

REGIME DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS COOPERATIVAS DE TRABALHO. ANÁLISE À LUZ DA LEGISLAÇÃO DO MUNICÍPIO DO SALVADOR

Service Tax Impact on the Cooperative: analysis from the rules of the municipality of Salvador

ANDRÉ PORTELLA

Mestre e Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, menção honrosa Doctors Europeus; Professor de Direito Financeiro e Tributário e Metodologia da Pesquisa Jurídica da UFBA, Professor de Direito Tributário da UNEB e da UCSal; Coordenador da Especialização em Direito Tributário da UCSal; Consultor Jurídico parlamentar para assuntos de Finanças Públicas e Tributação; Pesquisador CNPq/FAPESB. Email: aaportella@nefportal.com.br.

Recebido em 31.08.2015 | Aprovado em 04.11.2015

Resumo: Este estudo objetiva sistematizar a estrutura de incidência do ISS sobre a atuação de uma cooperativa da área de trabalho, utilizando como referencial a legislação do Município do Salvador, Bahia. Para isso será exposta a polêmica relativa ao enquadramento no tratamento tributário mais benéfico, o qual decorre da análise de dois aspectos fundamentais, quais sejam as discordâncias no tocante aos contornos precisos do conceito de “ato cooperado”; e as discussões acerca dos requisitos para enquadramento de um sujeito enquanto cooperativa. Serão considerados os fundamentos constitucionais do tratamento tributário mais benéfico, bem como as razões metajurídicas que motivam a incorporação de tal tratamento no ordenamento brasileiro, sempre com fundamento em doutrina e jurisprudência.

PALAVRAS-CHAVES: ISS, Cooperativa, Ato Cooperado, Tributação

ABSTRACT: This study aimed to systematize the incidence structure of Brazilian services tax (ISS) on cooperatives performance, taking as reference Salvador's Legislation. For this, will present controversy in the tax treatment, which arises from the contours of "cooperative action" definition; and discussions about cooperative concept. It will consider constitutional fundaments of this tax beneficial treatment among cooperatives, and the extralegal reasons motivating that such treatment in Brazilian law, always based on the doctrine and jurisprudence.

KEYWORDS: Service's Tax, Cooperative, Cooperado, Taxation

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. O pluralismo de atividades desempenhadas pela cooperativa e o pluriprofissionalismo dos seus cooperados - 4. A tese da vedação à contratação da cooperativa com terceiro - Requisitos legais característicos de uma cooperativa de trabalho - Fundamentos jurídicos e metajurídicos do tratamento tributário diferenciado em favor das sociedades cooperativas – 6. As hipóteses de enquadramento de uma cooperativa no âmbito de incidência do ISS de Salvador, e o regime de incidência do ISS de Salvador sobre atos não-cooperados de uma cooperativa de trabalho – 7. Regime de incidência do ISS de Salvador sobre atos cooperados de uma cooperativa de trabalho – 8. A flagrante bitributação que pretende deva ser aplicada a SEFAZ de Salvador à prestação dos atos cooperados -9. O fundamento constitucional do tratamento tributário mais benéfico às cooperativas. a inconstitucionalidade da tributação do ato cooperativo com vistas ao princípio de capacidade econômica, com conseqüente caracterização de confisco -10. Conclusão -11. Referências.

1. Introdução

Tem sido comum a realização de contenciosos administrativos e judiciais em torno do tratamento jurídico tributário, em matéria de ISS, a que se encontram submetidas as cooperativas de trabalho. Embora, por imperativo constitucional, possuam a prerrogativa de um tratamento tributário diferenciado, e de fato, em termos conceituais, tal tratamento seja em geral incorporado às legislações municipais, é sobretudo no momento do enquadramento das operações realizadas pelas cooperativas

que se originam os pontos de discussão entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

De maneira mais precisa, a polêmica relativa ao enquadramento no tratamento tributário mais benéfico concentra-se em dois aspectos principais. Por um lado, encontram-se as discordâncias no tocante aos contornos precisos do conceito de “ato cooperado”, substrato material que permite a não incidência tributária do ISS, e que necessariamente deve estar presente sob pena de equiparação dos serviços prestados pela cooperativa àqueles disponibilizados pelas empresas em geral.

Por outro lado, encontram-se as discussões acerca do próprio enquadramento do sujeito enquanto cooperativa. Neste caso, o que costumam afirmar os representantes fazendários é que empresas se travestem da forma cooperativista no intuito de gozarem das prerrogativas tributárias a elas inerentes.

O presente estudo objetiva sistematizar a estrutura de incidência do ISS sobre a atuação de uma cooperativa da área de trabalho, utilizando como referencial a legislação do Município do Salvador, Bahia. Para isso serão expostas as posturas do Fisco Municipal acerca das duas variáveis de enquadramento acima mencionadas, quais sejam, a definição de “ato cooperado” e requisitos definidores da própria cooperativa enquanto sujeito de Direito. Serão considerados os fundamentos constitucionais do tratamento tributário mais benéfico, bem como as razões meta-jurídicas que motivam a incorporação de tal tratamento no ordenamento brasileiro, sempre com fundamento em doutrina e jurisprudência.

De maneira mais precisa, é possível sistematizar os fundamentos utilizados pelas Fazendas Públicas municipais da seguinte forma, as quais servirão para balizar, do ponto de vista formal o presente estudo:

- a. Identificação de irregularidades formais consistentes em:
- b. inexistência de cadastro dos cooperados junto aos órgão municipais competentes, especialmente Secretaria da

Fazenda. No caso do Município do Salvador, a mera inexistência do chamado Cadastro Geral de Autônomo (CGA) tem sido utilizado como fundamento para a desconsideração da natureza cooperativista da sociedade, afastando, destarte, o tratamento tributário a ela inerente;

- c. ausência de contabilidade segregada nos termos do art. 87, da lei do cooperativismo (Lei 5.764/71), que determina o registro contábil em separado das operações da cooperativa com não associados¹;
- d. Pluralidade de espécies de atividades profissionais desempenhadas pelos cooperados, exigindo-se que os serviços realizados sejam necessariamente de um mesmo grupo. Dito de outra forma, não se aceita a existência de uma cooperativa de trabalho com atuação ampla, devendo a mesma restringir-se a realizar prestações limitadas a um determinado ramo de atividade econômica. As Fazendas Públicas costumam, neste caso, levar em consideração, por exemplo:
 - 1. as atividades constantes do CNPJ da cooperativa, a fim de verificar a existência de atividades relativas a distintos ramos de atuação profissional;
 - 2. pluralidade de tipos de atividades constantes no objetivo social indicado no Estatuto da cooperativa;
 - 3. prestação de serviços múltiplos, conforme contratos com seus clientes.
- e. Pluralidade de formação dos associados (pluriprofissionalismo). Ainda que bastante próximo do argumento anterior, com ele não se confunde, na medida em que o que aqui importa não é apenas o tipo de atividade realizada pela cooperativa, mas a própria formação dos seus cooperados. Neste caso, o critério é ainda mais restrito, na medida em afasta a possibilidade de cooperativas de profissionais autônomos, tão comuns na realidade brasileira, e que

são formadas por trabalhadores autônomos de distintos perfis, formações e atuações.

