

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Especialização em Direito Tributário

COGEAE

**A não-incidência do ISS ao ato cooperativo praticado pelas
sociedades cooperativas**

Ana Carolina Pereira Lima

março de 2010

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

**A não-incidência do ISS ao ato cooperativo praticado pelas
sociedades cooperativas**

Ana Carolina Pereira Lima

*Curso de Especialização em Direito Tributário
COGEAE – Coordenadoria Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão.*

março de 2010

Índice

Resumo, 1

Introdução, 2

Capítulo I – Premissas,

Item 1 - Conceito de norma jurídica, 4

Item 2 - Regra matriz de incidência tributária, 5

Item 3 - Competência constitucional tributária, 6

Capítulo II – Sociedades Cooperativas,

Item 1 – Nota histórica, 7

Item 2 - As sociedades cooperativas no Brasil, 8

Item 3 - Referências constitucionais às sociedades cooperativas, 9

Item 4 - A Lei nº 5764/71 e o Código Civil de 2002, 11

Capítulo III – ISS – Imposto sobre serviços nas Cooperativas de Trabalho

Item 1 - O ISS na Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003, 13

Item 2 - O ato cooperativo, 15

Item 3 - O ato cooperativo como hipótese de incidência do ISS, 16

Item 4 - A não-incidência do ISS ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e a Jurisprudência do STJ, 17

Conclusão, 22

Bibliografia, 23

Resumo

Através do instrumental científico da regra matriz de incidência tributária, o presente trabalho procurou demonstrar que não há incidência de ISS – imposto sobre serviço – sobre os atos cooperativos das sociedades cooperativas, em especial, as de trabalho. O estudo partiu da fixação de premissas como o conceito de norma jurídica, a regra matriz de incidência tributária e a competência tributária. Percorrendo os diplomas legais vigentes, tanto a Constituição Federal de 1988, quanto a legislação infraconstitucional das sociedades cooperativas, os fundamentos apresentados são sólidos e coerentes, corroborados pela atual posição do STJ – Superior Tribunal de Justiça, nas decisões citadas proferidas sobre o tema.

Introdução

A tributação das sociedades cooperativas é, ainda hoje, alvo de inúmeras discussões e incertezas, tanto para o Estado, sujeito ativo, quanto para essas pessoas jurídicas.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as sociedades cooperativas tiveram destaque no ordenamento máximo que também estabeleceu as condições, requisitos e limites de todo o sistema tributário.

A Lei nº 5764/71 que disciplina a Política Nacional do Cooperativismo e as sociedades cooperativas possui conceitos e ditames que foram plenamente recepcionados pela Constituição.

No entanto, no que se refere ao ato cooperativo, em especial, nas cooperativas de trabalho, municipalidades e cooperativas ainda travam longas discussões Brasil afora.

A partir da utilização do instrumental científico do Direito chamado regra matriz de incidência, das lições brilhantes do Professor Paulo de Barros Carvalho, é possível uma profunda análise do tema, a fim de investigar se, de fato e de direito, o ato cooperativo é hipótese de incidência do ISS – imposto sobre serviço, de competência dos Municípios.

O arquétipo constitucional, conjugado com a Lei nº 5764/71, através da regra matriz de incidência tributária, permitiram o percurso por todos os elementos da questão.

Se, de um lado, as municipalidades entendem que o ato cooperativo é um ato de intermediação remunerado por “taxa de administração” e, portanto, passível de tributação pelo ISS, operando os elementos da regra matriz pelo conceito legal de ato cooperativo, identifica-se, de pronto, a ausência de materialidade, já que, por definição, ato cooperativo é ato de representação e é gratuito.

Se ato cooperativo é ato de representação e é gratuito, está absolutamente comprometido o fenômeno da incidência tributária já que o ato, para ser tributado, deve gerar

riqueza, além de não se tratarem da mesma coisa ato de representação e prestação de serviços, hipótese constitucional de incidência do ISS.

