

A ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 22,
IV, DA LEI Nº 8.212/91

Gabriel Lacerda Troianelli

Muito embora o legislador, inclusive o tributário, devesse estimular a organização dos trabalhadores sob a forma de cooperativas, não é isso que vem ocorrendo; pelo contrário, promoveu o legislador, mesmo depois da Constituição Federal de 1988, alteração na legislação tributária extremamente nociva para as cooperativas, e, portanto, de constitucionalidade duvidosa, como se verá.

De acordo com o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.876/99, devem as empresas pagar contribuição de:

[.••]

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Até então, a tributação incidente sobre a remuneração relativa a serviços prestados por integrantes de cooperativas de trabalho era definida pela Lei Complementar nº 84/96¹ nos seguintes termos:

Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais: [...]

11 - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou

1. Revogada pelo art. 9º da Lei nº 9.786/99.

retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Como se vê, a contribuição que, sob o império da Lei Complementar n° 84/96, era devida pela cooperativa de trabalho, passou, a partir da Lei n° 9.876/99, a ter como sujeito passivo o tomador do serviço.

Mas essa está longe de ser a única distinção existente entre os dois sistemas.

Na verdade, a partir da entrada em vigor da Lei n° 9.876/99 dois fatores trouxeram grandes danos para a prestação de serviços por meio de cooperativa de trabalho.

O primeiro dele diz respeito à base de cálculo da contribuição, que, ao tempo da Lei Complementar n° 84/96 incidia sobre o total das importâncias pagas pela cooperativa aos cooperados, ou seja, a remuneração líquida dos profissionais cooperados. Já no modelo de tributação introduzido pela Lei n° 9.876/99 a base de cálculo passou a ser o total da nota fiscal de serviço, ou seja, a remuneração bruta recebida pela cooperativa, na qual se inserem, além do que será repassado aos cooperados (remuneração líquida, que era a base de cálculo prevista na Lei Complementar n° 84/96), as quantias destinadas ao custeio e manutenção da cooperativa, que incluem despesas com material de escritório, publicidade, empregados, impostos, profissionais liberais contratados, serviços de segurança, de limpeza, e todas as demais despesas em que incorrer a cooperativa de trabalho. Houve, portanto, acréscimo da base de cálculo (de receita líquida para receita bruta) na incidência da contribuição sobre a prestação de serviços mediante cooperativas de trabalho.

Em segundo, a tributação instituída pela Lei n° 9.876/99 somente se aplica às cooperativas de trabalho, não incidindo quando os serviços forem prestados por sociedade comercial prestadora de serviços. Se tomarmos como exemplo uma cooperativa de digitadores,

teríamos a seguinte situação: quando a Impugnante contratasse a cooperativa de digitadores, estaria sujeita ao pagamento da contribuição de 15% sobre o total da fatura; quando, por outro lado, contratasse empresa prestadora de serviços de digitação, não ficaria sujeita a tal incidência, o que indiscutivelmente prejudica as cooperativas de trabalho na concorrência com empresas que prestassem os mesmos serviços.

Ocorre que a Constituição Federal, no art. 146, assim dispõe:

Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

É verdade que não se pode saber, em princípio, pela mera leitura da regra acima transcrita, o que significa o “adequado tratamento” tributário ao ato cooperado, já que a adequação de um ato depende sempre da aplicação de parâmetros externos ou orientações de conduta. Portanto, assim como à prática de um ato meritório é adequado um prêmio, ao cometimento de uma infração será adequada uma sanção. Dessa forma fica a questão: o adequado tratamento tributário do ato cooperado previsto no art. 146 da Constituição seria aquele que estimulasse (prêmio) ou desestimulasse (sanção) a prática dos atos cooperados?

A resposta nos é dada por meio da interpretação sistemática da Constituição Federal, que, no art. 174, determina que:

[...]

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Além disso, a Emenda Constitucional nº 42/03 acrescentou a alínea “d” ao inciso III do art. 146, assim redigida:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195,1 e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Dessa forma, a menção ao um tratamento “diferenciado e favorecido” a ser dado às microempresas e empresas de pequeno porte imediatamente depois da regra que trata do tratamento diferenciado que deve ser dado ao ato cooperado, indica indubitavelmente que também nessa última hipótese o tratamento tributário deverá ser favorecido.

Ora, se o § 2º do art. 74 da CF é absolutamente expreso no sentido de que o cooperativismo deve ser apoiado pela lei e a alínea “d” do inciso III do art. 146, ao estabelecer tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, indica que tal também se aplique ao ato cooperado, a correta interpretação do art. 146, III, “c” só pode ser a de que o ato cooperado goze de tributação favorecida em relação aos fornecedores de bens ou serviços empresarialmente estruturados. Essa é a conclusão de Renato Lopes Becho, para quem:

[...] deve ser conjugado com o art. 174, § 2º, da Constituição Federal, que determina tratamento privilegiado e mais benéfico como instrumento de estímulo e apoio ao cooperativismo, acarretando uma conclusão de menores incidências. Essa conclusão se reforça com o acréscimo advindo da

Emenda Constitucional nº 42/2003, que ampliou o art. 146, inciso III, com a letra *d*.²

À idêntica conclusão chegou Roque Antonio Carrazza, quando afirma que:

Na verdade, dispensar adequado tratamento tributário é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quanto possível, de tributação.