- f. Contratação da cooperativa por terceiro não cooperado. Segundo tal entendimento, a contratação dos serviços deveria se dar apenas entre cooperativa e cooperado, sob pena de caracterizar ato não-cooperado.

Perceba-se, de plano, que nenhum dos caracteres acima enumerados constituem parâmetros legais definidores da natureza cooperativista de uma determinada sociedade. Por outro lado, sequer constituem indício de uma presumida natureza empresarial, e de forma alguma têm o condão de alterar a natureza jurídica de uma sociedade enquanto cooperativa, conforme a seguir se expõe.

2. Análise-crítica da inexistência de registro dos cooperados junto aos órgãos fazendários e da ausência de contabilidade segregada para efeito de determinação da natureza jurídica de uma sociedade enquanto cooperativa

Ainda que se conclua pela existência das irregularidades formais, na linha pretendida pelas administrações municipais, consistentes na inexistência de registro dos cooperados junto à Fazenda municipal, e na ausência de contabilidade segregada, perceba-se que tal juízo, à luz da legislação de regência, não poderá servir de fundamento para descaracterização de uma sociedade enquanto cooperativa. Da mesma forma, *contrario sensu*, a observância de ambos os requisitos formais não outorgaria a uma sociedade a condição de cooperativa, sendo outros os critérios legais característicos².

Em realidade, a inobservância de deveres formais tributários, aí incluídos deveres de natureza estritamente cadastrais e contábeis, como neste caso, poderia implicar em submissão a regime

infracional eventualmente previsto em lei. Poderia inclusive impossibilitar o gozo de benefício legal, para o qual seja requisito o cumprimento daquele dever. Porém, não possui o condão de simplesmente retirar de uma pessoa a sua condição essencial³.

Perceba-se, aliás, que tal premissa não constitui especificidade das sociedades cooperativas, estendendo-se a todas as demais personalidades do Direito. De fato, *v. gr.*, não é a ausência de entrega de uma declaração de rendimentos, ou a não emissão de nota fiscal, ou ainda a não elaboração e guarda de livros contábeis que retira de uma pessoa jurídica, seja ela empresarial ou não, tal condição essencial. Da mesma forma, não é a inobservância do dever formal, instituído pela legislação tributária municipal, que implicará na desconstituição de uma sociedade enquanto cooperativa.

Do contrário, significaria que a condição de cooperativa encontra-se condicionada a norma instrumental tributária de cada um dos entes da federação, o que, por sua vez, constituiria flagrante vulneração de cláusula pétrea. Com efeito, não pode um ente federativo, a depender da sua conveniência arrecadatória, criar óbices à caracterização de uma cooperativa, à luz do disposto na CF/88, art. 5º XVIII:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

Nesta mesma linha de raciocínio importa ressaltar a norma do CTN, art. 110, que veda à legislação tributária a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ora, *cooperativa* é instituto de Direito Privado, não pode ter o seu significado alterado para modificar a competência do Município, de modo a ampliá-la para contemplar um maior âmbito de incidência em matéria de ISS⁴.

Note-se, por outro lado, que as eventuais restrições à caracterização das atividades de uma cooperativa, especialmente no tocante ao âmbito tributário, deverão ser instituídas por Lei Complementar, à luz da CF/88, art. 146, III, 'c':

Art. 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.

Assim, a norma com base na qual se deve analisar a caracterização de uma cooperativa, não é o Código Tributário Municipal. Os requisitos característicos de uma cooperativa são aqueles indicados na Lei 5.764/71, a serem adiante considerados, mas dentre os quais, de antemão, não se encontram nem o registro dos cooperados nos assentos fazendários municipais, nem a necessidade de contabilidade segregada.

Com relação a esta última exigência formal, de fato constante da Lei 5.764/71, art. 87⁵, cabe destacar que a mesma se aplica para separar as receitas decorrentes de atos cooperados, das receitas dos atos não-cooperados. Justifica-se o requisito, na medida em que permite a clara determinação da base de tributação a

ser aplicada especificamente aos atos não-cooperados, já que, ao contrário dos atos cooperados, sofrem incidência tributária.

Por outro lado, seria possível que a inobservância de dever formal tributário, embora não suficiente para descaracterizar uma sociedade enquanto cooperativa, pudesse implicar na perda de benefícios fiscais. Entretanto, não é este o caso que aqui se analisa. Conforme será detalhada em tópico específico, a legislação municipal de Salvador (Lei 7.186/2006, Art. 96, parágrafo único, Tabela de Receita II, item 4.0 – v. a tabela vigente no período a que se refere a NFL), além de ressalvar os atos cooperados da incidência de ISS, outorga um tratamento mais benéfico até mesmo aos atos não-cooperados realizados por uma cooperativa, em comparação ao tratamento aplicável às sociedades empresariais. Para isso, entretanto, exige o cumprimento de alguns requisitos, dentre os quais, estarem os cooperados registrados junto ao CGA do Município:

Art. 96. O valor do imposto será calculado aplicando-se ao preço do serviço ou ao valor da receita presumida a alíquota correspondente, na forma da Tabela n. II, anexa a esta Lei.

Parágrafo único. Será beneficiado com a alíquota específica, prevista na Tabela de Receita n. II anexa a esta Lei, os serviços tributáveis prestados por cooperativa, ressalvado o disposto no inciso IV do § 1º, do art. 86, desta Lei, mediante contrato específico celebrado com o tomador dos serviços, e desde que:

I – esteja regularmente constituída, na forma da lei;

II – esteja inscrita no Cadastro Geral de Atividades – CGA, do Município;

III – esteja devidamente autorizada a funcionar pelo órgão executivo federal de controle ou órgão local credenciado para esse fim; e

IV – seus associados sejam inscritos no Cadastro Geral de Atividades – CGA, do Município.

Portanto, pode a municipalidade, a exemplo do que determina o dispositivo acima transcrito, exigir, como condição ao gozo

de determinado benefício fiscal, a cumprimento de requisito formal nos termos da legislação de regência. Não pode, entretanto, conforme anteriormente indicado, alterar os critérios legais de caracterização de uma cooperativa, tendo em vista a sua completa incompetência material.

3. O pluralismo de atividades desempenhadas pela cooperativa e o pluriprofissionalismo dos seus cooperados

Causa ainda maior estranheza a argumentação no sentido de que constituiriam fundamentos de descaracterização de uma sociedade enquanto cooperativa, a amplitude do seu objeto social, bem como as distintas profissões dos seus associados. A estranheza decorre tanto da forma categórica como tais argumentos são apresentados como descaracterizadores de uma cooperativa, como da completa ausência de base legal a fundamentar o raciocínio.

Não existe, rigorosamente, qualquer impedimento legal à existência de cooperativas de trabalho constituídas por trabalhadores de distintas formações e atuações profissionais. Aliás, tais cooperativas constituem a categoria conhecida como cooperativa de profissionais, que se reúnem nesta forma societária, a fim de, por intermédio das mesmas, prestarem os seus respectivos serviços⁶.