O presente trabalho apresenta as premissas e fundamentos do raciocínio que levou à conclusão de que ato cooperativo não é passível de incidência de ISS.

Capítulo I – Premissas

1) Conceito de norma jurídica

Normas jurídicas, em sentido amplo, são os enunciados prescritivos, as proposições jurídicas e os textos de lei. Em sentido estrito, as normas jurídicas são as significações atribuídas aos textos jurídicos, estruturadas na forma hipotético condicional, capaz de orientar condutas intersubjetivas.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho¹, numa síntese inicial, “norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo.”

Para o Professor Tércio Sampaio Ferraz Junior², do ponto de vista estrutural, “normas jurídicas são expressões de expectativas contrafáticas, institucionalizadas e de conteúdo generalizável.”

O conceito de norma jurídica é importante, pois é a norma jurídica que oferece o fundamento de validade de todo o sistema do Direito.

Professor Paulo de Barros Carvalho³ destaca que: “se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (*se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y*), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial da norma jurídica.”

No presente estudo, é objeto de investigação o sistema tributário constitucional frente a uma situação inerente às sociedades cooperativas, em especial, as de trabalho, na qual o ato cooperativo é alvo de muitas discussões e ambições exacionais por parte das municipalidades em todo Brasil. Por isso a relevância da fixação da premissa de que as normas jurídicas são significações que devem estar baseadas no sistema jurídico como um todo, com fundamento de validade nas interpretações coerentes com o direito posto.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p.8

²FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008, p.88

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p.9

2) Regra matriz de incidência tributária

Nas precisas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária é a síntese, de um lado, no campo da hipótese ou descritor, dos critérios material, espacial e temporal da norma jurídica e de outro, no campo do conseqüente ou prescritor, dos critérios pessoais – sujeição ativa e passiva – bem como o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

O Professor Paulo de Barros Carvalho⁴ afirma ainda que: “(. . .) a unidade da regra é que define a incidência fiscal, na harmonia do seu equilíbrio interno.”

Na hipótese de incidência, estão os critérios destinados a identificar o fato que revele capacidade contributiva.

No conseqüente tributário, estão os critérios para construção da relação jurídica tributária (obrigação tributária).

A utilização do instrumental formal da regra matriz de incidência tributária tem colaborado com a pesquisa científica, profunda e segura para identificação dos fenômenos de incidência tributária.

Este instrumental proporciona a análise coerente da conjugação (ou não) dos elementos que compõem a tributação, considerando, num só plano, diversos diplomas jurídicos do ordenamento tributário.

Partindo da estrutura constitucional tributária que define as condições, requisitos e limites ao poder de tributar do Estado, é possível o percurso pelos elementos fundamentais de cada espécie de exação, de forma contínua, conjugada e coerente.

3) Competência tributária

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p.375

A Constituição Federal de 1988 chamou para si as normas fundamentais de todo o sistema tributário nacional.

Nas várias normas prescritas, destacam-se as definições das competências tributárias que, em síntese, são as permissões constitucionais às pessoas políticas para expedição de normas tributárias para as exações que lhe são próprias.

As normas que integram esta competência constitucional outorgada são aquelas que tratam desde o fenômeno da incidência até aquelas que contemplam deveres instrumentais ou a organização da arrecadação.

A doutrina aponta características fundamentais da competência tributária que, no sábio dizer do Professor Roque Antônio Carraza⁵, são: a privacidade, a indelegabilidade, a incaducabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a facultatividade do exercício.

A pessoa política encontra na Constituição não só o arquétipo de cada espécie tributária, bem como os princípios e os limites ao poder de tributar.

A diversidade de eventos e atividades que tomou conta dos tempos atuais também incide implacavelmente sobre a realidade fiscal.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária deve basear sua conduta entre dois valores constitucionais fundamentais: o dever de arrecadar e o direito do contribuinte de ser corretamente tributado.

As sociedades cooperativas enfrentam problemas na ordem fiscal desde sempre, em situações que participam os três entes federados brasileiros.

