

**MARIANE ANTUNES MOTERANI**

**A NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRABALHO**

Programa de Pós Graduação em Direito Tributário.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SÃO PAULO  
2011

MARIANE ANTUNES MOTERANI

**A NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRABALHO**

Monografia submetida no curso de Ciências Jurídicas  
no Programa de Pós Graduação/Especialização em  
Direito Tributário, sob orientação do Professor Júlio  
César Pereira.

SÃO PAULO  
2011

MARIANE ANTUNES MOTERANI

**A NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRABALHO**

Esta Monografia foi julgada adequada para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

---

Coordenador

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

2º examinador

---

3º examinador

## RESUMO

ANTUNES MOTERANI, Mariane. **A Não Incidência de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre as Cooperativas de Trabalho**. São Paulo. Ciências Jurídicas em Especialização em Direito Tributário, 2011.

As cooperativas consistem em sociedades que tem como finalidade aproximar seus cooperativados ao mercado de trabalho, atuando na defesa econômica social dos profissionais. Nesse diapasão, o principal objetivo desta Monografia pretende demonstrar a impossibilidade do ato cooperativo, nas cooperativas de trabalho, sofrer incidência tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN. Posto que, este não preenche os requisitos da hipótese de incidência prevista na lei, uma vez não ser a cooperativa de trabalho quem presta o serviço a terceiros (tomador de serviço), mas sim, o associado desta cooperativa, bem como, por serem os serviços por ela prestados ao associado, sem finalidade lucrativa, impossibilitando assim a incidência do tributo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Cooperativas de Trabalho, Ato Cooperativo, não incidência, serviço, ISSQN.

*Aos meus pais, Nivaldo e Sonia, meus melhores amigos, que estão presente, e me ajudando em cada segundo da minha vida. Que eu possa dar orgulho e felicidade.*

*Aos meus avós, Waldomiro e Daria que Deus me permita muitos anos da doce presença deles ao meu lado, e João e Alice que nos seja permitido um reencontro.*

*Ao meu irmão Douglas, que toda a vitória venha em dobro para você.*

*Ao meu noivo Rodrigo, por estar ao meu lado, me apoiando a cada momento com dedicação e amor. Que eu possa estar eternamente ao seu lado.*

*Ao professor Júlio Cesar Pereira, que tive a honra de ter aula com este ilustre professor em meu último módulo, que sempre com muita dedicação e atenção me proporcionou a orientação e a segurança para a conclusão desse trabalho.*

*À Deus que a razão de tudo o que tenho, que só tenho o que agradecer por me dar o prazer e a honra de estar ao lado dessas pessoas maravilhosas que sem elas não seria nada.*

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

### CAPÍTULO I

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS COOPERATIVAS .....	09
1.1. Origem Histórica das Cooperativas .....	09
1.2. Cooperativismo no Brasil .....	10
1.3. As Cooperativas na Constituição Federal de 1988 .....	11

### CAPÍTULO II

O COOPERATIVISMO .....	12
2.1. Conceito e Objetivo das Sociedades Cooperativas .....	12
2.2. Princípios do Cooperativismo .....	13
2.3. Classificação das Cooperativas .....	15
2.4. Diferenças de Sociedades Cooperativas e Sociedades Mercantis .....	16

### CAPÍTULO III

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN .....	18
3.1. Imposto sobre Serviço e sua Competência .....	18
3.2. Função .....	18
3.3. Fato Gerador (Critério Material) .....	19
3.4. Sujeito Passivo (Critério Subjetivo) .....	20
3.5. Critério Quantitativo .....	22

## **CAPÍTULO IV**

DO ATO COOPERATIVO E A NÃO INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRABALHO .....	24
4.1. Regime Operacional das Cooperativas de Trabalho .....	24
4.2. Diferenças de atos cooperativos e atos não-cooperativos .....	27
4.3. Distinção entre as receitas das cooperativas e a remuneração dos cooperados .....	29
4.4. Os cooperados prestam serviços a terceiros e não as cooperativas .....	33

## **CAPÍTULO V**

DA COMPREENSÃO DO QUE VENHA A SER ATO COOPERATIVO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO .....	35
<b>CONCLUSÃO</b> .....	38
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	39

## INTRODUÇÃO

As Sociedades Cooperativas foram instituídas pela Lei nº 5.674/71, criada a fim de prestar serviços a seus associados, sem finalidade lucrativa. Possuem como objetivo principal a defesa econômico-social de seus associados facilitando-lhes o exercício profissional através do mútuo auxílio criando-lhes condições para prestação de serviços.

Assim, em uma sociedade cooperativa, os cooperados são profissionais autônomos e liberais que detêm integralmente, a titularidade dos frutos econômicos das atividades que desempenham.

O papel da cooperativa frente aos clientes cooperados é atuar como *lona manus* de seus associados, dando-lhes suporte na prestação de serviços e até mesmo facilitando a contratação dos mesmos.

Esses serviços prestados a terceiros não são praticadas pelas cooperativas, mas pelos cooperados, que são profissionais autônomos, em consonância com a legislação em vigor.

No entanto, os Municípios entendem que quando a cooperativa age, representando seus associados perante terceiros, estaria prestando serviços tributáveis a título de ISS.

Já os serviços prestados a terceiros, não associados, sofrem incidência de ISS.

Diante de tais premissas, o fim precípua desse trabalho monográfico é estudar todas as características das sociedades cooperativas de trabalho, analisando seus elementos primordiais bem como demonstrar as razões pelas quais essas sociedades cooperativistas são alcançadas pela exoneração fiscal do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, uma vez que não preenche os requisitos da hipótese de incidência prevista na lei.

Eis o estudo que ora se pretende realizar.

# CAPÍTULO I

## EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS COOPERATIVAS

### 1.1. Origem Histórica das Cooperativas

Antes de adentrar o cerne da questão, insta salientar sobre o início do Cooperativismo, que ocorreu em 1844, na cidade de Rochdale, próxima a Manchester, na Inglaterra, quando um grupo de 28 (vinte e oito) operários fundou a Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale, instalando um armazém, de maneira a ajudar mutualmente as pessoas.

Essa reunião teve a participação de 27 (vinte e sete) tecelões e 01 (um) tecelã, com a finalidade de fundar um armazém comunitário, com capital inicial de 28 (vinte e oito) libras, representando uma libra cada cooperado. Dispondo de pequenos estoques de açúcar, gordura, farinha, e outros gêneros o modesto armazém prosperou tornando-se o famoso "Armazém de Rochdale", que dez anos mais tarde já contava com mais de 1.400 cooperados. Essa atitude tornou-se exemplo de ajuda mutua e de igualdade de direitos e deveres que mesmo passados 150 anos, permanecem como o cerne desse movimento que se expandiu por todo o mundo.

