

# COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO E JUSTIÇA E CIDADANIA

## PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 271, DE 2005 (Apensados PLPs nºs 62/2007, 198/2007 e 386/2008)

Dispõe sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

**Autor:** Deputado LUIZ CARLOS HAULY

**Relator:** Deputado VILSON COVATTI

### I - RELATÓRIO

O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 271/2005, de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, estabelece as normas gerais que regem o tratamento tributário aplicável ao ato cooperativo, no que se refere à esfera federal.

Em síntese, dispõe que os atos cooperativos praticados entre a sociedade cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si quando associadas, não estão sujeitos à incidência de tributos e contribuições, desoneração que alcança inclusive: a disponibilidade da renda resultante dos atos cooperativos; a receita deles correlata; as saídas de mercadorias ou produtos entre o cooperativado e sua cooperativa ou entre cooperativas; o fornecimento de produtos e bens, inclusive imobiliários, aos associados; as operações financeiras; e a devolução de sobras aos associados. Também não está sujeito à tributação o patrimônio das cooperativas.

Ao principal vieram apensados os PLPs nºs 62/2007, 198/2007 e 386/2008.

O PLP nº 62/2007, de autoria do Deputado Leonardo Quintão, é idêntico ao PL principal.

O PLP nº 198/2007, de autoria do Deputado Zonta, amplia a definição de ato cooperativo para acolher, além dos praticados entre as cooperativas e seus sócios e dos praticados entre cooperativas, os atos externos, quando vinculados às atividades dos sócios ou realizados por conta destes, em cumprimento do objeto social da cooperativa. Ademais, estabelece que os atos entre cooperativa e cooperados não se constituem em operações de mercado, nem contratos de compra e venda. Descaracteriza, ainda, os negócios de mercado realizados pela cooperativa sob responsabilidade de ou por conta de seus sócios como prestação de serviços a terceiros, receita, faturamento ou qualquer vantagem patrimonial.

Além da ampliação do escopo do ato cooperativo, o PLP determina que a tributação correspondente será realizada na pessoa, física ou jurídica, do sócio, no limite da obrigação tributária que seria devida se o ato não fosse praticado por intermédio da cooperativa, fixando como teto a carga incidente sobre o empresário que efetuasse negócio com o mesmo objetivo, produto ou serviço.

Além disso, estabelece as regras que se seguem. Os atos cooperativos somente poderiam ser equiparados aos atos de mercado para fins de gozo de benefício fiscal. As sobras do exercício não se constituiriam como rendimentos ou receitas para o sócio. As alterações na essência dos produtos ou a natureza aleatória dos contratos das cooperativas não desnaturariam o ato cooperativo. Nos tributos cobrados sob regime de não cumulatividade, as operações do sócio seriam equiparadas às das cooperativas, para fins de aproveitamento do crédito sobre a operação. Seria vedada a aplicação de regime de retenção na fonte sobre pagamentos a cooperativas. O sócio poderia compensar crédito da cooperativa no pagamento de tributo próprio, quando administrado pelo mesmo órgão de receita, na proporção da sua participação nas operações da cooperativa.

O PLP nº 386/2008, de autoria do Poder Executivo, define o ato cooperativo como o negócio jurídico em proveito do cooperado, pessoa física ou jurídica, realizado entre a cooperativa e seus cooperados, entre a cooperativa e a central a que está afiliada, entre a cooperativa e a confederação a que sua central está afiliada e entre a central e a confederação

a que está afiliada. Exclui expressamente desse conceito o negócio jurídico praticado pela cooperativa quando o beneficiário jurídico, econômico ou financeiro for a própria cooperativa ou pessoa não cooperada.

Segundo o referido PLP, o tratamento tributário dado ao ato cooperativo não pode ser mais gravoso ao cooperado do que seria se a atividade ou negócio fosse realizado por conta própria sem a interveniência da cooperativa. O ato cooperativo está isento do pagamento dos seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; e Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos", a qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição – ITBI. Permanecem sujeitos à tributação, nos termos aplicáveis às demais pessoas jurídicas, as operações realizadas pela cooperativa na condição de contribuinte e as receitas e resultados decorrentes dos atos não-cooperativos. Além disso, as sociedades cooperativas de consumo cujo objeto seja a compra e fornecimento de bens aos consumidores sujeitam-se à tributação de acordo com as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas, excetuadas as cooperativas de venda de bens em comum. Os cooperados, por sua vez, estão sujeitos à incidência de tributos sobre os valores pagos, creditados ou capitalizados pela cooperativa em razão do ato cooperativo.

A Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio – CDEIC aprovou, nos termos do parecer apresentado pelo Deputado Dr. Ubiali, os PLPs nos 271/2005, 198/2007 e 386/2008, na forma de Substitutivo a seguir descrito, e rejeitou o PLP nº 62/2007.

O referido Substitutivo veda a desclassificação ou descon sideração do regime societário da cooperativa e dos atos cooperativos, para fins fiscais, ou sua equiparação a sociedade empresária com o mesmo intuito. Também não descaracteriza o ato cooperativo o aprimoramento dos produtos, bens ou serviços oferecidos pela cooperativa ou o caráter aleatório dos seus contratos. A proposição define o ato cooperativo como o negócio jurídico realizado em proveito do cooperado, nas seguintes modalidades: nas cooperativas de venda em comum, a disponibilização, interna ou no mercado,

do produto, bem ou serviço; nas cooperativas de compra em comum, a aquisição do produto, bem ou serviço; nas cooperativas financeiras, toda relação financeira mantida em proveito do associado ou com a finalidade de administrar os seus recursos; as relação entre cooperativas singulares e as centrais, federação e confederações, entre si. Estende o conceito de ato cooperativo às operações necessárias à sua consecução, inclusive a venda de ativos da cooperativa e negócios realizados com entidades de mercado.

Os atos cooperativos, segundo o Substitutivo, não se constituem em operações de mercado, nem contratos de compra e venda e não implicam para a cooperativa receita, faturamento, renda, lucro ou outra vantagem patrimonial. Os atos não-cooperativos submetem-se normalmente à tributação, respeitadas as características fiscais e tributárias da atividade econômica desempenhada pela cooperativa. Os associados, pessoas físicas ou jurídicas, são tributados quando na prática do ato cooperativo for verificada a hipótese de incidência do respectivo tributo, sendo vedada tributação mais onerosa do que a suportada por um empresário que praticasse o mesmo negócio. Quanto à transmissão de bens imóveis relacionada a ato cooperativo, é considerada a ocorrência de um único fato gerador. Em relação à exportação, fica garantida a imunidade ou isenção à operação, ainda realizada por intermédio da cooperativa ou *trading companies*. Fica vedado qualquer tipo de retenção ou de antecipação tributária em relação a atos cooperativos realizados pela cooperativa.

Além da CDEIC e desta Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania – CCJC, a matéria foi distribuída à Comissão de Finanças e Tributação – CFT. As proposições tramitam em regime de urgência (art. 155 do Regimento Interno).

É o relatório.

## **II- VOTO DO RELATOR**

De acordo com o Regimento Interno, é da competência da CCJC pronunciar-se quanto aos aspectos da constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa da matéria.

Estão atendidos os requisitos constitucionais formais: trata-se de matéria da competência legislativa da União (art. 22, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB-88), sujeita à disciplina do Congresso Nacional, com sanção do Presidente da República (art. 48, CRFB-88). Legítima, ainda, a iniciativa parlamentar das proposições apresentadas, nos termos do art. 61 do Texto Constitucional.

As proposições não se encontram eivadas de vícios de juridicidade, acomodando-se perfeitamente ao ordenamento jurídico brasileiro, caso aprovadas pelo Parlamento.

No que tange à técnica legislativa, as proposições amoldam-se adequadamente à Lei Complementar nº 95/98, com a redação da Lei Complementar nº 107/01.

Portanto, nos limites regimentais estabelecidos pelo art. 54 do Regimento Interno, não há motivos para que se excluam do processo legislativo os PLPs nºs 271/2005, 198/2007 e 386/2008 e o Substitutivo proposto pela CDEIC. Não há amparo regimental nem mesmo para determinar a inconstitucionalidade, injuridicidade ou má técnica legislativa do PLP nº 62/2007, embora idêntico ao PLP nº 271/2005. Sua eventual prejudicialidade somente poderia ser decretada após a aprovação definitiva do PLP nº 271/2005, o que evidentemente não ocorreu até a presente data.