Neste estudo, as atenções de dirigem aos Municípios, competentes para expedição de normas e arrecadação do ISS.

A semelhança, apenas aparente, entre a prestação de serviços e as atividades das sociedades cooperativas, com destaque para as cooperativas de trabalho, desenvolvidas pela

⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 339

cooperativa em prol de seus cooperados, tem gerado inúmeras discussões e o embate não parece definido.

É por isso que neste trabalho enfatiza-se a competência tributária, elemento fundamental para o alcance do resultado pretendido, qual seja, de que o ato cooperativo não constitui hipótese de incidência do ISS.

Capítulo II – Sociedades Cooperativas

1) Nota histórica

As primeiras sociedades cooperativas surgiram na Inglaterra, em 1843. A indústria de flanela estava em plena ascensão, proporcionando muito trabalho nas mais importantes fábricas de Rochdale, no distrito de Lancashire. Em meio a uma frustração de aumento salarial, os operários da localidade desenvolveram uma atividade independente instalando, em 1844, um armazém social que evoluiu para a Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale⁶.

Destacam-se os princípios a que estes tecelões se submeteram, que formam a base do cooperativismo até os dias atuais:

- a) supriram as necessidades deixadas pelo desemprego;
- b) financiaram os próprios membros com a poupança deles;
- c) abriam a loja apenas duas noites por semana;
- d) em 50 anos possuíam 12.000 membros e negócios anuais à ordem de 1.500.000 libras;
- e) tinham sucesso porque lucravam com os erros das outras pessoas;
- f) eram política e religiosamente neutros;
- g) cobravam preços correntes para evitar guerra de preços;

⁶ HOLYOAKE, George Jacob. *Os 28 tecelões de Rochdale*. 4ª edição, Porto Alegre: WS, 2001, p. 21.

- h) insistiam nos negócios em dinheiro;
- i) controlavam uma diretoria eleita pelos membros;
- j) cada membro tinha um voto nas eleições;
- l) o capital móvel dos membros era remunerado com 5%;
- m) investia-se na educação dos membros e de terceiros;
- n) adotavam o sistema capitalista.

2) As sociedades cooperativas no Brasil, conceito e natureza jurídica

O cooperativismo surgiu no Brasil no início do século XX e a primeira norma a tratar do tema foi o Decreto Legislativo 979 de 1903. Até a Constituição Federal de 1988, a matéria vinha sendo tratada em normas infraconstitucionais, em especial pela Lei 5764/71. A Carta Magna, no entanto, tratou do cooperativismo com mais destaque.

Conforme leciona Paulo César Andrade Siqueira⁷,

“a cooperativa é a formalização de uma vontade recíproca de pessoas, físicas ou jurídicas, que, de acordo com a lei própria, através de um contrato, formalizam a constituição da sociedade, definindo, além dos detalhes legais que se lhes são exigidos, as demais regras que irão comandar os destinos das ações dos cooperados, através de sua cooperativa. Essa sociedade há de ter como finalidade a melhoria econômica, técnica e social dos sócios, sempre através de sua cooperativa, que buscará alcançar esse fim, realizando seu objetivo social, que deve ser assemelhado às atividades dos seus sócios.”

A partir do Código Civil de 2002, há uma distinção marcante entre as sociedades e as associações, algo que no Código Civil de 1916 efetivamente não acontecia, divergindo a doutrina ora apontando diferenças entre os dois institutos ora tratando-os como similares.

As sociedades, pelo Código Civil de 2002, capítulo no qual as cooperativas hoje estão inseridas (artigos 1093 a 1096), possuem natureza de contrato pelo qual as pessoas buscam

⁷ SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Direito Cooperativo Brasileiro – Comentários à Lei 5764/71*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 33.

reciprocamente obrigar-se a contribuir entre si os resultados dos bens e serviços no exercício da atividade econômica.

As associações, pelo mesmo diploma legal, constituem-se pela união de pessoas para realização de um fim não econômico (artigos 981 e seguintes).