O cooperativismo possui uma origem histórica muito além dos Pioneiros de Rochdale. Há relatos de trabalhos organizados análogos a cooperativas entre os astecas e incas (agricultura), babilônios e palestinos.

A idéia de cooperação, sempre esteve presente ao longo de toda evolução histórica mundial, no século IV a.C, na Babilônia, onde existia um sistema de terras arreadas, no século III a.C, na República de Platão, onde o espírito comunitário e associativo propunha o partilhamento por todos das terras, dos escravos, das crianças e até das mulheres. Em Roma, durante todo o século II a.C, proliferavam as chamadas "Escolas Cooperativas", onde eram ensinadas profissões como carpinteiros, sapateiros, ferreiros, através da ajuda mutua entre todos os seus participantes.

Em toda sua evolução o Homem é um ser social, acostumado a viver em grupos, por sua natureza e índole, e a solidariedade e a ajuda mútua, fundamentos basilares de todo o Sistema Cooperativista, sempre estiveram presentes na medida em que o Homem teve necessidade de se unir, se organizar e se tornar mais forte, para poder enfrentar e vencer todas suas dificuldades e seus inimigos comuns.

## **1.2. Cooperativismo no Brasil**

Logo após o seu descobrimento, o Brasil passou a desenvolver o espírito cooperativista com as Missões Jesuítas, que foram constituídas no sul do país a partir do século XVII.

O movimento cooperativista propriamente dito começou a ser difundido no Brasil **somente em 1847**, quando o francês Jean Maurice Faivre, sob inspiração de Fourier, fundou nos sertões do Paraná a Colônia Tereza Cristina, que apesar de sua breve historia muito contribuiu par o florescimento do ideal cooperativista no país.

A partir do século XIX, surgiram as primeiras sociedades cooperativas brasileiras que professavam de maneira consciente e regular a doutrina cooperativista, quais sejam: Cooperativa de consumo dos empregados da companhia paulista – fundada em Campinas, em 1887; Cooperativa de consumo dos funcionários da Prefeitura de Ouro Preto – fundada em Minas Gerais, em 1889; Cooperativa militar de consumo do Rio de Janeiro – fundada em 1894, na cidade do Rio de Janeiro; Cooperativa de consumo de Camaragipe – fundada em Pernambuco, em 1895; Caixa Rural de Nova Petrópolis – fundada em Nova Petrópolis, Rio Grande do Sul, em 1902.

A partir de 1932, com a promulgação do Decreto nº 22.239, houve uma grande expansão da doutrina cooperativa. E hoje, as cooperativas brasileiras são responsáveis por: 75% do trigo, 40% do açúcar, 32% do álcool, 37% da soja e 41% da cevada, produzidos no país; 43% das exportações brasileiras de lã e derivados; 52% do leite inspecionado, 25% do leite em pó integral, 42% do leite desnatado, 50% da manteiga, 35% do queijo e 40% do iogurte, produzido no Brasil; 23% da capacidade nacional de armazenamento de grãos.

Diante de toda a evolução histórica do cooperativismo no Brasil, em 16/12/1971, foi instituída a Lei nº 5.764, que definiu a Política Nacional do Cooperativismo, instituindo o regime jurídico das sociedades cooperativas, que disciplina a organização e o funcionamento das cooperativas no Brasil, contemplando os princípios doutrinários e distinguindo-as das demais sociedades.

### **1.3. As cooperativas na Constituição Federal de 1988**

O advento da Constituição Federal de 1988, inaugura a denominada “A Liberalização”, período batizado por Waldirio Bulgarelli<sup>1</sup>, que se caracteriza pela maior liberdade conferida às cooperativas, deixando de existir a exigência de autorização para o funcionamento para o funcionamento da sociedade (art. 5º, XVIII, da Constituição Federal).

Ademais, o legislador constituinte buscou apoiar e incentivar o desenvolvimento cooperativismo, dispondo o artigo 174, § 2º que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

A Constituição Federal regula ainda o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Com a vigência do texto constitucional, as normas intervencionistas presentes na Lei nº 5.764/71 foram revogadas, pois diversos artigos da Constituição Federal de 1988 referem-se às cooperativas no sentido não só de reconhece-las, mas de livrá-las das amarras do Estado e de fortalece-las, por seu princípio inovador e salutar para o crescimento individual.

---

<sup>1</sup> As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica. 2ª Edição. Rio de Janeiro. Ed. Renovar, 2000. p. 75-76.

## CAPÍTULO II

### O COOPERATIVISMO

#### 2.1. Conceito e Objetivo das Sociedades Cooperativas

Conforme anteriormente mencionado, as Sociedades Cooperativas foram instituídas pela Lei n 5.674/71, que define a sociedade cooperativa como o contrato em que as pessoas reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem finalidade lucrativa, ou seja a Sociedade Cooperativa foi criada a fim de prestar serviços a seus associados.

Segundo Maximilianus Cláudio Américo Fuhrer<sup>2</sup>, em sua obra "Resumo de Obrigações e Contrato": *"cooperativas são sociedades de pessoas, sem objetivo de lucro, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas em benefícios dos associados, tendo por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade."*

Por sua vez, João de Lima Teixeira Filho<sup>3</sup>, define as cooperativas com uma sociedade de pessoas, e não de capitais, que se obrigam reciprocamente por contrato (estatuto social) a contribuir com bens ou serviços para o exercício de determinada atividade econômica, em proveito comum dos cooperativados, sem fins lucrativos para o ente que os congrega.

A Aliança Cooperativa Internacional (ACI) no congresso de Praga (1948) assim definiu o conceito doutrinário de cooperativa: *"Será considerada como cooperativa, seja qual for sua constituição legal, toda associação de pessoas que tenha por fim a melhoria econômica e social de seus membros pela exploração de uma empresa baseada na ajuda mútua e que observe os principio de Rochdale"*.

Nesse passo, uma Cooperativa possui como objetivo principal a defesa econômica social de seus associados facilitando-lhes o exercício profissional através do mútuo auxílio criando-lhes condições para prestação de serviços.

---

<sup>2</sup> *Resumo das Obrigações (civis e comerciais)*, 17ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

<sup>3</sup> *Instituições de direito do trabalho*. 19ª Edição, São Paulo: LTr, 2000. p.456.

Atua com objetivo de aproximar seus cooperados do mercado, atuando na defesa econômico-social dos profissionais a ela associados.

Em uma sociedade cooperativa, os cooperados são profissionais autônomos e liberais que detêm integralmente, a titularidade dos frutos econômicos das atividades que desempenham.

O papel da cooperativa frente aos clientes cooperados é atuar como *lona manus* de seus associados, dando-lhes suporte na prestação de serviços e até mesmo facilitando a contratação dos mesmos.