Dessa forma, as proposições devem seguir no processo legislativo, cabendo, porém, antes de concluir o voto, ressaltar alguns pontos da matéria com o objetivo enriquecer o debate nesta Casa, até porque a tramitação em regime de urgência colocou esta CCJC na posição inusual de proferir seu parecer antes da apreciação do assunto por todas as comissões de mérito, em especial pela CFT.

De fato, o art. 146, III, “c” da CRFB-88 ainda não foi regulamentado e vem sendo objeto de intenso debate da doutrina e de renhida disputa nos tribunais. Mas o fato é que não há balizas objetivas que permitam determinar de forma inquestionável a intenção do Constituinte Originário ao remeter à lei complementar a atribuição de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [o] adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

A doutrina de forma quase unânime entende que o termo “tratamento adequado” tem praticamente o mesmo significado do “tratamento diferenciado e favorecido” que o Constituinte Derivado (Emenda Constitucional

nº 42/2003) concedeu às microempresas e empresas de pequeno porte, ao inserir a alínea “d” no inciso III do mesmo art. 146 da CRFB-88.

Também há consenso na doutrina de que, uma vez definido o ato cooperativo, fica estabelecido automaticamente um caso de não incidência dos tributos federais, estaduais e municipais. Quando, após a promulgação e vigência da nova Constituição de 1988, a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 foi recepcionada como lei complementar, os atos cooperativos nela definidos escaparam da tributação que seria aplicável aos mesmos atos caso realizados pelos empreendimentos com fins mercantis.

Transcrevemos art. 79 da referida Lei:

Art. 79. 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.

Parágrafo único. O ato cooperativo **não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.** (g.n.)

Por não se tratar de operação de mercado nem contrato de compra e venda, e por a cooperativa não almejar lucros na relação com seus associados, não é lícito cobrar IRPJ, IPI, ICMS e ISS, apenas para ficar nos principais impostos cobrados no Brasil, compreendendo, sim, os de competência estadual e municipal. Não se aplica no caso a vedação prevista no art. 151, III, da CRFB-88:

Art. 151. É **vedado** à União:

(...)

III - instituir **isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.** (g.n.)

Assim, não se trata de isenção, mas de não incidência dos tributos sobre o ato cooperativo, pelo que uma primeira crítica aos projetos em análise diz respeito à terminologia adotada no *caput* art. 5º do PLP nº 386/2008, onde se afirma que o ato cooperativo “está isento” dos tributos mencionados nos seus incisos. Porém, essa atecnia não pode ser considerada uma inconstitucionalidade, passível de repúdio de todo o projeto por esta CCJC.

Na realidade, em Direito Tributário o *nomen juris* não importa e seria um excesso desta Comissão o afastamento terminativo do PLP nº 386/2008 pelo uso de terminologia imprecisa.

De toda forma, fica, aqui, o registro para avaliação da CFT, Comissão regimentalmente competente para readequar a redação do referido dispositivo.

Aliás, na relação de tributos contida nos incisos I a V do art. 5º do referido PLP não estão alguns impostos muito importantes, como, por exemplo, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, incidência que importa muito às chamadas cooperativas de crédito. O referido PLP silenciou ainda sobre a forma de cobrança do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, igualmente importante para as cooperativas de transporte, em especial as de rádio-taxi. Também não estão mencionadas contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta, como a contribuição para o Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Nesse ponto elogie-se o Substitutivo da CDEIC que definiu o ato cooperativo, descaracterizando-o como operação de mercado, compra e venda de produto ou serviço, e, portanto, não implicando para a cooperativa receita, faturamento, lucro ou qualquer outra vantagem patrimonial. Com isso, evitou elencar nominalmente os tributos dispensados de recolhimento, deixando essa tarefa a cargo dos aplicadores da futura lei complementar e da evolução da doutrina e da jurisprudência sobre a matéria, acolhendo inclusive os tributos a serem criados após a publicação da lei complementar.