Em síntese, as cooperativas são sociedades de pessoas, de adesão livre e gestão democrática para consecução de objetivos comuns. Todos os custos despendidos para atingir tais fins são divididos entre os cooperados e as sobras são partilhadas entre todos. Destaca-se que a cooperativa não tem finalidade de lucro. Ela se constitui para outorgar aos cooperados vantagens diretamente repercutíveis na esfera jurídica de cada um deles, sendo os excedentes (sobras) de natureza diversa de lucros.

3) Referências constitucionais às sociedades cooperativas

A Constituição Federal de 1988 destaca uma preocupação com a transição do “individual” para o “coletivo”, como consequência da implantação do Estado Social, no qual o coletivo sobrepõe-se ao individual.

As sociedades cooperativas expressam, por sua natureza, uma valorização do social na medida em que reúnem pessoas para fomento de atividades e consecução de objetivos comuns.

Nesta base, o artigo 146, III, “c” da Constituição Federal estabelece tratamento diferenciado e mais benéfico em matéria tributária para as sociedades cooperativas:

“Artigo 146. 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.”

Questione-se se tal dispositivo é de aplicação direta ou necessita regulamentação por meio de lei complementar. No entanto, a dúvida é infundada. As normas constitucionais não podem ser interpretadas de forma independente, ou seja, a interpretação deve ser sempre sistemática, considerando o conjunto de normas existentes a respeito do tema nos planos sintático, semântico e pragmático. A norma em questão independe de lei complementar para sua plena aplicabilidade.

O artigo 146, III, “c”, deve ser interpretado dentro de um conjunto de normas constitucionais que disciplinam as associações e as cooperativas. Uma análise dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais permite o alcance ao “adequado tratamento” tributário ao “ato cooperativo”.

Um criterioso exame da matéria exige a verificação conjunta da lei que rege as cooperativas, Lei nº 5764/71, em confronto com os dispositivos constitucionais, em especial àqueles que disciplinam o ISS. Esta análise exige ainda uma profunda investigação sobre a genuína natureza das atividades desempenhadas pelas cooperativas de trabalho, objeto de estudo nos capítulos posteriores.

A Constituição Federal possui ainda as seguintes disposições acerca do Cooperativismo.

São elas:

“Artigo 5º - (. . .)

(. . .)

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

(. . .)

Artigo 21 - (. . .)

XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

(. . .)

Artigo 174 – Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

(. . .)

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

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

(. . .)

Artigo 187 - A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

(. . .)

VI - o cooperativismo;"

Percebe-se que, de forma expressa, o constituinte reconheceu a existência de um tipo especial de relação humana – a cooperação, elevando o direito cooperativo ao patamar constitucional, afastando o que era antes apenas mais um instituto de direito civil.

4) A Lei nº 5764/71 e o Código Civil de 2002

A Lei nº 5764 de 16 de dezembro de 1971, foi editada ao tempo da Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional de 1969. A validade da norma estava baseada no poder geral do Congresso Nacional que, pelos artigos 43 e 44, tinha competência pela legislatura nacional, em especial, em matéria de direito civil, de acordo com o artigo 8º, inciso XVIII, alínea “b” daquela Constituição. A atividade cooperativista não teve tratamento constitucional naquela ocasião.

Com a promulgação da Constituição Federal em 5 de outubro de 1988, de acordo com a técnica da recepção ou do reenvio, ocorre a validade expressa ou não dos diplomas normativos editados no regime anterior.

A nova ordem constitucional não só recepcionou a Lei nº 5764/71 como incorporou novos valores ao cooperativismo, conforme já mencionado.

A Lei nº 5764/71 define a Política Nacional do Cooperativismo, bem como o regime jurídico das sociedades cooperativas.

Os artigos 87, 88 e 111 da Lei nº 5764/71 dão noções sobre a tributação das cooperativas:

“Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

(...)

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.168-40, de 24 de agosto de 2001)

(...)

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

É norma constitucional que cabe à lei complementar legislar sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo.

