploma constitucional.

CAPÍTULO I

DA CARACTERIZAÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO PRÓPRIO DAS COOPERATIVAS

Art. 2º Sujeitam-se às disposições da presente Lei Complementar todas as operações realizadas pelas sociedades que obedecerem à forma cooperativa de constituição, disciplinada pela Lei que estabelece a Política Nacional do Cooperativismo.

Art. 3º O regime societário próprio e os atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas, organizados na forma da Lei de Regência das Cooperativas, não poderão ser desclassificados ou desconsiderados nem equiparados aos das sociedades empresárias ou qualquer outro tipo de sociedade, para efeitos fiscais, assim como a alteração na essência ou aprimoramento para consumo, dos bens, produtos ou serviços oferecidos pela cooperativa, ou ainda, a natureza aleatória dos contratos firmados pela sociedade, desde que decorrentes de seu objeto social e praticados em proveito de seus associados, não desconstituem o ato cooperativo.

CAPÍTULO II

DO REGIME TRIBUTÁRIO PRÓPRIO DAS COOPERATIVAS

Seção I

Do ato cooperativo e sua tributação

Art. 4º O ato cooperativo é o negócio jurídico decorrente do objeto social, praticado por cooperativa de qualquer grau, em proveito de seus associados, caracterizado nas seguintes modalidades:

I – nas cooperativas de venda em comum, a disponibilização de bens, produtos ou serviços dos associados internamente ou no mercado, em consonância com o objeto social;

II – nas cooperativas de compra em comum, a aquisição de bens, produtos ou serviços pelos associados.

III – nas cooperativas que operam produtos e serviços no mercado financeiro, sob autorização e fiscalização do Banco Central do Brasil, toda a relação financeira mantida em proveito ou com a

finalidade de administrar os recursos dos associados por meio da utilização de produtos ou serviços do Sistema Financeiro Nacional;

IV – nas relações praticadas entre as cooperativas singulares e as centrais, federações e confederações entre si, quando associadas;

§ 1º . Os atos descritos no caput, incisos e nas demais operações abrangidas pelo ato cooperativo, descritas nos artigos 7º e seguintes não caracterizam operação de mercado nem contrato de compra e venda de bem, produto ou serviço e não implicam para a sociedade cooperativa receita, faturamento, renda, lucro ou qualquer outra vantagem patrimonial.

§ 2º . Os atos que não se enquadrarem no conceito de ato cooperativo descrito no caput, incisos e nas demais operações abrangidas pelo ato cooperativo descritas nos artigos 7º e seguintes serão considerados atos não cooperativos e sobre os mesmos incidirão todas as incidências tributáveis possíveis, respeitada as características fiscais e tributárias da atividade econômica na qual se insere a cooperativa.

Art. 5º. Na prática do ato cooperativo, a tributação incidirá sobre a pessoa física ou jurídica associada à cooperativa, quando verificada a hipótese de incidência do respectivo tributo na pessoa do associado.

Art. 6º. A tributação da pessoa associada à cooperativa não poderá ser mais onerosa que a do empresário, no caso de associado pessoa física, ou que a da sociedade empresária, no caso de associado pessoa jurídica, na prática de negócio com o mesmo objeto, bens ou serviços oferecidos por uma cooperativa.

Seção II

Das demais operações abrangidas pelo ato cooperativo

Art. 7º A transmissão de bens imóveis que seja objeto de atos cooperativos será considerada como um fato gerador único.

Art. 8º As operações necessárias para o ato cooperativo, inclusive a venda de ativo da cooperativa e os negócios jurídicos praticados pela sociedade cooperativa com outras entidades do mercado, visando à consecução do ato cooperativo e a proteção do produto do cooperado, equiparam-se para fins desta lei, no conceito de ato cooperativo e as demais operações abrangidas

pelo ato cooperativo descritas nesta seção serão classificadas como tal, sendo vedada qualquer distinção, em função de seu objeto ou da agregação de valor que a atividade da sociedade cooperativa promova a dos seus associados.

Art. 9º Não perde imunidade ou isenção tributária, a pessoa física ou jurídica associada, cujos bens ou serviços sejam exportados pela sua cooperativa ou por empresas exportadoras, ou ainda, por operações denominadas “trading”.

Art. 10. As sociedades cooperativas quando da prática de atos cooperativos não sofrerão qualquer tipo de retenção ou antecipação tributária em suas notas, faturas ou recibos.

CAPÍTULO III DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 11. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Sala da Comissão,

, Presidente

, Relator