## **2.2. Princípios do Cooperativismo**

O Congresso do Centenário da Aliança Cooperativa Internacional (ACI) em 1995, Manchester – Inglaterra, consolidou os seguintes princípios doutrinários do cooperativismo:

- *Princípio da Adesão livre e voluntária:* As Cooperativas são organizações voluntárias abertas a todas as pessoas aptas a usar seus serviços e dispostas a aceitar as responsabilidades de sócio, sem discriminação social, racial, política ou religiosa e de gênero, buscando a existência permanente da harmonia social.

O princípio da livre adesão, conhecida também como *affectio societatis*, traduz-se na intenção, na vontade do trabalhador se associar como cooperado, com o objetivo de, captação de esforços e recursos mútuos entre os cooperados, almejando fins comuns e prósperos aos cooperados.

- *Princípio do Controle democrático pelos sócios:* As cooperativas são organizações democráticas controladas por seus sócios os quais participam ativamente no estabelecimento de suas políticas e na tomada de decisões. Homens e mulheres eleitos como representantes, são responsáveis para com os sócios. Nas cooperativas singulares os sócios têm igualdade na votação (um sócio = um voto).

Todos os cooperados têm os mesmos direitos e deveres, podendo votar e serem votados de maneiras singulares, independentes do valor do capital com que tenham ingressado na cooperativa, sendo que as decisões são tomadas por maioria de votos.

- *Princípio da Participação Econômica dos Sócios:* Os sócios contribuem de forma equitativa e controlam democraticamente o capital de suas cooperativas. Parte desse capital é propriedade comum dos cooperados. Usualmente os sócios recebem juros limitados sobre o capital, como condição de sociedade. Os sócios destinam as sobras aos seguintes propósitos: desenvolvimento das cooperativas, possibilidade de formação de reservas, parte destas podendo ser indivisíveis, retorno aos sócios na proporção de suas transações com as cooperativas e apoio a outras atividades que forem aprovadas pelos sócios.

Este princípio é chamado também de "pró rata" e consagra que as sobras, porventura existentes, deveriam sempre retornar aos cooperados na proporção de suas operações com a cooperativa, ficando, então, abolido o termo "lucro" no cooperativismo, passando a apuração de resultados a ser denominada "sobras e perdas" e adotada, contabilmente, por todas as cooperativas no mundo.

- *Princípio da Autonomia e Independência:* As cooperativas são organizações autônomas para ajuda mútua controlada pelos seus membros. Este princípio preceitua que todas as cooperativas devem preservar a sua autonomia e independência em relação a qualquer governo, empresas, pessoas ou qualquer outra entidade que atenda contra a sua independência.

Todos os acordos e contratos firmados entre as cooperativas com outras organizações, incluindo instituições públicas e ao capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus associados, mantendo a autonomia da cooperativa.

- *Princípio da Educação, Treinamento e Informação:* As cooperativas proporcionam educação e treinamento para os sócios, dirigentes e eleitos administradores e funcionários, de modo a contribuir efetivamente para o seu desenvolvimento. Este princípio tem como objetivo, o engrandecimento, o crescimento do cooperativismo, não só como movimento social, mas também como filosofia econômica.

A chamada "Educação Cooperativista" difundiu a doutrina, como uma forma mais eficaz e justa de organização da sociedade. A cooperativa é talvez a única alternativa viável, para que as pessoas possam se despir, completamente, de suas individualidades, aprendendo então a atuar juntas, de maneira solidária, em qualquer grupo, ou conjunto em que cooperados se encontram reunidos.

- *Princípio da Intercooperação*: As cooperativas atendem seus sócios mais efetivamente e fortalecem o movimento cooperativo trabalhando juntas através de estruturas locais, regionais, nacionais e internacionais. A intercooperação admite dois tipos distintos, a saber: (i) Intercooperação Vertical: é o resultado da organização institucional do sistema cooperativista que une as cooperativas singulares e as suas Centrais e/ ou sua organização estadual, ou entre essas primeiras e suas respectivas Federações, ou ainda entre as Federações e sua Confederação e, finalmente, entre as Confederações e Organizações Estaduais e a representação Nacional do cooperativismo; e (ii) Intercooperação Horizontal: é o resultado da união através de convênios, intercâmbio comercial, tecnológico, ou financeiro, entre cooperativas do mesmo ramo, ou de ramos diferentes. Pode também ocorrer através da associação de um conjunto de cooperativas para a realização de um empreendimento comum.

### **2.3. Classificação das Cooperativas**

As sociedades cooperativas podem ser classificadas basicamente levando-se em conta três critérios: a organização federativa, as formas de atividades e as finalidades.

De acordo com a organização federativa, as sociedades cooperativas podem ser, conforme artigo 6º da Lei n.º 5764/71, classificadas das seguintes formas:

a) *Singulares*, formada pelo número mínimo de vinte pessoas físicas, excepcionalmente permitindo-se a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;

b) *Centrais, ou Federações de Cooperativas*, constituídas de, no mínimo, três singulares, podendo excepcionalmente admitir associados individuais, exceto quando as centrais e federais exerçam atividades de crédito (artigo 6º, §2º);

c) *Confederações*, constituídas pelo menos de três federações de cooperativas ou as cooperativas centrais, da mesma ou de diferentes modalidades.

As cooperativas podem também ser agrupadas de acordo com a forma de atividade a que se destinam, se subdividindo em: Cooperativas de Produção; Cooperativas de Consumo; Cooperativas de Crédito; Cooperativas Mistas.

#### 2.4. Diferenças de Sociedades Cooperativas e Sociedades Mercantis

A principal diferença das cooperativas em relação a outros tipos societários é sua estrutura voltada para a prestação de serviços ao atendimento e benefício de seus associados, sem finalidade lucrativa.

Nesse sentido, para se elucidar melhor as diferenças de uma sociedade cooperativa e uma sociedade mercantil, segue abaixo um quadro com suas principais diferenças. Vejamos:

<b>CONCEITOS</b>	<b>SOCIEDADES COOPERATIVAS</b>	<b>SOCIEDADES MERCANTIS</b>
<b>O que é</b>	Sociedades de pessoas com fins econômicos.	Sociedade de capital com fins lucrativos.
<b>Objetivo</b>	Prestar serviços.	Buscar o lucro.
<b>Formação de capital</b>	Quotas-partes.	Ação ou Quotas.
<b>Fator Gerador de Receitas</b>	Atividade específica.	Atividade com maior rentabilidade.
<b>Retorno das sobras líquidas</b>	Proporcional às operações realizadas pelos associados ou conforme decisão da Assembleia Geral.	Proporcional ao número de ações.
<b>Área de ação</b>	Limitada ao ramo de atividades e admissão de Cooperante.	Limitada ao ramo de atividade ou foro.