A clássica lição de Baleeiro⁸ diz que as regras do Código Tributário Nacional só podem ser modificadas por lei complementar, aduzindo a doutrina que o Código passou a ter natureza de lei complementar, por necessitar de um procedimento da legislatura com maioria qualificada, para alterar suas disposições.

A mesma doutrina se aplica às modificações da Lei nº 5764/71 que demandam, atualmente, lei complementar para sua edição.

O Código Civil de 2002, nos artigos 1093 a 1096, possui regras que incidem sobre a atividade cooperativa, reservando este diploma legal um capítulo para as sociedades cooperativas a fim de incorporá-las ao sistema das sociedades.

A ressalva da aplicação da legislação especial é feita no primeiro artigo, o 1093, a fim de afastar a dúvida quanto à prevalência no caso de eventual conflito de normas.

Capítulo III – ISS – Imposto sobre serviços nas Cooperativas de Trabalho

1) O ISS na Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p.54

O Título VI da Constituição Federal de 1988, trata da Tributação e do Orçamento. Na definição das competências tributárias, ficou para os Municípios a competência para instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza:

“Artigo 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(. . .)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art.155, II, definidos em lei complementar;

(. . .)”

Ao atribuir esta competência tributária aos Municípios, a Constituição Federal determinou o arquétipo, a regra-matriz desta exação tributária apontando-lhe a hipótese de incidência, seu aspecto material, seu aspecto pessoal, seu aspecto espacial e seu aspecto temporal.

Na lição de Roque Antônio Carraza⁹:

“A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a *norma padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir do arquétipo constitucional.”

A incidência da norma tributária somente ocorrerá a partir de uma relação jurídica na qual o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir uma obrigação perante o sujeito ativo. Este é o fenômeno da subsunção, em que um fato deve corresponder rigorosamente à hipótese prevista na lei.

Pontes de Miranda¹⁰ já advertia:

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.440-442

¹⁰ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969*. Tomo II, São Paulo: RT, p.366.

“A regra jurídica de tributação incide sobre o suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica não incide; se não se pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a prestação e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O direito tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como os outros, na Teoria Geral do Direito.”

A Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 é o diploma legal vigente que disciplina o imposto sobre serviço, regulando a competência tributária municipal.

Na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, há uma série de atividades descritas e não há qualquer menção às sociedades cooperativas.

A princípio, o argumento óbvio é de que as sociedades cooperativas não são serviços em si, mas uma das formas societárias previstas no ordenamento jurídico pátrio.

No entanto, as fazendas municipais estão investindo em uma argumentação a fim de tributar pelo ISS as atividades desenvolvidas pelos cooperados, além, enfatiza-se, da tributação que estes já sofrem por serem, em alguns casos, profissionais liberais.

Para o adequado entendimento da questão, é necessário conhecer o conceito de ato cooperativo bem como as operações das sociedades cooperativas.

2) O ato cooperativo

As atividades das sociedades cooperativas, em especial, das cooperativas de trabalho, são complexas, pois envolvem funções de naturezas distintas.

A princípio, as sociedades cooperativas existem para servir aos cooperados já que a finalidade de sua existência é atender aos objetivos estabelecidos democraticamente pelos seus associados, que buscam, por meio delas, fomentar sua produtividade e rendimentos. Costuma-se dizer que esta é a atuação interna das cooperativas, é o chamado ato cooperativo pelo qual os organizadores e dirigentes da cooperativa, trabalhando em prol de todos os cooperados, buscam na sociedade, no mercado, trabalho para os associados.

Existem também as chamadas atividades “externas” das cooperativas, quando o objeto da sociedade é a prestação de serviços para a comunidade. Os atos aqui são praticados para terceiros que contratam a cooperativa para desenvolver determinadas tarefas. Estes atos não estão sujeitos ao tratamento jurídico-tributário dispensados às cooperativas e são tributados como quaisquer outros de sua natureza.

É, no entanto, a atividade interna a que prepondera nas cooperativas de trabalho, isto é, representar o cooperado perante o mercado e a sociedade para captação de trabalho remunerado. É este o foco do presente trabalho já que, conforme se verá o ato cooperativo não se sujeita à tributação do ISS.