Ainda nesse tópico, ressaltamos a opção feita nos PLPs nº 271/2005 e 62/2007 em estabelecer o tratamento tributário para o ato cooperativo com alcance apenas para os tributos federais, como previsto no art. 1º de ambas as proposições. *Data venia maxima* não nos parece um bom caminho.

Como não houve revogação dos dispositivos que tratam do assunto na Lei nº 5.764, de 1971, as técnicas de hermenêutica nos levam a crer que a definição do ato cooperativo seria uma para os tributos federais, dada pela nova lei complementar, e outra para os tributos estaduais e municipais, com base nos dispositivos atualmente em vigor.

É claro que não nos cumpre evitar tal inconveniência no âmbito desta CCJC, pois nossa análise deve cingir-se a eventual inconstitucionalidade ou injuridicidade da proposição, o que não nos parece ser o caso. Mas fica um registro para a análise da CFT sobre o assunto.

Por fim, merece ser destacada a abrangência com que a lei complementar venha a definir o que é ato cooperativo. Ela deve buscar um delicado equilíbrio: abranger todos os atos essencialmente praticados entre cooperado e cooperativa, mas não pode transpassar tais limites.

Se ficar aquém, o legislador complementar não estará de fato concretizando o desejo do Constituinte em incentivar o modelo cooperativo. Se for além, estará estabelecendo, aí sim, isenções indevidas, pois estas são concedidas pelo ente federativo competente por lei ordinária (art. 150, § 6º, CRFB-88) ou, no caso do ICMS, por deliberação dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB-88), nos termos da lei complementar que criou o Confaz (Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975).

No que cumpre a esta CCJC analisar, não constatamos faltas ou excessos evidentes nas proposições em debate. Todavia, certos dispositivos dos PLPs em avaliação estabelecem situações limites. Enumeramos as seguintes:

- o art. 2º do PLP nº 198/2007, que acolhe como ato cooperativo “os atos externos, quando vinculados às atividades dos sócios e por conta destes, em cumprimento ao objeto social e a finalidade da sociedade cooperativa”;
- o parágrafo único do art. 5º do PLP nº 198/2007 e o art. 8º do Substitutivo da CDEIC, que confere o mesmo tratamento tributário dado na lei ao ato cooperativo às “operações necessárias para o ato cooperativo, inclusive a venda de ativo da cooperativa, bem como seus resultados de exercício”.

Em ambos os casos, a nosso ver, a formulação proposta pode trazer problemas jurídicos, afinal em sua essência os referidos dispositivos fazem uma equiparação das retromencionadas operações ao ato cooperativo, o que pode transbordar a autorização constitucional dada à lei complementar pelo art. 146, III, “c”, da CRFB-88.

Ou bem tais operações fazem parte do núcleo duro do ato cooperativo e estão excluídas da tributação, ou não fazem e o legislador

complementar não tem o direito de inclui-las como tal, até porque essa seria uma forma transversa de a União conceder isenção em tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, fragilizando ainda mais suas combatidas finanças, em frontal agressão ao pacto federativo.

É claro que, no caso em concreto, a delimitação do que é um ato cooperativo escapa da competência da CCJC, afinal a proposição de emendas saneadoras no âmbito desta Comissão exigiria decisões de mérito, sendo, portanto, antirregimental. A rejeição terminativa do PLP nº 198/2007 e do Substitutivo da CDEIC seria um evidente exagero e de certa forma até ilógica: as proposições somente seriam inconstitucionais se exorbitassem a definição do ato cooperativo cujos limites estão sendo construídos no curso do presente processo legislativo.

Assim, a posição que parece mais adequada é fazer os registros acima como uma forma de alerta para as análises subseqüentes da CFT e do Plenário desta Casa, onde inexoravelmente serão decididos os pontos mais polêmicos da matéria.

Registre-se, ainda, que apoiamos integralmente a regulamentação do art. 146, III, "c", da CRFB-88 e louvamos a apresentação das proposições em análise que buscam regular o adequado tratamento tributário para o ato cooperativo.

**E pelos motivos acima expostos, votamos pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa dos Projetos de Lei Complementar nº 271/2005, nº 62/2007, nº 198/2007 e nº 386/2008 e do Substitutivo apresentado na Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio.**

Sala das Sessões, em                    de                    de 2014.

Deputado VILSON COVATTI  
Relator