Dessa forma, verifica-se que as Cooperativas se diferenciam das Empresas Mercantis, simplesmente pelo seu ideal, as Cooperativas não visam unicamente o lucro, objetivam fins econômicos, prestando serviços e benefícios aos seus associados. E também a participação dos cooperados é democrática, todos participam e tem caráter decisivo e diretivo na Cooperativa, não há hierarquia entre os cooperados. Já na Empresa Mercantil o escopo é totalmente oposto, visam unicamente o lucro, princípio maior do capitalismo. Já a cooperativa tem uma visão mais socialista, em trabalho mútua e a divisão final dos lucros e dividendos entre os associados.

## CAPÍTULO III

### O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS

#### 3.1. Imposto Sobre Serviço e sua Competência

No atual Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal de 1988 definiu, em seu artigo 156, inciso III, que compete aos Municípios instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, ou simplesmente Imposto sobre Serviços – ISS.

O Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que competente para a cobrança do ISS seria o Município em cujo território ocorre a prestação de serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Com essa orientação jurisprudencial, a pretexto de interpretar o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/1968, vinha declarando implicitamente sua inconstitucionalidade.

A Lei Complementar nº 116/2003 manteve a regra de competência do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra. Em seu artigo 3º estabeleceu que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Na determinação de qual seja o Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância entender que considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que vem a ser utilizadas (Lei Complementar nº 116/2003, artigo 4º).

#### 3.2. Função

O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios.

Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que o ISS seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante.

Muitos municípios não o arrecadam por falta de condições administrativas.

### **3.3. Fato Gerador (Critério Material)**

O âmbito do ISS, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em Lei Complementar da União. O fato geral deste imposto é descrito em Lei Ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.

Em face do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais a respeito do fato geral dos impostos, entre os quais o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Segundo a Lei Complementar nº 116/2003, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador (artigo 1º).

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Mello<sup>4</sup> disciplina: *“o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”*.

É que dispõe o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03: *“O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços (...)”*.

---

<sup>4</sup> Aspectos teóricos e práticos do ISS. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31

O elemento material da regra-matriz de incidência é composto por um verbo e um complemento. No caso específico do ISS, corresponde à prestação de serviços. “Prestação” decorre do verbo (prestar) e “serviço” refere-se ao complemento.

É importante ressaltar, a critérios de curiosidade, que o ISS não incide sobre o ato jurídico de pactuação contratual, mas sobre o objeto dessa obrigação quando realizada, quando devidamente adimplida pelo contratado. “O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o facere que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador)”. Entabulado o contrato, mas, no entanto, não sendo executado, não há que se falar em hipótese de incidência, visto que o critério material da regra-matriz não foi devidamente executado. A doutrina é pacífica em afirmar que o fato gerador do ISS caracteriza-se pela efetiva prestação remunerada de serviços a terceiro, e não pelo contrato ajustado.

Além do mais, deve ser analisado o objeto do contrato, de modo a verificar o verdadeiro fato tributado. Não basta se limitar aos termos, às nomenclaturas adotadas no contrato; tem de ser analisado o fato concreto realizado no mundo fenomênico, uma vez que a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (artigo 1º, § 4º da Lei Complementar nº 116/03).

No entanto, o que precisa estar claro é que somente podem ser tributados pelo ISS os serviços constantes na Lista de Serviço anexa à Lei Complementar. Isto porque mesmo havendo posições doutrinárias divergentes, o Supremo Tribunal Federal – STF, já entendeu que referida lista tem o caráter taxativo e não exemplificativo.

### **3.6. Sujeito Passivo (Critério Subjetivo)**

Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, na hipótese específica, o Município ou o Distrito Federal.

Como sujeito passivo, na figura do contribuinte do ISS, estabelece a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que é o prestador do serviço, conforme dispõe o artigo 5º, com a seguinte redação: “Contribuinte é o prestador do serviço”.

Não se repete a antiga redação do revogado artigo 10, que era complementado pelo também revogado artigo 8º, ambos do Decreto-Lei nº 406/68, que qualificava o prestador de serviços como empresa ou profissional autônomo, quando estipulava que o imposto tinha como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante de lista anexa.

Apesar de não serem mencionadas expressamente tais qualificações, intrinsecamente elas permaneciam ligadas à figura do prestador de serviço, considerado pelo Código Civil como empresário, aquele que “exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

O prestador do serviço é o contribuinte do imposto, vez que é através dos seus atos que se realiza o fato descrito na hipótese de incidência. É impossível pensar em outra pessoa como contribuinte do imposto, **senão o prestador do serviço, que tem relação direta e pessoal com a materialidade da regra-matriz do imposto e expressa capacidade econômica para suportar o ônus tributário.**

Como prestadores de serviços, figuram a pessoa física, como profissional autônomo, e a pessoa jurídica, considerada para o Direito Civil como empresa. Profissional autônomo é a pessoa física que presta uma determinada atividade, de forma individual, sem a estrutura organizacional de uma empresa, mas economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

A legislação previdenciária conceitua o profissional autônomo como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, ou exerce, por conta própria, atividade econômica remunerada urbana, com fins lucrativos ou não (artigo 110 do Decreto nº 3.048/99).

Empresa representa uma forma de exercício de atividade. **Trata-se de uma organização de capital e trabalho para um determinado fim econômico.** Com o atual Código Civil, a atividade negocial da empresa não se caracteriza mais pela prática de atos de comércio (interposição habitual na troca, com fim de lucro), mas pelo exercício profissional de qualquer atividade econômica organizada, para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

**As entidades sem fins lucrativos não são contribuintes do imposto, uma vez que suas atividades não têm conteúdo econômico, não objetivam lucro.**

Nesse sentido, vale mencionar que as sociedades cooperativistas são sociedades de pessoas constituídas para prestar serviços aos associados. Trata-se uma pessoa jurídica de natureza simples e que tem como objetivo prestar serviços aos seus associados, mediante a cooperação de todos, visando a um fim econômico.

**Dessa forma, não há incidência do Imposto Sobre Serviços - ISS sobre os serviços prestados aos cooperados, uma vez que a materialidade da hipótese de incidência exige o lucro, o que não existe no presente caso.**

### **3.5. Critério Quantitativo**

A Constituição Federal não estabelece explicitamente uma base de cálculo do ISS; no entanto, implicitamente, estabelece parâmetros para sua fixação, que deve corresponder a uma efetiva medida da prestação do serviço.

A base de cálculo, definida por Aires Barreto<sup>5</sup>, “(...) é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, sendo a definição legal da unidade constitutiva do padrão de referência (...)”.