A título ilustrativo, tem sido comum a realização de atuações de cooperativas de saúde no Município de Salvador, ao argumento de que, em realidade, padecem de tal natureza jurídica, na medida em que não se encontram constituídas exclusivamente por médicos, ou pelo fato de não terem as suas prestações restritas à área médica. Tanto o Conselho Municipal de Contribuintes, como a procuradoria fiscal, têm-se alinhado a este entendimento.

Não obstante, inexistente em toda a legislação cooperativista qualquer remissão à necessidade de que uma mesma cooperativa de trabalho não possa congregar serviços que vão desde aqueles ligados às profissões da grande área da saúde (médicos, nutricionistas, psicólogos, enfermeiros, fisioterapeutas, farmacêuticos, etc.), até profissionais relacionados à gestão (administradores, economistas, contadores, etc.), e atividades operacionais (repcionista, digitadores, auxiliares administrativos, etc.).

É muito comum, aliás, que em tais cooperativas a ênfase da atuação se dê com relação a outras profissões, em detrimento dos serviços estritamente médicos, o que é absolutamente compreensível, com vistas à legislação vigente. Com efeito, estando voltada primordialmente à contratação por parte de instituições da área médica, é natural que os serviços prestados, *v. gr.*, por cooperativas de saúde sejam distintos daqueles que constituem atividade-fim dos tomadores, sob pena, inclusive, de incidir em irregularidade, especialmente de ordem trabalhista. Assim, embora a contratação de um médico cooperado por um hospital não configure por si só uma terceirização ilegal, a realização de tal contratação de maneira permanente e generalizada constituiria indício de irregularidade na perspectiva da jurisprudência trabalhista atual.

Perceba-se, portanto, que o fato de ter profissionais de distintas áreas, longe de constituir fundamento para descaracterização de uma cooperativa de trabalho, demonstra, em muitos casos, a lisura da sua atuação.

4. A tese da vedação à contratação da cooperativa com terceiro

Segundo o entendimento da Fazenda municipal do Salvador, o enquadramento de uma cooperativa de trabalho encontra-se condicionado à prestação dos seus serviços apenas aos seus próprios associados. Caso os seus cooperados realizem serviços a terceiro estranho ao quadro social, não estaria a cooperativa res-

pectiva atuando sob tal natureza, ou de forma mais precisa, não possuiriam tais atos natureza cooperativa, não havendo que se falar em tratamento tributário mais benéfico.

Assim, a Fazenda estabelece a seguinte distinção, com respectivas implicações:⁷

- a. **Atos cooperados**, “consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços diretamente aos beneficiários”; e
- b. **Atos não-cooperados**, que “consistem em serviços remunerados prestados a terceiros, não cooperados”.

Ainda na esteira do entendimento da Fazenda municipal, apenas os primeiros, atos cooperados, gozariam do benefício da não-incidência, concedido pelo art. 86, do Código Tributário do Município, enquanto que os demais, atos não-cooperados, estariam submetidos à incidência do ISS.

Correta a interpretação da Secretaria Municipal, no tocante à aplicação da “não-incidência” apenas em benefício dos atos cooperados. O equívoco encontra-se, porém, nos contornos que confere ao ato cooperado, restringindo o seu sentido, de forma a praticamente aniquilá-lo. O parâmetro distintivo adotado não é outro senão o da natureza jurídica do tomador. Segundo tal linha de entendimento, somente será ato cooperado aquele que tenha como contratante um dos cooperados, jamais havendo que se falar em ato cooperado quando o contrato seja estabelecido com terceiro estranho aos quadros societários.

A fragilidade da interpretação fica patente, sobretudo, quando da sua aplicação no que se refere especificamente às cooperativas de trabalho. Significaria dizer que uma cooperativa de cardiologistas, *v. gr.*, somente praticará ato cooperativo, para efeito de gozo do benefício tributário, caso os seus associados prestem serviços a outros médicos cardiologistas. A cooperativa de cardiologistas que preste serviços a hospitais em geral, clínicas, empresas, ou mesmo pessoas físicas que não sejam profissionais da mesma área associados à cooperativa, estarão realizando atos

comuns, mercantis, não-cooperados, equiparados aos atos praticados por uma clínica particular, com fins lucrativos, e, portanto, sujeitos ao regime geral de tributação.

O mesmo ocorreria, ainda de forma ilustrativa, quanto aos serviços prestados por uma cooperativa de taxistas. À luz da interpretação fazendária, somente não pagaria ISS naqueles casos em que prestasse serviço a outros associados da mesma cooperativa. Ora, a última pessoa que, presumivelmente, necessitaria de um táxi seria um taxista cooperado. Disso resultaria que as corridas realizadas por este profissional muito dificilmente se submeteriam ao tratamento diferenciado determinado pela legislação tributária, equiparando-se a uma empresa.

Neste contexto, seria o caso de se indagar qual seria, então, a razão de ser de todo um regime legal voltado ao favorecimento das cooperativas, quando, em termos pragmáticos, a totalidade das suas atuações estaria de fora do tratamento que lhe é específico.

A Fazenda municipal do Salvador, ao interpretar o art. 79 da Lei 5.764/71⁸, confunde o *serviço prestado pela cooperativa aos seus cooperados* (ato cooperado), com o *serviço prestado pelos cooperados aos tomadores do serviço* (objeto social da cooperativa). Quando tal dispositivo legal trata dos “atos cooperativos” enquanto aqueles “praticados entre as cooperativas e seus associados” não se está referindo aos serviços de apoio na área de saúde que a cooperativa venha a prestar aos seus associados, mas aos serviços de organização das atividades a serem prestadas pelos associados a terceiros, de forma a viabilizar esta prestação.

Toda e qualquer cooperativa tem como finalidade essencial organizar as atividades realizadas pelos seus cooperados, realizando todos os atos de gestão, desde os aspectos jurídicos, até a estrutura física, divulgação, contratação, e pagamento dos serviços prestados (ato cooperado). A prestação da atividade-fim (objeto social), fica por conta não da cooperativa, mas dos seus associados.

Assim, não importa quem seja o tomador dos serviços prestados pelos profissionais cooperados por intermédio da cooperativa. Nos termos da Lei 5.764/71, art. 79, o que importa é que a cooperativa preste os serviços que lhes são característicos (organização da atividade em moldes cooperativistas) apenas aos seus associados.

Descaracteriza-se a finalidade da cooperativa de trabalho, de forma a ser possível a identificação de um ato não-cooperado, quando a mesma, e não os seus associados, presta seus serviços de gestão a terceiros, ou mesmo serviços outros, como a comercialização de produtos e serviços distintos daqueles que são disponibilizados pelos cooperados. Este, aliás, é o entendimento já sedimentado no STJ, desde o acórdão publicado em 18.09.2000, com relatório da lava do Min. José Delgado, quando analisando a questão relativa especificamente às cooperativas médicas que comercializam de planos de saúde:

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 5.764/71.