Lembremos que as cooperativas provêm o atendimento às necessidades básicas dos cooperativados, que, por injunção constitucional, devem ser amparados e incentivados. Colimam, em última análise, facilitar-lhes a atuação e o desenvolvimento pessoal e profissional. [...]

O já citado art. 146, III, “c” da CF traduz o reconhecimento de que as cooperativas somente reúnem condições de sobreviver, num mercado dominado pelas empresas de grande porte (nacionais e internacionais), se receberem especial amparo. Este, em suma, é um *valor* que o Estado é obrigado a perseguir.³

Entendimento análogo foi apresentado por Reginaldo Ferreira Lima nos seguintes termos:

Entendemos que a norma contida na letra “c”, do art. 146, III, da Constituição Federal, veicula uma prescrição limitadora ao poder do legislador ordinário de tributar os fatos decorrentes da atuação em sociedade cooperativa, ou seja, dos

2. BECHO, Renato Alves. *Tributação das cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 363.
3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 760-1. Itálico no original.

atos cooperativos privativos dessa modalidade associativa, que são típicos conforme prescrito em lei.

Atentos à lição de que as normas gerais de direito tributário são as que dispõem sobre os conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, enquadrados, no entanto, a disposição da letra “c” como pertinente a esta última classe.⁴ *

Ainda que não tenha sido produzida, até o presente momento, a lei complementar geral referida no art. 146, DL, “c” da CF para dar o tratamento tributário adequado, isto é, favorecido, ao ato cooperado, tal diretriz constitucional seguramente tem o condão de inibir a produção de norma ordinária que produza o resultado oposto, qual seja, imponha tratamento tributário que desfavoreça o ato cooperado. Nesse sentido, é oportuno o magistério de Luiz Roberto Barroso:

As normas constitucionais programáticas, dirigidas que são aos órgãos estatais, hão de informar, desde o seu surgimento, a atuação do Legislativo, ao editar leis, bem como a da Administração e do Judiciário ao aplicá-las, de ofício ou contenciosamente. Desviando-se os atos de quaisquer dos Poderes da diretriz lançada pelo comando legislativo superior, viciam-se por inconstitucionalidade, pronunciável pela instância competente.

Segundo proclama abalizada doutrina, delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo “negativo” de exigir do Poder Público

4. LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 65.

que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames. Em verdade, as normas programáticas não se confundem, por sua estrutura e projeção no ordenamento, com as normas definidoras de direitos. Elas não prescrevem, detalhadamente, uma conduta exigível, vale dizer: não existe, tecnicamente, um dever jurídico que corresponda a um direito subjetivo. Mas, indiretamente, como efeito, por assim dizer, atípico [...], elas invalidam determinados comportamentos que lhe sejam antagônicos. Nesse sentido, é possível dizer-se que existe um dever de abstenção, ao qual corresponde um direito subjetivo de exigi-la.

Objetivamente, desde o início da sua vigência, geram as normas programáticas os seguintes efeitos imediatos:

- a) revogam os atos normativos anteriores que disponham em sentido colidente com o princípio que substanciam;
- b) carregam um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, se com elas incompatíveis.

Ao ângulo subjetivo, as regras em apreço conferem ao administrado, de imediato, direito a:

- a) opor-se judicialmente ao cumprimento de regras ou à sujeição a atos que o atinjam, se forem contrários ao sentido do preceptivo constitucional;
- b) obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontadas por estas normas, sempre que estejam em pauta os interesses constitucionais por ela protegidos.⁵

De forma mais sintética, também concluiu Maria Helena Diniz que as normas programáticas:

5. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 112-3.

Têm eficácia jurídica porque: a) impedem que o legislador comum edite normas em sentido oposto ao direito assegurado pelo constituinte, antes mesmo da possível legislação integrativa que lhes dá plena aplicabilidade, condicionando assim a futura legislação com a consequência de ser inconstitucional; b) impõem um dever político ao órgão com competência normativa; c) informam a concepção estatal ao indicar suas finalidades sociais e os valores objetivados pela sociedade; d) condicionam a atividade discricionária da administração e do Judiciário; e) servem de diretrizes teleológicas para interpretação e aplicação jurídica (subsunção, integração e correção) f) estabelecem direitos subjetivos por impedirem comportamentos antagônicos a elas.⁶

Vê-se, portanto, que a Lei n° 9.876/99, quando pretendeu revogar o inciso II do art. 1º da Lei Complementar n° 84/96 - que dava quanto à contribuição previdenciária um adequado tratamento ao ato cooperado - deu tratamento tributário inadequado ao ato cooperado, ofendendo, portanto, o art. 146, III, “c” da CF.

Ainda que a Lei Complementar n° 84/96 não desse tratamento absolutamente adequado ao ato cooperado, era seguramente mais adequado do que aquele dado pelo inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212/91, não podendo este, licitamente, ter substituído a disciplina anterior ante a orientação constitucional acima mencionada.

Por tal motivo, é ilegítima a contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n° 8.212/91, introduzido pela Lei n° 9.876/99.

6. DINIZ, Maria Helena. *Normas constitucionais e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva, p. 103-4.