A regra geral da base de cálculo do ISS é o preço da prestação do serviço, com exceção daqueles especialmente destacados pela lista de serviços. A partir da premissa acima descrita, ficam fora da incidência do ISS aqueles serviços prestados sem qualquer relevância, bem como os prestados a título gratuito ou com propósito de filantropia ou caridade.

---

<sup>5</sup> Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. RT, 1987, p.39

Ainda, a base de cálculo deve necessariamente guardar uma referibilidade com as prestações de serviços de qualquer natureza. Noutros falares, a base de cálculo deve mensurar o fato “prestar serviço”, confirmando, assim, hipótese de incidência possível do ISS, traçada na Carta Constitucional. Pode-se, portanto, dizer que, embora por via reflexa (mas, nem por isso, de modo menos cogente), a Constituição indica a base de cálculo possível do ISS: uma medida da prestação do serviço.

No que tange à alíquota, que também integra o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, esta *“dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico”*.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup>Paulo de Barros Carvalho. Op. cit. p. 333.

## CAPÍTULO IV

### DO ATO COOPERATIVO E A NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE COOPERATIVAS DE TRABALHO

#### 4.1. Regime Operacional das Cooperativas de Trabalho

As cooperativas foram definidas como sociedades constituídas para prestar serviços a seus associados, nos moldes do artigo 4º da Lei nº 5.674/71, a seguir transcrito:

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

*I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;*

*II - variabilidade do capital social representado por cotas-partes;*

*III - limitação do número de cotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;*

*IV - inaccessibilidade das cotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;*

*V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;*

*VI - quorum para o funcionamento e deliberação da assembléia geral baseado no número de associados e não no capital;*

*VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da assembléia geral;*

*VIII - indivisibilidade dos fundos de reserva e de assistência técnica educacional e social;*

*IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;*

*X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados e cooperativados;*

*XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.(…)” (sem grifo no original)*

Esses serviços são prestados sem intuito lucrativo, o que implica afirmar que a cooperativa não visa auferir vantagens econômicas sobre seus associados. Na realidade, limita-se a cobrar pelos custos de suas atividades, tendo a obrigação legal de devolver eventuais excedentes de seus próprios clientes, ou seja, aos cooperados, como se infere do artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/71, anteriormente citado.

Em tal relação, há unanimidade acerca da ausência de tributação para as cooperativas, como se infere da decisão abaixo citada.

*“ISS – Cooperativa médica sem fins lucrativos.*

*Não estão obrigados ao recolhimento do ISS as cooperativas, constituídas para prestar serviços aos seus cooperados, sem fins lucrativos. A correção monetária na repetição de indébito é calculada nos termos da Súmula nº 46 do extinto TFR. Recursos Improvidos.*

*(STJ, Resp nº 33.260/93, 1ª Turma, Relator: Min. Garcia Vieira, um. DJ de 07.06.93, p. 11.244)”*

Todavia, as cooperativas de trabalho vêm sendo mal compreendidas, no sentido de que o real alcance dos serviços prestados pela cooperativa aos seus associados, na medida em que acaba por confundir a atuação da cooperativa com a atuação de seus associados.

Nesse ínterim, vale assinalar as palavras do jurista Waldirio Bulgarelli<sup>7</sup>, que ensina serem as cooperativas verdadeiras representantes de seus associados – sendo esta a natureza dos serviços que prestam a seus cooperativos, ou seja, a representação:

*“Se se admite no Direito Comercial, o mandato sem representação, típico do mandato de comissão, em que o comissário opera em seu próprio nome, porém de acordo com as ordens e instruções de comitente, não passando afinal de um prestador de serviços de serviços, não passando afinal de um prestador de serviços, nada há de estranhável que no Direito Cooperativo opere-se a delegação pela qual a sociedade, recendo pelo contrato social, um mandato específico, opera em seu próprio nome, porém para o associado, prestando-lhe serviços naquele perfeitamente estabelecidos, que decorrem do objeto específico da cooperativa. Venda assim a cooperativa a produção do associado; compra assim, os bens de que os cooperados tanto precisam para sua profissão como para o consumo – fazendo-o em seu próprio nome, porém de acordo com as instruções destes, prestando-lhes um serviço, sem finalidade lucrativa e pagamento por eles apenas o custo.”*

---

<sup>7</sup> Waldirio Bulgarelli. Op. cit. p36.

Assim, a cooperativa de consumo representa seus associados, comprando bens de terceiros, para após, repassá-los ao preço de custo; a cooperativa de produção vende ao mercado, **enquanto mera representante**, os bens produzidos por seus associados; a cooperativa de crédito, entre outras atividades, investe os recursos de seus cooperativados, junto a instituições financeiras, aumentando o poder de barganha dos sócios cooperados junto a tais instituições; e a cooperativa de trabalho, distribui os serviços de seus associados junto ao mercado, intensificando as chances de que estes profissionais arranjem trabalho em melhores condições.

No cooperativismo não existe a figura de intermediação, que é exterminada. Com efeito, os produtos comprados no atacado, são vendidos aos cooperados, sem figura de varejista, que iria lucrar sobre seus consumidores; nos produtos vendidos pela cooperativa de produção, os associados conseguem vender ao mercado diretamente, sem a existência de uma empresa que iria comprar a um preço menor e lucrar sobre os consumidores; e na cooperativa de trabalho, o profissional, de forma autônoma, realiza serviços, sem que seja explorado por uma empresa, que fatalmente viria pagar um salário reduzido e lucrar com a mais valia do serviço vendido.

Não há que se confundir, portanto, as atividades da cooperativa - agente que representa seus associados frente ao mercado – com as atividades desempenhadas por estes profissionais, que foram distribuídas pela sociedade ao mercado, na qualidade de representante.

Esses serviços prestados a terceiros não são praticados pelas cooperativas, mas pelos cooperados, que são profissionais autônomos, em consonância com a legislação em vigor.

Os Municípios entendem que quando a cooperativa age, representando seus associados perante terceiros, estaria prestando serviços tributáveis a título de ISS.

Porém, quando a cooperativa representa seus associados perante terceiros, **não presta o serviço ao terceiro e sim, aos seus cooperados. São os cooperados, pessoas físicas que prestam serviços tributáveis perante seus tomadores. Dessa forma, quando a cooperativa representa seus associados perante terceiros não pode ser alocada como contribuinte.**

A cooperativa atua prestando serviços de mandatária a seus associados: estes prestam serviços a terceiros, sem a presença do intermediário que antes iria lucrar sobre suas atividades.