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 254.549/CE. Rel. Min. José Delgado – 1ª Turma/STJ – Unânime – DJ de 18/09/2000).⁹

Não resta dúvida, pois, de que os serviços prestados por cooperados, por meio da respectiva cooperativa, configuram-se ato cooperativo, não havendo que se falar nem em inaplicabilidade de regime tributário mais benéfico, nem tampouco em desenquadramento enquanto cooperativa, com independência de quem sejam os seus tomadores.

5. Requisitos legais característicos de uma cooperativa de trabalho

Ao contrário do que costuma afirmar a Fazenda Pública, os requisitos legais que caracterizam uma cooperativa são estritamente aqueles elencados no CC/2002, art. 1.094, bem como na Lei 5.764/71, art. 4^º¹⁰, tendo todos eles uma natureza estritamente formal, referente à constituição jurídica, composição do capital social, poder de deliberação dos associados, e ausência de finalidade lucrativa. Nada tratam sobre a natureza das atividades as serem realizadas, da forma como estas atividades devem ser realizadas, ou quais as suas finalidades. O CC/2002, art. 1.094 é especialmente claro neste sentido:

CC/2002, Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:

I – variabilidade, ou dispensa do capital social;

II – concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;

III – limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;

IV – intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;

V – *quorum*, para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;

VI – direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;

VII – distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII – indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.

Aliás, é curioso perceber que mesmo em alguns momentos as Fazendas Públicas corroboram com tal entendimento. No caso da Secretaria da Fazenda do Município de Salvador, mais especificamente da sua Coordenadoria de Tributação (CTR), tal entendimento encontra-se registrado no Ofício SUPLAN n. 478/2008, de 28 de abril, proveniente de consulta realizada pela Secretária de Saúde do Estado da Bahia (SESAB):

...cooperativas são pessoas coletivas autônomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações econômicas, sociais ou culturais daqueles.

Assim, podemos definir a Cooperativa como uma entidade fundada por grupos de profissionais de uma mesma área e que prestam serviço para empresas. Todos os integrantes de uma cooperativa são sócios e todos têm o mesmo poder de voto. A lei que regulamenta as cooperativas de trabalho é a Lei do Cooperativismo Brasileiro.

Assim, o que de fato se deve considerar para efeito de enquadramento de uma sociedade na qualidade de cooperativa, é se possuem os requisitos legais que são característicos deste tipo societário especialmente o tocante a saber se¹¹:

- a. a remuneração dos sócios é realizada de forma proporcional aos serviços prestados por cada um deles;
- b. inexistente finalidade lucrativa, não havendo distribuição de resultados a qualquer título, sendo o conjunto dos recursos rateado entre os associados;
- c. nenhum associado possui prerrogativas especiais, estando todos os cooperados na mais absoluta condição de igualdade. Todos devem-se submeter aos mesmos trâmites de ingresso e retirada, e possuem os mesmos deveres e prerrogativas no tocante às decisões da cooperativa (“um cooperado, um voto”);
- d. ao longo de todo o seu funcionamento a cooperativa sempre teve mais de 20 membros, número mínimo para fins de cumprimento deste requisito legal;
- e. no tocante aos órgãos de gestão, há alternância na composição dos órgãos de gestão, não havendo relação de parentesco entre os seus membros;
- f. a cooperativa encontra-se regularmente registrada junto aos conselhos de fiscalização competentes, neste caso, a OCEB e o SESCOOP/BA.

6. Fundamentos jurídicos e metajurídicos do tratamento tributário diferenciado em favor das sociedades cooperativas

O regime jurídico normativo, não apenas do ponto de vista estritamente tributário, das sociedades cooperativas difere substancialmente do regime a que se encontram submetidas as sociedades empresariais. Isto se explica, primordialmente por terem aquelas o fito de satisfazer não apenas os interesses econômicos do seu quadro societário, como também necessidades de ordem social e cultural, dentre outros¹².

A importância das cooperativas para o desenvolvimento econômico e inclusão social dos seus associados encontra-se especialmente latente no caso das cooperativas de trabalho. Tais instituições funcionam como verdadeiros instrumentos viabilizadores da organização dos trabalhadores de forma não subordinada ao capital. Em lugar de venderem sua força de trabalho a terceiros que organizariam a atividade em termos empresariais, lucrando com a “mais-valia” adjacente, tal categoria de cooperativas possibilita a eliminação de intermediários elegendo como beneficiários da força produtiva aqueles que diretamente despendem as suas energias. Como ensina Waldirio Bulgarelli,

A sociedade cooperativa, diferentemente das sociedades comerciais, atua na ordem pátria regida por princípios doutrinários de profunda inspiração ética, no que se contrapõe fundamentalmente às sociedades capitalistas, despidas de qualquer sentido moral, absortas no objetivo senão do lucro, ao menos do rendimento do capital.¹³

Portanto, quando o Estado projeta sobre tais sociedades um regime jurídico específico, caracterizado, sobretudo por benefícios trabalhistas, previdenciários, financeiros e tributários, não está distribuindo favores aos indivíduos que constituem o quadro societário de forma aleatória entre tipos societários. O Estado está em realidade inserindo na legislação ferramentas de fomento às políticas de desenvolvimento econômico e inclusão social.

É neste contexto que deve ser compreendido o tratamento diferenciado outorgado a tais sujeitos de direito, a exemplo do que se abstrai da CF/88, art. 174, especificamente no que se refere à matéria tributária:

Art. 174. [...]

[...]

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

Art. 146. [...]

III – [...]

c) Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Há que se considerar, entretanto, e sobretudo com vistas a evitar fraudes, que nem todos os atos realizados por cooperativas estarão em linha com a política de cooperativismo, posto que movidos por objetivos meramente mercantis. De fato, é possível que, em determinados momentos, uma cooperativa, incluída a cooperativa de trabalho, venha a realizar procedimentos que se equiparam a verdadeiros atos de mercancia, sem qualquer conexão com a concepção de ato cooperado, nem tampouco com o seu objeto social. Uma cooperativa de saúde, *v. gr.*, que venha a comercializar seguros de vida a terceiros não se encontra na realização de atividades que lhe são próprias, a exemplo do que seria a viabilização dos serviços de saúde dos seus cooperados em favor de terceiros contratantes.

No exemplo dos seguros de vida estariam, em realidade, desempenhando uma atividade econômica em igualdade de condições com uma empresa mercantil. Certamente, outorgar a tais atividades tratamento jurídico diferenciado, terminaria por desvirtuar a própria essência da ideia de cooperativismo, e a isso também esteve atento o legislador, a fim de evitar qualquer possibilidade de desvios de finalidade.

Tem-se, pois, que o tratamento fiscal diferenciado condiciona-se à natureza da operação realizada pela cooperativa, devendo esta consubstanciar-se em ato cooperativo, conforme anteriormente tratado, para o qual a máxima é a ausência de lucro da cooperativa e, por outro lado, a viabilização das atividades dos seus associados.