3) O ato cooperativo como hipótese de incidência do ISS

O artigo 79 da Lei nº 5764/71 diz: “Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.”

Apesar da polêmica na doutrina acerca do conceito de ato cooperativo, é ele, nas palavras de Renato Lopes Becho¹¹, “o ato jurídico que cria, mantém ou extingue relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais.”

Nas cooperativas de trabalho, foco deste estudo, os atos cooperativos são aqueles “internos”, praticados por seus dirigentes e representantes a fim de captar para todos os cooperados trabalho remunerado.

Tal representação é um ato gratuito dos dirigentes da cooperativa, não incidindo aqui as chamadas “taxas de administração”. Esta situação não se confunde com eventuais cobranças que as cooperativas fazem aos seus associados a fim de cobrir os custos das atividades desenvolvidas.

¹¹ BECHO, Renato Lopes. *O imposto de Renda Pessoa Física e o Retorno das Sobras do Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 54, p.95

Sendo a representação um ato não remunerado, não é base imponible para incidência do ISS – imposto sobre serviço, ou qualquer outro.

Conclui-se, portanto, que não é o ato cooperativo hipótese de incidência tributária, já que o ato de representar o cooperado não se subsume a hipótese, o que obsta a incidência e também por ser tal ato gratuito, o que novamente impede a incidência, pela ausência de base de cálculo.

4) A não-incidência do ISS ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e a Jurisprudência do STJ

Conforme já mencionado, o arquétipo constitucional do ISS detém as condições e limites para incidência de tal exação tributária.

Noutros termos, a regra matriz de incidência tributária deve ser completa e corretamente formada a fim de legitimar a exigência fiscal.

Reiteram-se as precisas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho de que a regra matriz de incidência tributária é a síntese, de um lado, no campo da hipótese ou descritor, dos critérios material, espacial e temporal da norma jurídica e de outro, no campo do conseqüente ou prescritor, dos critérios pessoais – sujeição ativa e passiva – bem como o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

Reitera-se ainda que Paulo de Barros Carvalho¹² afirma que: “(. . .) a unidade da regra é que define a incidência fiscal, na harmonia do seu equilíbrio interno.”

Passa-se agora à detida análise dos elementos da regra matriz de incidência tributária a fim de provar neste singelo estudo, a não incidência do ISS ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Na hipótese de incidência, temos os critérios destinados a identificar o fato que revele capacidade contributiva.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p.375

No conseqüente tributário, temos os critérios para construção da relação jurídica tributária (obrigação tributária).

Reitera-se que o ato jurídico em estudo é o ato cooperativo, ou seja, na definição do artigo 79 da Lei 5764/71, “todo aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas em si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.”

Na definição de Geraldo Ataliba¹³, temos que a subsunção “é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume a hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.”

Geraldo Ataliba definiu¹⁴ ainda fato imponível “o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.”

Na tentativa de construção da regra matriz de incidência tributária do ISS de atos cooperativos, os problemas já começam na hipótese de incidência.

O critério material constitucional do ISS é prestar serviços a terceiros.

A definição legal de ato cooperativo é a prática de atos entre a cooperativa e seus cooperados, isto é, representar os cooperados.

Conclui-se, de plano, que o primeiro critério da hipótese de incidência, o material, não se constitui. Só por este argumento, a incidência tributária está afastada, não obstante os critérios espacial e temporal serem passíveis de identificação. Mas não é só.

No conseqüente tributário, temos o critério pessoal, nos sujeitos ativo e passivo. Tais critérios identificam a municipalidade como sujeito ativo e a cooperativa como sujeito passivo.

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.69

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.68

No entanto, está também no conseqüente tributário o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e alíquota. Novamente surgem problemas que impedem a identificação de tais critérios, já que o ato cooperativo é gratuito, sendo então inexistente a base de cálculo e, por conseqüência, a alíquota.