#### **4.2. Diferenças de atos cooperativos e atos não-cooperativos**

Para o entendimento da não incidência do imposto, necessário faz-se esclarecer o que são atos cooperativos e atos não-cooperativos. O artigo 79 da Lei nº. 5.764/71 define que, “*in verbis*”:

*“(...) 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. (...)”*

No entanto, não só de atos cooperativos subsistem as cooperativas, pois em sua atuação prática vários atos não cooperativos essenciais à sua existência, sem os quais seus objetivos não seriam atingidos, podendo ser atos mercantis puros.

Em uma cooperativa de trabalho ou de produção - que agencia clientela e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo este o seu objeto social - todos os atos praticados pela cooperativa buscando negócios para os produtos ou serviços dos associados são atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada. O fato da cooperativa, emitir nota fiscal e a fatura, remetendo as mercadorias (ou executando a prestação de serviços) para terceiros, significa a concretização de seus objetivos sociais, pois quem vende é a cooperativa, quem compra é o cliente, mas quem produz são os cooperados.

Desta forma, a venda de serviços ou produtos a terceiros – ainda que não associados – por uma cooperativa de trabalho ou de produção – é um ato cooperativo em relação aos mesmos associados – por representar a cooperativa o interesse dos mesmos, previstos no objeto social.

Justifica-se tal afirmativa porque a relação com terceiros é instrumento essencial, nas cooperativas de produção ou de trabalho, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao atrair e fechar negócios com clientes.

Podemos citar como exemplos de atos cooperativos, dentre outros, os seguintes:

- (i) a entrega de produtos dos associados à cooperativa, para comercialização, bem como os repasses efetuados pela cooperativa a eles, decorrentes dessa comercialização, nas cooperativas de produção agropecuárias;
- (ii) o fornecimento de bens e mercadorias a associados, desde que vinculadas à atividade econômica do associado e que sejam objeto da cooperativa nas cooperativas de produção agropecuárias;
- (iii) as operações de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado nas cooperativas de produção agropecuárias;
- (iv) atos de cessão ou usos de casas, nas cooperativas de habitação;
- (v) fornecimento de créditos aos associados das cooperativas de crédito.

Já, com relação aos atos não-cooperativos **são aqueles que importam em operação com terceiros não associados**. Vejamos alguns exemplos, dentre outros, os seguintes:

- (i) a comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;
- (ii) de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;
- (iii) de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares;

(iv) as aplicações financeiras;

(v) a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.

#### **4.3. Distinção entre as receitas das cooperativas e a remuneração dos Cooperados**

Como corolário lógico do que foi acima explanado, infere-se que as sociedades cooperativas de trabalho não auferem receitas pelos serviços prestados por seus associados, simplesmente limitando-se repassar a remuneração por eles auferida.

Com efeito, a cooperativa na qualidade de mandatária, apenas recebe os numerários recebidos dos clientes de seus associados, repassando-lhes, contudo, sem auferir receita.

É preciso neste ponto, que se torne bem clara a distinção de receita e “entrada”. Receitas são ingressos que irão influenciar, positivamente, na variação patrimonial da pessoa jurídica. Entradas são meros ingressos que não interferem no patrimônio. Vejamos a lição de Geraldo Ataliba<sup>8</sup>, tratando de receitas públicas: “(...) *receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado.*(...)”

Na mesma linha, o nobre jurista Aires Barreto<sup>9</sup>, tratando de COFINS ensina: “(...) *A Lei deixa claro que só compõem a base de cálculo “as receitas” de qualquer espécie, independente de sua denominação contábil. Em nenhum momento, a lei cogitou alcançar simples entradas, os meros ingressos (movimento de fundo de caixa). Do gênero ingressos ou entradas, erigiu com base de cálculos as receitas. (...) As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-os. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebem, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem. (...)*”

---

<sup>8</sup> Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais 1969, pp. 25 e 26.

<sup>9</sup> A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 7, p.11.

Quando se percebe tal peculiaridade, nota-se que as cooperativas, quando agem como mandatárias de seus cooperativados, apenas recebem numerários para depois repassar a seus associados. Vejamos o que ensina Wilson Alves Polônio<sup>10</sup>: “(...) *Todas essas atividades, como dissemos resume-se em um único objetivo; o de facilitar as atividades dos cooperados. Assim é fácil concluir que, para executar sua função, no que se relaciona aos atos cooperativos, a sociedade assume a qualidade de representante daqueles. As receitas de vendas resultantes de seu faturamento, portanto, aos cooperados. Também as despesas são incorridas em nome deles e são por eles suportados. A sociedade cooperativa funciona, por assim dizer, como a filial de cada um dos cooperados. (...)*”

Portanto, as cooperativas não auferem ganhos econômicos da atuação de seus associados. Tais valores transitam temporariamente, pela contabilidade de tais sociedades, para, posteriormente, serem pagos a tais profissionais. Representam meros ingressos e não receitas. Vejamos o que ensina o Professor José Eduardo Soares de Melo<sup>11</sup>: “(...) *Entretanto, as Cooperativas constituem pessoas jurídicas de natureza meramente instrumental, apenas se prestando como viabilizadora do exercício profissional de seus associados. Devida a singularidade de sua atuação não tem faturamento uma vez que os valores que recebem pertencem exclusivamente aos cooperados, e nunca venda de mercadoria e serviços entre cooperativas e cooperados. Os valores auferidos não constituem receitas não só porque não se incluem no âmbito do faturamento, mas também porque representam meros ingressos temporários em seus patrimônios, sem acrescentar ativos ou passivos, de conformidade com os princípios da contabilidade, e que possam alterar o patrimônio líquido.(...)*” (sem grifo no original)

Aliás, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos julgamentos acerca das cooperativas vem se posicionando no sentido de que os ganhos auferidos pelos cooperados não podem ser confundidos com eventuais receitas cooperativas. Vejamos:

“(...) *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURADA. COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. MP 1.858. REVOGAÇÃO.*

1.(...)

2. *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;*

<sup>10</sup> Manual das Sociedades Cooperativas. 2ª ed. São Paulo: Atlas,1999. p. 25.

<sup>11</sup> Problemas do Direito Cooperativo, (PIS e COFINS sobre o ato cooperativo). 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p.164.

diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

3. 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.

4. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência 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.

**5. Se o ato cooperativo não implica 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 não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.**

6. A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem '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', ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88 do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87).

**7. É princípio assente na jurisprudência que: "Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro". (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime)**

**8. A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa.**

9. Incidindo a COFINS sobre o faturamento/receita bruta impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. Consectariamente, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou sob outro aspecto vernacular é a soma dos contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda não há incidência da COFINS.

10. Destarte, matéria semelhante a dos autos (relacionada às sociedades civis), vem sendo discutida pelas Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior, que, com fulcro no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei n.º 9.430/96 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços, entendimento, hodiernamente, sufragado pela Seção do Direito Público. Isto porque é direito do contribuinte ver revogada a suposta isenção pela mesma lei que o isentou, máxime quando a vontade política nela encartada revela quorum qualificado.