É importante, portanto, traçar os contornos de uma Cooperativa de Trabalho. Tais contornos podem ser abstraídos da IN/RFB, n. 971/2009, de 13 de novembro, assim estabelecidos:

Art. 209. Cooperativa de trabalho, espécie de cooperativa também denominada cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices, ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

‘Parágrafo único. A cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios. [os grifos não constam no original]

Insista-se, pois, no contundente equívoco em que se encontra a Fazenda do Salvador. Nenhuma relação existe entre “ato cooperado” e contratação com terceiro não cooperado. Mais do que isso, faz parte da essência do ato cooperado, especificamente nas cooperativas de trabalho, *prestar serviços a terceiros*. Conforme já exposto em linhas anteriores, seria de uma absoluta incoerência a previsão, no Direito brasileiro, de uma sociedade cujas atividades econômicas somente poderiam ocorrer entre membros do seu quadro social, sob pena de possuírem tratamento análogo a qualquer outra sociedade empresarial.

7. As hipóteses de enquadramento de uma cooperativa no âmbito de incidência do ISS de Salvador, e o regime de incidência do ISS de Salvador sobre atos não-cooperados de uma cooperativa de trabalho

A legislação tributária do Município de Salvador reserva duas possibilidades de incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por uma cooperativa de trabalho, a depender da natureza cooperada ou não cooperada do ato praticado. Assim:

- a. quanto aos atos não-cooperados, assim entendidos aqueles estranhos ao objeto social da cooperativa, ou não consistentes na intermediação da contratação dos seus coope-

rados, incidirá ISS à alíquota de 2% sobre a receita do respectivo serviço (Lei 7.186/2006, Art. 96, parágrafo único, Tabela de Receita II, item 4.0);

- b. quanto aos atos cooperados, assim entendidos aqueles que constituem objeto social da cooperativa, a serem realizados por seus cooperados, não há que se falar em pagamento de ISS pela cooperativa. O pagamento do ISS pela prestação dos serviços será realizado pelos cooperados, com benefício de alíquota fixa sobre base presumida, seguindo o mesmo regime aplicável à sociedade simples em geral (Lei 7.186/2006, Art. 86, §1º, IV, c/c Art. 87, § 2º).

Por outro lado, no que se refere à tributação das cooperativas de trabalho pelos atos não-cooperados, o tratamento encontra-se disposto no art. 96, parágrafo único da Lei 7.186/2006:

Art. 96. O valor do imposto será calculado aplicando-se ao preço do serviço ou ao valor da receita presumida a alíquota correspondente, na forma da Tabela n. II, anexa a esta Lei.

Parágrafo único. Será beneficiado com a alíquota específica, prevista na Tabela de Receita n. II anexa a esta Lei, os serviços tributáveis prestados por cooperativa, ressalvado o disposto no inciso IV do § 1º, do art. 86, desta Lei, mediante contrato específico celebrado com o tomador dos serviços, e desde que:

I – esteja regularmente constituída, na forma da lei;

II – esteja inscrita no Cadastro Geral de Atividades – CGA, do Município;

III – esteja devidamente autorizada a funcionar pelo órgão executivo federal de controle ou órgão local credenciado para esse fim; e

IV – seus associados sejam inscritos no Cadastro Geral de Atividades – CGA, do Município.

Assim, sobre os “serviços tributáveis prestados por cooperativas” (entenda-se “atos não-cooperados”) incidirá, como forma de benefício, uma alíquota fixa, que não irá variar de acordo com

o faturamento do prestador, nos termos da tabela n. II, anexa à própria lei. Interessante registrar que o mesmo parágrafo único trata de ressaltar, expressamente, “o disposto no inciso IV do §1º, do art. 86”, exatamente aquele que prevê a não-incidência sobre o ato cooperado.

Aplicando à realidade de uma cooperativa de trabalho, pelos eventuais serviços que possa vir a realizar, que não estejam no âmbito da viabilização dos serviços dos seus associados, seria a cooperativa contribuinte de ISS, devendo incidir sobre o preço de tais serviços a alíquota de 2%.

Importante ressaltar a existência, ademais, das condições legais para o gozo de tal tratamento benéfico, retratados nos quatro incisos acima reproduzidos, com especial destaque ao requisito da inscrição dos cooperados no CGA municipal. Este destaque se justifica para, mais uma vez, esclarecer que não se trata de requisito característico de uma cooperativa, conforme já indicado no âmbito deste estudo. Trata-se, em realidade, de um requisito para gozo de um benefício tributário no tocante aos atos não cooperados realizados por uma cooperativa de trabalho. Em definitiva, na hipótese dos cooperados não estarem inscritos no CGA, apenas perderia a prerrogativa da alíquota fixa sobre as receitas provenientes de atos não-cooperados, não havendo qualquer implicação sobre a sua natureza de cooperativa, nem tampouco sobre a não incidência do ISS sobre atos cooperados.

1.Introdução – 2. O pluralismo de atividades desempenhadas pela cooperativa e o pluriprofissionalismo dos seus cooperados - 4. A tese da vedação à contratação da cooperativa com terceiro - Requisitos legais característicos de uma cooperativa de trabalho - Fundamentos jurídicos e metajurídicos do tratamento tributário diferenciado em favor das sociedades cooperativas – 6. As hipóteses de enquadramento de uma cooperativa no âmbito de incidência do ISS de Salvador, e o regime de incidência do ISS de Salvador sobre atos não-cooperados de uma cooperativa de trabalho.

8. Regime de incidência do ISS de Salvador sobre atos cooperados de uma cooperativa de trabalho

Já no que se refere ao regime tributário a que se encontra submetido o ato cooperado, desde a Lei Municipal 4.279/90, de 28 de dezembro, determinava o parágrafo único do art. 81 a não incidência do ISS:

Art. 81. O imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação de serviços relacionados na Lista de Serviços anexa a esta Lei, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. [redação original]

Parágrafo único. O imposto de que trata o caput do artigo não incide sobre o ato cooperativo praticado por sociedade cooperativa. [redação dada pela Lei n. 6.064, de 27/12/2001]

Por outro lado, a própria Lei 7.186/2006, de 27 de dezembro, que Institui o atual Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador, determina, nos mesmos termos, a “não-incidência” do ISS:

Art. 86.

§1º O imposto não incide sobre:

IV – o ato cooperativo praticado por sociedade cooperativa.

Perceba-se que seriam dois os requisitos legais, com vistas à concessão do benefício da “não-incidência”: a) a natureza cooperativa do sujeito que pratica o ato; e b) a natureza cooperativa do ato praticado. Significa, por exemplo, que, com relação aos serviços na área de saúde, para os quais sejam contratados os cooperados de cooperativa de saúde, o regime será aquele próprio da não-incidência tributária, nos termos do art. 86, da Lei municipal 7.186/2006, posto configurar-se autêntico ato cooperativo. Por outro lado, deverão estes cooperados, não a cooperativa respectiva, pagar o ISS em valores monetários pré-definidos, de

acordo com o CÓDIGO 17.4 da Tabela de Receita n. II, do Anexo III do Código Tributário do Município de Salvador, sempre a uma alíquota de 5% (cinco por cento).