A Constituição, ao prever a possível hipótese de incidência do ISS, estabeleceu que o aspecto material deve incidir sobre “prestação de serviços de qualquer natureza”.

Marçal Justen Filho¹⁵ aponta a materialidade da hipótese de incidência do ISS com precisão: “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia.”

Embora as atividades das cooperativas em favor dos cooperados se assemelhe aparentemente a uma prestação de serviços, não se trata de.

Não é, no entanto, o que entendem as municipalidades, que enquadram a atividade desenvolvida pelas cooperativas de trabalho à hipótese de incidência do ISS por considerar o ato cooperativo como ato de intermediação, remunerada por uma “taxa de administração”.

Tal assertiva, conforme demonstrado à exaustão, não encontra embasamento sólido ou razoável.

Além de não prestarem serviços, as cooperativas de trabalho não cobram qualquer “taxa de administração” dos seus associados pela representação que deles fazem junto à sociedade para captação de trabalho remunerado.

Por ser uma sociedade de pessoas de adesão livre e de gestão democrática para alcance dos objetivos sociais, todos os custos despendidos bem como as sobras, são igualmente divididos, de acordo com o artigo 80 da Lei nº 5764/71.

As sobras, reitera-se, não se confundem com lucro, já que voltam para o cooperado na proporção de suas atividades.

Conclui-se que por ser o ato cooperativo um ato gratuito, não é passível de tributação, pelos fundamentos expostos. E é este o entendimento predominante hoje no Superior Tribunal

¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 83

de Justiça (REsp nº 875.388-SP¹⁶, REsp nº 727.091-RJ¹⁷, REsp nº 487.854-SP¹⁸ e REsp nº 254.549-CE¹⁹):

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ILEGALIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. DIREITO LOCAL. SUMULA 280 DO STF. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ATOS NÃO COOPERADOS. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

1. O ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados).
2. Deveras, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS, tendo como base de cálculo tão-somente a receita advinda da cobrança da taxa de administração. Isto porque a receita tributável não abrange os valores pagos ou reembolsados aos cooperados, haja vista não constituírem parte do patrimônio da Cooperativa. Exegese do artigo 79, da Lei 5.764/71 c/c os artigos 86 e 87, do mesmo diploma legal (Precedentes desta Corte: REsp 727091/RJ, Segunda Turma, publicado no DJ de 17.10.2005; REsp 487854/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 23.08.2004; e REsp 254549/CE, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.09.2000).
3. O eventual inadimplemento quanto ao pagamento de ISS em relação à taxa de administração de alguns contratos, é matéria que se encarta no óbice da Súmula 07, interditada à cognição do STJ.
4. Ressalva do posicionamento no sentido de que essas entidades não exercem qualquer espécie de serviço ou fornecimento de mão-de-obra, mercê de não visarem o fim lucrativo ensejador da incidência. A forma de associação corporativa implica em impor a obrigação tributária aos médicos cooperativados pelos serviços que prestam.
5. Acaso as cooperativas empreendam a venda de planos de saúde com o intuito de lucro devem pagar IOF, excluído, portanto, o ISS, pela ausência de tipicidade do fato gerador e pela interdição de que o mesmo fato possa sustentar duas exações. Ressalva do entendimento do relator.
6. A questão acerca da ilegalidade da lavratura do auto de infração, em virtude do seu embasamento em Decretos Municipais editados posteriormente à ocorrência dos fatos geradores, violando conseqüentemente o art. 144 do CTN, não merece ser conhecida, porquanto, segundo asseverado no voto condutor do aresto recorrido, os referidos Decretos consubstanciam norma procedimental, de caráter meramente regulamentador da lei caracterizadora da hipótese de incidência tributária. Destarte, adentrar a questão implica a análise de legislação municipal, revelando-se incabível a via recursal extraordinária para rediscussão da matéria, ante a incidência da Súmula 280/STF: *"Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário"*. Ademais, a alegada ofensa aos princípios da legalidade e da irretroatividade encarta matéria constitucional, insuscetível de apreciação pelo E. STJ, porquanto reverter o julgado significaria usurpar competência que, por expressa determinação da Carta Maior, pertence ao Colendo STF, e a competência traçada para este Eg. STJ restringe-se unicamente à uniformização da legislação infraconstitucional.
7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, parcialmente provido, para afastar a incidência do ISS sobre os atos cooperados praticados pela recorrente, bem como determinar a incidência da exação, no que tange aos atos não cooperados, tão-somente sobre a taxa de