11. Recurso especial provido com ressalvas.

(RESP 523554/MG; RECURSO ESPECIAL 2003/0038145-1, DJ DATA:25/02/2004 PG: 00109, Primeira Turma, Ministro Relator. LUIZ FUX (...)) (sem grifos no original)

Conforme se infere do item 8 da aludida ementa, os valores referentes a bens e serviços dos cooperados distribuídos pelas cooperativas não integram seu patrimônio, razão pela qual, não podem ser tributados como receitas.

Na realidade, quando o Superior Tribunal de Justiça assim entende, está sendo coerente com a jurisprudência firmada no tocante às demais pessoas jurídicas. Com efeito, nos casos das empresas agenciadoras de mão de obra, tal Tribunal vem entendendo que os numerários pagos aos profissionais agenciados por tais sociedades não constituem receita própria da pessoa jurídica. Vejamos:

*“(…) TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.*

*1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho*

*2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".*

*3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.*

*4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada par fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.*

*5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco.*

*3. Recurso especial provido.*

*(Recurso Especial nº 411.580 – SP, Ministro Relator Luiz Fux, Primeira Turma, Data do Julgamento 08/10/2002, Data da publicação: 16/12/2002 p.253 (LEXSTJ vol. 163 p. 137 e RDDT vol. 89 p. 237))”*

Tal entendimento, vem sendo tomado para agenciadoras de empregos, que são sociedades com fins lucrativos, o que se dizer, então, das cooperativas, que não auferem lucros!

Nesse prisma, percebe-se que quando os cooperativos prestam serviços a terceiros, por intermédio das cooperativas, não há receita por parte da pessoa jurídica, mas mero ingresso, visto que tais valores pertencem, efetivamente, aos cooperados e a ele será repassado.

Assim, nos casos em que as sociedades cooperativas recebem numerários que serão repassados aos cooperativados, não deve ser imputada como contribuinte de tributos, quer pela ausência de capacidade contributiva, visto que seus associados – e não a sociedade – serão os únicos beneficiados economicamente em tais hipóteses, quer pelo fato de que a cooperativa é mera mandatária de seus associados.

#### 4.4. Os cooperados prestam serviços a terceiros e não as cooperativas

O artigo 5º da Lei nº 13.701/03 dispõe que o sujeito passivo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN serão os prestadores de serviços, conforme segue:

*“Artigo 5º Contribuinte é o prestador do serviço.”*

Pois bem, como já restou demonstrado, as cooperativas não se beneficiam economicamente, das atividades desempenhadas por seus associados. Limitam-se a exercer atividades de mandatárias destes profissionais para com o mercado.

Daí se infere que a única conclusão possível é que as cooperativas não prestam serviços economicamente tributáveis quando representam seus cooperados junto a terceiros: quem os presta são seus associados.

É preciso considerar que estes profissionais, além de se beneficiarem, dos todos numerários resultantes de suas atividades, como já demonstrado, são efetivos trabalhadores autônomos. Vejamos o que reza o artigo 90 da Lei nº 5.674/71:

*“Art. 90. Qualquer que seja o tipo de cooperativa, não existe vínculo empregatício entre ela e seus associados.”*

Tal característica de autonomia do cooperativado em relação à cooperativa é bem reforçada, no direito positivo, pela legislação previdenciária.

Com efeito, o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 9º dispõe:

*“(…) Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*

*V – como contribuinte individual:*

*i) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito, para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;*

*j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;*

*§ 15. Enquadram-se nas situações previstas nas alíneas "j" e "l" do inciso V do **caput**, entre outros:*

*IV - o trabalhador associado a cooperativa que, nessa qualidade, presta serviços a terceiros. (...)"*

Percebe-se, portanto que o cooperado é profissional autônomo, sendo indevido cogitar que trabalhe em prol da cooperativa, quando já se comprovou ser justamente o contrário, ou seja, a cooperativa que presta serviços a seus profissionais, sem intuito mercantil.

Assim, tais sociedades não podem ser classificadas como contribuinte do ISS, quando haja a prestação de serviços por parte de seus associados a terceiros, visto que a própria legislação municipal aponta que o contribuinte prestador de serviços, “*in casu*”, conforme demonstrado os prestadores de serviços são os próprios sócios cooperados.

## CAPÍTULO V

### DA COMPREENSÃO DO QUE VENHA A SER ATO COOPERATIVO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO

Os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciarem o Recurso Especial nº 819.242-PR, no caso de uma Sociedade Cooperativa Médica de Anestesiastas cujo objetivo é discutir a exigibilidade ou não do ISS sobre os atos cooperativos praticados, entenderam que “*configura-se ato cooperado o repasse de verbas recebidas dos pacientes pela cooperativa aos seus cooperados pelos serviços médicos por eles prestados, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.674/71*”.

*“As cooperativas médicas enquadram-se na categoria das cooperativas de venda em comum, pois os cooperados se organizam para, afastando os agentes intermediários, garantir melhor colocação no mercado facilitando a contratação de clientes e conseqüentemente, a prestação de serviço médico.*

*Este julgamento por em confronto interesses inconciliáveis: de um lado, a posição do fisco municipal de qualquer prestação de serviços a terceiros não-cooperados constitui atividade mercantil tributável pelo ISS. Pelo lado das cooperativas, defende-se que a prestação dos serviços é parte integrante da atividade cooperativa e não deve ser tributada por este imposto.*

**A atividade cooperativa encerra duas relações jurídicas distintas e de efeitos inconfundíveis: na primeira, que chamaremos de relação interna, a cooperativa busca melhores condições para que os cooperados exerçam sua profissão, angariando clientes, fechando contratos e dando todo o suporte administrativo necessário ao desempenho da atividade; na segunda, que denominaremos de relação externa, os cooperados prestam serviços aos clientes e usuários.**

**A interna dá-se, portanto, entre cooperativa e cooperado; já a relação externa perfaz-se entre cooperado e cliente.**

*Na primeira relação, há típico ato cooperativo, pois a cooperativa ‘presta serviços’ diretamente a seus associados, de forma gratuita e sem fins lucrativos, que abrangem: (a) a aproximação entre os cooperados e possíveis tomadores do serviço (clientes e usuários do serviço médico); (b) o aprimoramento profissional dos associados, por meio de cursos de qualificação e seminários; (c) a assistência material, moral e técnica; (d) o gerenciamento de materiais e instalações; (e) o recebimento de valores pagos pela prestação dos serviços posteriormente repassados aos cooperados com as deduções das despesas operacionais (taxa administrativa), dentre outros.*

**As cooperativas responsabilizam-se pela captação de oportunidades de trabalho para os cooperados, através de contratos que firmam com hospitais, associações de classe ou empresas. É objetivo da**

cooperativa, portanto, criar e otimizar as condições para que os associados exerçam sua profissão, nada recebendo para o exercício desse objetivo, aginda com mera mandatária dos médicos que livremente resolvem se aglutinar à sociedade.