O regime do ISS aplicável aos serviços realizados pelos cooperados por meio de cooperativas de trabalho, é aquele previsto no art. 87, § 2º da mesma Lei:

Art. 87. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º Quando se tratar de sociedade de profissionais, nos termos da legislação civil, em que a prestação de serviços se dê sob a forma de trabalho pessoal dos próprios sócios, o imposto será calculado por meio de alíquota aplicada sobre um valor de receita presumida, conforme Tabela de Receita n. II, anexa a esta Lei, não se considerando para tal efeito, a importância recebida a título de remuneração do próprio trabalho, e desde que atenda aos seguintes requisitos:

I – constituam-se como sociedades civis de trabalho profissional, sem cunho empresarial;

II – não sejam constituídas sob forma de sociedade anônima, ou de outras sociedades comerciais ou a elas equiparadas;

III – as atividades limitem-se exclusivamente aos serviços relacionados ao objetivo da sociedade;

IV – não possua pessoa jurídica como sócio;

V – os profissionais que a compõem devem possuir habilitação específica para a prestação dos serviços.

Note-se que neste caso não há nenhuma remissão específica às cooperativas, nem tampouco à figura dos cooperados. Em realidade, o tratamento aplicável a estes últimos decorrerá do fato de ser membro de uma “sociedade de profissionais”. Não se olvide, neste ponto, que uma cooperativa é espécie do gênero sociedade simples, jamais assumindo outra feição, nos termos expressos do CC/2002, art. 982, parágrafo único:

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresária sujeita a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

Assim, sempre que profissionais atuem por meio de sociedade, assumida ela a forma cooperativista ou não, em lugar de pagar o ISS por meio de percentual a ser aplicado sobre uma base real ou presumida, a incidência se dará por valor monetário fixo, correspondentes aos CÓDIGOS 17.0 a 17.4 da Tabela de Receita n. II, do Anexo III da Lei 7.186/2006, e equivalentes a 5% (cinco por cento) sobre um valor presumido que varia de acordo com o número de profissionais associados. Para tanto, será necessário, ademais, que tais sociedades reúnam os requisitos constantes dos incisos I a V, do dispositivo acima reproduzido.

Há que se registrar a inexistência de qualquer inovação realizada pela legislação municipal neste sentido. Em realidade, trata-se de mera adequação às disposições legais regulamentadoras da matéria no nível nacional. De fato, a legislação tributária federal já determinava que o ISS incidente sobre as Sociedades Simples uniprofissionais devia ser cobrado de forma fixa, nos termos do Decreto 406/68, art. 9º, §3º:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

[...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987)

O STJ, na mesma linha, tratou da questão, decidindo de forma reiterada pela aplicação da alíquota fixa, por sócio, sempre que se esteja diante de uma Sociedade Civil (atual Sociedade Simples) de natureza uniprofissional (REsp. nº334.554/ES):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – ISS – SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – CLÍNICA MÉDICA – CARÁTER EMPRESARIAL – NÃO COMPROVADA CARACTERIZAÇÃO COMO SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL – RECURSO ESPECIAL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC – INOCORRÊNCIA – DECISÃO RECORRIDA CONSENTÂNEA COM A ORIENTAÇÃO JURISDICIONAL DO STJ – CONHECIMENTO PARCIAL – IMPROVIMENTO.

É devido o ISS pelas sociedades profissionais quando estas assumem caráter empresarial. As sociedades civis, para terem direito ao tratamento privilegiado previsto pelo artigo 9º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, têm que ser constituídas exclusivamente por médicos, ter por objeto social a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial. Recurso parcialmente conhecido, mas improvido.

Isto posto, encontram-se as cooperativas de trabalho submetidas à não-incidência do ISS, no tocante às receitas de atos cooperados, assim entendidos aqueles consistentes na intermediação dos serviços dos seus associados.

9. A flagrante bitributação que pretende deva ser aplicada a SEFAZ de Salvador à prestação dos atos cooperados

Não obstante a clareza com que estruturou o legislador o regime de incidência do ISS sobre cooperativas, nos moldes acima retratados, não é este o entendimento da Secretaria da Fazenda do Município do Salvador. Conforme resposta a consulta formulada à Administração, plasmada no Ofício SUPLAN n. 478/2008, pretende a Secretaria que os serviços prestados por

cooperativa de trabalho sejam duplamente tributados tanto em nome da cooperativa, a uma alíquota de 2% (dois por cento), como em nome do próprio cooperado, a uma alíquota da ordem de 5% (cinco por cento):

Vale ressaltar que, o ISS devido pelos associados, quando inscrito como autônomo (sic) no Cadastro Geral de Atividades, será calculado por meio da alíquota de 5 (cinco por cento) aplicada sobre um valor de receita presumida, conforme dispõe o art. 87, §1º do CTRMS.

Sendo assim, o recolhimento do ISS pelo associado como autônomo, não dispensa o ISS devido pela Cooperativa quando pratica atos não cooperados. [os grifos não se encontram no original]

[...]

Por se tratar de prática de atos não cooperados, como no caso de serviços médicos, ou seja, serviços prestados à (sic) terceiros, a incidência tributária se faz devida, não devendo recair sobre eles a referida isenção. Entretanto, a Lei 7.186/2006 prevê alíquota reduzida de 2% para serviços tributáveis prestados por cooperativas.

É teratológico o entendimento construído pela Fazenda Pública municipal do Salvador. Sendo as cooperativas sujeitos de direito, cujos atos devem, por imperativo constitucional, gozar de adequado tratamento tributário (CF/88, art. 146, III, 'c'), é flagrante a inconstitucionalidade no sentido de exigir dos atos praticados por tais sujeitos uma alíquota real da ordem de 7% (sete por cento): 5% a serem pagos pelos cooperados, e outros 2% pela própria cooperativa. Tal interpretação da legislação terminaria, ademais, por vulnerar a própria limitação máxima de alíquota do ISS, da ordem de 5%, nos termos da LC 116/2003, art. 8º, II, configurando, conforme já indicado, clara violação ao *non bis in idem*, à capacidade econômica e à vedação ao confisco.

10. O fundamento constitucional do tratamento tributário mais benéfico às cooperativas.

A inconstitucionalidade da tributação do ato cooperativo com vistas ao princípio de capacidade econômica, com conseqüente caracterização de confisco

Embora se tenha realizado até o presente momento uma análise *de lege lata*, mais especificamente relativa à normativa do Salvador, é imprescindível considerar que mesmo diante de uma possível omissão da legislação municipal, e mesmo federal infraconstitucional, continuaria sendo aplicável a não-incidência do ISS sobre ato cooperado. De fato, a determinação do legislador infraconstitucional, tanto no plano municipal, como federal, no sentido da “não-incidência” do ISS sobre o ato cooperativo trata-se de imperativo lógico e deôntico subjacente à normativa constitucional, especialmente no que se refere à aplicabilidade do princípio de capacidade econômica.

Segundo tal princípio, somente poderão ser objeto de incidência tributária situações que venham a, de alguma forma, expressar riqueza em favor do contribuinte. Tributo que incide sobre situação destituída de capacidade econômica caracteriza verdadeira situação de confisco, expressamente vedada pelo texto constitucional¹⁴. Não resta dúvida de que o ato tipicamente cooperado praticado por cooperativa não possui qualquer expressão de capacidade econômica, na medida em que a cooperativa nada lucra com a atividade praticada. A rigor, sequer se pode falar em lucro ou prejuízo, devendo-se referir a resultado, e mais especificamente nos casos de “resultados positivos”, “sobras”¹⁵. Os cooperados, sim, receberão a sua participação e em decorrência disso deverão ser tributados, também, mas não somente, no regime do ISS.