¹⁶Relator Ministro Luiz Fux , publicado no DJU de 25.10.2007

¹⁷ Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado no DJ de 17.10.2005

¹⁸ Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, publicado no DJ de 23.08.2004

¹⁹ Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.09.2000

administração, excluindo-se os valores pagos ou reembolsados aos associados.”(REsp nº 875.388-SP)

TRIBUTÁRIO – ISS – COOPERATIVA MÉDICA – ATIVIDADE EMPRESARIAL.

1. A cooperativa, quando serve de mera intermediária entre seus associados (profissionais) e terceiros, que usam do serviço médico, esta isenta de tributos, porque exerce atos cooperativos (art. 79 da Lei n. 5.764/71) e goza de não-incidência.
2. Diferentemente, quando a cooperativa, na atividade de intermediação, realiza ato negocial, foge à regra da isenção, devendo pagar os impostos e contribuições na qualidade de verdadeira empregadora.
3. Recurso especial improvido.”(REsp nº 727.091-RJ)

"TRIBUTÁRIO - ISS - COOPERATIVA MÉDICA- ATO COOPERADO - ISENÇÃO

1. As cooperativas podem praticar atos cooperados, ao coordenar e planejar o trabalho de seus associados, os quais recebem pelo trabalho realizado, com isenção de tributos, nos termos da Lei 5.764/71, artigo 79.
2. Diferentemente, podem as cooperativas na captação de clientes firmarem com estes ato negocial, vendendo planos de saúde, recebendo dos terceiros importância pelo serviço realizado, sem isenção alguma porque de ato cooperado não se trata.
3. Hipótese dos autos em que a cooperativa age intermediando os serviços de seus próprios associados, os médicos, reunidos em prol de um trabalho comum, exercendo verdadeiro ato cooperativo.
4. Recurso especial improvido.”(REsp nº 487.854-SP)

"TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.
2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5764/71.
3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.
4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.
5. Recurso provido.” (REsp nº 254.549-CE)

Conclusão

Partindo da premissa de que as normas jurídicas são as significações obtidas a partir da leitura dos textos legais, temos que o Direito Positivo exige uma interpretação sistemática do ordenamento a fim de se alcançar o real objetivo da lei.

A Constituição Federal de 1988 determinou em seu texto as condições, requisitos e limites do sistema tributário nacional, outorgando competência às pessoas políticas para expedição de normas fiscais.

Através da regra matriz de incidência tributária, que proporciona uma segura análise da exação fiscal na plenitude de seus elementos e diplomas normatizadores, concluiu-se que o ato cooperativo das sociedades cooperativas, em especial, as de trabalho, não se confunde com prestação de serviço, hipótese de incidência do ISS.

O ato cooperativo, por definição legal, é todo aquele praticado pela sociedade cooperativa em prol de seus cooperados, a fim de buscar na sociedade e no mercado, oportunidades de trabalho remunerado.

Como tal ato é de simples representação e é gratuito, está afastada a possibilidade de sua tributação pelo ISS ou por qualquer outra espécie fiscal.

Não obstante o esforço das municipalidades para entendimento diverso é esta a atual posição do STJ, apresentada nos acórdãos colacionados neste trabalho.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª edição 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense.

BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLYOAKE, George Jacob. *Os 28 tecelões de Rochdale*. 4ª edição, Porto Alegre: WS, 2001.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

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

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1 de 1969*. Tomo II, São Paulo: RT.

SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Direito Cooperativo Brasileiro – Comentários à Lei 5764/71*. São Paulo: Dialética, 2004.