Esse serviço de captação de clientela é irrelevante do ponto de vista tributário, pois não tem finalidade mercantil, mas visa apenas o cumprimento dos objetivos estatutários que presidiram a criação da entidade. Tratando-se de ato nitidamente cooperativo, não configura operação de mercado, nos termos do artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71.” (sem grifo no original)

Continua o Nobre Ministro Castro Meira no julgado citado acima:

*“Já a segunda relação, que se estabelece entre cooperados e clientes ou usuários, é típica atividade negocial de prestação de serviços, não obstante tenha sido intermediada pelas cooperativa.*

*Essa relação externa à cooperativa configura ato negocial, sujeitando o prestador de serviço (pessoa física) à incidência de ISS. Nesses termos os serviços médicos prestados pelos cooperados são tributados, não sobre o faturamento ou receita, mas sobre valor fixo, já que os associados da cooperativa, ao desempenharem suas profissões, não perdem a condição de profissionais de liberais, devendo incidir a regra do art. 9º, parágrafo único, do DL 406/68, de seguinte teor.”*

Dessa forma, no voto do Ministro Castro Meira, resta claro que a relação intermediação/representação dos associados feita por uma cooperativa com os seus tomadores de serviço, dentro do objeto e finalidade da sociedade, não configuram ato negocial, portanto, não devem ser tributados.

Diferente dos atos praticados pelos cooperados pois estes sim possuem caráter econômico e devem ser tributados na pessoa física (seja com o ISS, seja com o IR, ou demais contribuições sociais).

A Cooperativa presta serviço ao associado quando, ao estabelecer relação jurídica com terceiros (não-cooperados), viabiliza o funcionamento da própria cooperativa, com a locação ou aquisição de empregador para atuarem na área-meio por exemplo, tudo visando à concretização do objeto social da cooperativa.

Além disso, a venda de produtos ou mercadorias produzidas pelos cooperados ou a prestação de serviços, certamente, tem como público alvo terceiros, não associados, pois não faria sentido admitir que o produtor de leite cooperado somente vendesse seu produto a outro cooperado ou que médico atendesse apenas outro médico igualmente associado, sob pena de descaracterizar a própria sociedade.

Portanto, não se pode ignorar a natureza jurídica específica das cooperativas, que são meros instrumentos para seus sócios cooperados e não auferem receitas pelos serviços prestados por seus associados – equiparando-lhes às demais pessoas jurídicas e obrigando-lhes ao recolhimento do ISS, quando é sabido que tais sociedades não auferem receita pelos serviços prestados por seus associados – equiparando-lhes às demais pessoas jurídicas e obrigando-lhes ao recolhimento do ISS, quando é sabido que tais sociedades não auferem receita pelos serviços prestados a terceiros.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo fazer um estudo dos aspectos e peculiaridades das sociedades cooperativistas, principalmente no que tange seu regime operacional para que não haja a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Verificou-se, no decorrer deste trabalho monográfico, que as cooperativas consistem em sociedades que tem como finalidade aproximar seus cooperativados ao mercado de trabalho, atuando na defesa econômica social dos profissionais, não possuindo finalidade lucrativa.

Observou-se que, o objetivo central das cooperativas é representar seus associados frente ao mercado, com as atividades desempenhadas por estes profissionais, agindo em nome e no interesse exclusivo de seus associados, não possuindo receita, uma vez que os valores apenas transitam por seu caixa, porque, em realidade, pertencem exclusivamente aos referidos associados.

Foram analisadas ainda, que quando a cooperativa representa seus associados perante terceiros, não presta o serviço ao terceiro e sim, aos seus cooperados. São os cooperados, pessoas físicas que prestam serviços tributáveis perante seus tomadores. Dessa forma, quando a cooperativa representa seus associados perante terceiros não pode ser alocada como contribuinte.

Diante de tais assertivas, resta cristalino a impossibilidade do ato cooperativo, nas cooperativas de trabalho, sofrer incidência tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN. Posto que, este não preenche os requisitos da hipótese de incidência prevista na lei, uma vez não ser a cooperativa de trabalho quem presta o serviço a terceiros (tomador de serviço), mas sim, o associado desta cooperativa, bem como, por serem os serviços por ela prestados ao associado, sem finalidade lucrativa, impossibilitando assim a incidência do tributo.

## BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

\_\_\_\_\_. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. Revista dos Tribunais, 1987, p.39, apud MELLO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 91.

\_\_\_\_\_. **A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 7.

BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Rio de Janeiro, Livro Francisco Alves, 1908.

BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CRUZ, Paulo Sérgio Alves da. **A filosofia cooperativista e o cooperativismo no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro: Forense. Editora 2002.

FERREIRA, Irany. **Cooperativas de trabalho existência legal**. 2ª ed. São Paulo: LTR, 2002, p. 185.

FUHRER, Maximilianus Cláudio Américo. **Resumo de obrigações (civis e comerciais)**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. 2008.

MARANHÃO, DÉLIO. VIANNA, SEGALAS. TEIXEIRA, LIMA. **Instituições de direito do trabalho**. 19 ed. atual. / por Arnaldo Süsseking e João de Lima Teixeira Filho. São Paulo: LTR, 2000. P. 456

MELLO, José Eduardo Soares de. **ISS: cooperativas médicas**. Controvérsia jurisprudencial. IOB, 1/15.838.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Dialética. 2008.

\_\_\_\_\_. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Problemas do Direito Cooperativo, (PIS e COFINS sobre o ato cooperativo)**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p.164

PEREIRA, Maria Isabel. **Cooperativas de Trabalho: o impacto no setor de serviços**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

POLONIO, Wilson Alves. **Manual das Sociedades Cooperativas**. 2ªed. São Paulo: Atlas,1999.

RICCIARDI, Luiz; LEMO, Roberto Jenkins de. **Cooperativa a empresa do século XXI**. São Paulo: Ltr, 2000.

SILVA FILHO, Cicero Virgulino. **Cooperativas de trabalho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOARES DE MELLO, José Eduardo. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **Sociedades cooperativas resumo prático**. São Paulo: Juruá, 2002.

Sites:

[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)

[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)

[www.jusbrasil.com.br](http://www.jusbrasil.com.br)

[www.receita.fazenda.com.br](http://www.receita.fazenda.com.br)

[www.jusnavegandi.com.br](http://www.jusnavegandi.com.br)