Desta forma, os atos cooperados não geram receita, nem faturamento para a sociedade cooperativa. Os montantes equivalentes a tais conceitos deverão retornar aos associados na perio-

dicidade determinada pelo próprio fluxo financeiro. Havendo resíduo anual, deve-se obedecer o disposto no art. 4º, VII, da Lei do Cooperativismo:

...retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral

Raciocínio análogo é aplicável às despesas e prejuízos. Com relação às primeiras, determina a Lei 5.764/71, art. 80, que

Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços

Quanto aos prejuízos:

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80.

Na doutrina de Reginaldo Ferreira Lima

...como o fim da cooperativa é prestar serviços aos sócios, a disposição em questão mostra que a sociedade, como pessoa jurídica autônoma, não tem despesas e, por conseguinte, não dispõe de receita, visto que, mesmo efetuando o pagamento do custo da sua estrutura administrativa, paga em nome dos cooperados, portanto, com os recursos destes, e não da pessoa jurídica.¹⁶

Determinar a incidência do ISS sobre atos cooperativos corresponderia, assim, a uma clara medida confiscatória, tendo em vista que nenhuma expressão econômica deles subjace. Terminaria por vulnerar ademais o ideal de isonomia material adotado pelo ordenamento pátrio, indo de contra aos esforços legislativos para a construção de um conjunto de normas diferenciadas aplicadas às cooperativas em consideração ao fato de ser sua finalidade antagônica à finalidade puramente mercantil das sociedades comerciais.

10. Conclusão

Ao contrário do que comumente tem sido alegado pelas Fazendas municipais, os serviços prestados por cooperados de Cooperativa de Trabalho regularmente constituída, caracteriza indiscutível *ato cooperado*, nos termos do art. 79, da Lei 5.764/71¹⁷, e de forma ainda mais precisa nos termos da IN/RFB, n. 971/2009, de 13 de novembro¹⁸.

Portanto, ao contrário do que pretende a Fazenda Municipal, atos cooperados, para efeito de incidência de ISS, no caso das cooperativas de trabalho, não são apenas os “consistentes no exercício de suas atividades em benefício de seus associados” (v. Ofício SUPLAN n. 478/2008, de 28 de abril, do município de Salvador). Tampouco é correto o entendimento no sentido de que atividades não se enquadram enquanto ato cooperado em razão dos serviços serem prestados para terceiros, não cooperativados, para citar os fundamentos da postura fazendária constante nas autuações realizadas.

Patente a fragilidade da interpretação fazendária. Significaria dizer, conforme anteriormente consignado, que uma cooperativa de taxistas, *v. gr.*, somente praticará ato cooperativo, para efeito de gozo do benefício tributário, caso os seus associados prestem serviços a outros taxistas, que por sua vez também sejam cooperados. A cooperativa de taxistas que preste serviços a empresas ou pessoas físicas em geral, que não sejam profissionais da mesma área associados à cooperativa, estaria realizando atos comuns, mercantis, não-cooperados, equiparados aos atos praticados por uma clínica particular, com fins lucrativos, e, portanto, sujeita à tributação, na equivocada interpretação da Fazenda Municipal. Interessante, mesmo curioso, notar que um cooperado taxista seja, quiçá, o último dos indivíduos interessados em contratar os serviços da sua cooperativa. De fato, muito remotamente o proprietário de um táxi solicitará serviço de transporte a proprietário de outro táxi.

Neste contexto, seria o caso de se indagar qual seria, então, a razão de ser de todo um regime legal voltado ao favorecimento das cooperativas, quando em termos pragmáticos a prática totalidade das suas atuações estaria de fora do tratamento que lhe é específico. Tal estreiteza de interpretação acerca do que vem a ser um ato cooperativo para fins de incidência do ISS terminaria por tornar inócuo o benefício tributário em favor de tais atos, e mesmo despreciando a idéia de um ato como cooperado para fins de incidência tributária.

A Fazenda municipal, ao interpretar o art. 79 da Lei 5.764/71, confunde o *serviço prestado pela cooperativa aos seus cooperados* (“ato cooperado” ou “ato cooperativo”), com o *serviço prestado pelos cooperados aos tomadores do serviço* (“objetivos sociais” da cooperativa). Quando tal dispositivo legal trata dos “atos cooperativos” enquanto aqueles “praticados entre as cooperativas e seus associados” não se está referindo aos serviços de transporte que a cooperativa venha a prestar aos seus associados, mas aos serviços de organização das atividades a serem prestadas pelos associados a terceiros. Toda e qualquer cooperativa tem como finalidade, a rigor, organizar as atividades realizadas pelos seus cooperados, realizando todos os atos de gestão, desde os aspectos jurídicos, até a estrutura física, divulgação, contratação, e pagamento dos serviços prestados. A prestação da atividade-fim fica por conta não da cooperativa, mas dos seus associados.

Em realidade, com vistas à legislação federal de regência acima transcrita, nas cooperativas de trabalho:

1. o cooperado presta serviços a terceiros por intermédio da cooperativa (objeto social da cooperativa);
2. a cooperativa intermedeia a prestação de serviços realizados pelos cooperados (ato cooperado);
3. a cooperativa não produz bens e serviços.

Assim, o ato cooperativo não implica em operação de mercado, não sendo a sociedade cooperativa constituída para obtenção de lucro (determinação legal). Cooperativa de trabalho,

na realização dos atos que lhe são característicos, apenas intermedeia, não prestando, em nome próprio, qualquer serviço a terceiros. Tais serviços a terceiros são realizados, na verdade, por seus associados. Daí não existir campo para a incidência do ISS sobre ato cooperativo das mesmas, pois quem realiza o fato gerador é o cooperado.

Tanto é assim que a Prefeitura Municipal do Salvador cobra o ISS pelos serviços prestados por cada um dos cooperados da Autora, podendo chegar a uma alíquota máxima permitida pela legislação federal (LC 116/2003, art. 8º, II), da ordem 5% (cinco por cento)¹⁹. Não obstante, numa interpretação esdrúxula da legislação, a Fazenda municipal entende que “o recolhimento do ISS pelo associado como autônomo, não dispensa o ISS devido pela Cooperativa” (v. Ofício SUPLAN n. 478/2008, de 28 de abril). Mostra-se flagrante, pois, a vulneração aos princípios de

- a. capacidade econômica: a alíquota de ISS efetivamente cobrada poderá inclusive ultrapassar o máximo legal de 5% (cinco por cento), chegando efetivamente a 7% (sete por cento);
- b. *non bis in idem*: o mesmo serviço está sendo objeto de dupla incidência do ISS do Salvador, tanto sobre o cooperado, como sobre a cooperativa; e
- c. vedação ao confisco: está-se tributando ato destituído de expressão de riqueza, qual seja, o ato cooperativo, posto que o mesmo não redunde em qualquer benefício econômico para a cooperativa, sendo favorável, nesta perspectiva, apenas aos cooperados.

11. Referências

BECHO, Renato Lopes. *Elementos de direito cooperativo*. SP: Dialética, 2002.

BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*, Ed. Renovar, São Paulo, 2000.

CENZI, Nerii Luiz. *Cooperativismo: desde as origens ao projeto de lei de reforma*. 2011.

KRUEGER, Guilherme (Coordenador). *Cooperativismo e o Novo Código Civil*. 2ª ed. Revisada e Atual. BH: Mandamentos, 2005.

LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*, Ed. Max Limonad, 1997, p. 63.

MACEDO, Kátia Barbosa (Org.). *Cooperativismo na era da globalização*. Goiânia: Cooperativa das Unimed's GO/TO, 2001.

NASCIMENTO, Fernando Rios do. *Cooperativismo como alternativa de mudança: uma abordagem normativa*. Forense: Rio de Janeiro, 2000.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Manual de gestão das cooperativas: uma abordagem prática*. Atlas: São Paulo, 2011.

POLONIO, W. A. *Manual das sociedades cooperativas*. 4ED, São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Paulo Renato Fernandes da. *Cooperativas de trabalho, terceirização de serviços e direito do trabalho*. 2ED, SP: LTR, 2013.

Notas

- ¹ Lei 5.764/71, 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.
- ² Cf. POLONIO, W. A. *Manual das sociedades cooperativas*. 4ED, São Paulo: Atlas, 2004; KRUEGER, Guilherme (Coordenador). *Cooperativismo e o Novo Código Civil*. 2ª ed. Revisada e Atual. BH: Mandamentos, 2005..
- ³ Idem, *ibidem*.
- ⁴ Para aprofundamento neste estudo vid. LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*, Ed. Max Limonad, 1997, p. 63; e BECHO, Renato Lopes. *Elementos de direito cooperativo*. SP: Dialética, 2002.

- ⁵ Lei 5.764/71, 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.
- ⁶ Vid. CENZI, Nerii Luiz. *Cooperativismo: desde as origens ao projeto de lei de reforma*. 2011.
- ⁷ Vid. Ofício da SUPLAN n. 478/2008, de 28 de abril.
- ⁸ Lei 5.764/71, 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.
- ⁹ A fim de que não haja dúvida acerca da consolidação de tal entendimento na Corte Superior, considere-se julgados mais recentes, todos neste mesmo sentido: TRIBUTÁRIO – COOPERATIVA – NÃO-INCIDÊNCIA DE ISSQN EM ATOS COOPERADOS – ART. 79 DA LEI N. 5.769/1971 – PRECEDENTES – REENQUADRAMENTO FÁTICO – MATÉRIA DE PROVA – SÚMULA 7/STJ. 1. Discute-se nos autos a incidência de ISSQN sobre atos praticados por cooperativa médica considerados nas instâncias ordinárias como tipicamente cooperativos. 2. A sujeição à incidência do ISSQN dá-se apenas nos atos não-cooperados, ou seja, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da prestação de serviços a terceiros, o que in casu não ocorreu. 3. “A embargada repassa os valores recebidos dos pacientes aos médicos-cooperados, pelos serviços por eles prestados, o que configura ato cooperado (art. 79 da Lei 5.769/1971) e afasta a incidência do ISS. Não se trata de venda ou administração de planos de saúde. (REsp 622.794/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28.10.2009, DJe 6.11.2009.) 4. Contrariar o enquadramento feito pelas instâncias originárias, de que os serviços tributados dizem respeito a atos tipicamente cooperados, porquanto não há a prestação de serviços pela cooperativa diretamente a terceiros, para efeito de análise de eventual violação do artigo 79 da Lei n. 5.764/71, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp

1102763 / SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 03/12/2009, DJe 15/12/2009). Neste mesmo sentido, EResp Nº 622.794/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28.10.2009, DJe 6.11.2009; Resp n. 819.242/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 19.02.2009; EDcl no Resp n. 615.555/MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.05.2007; EDcl no Resp n. 418.352/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.03.2003; Resp n. 487.854/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, julgado em 03.06.2004.

O entendimento jurisprudencial, no tocante, especificamente, a cooperativas de profissionais da área de saúde, não destoam do quanto acima transcrito, conforme se verifica no seguinte Acórdão do STJ que teve como recorrida a COOPSTAFF – Sociedade Cooperativa dos profissionais da área de saúde, do Rio de Janeiro: TRIBUTÁRIO – COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS DA ÁREA DE SAÚDE – ATO COOPERATIVO – PIS E COFINS – ISENÇÃO. 1. A cooperativa, pela Lei 5.764/71, tem isenção de tributos quanto aos atos cooperativos, entendendo-se como tais os praticados com vista à sua finalidade. 2. Cooperativa que tem como objetivo “a prestação direta de serviços aos seus cooperados, na defesa dos seus interesses, na melhoria econômica e social, na orientação e gerenciamento das atividades executadas a terceiros pelos seus cooperados, buscando aproximar o seu sócio-cooperado de fontes de trabalho, para que este possa executá-lo, de acordo com a competência e a capacidade de cada um”. 3. Prestação de serviços pelos cooperados a terceiros que se enquadra no objeto social da cooperativa e, por isso, caracteriza-se como ato cooperativo, estando isento do PIS e da COFINS. 4. Recurso especial não provido. (REsp 903.699/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 08/05/2008)

- ¹⁰ Lei 5.764/71, Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: I – adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços; II – variabilidade do capital social representado por quotas-partes; III – limitação do número de quotas-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 – inacessibilidade das quotas-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 da cooperativa; XI – área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

- ¹¹ Cf. BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*, Ed. Renovar, São Paulo, 2000.
- ¹² Cf. MACEDO, Kátia Barbosa (Org.). *Cooperativismo na era da globalização*. Goiânia: Cooperativa das Unimeds GO/TO, 2001. NASCIMENTO, Fernando Rios do. *Cooperativismo como alternativa de mudança: uma abordagem normativa*. Forense: Rio de Janeiro, 2000.
- ¹³ BULGARELLI, Waldirio. *As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica*, Ed. Renovar, São Paulo, 2000, p. 20.
- ¹⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco. A única exceção à vedação do confisco seria aquela prevista no art. Art. 243. [...] Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e revertido em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.
- ¹⁵ Lei 5.764/71(Lei do Cooperativismo), Art. 4º, VII. retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral; (...) Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.; (...) “Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos

provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do artigo 80. Cf. OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Manual de gestão das cooperativas: uma abordagem prática*. Atlas: São Paulo, 2011.

- ¹⁶ LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*, Ed. Max Limonad, 1997, p. 63.
- ¹⁷ Lei 5.764/71, 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.
- ¹⁸ IN/RFB, n. 971/2009, Art. 209. Cooperativa de trabalho, espécie de cooperativa também denominada cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices, ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

Parágrafo único. A cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios.

- ¹⁹ Para considerações mais precisas acerca do regime tributário a que se encontram submetidos os serviços prestados por cooperados no Município do Salvador, v. item 5 e subitens, *infra*.