

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

Nathália Soares de Oliveira

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA  
SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS POR SOCIEDADES COOPERATIVAS DE  
TRABALHO MÉDICO**

Belo Horizonte

2014

Nathália Soares de Oliveira

**INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA  
SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS POR SOCIEDADES COOPERATIVAS DE  
TRABALHO MÉDICO**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Belo Horizonte

2014

## RESUMO

Apresenta-se, através do presente trabalho, um breve estudo acerca das sociedades cooperativas, com enfoque nas suas peculiaridades e tratamento constitucional diferenciado dos demais tipos societários. Além disso, apresenta-se também um esboço da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, bem como uma análise da incidência do imposto em questão sobre os serviços prestados pelas cooperativas de trabalho médico.

Com isso, tem-se o objetivo de demonstrar que a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incidente sobre os serviços prestados pelas sociedades cooperativas de trabalho médico deve se restringir aos serviços efetivamente prestados por estas sociedades, que não se confundem com os serviços prestados por seus cooperados, e também não podem abranger os atos cooperativos que, por disposição legal, não sofrem tributação.

Em última análise, a intenção precípua do presente trabalho é evidenciar que as sociedades cooperativas não podem sofrer tributação ou quaisquer ônus que as coloque em posição desfavorável no mercado frente aos demais tipos societários, pois que isso implicaria em violação às normas constitucionais que determinam o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e o apoio e estímulo ao cooperativismo.

Palavras-chave: sociedades cooperativas; tratamento constitucional diferenciado; ato cooperativo; adequado tratamento tributário; apoio e estímulo ao cooperativismo; Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; base de cálculo; sociedades cooperativas de trabalho médico.

## **ABSTRACT**

Presents, through this work, a brief study of cooperative societies, with focus on its constitutional peculiarities and distinctive treatment of other corporate types. It also presents an outline of the rule-array of service tax of any kind, as well as an analysis of the incidence of the tax in question on the services provided by medical cooperatives.

With that, it has the objective to demonstrate that the tax basis of service tax of any kind levied on services provided by the cooperative societies of medical work should be restricted to the actual services provided by those companies, which do not confused with services provided by its members, and also may not extend to cooperative acts that, by law, does not suffer taxation.

Ultimately, the primary intent of this work is to show that the cooperative societies can not be taxed or liens that puts them at a disadvantage in the market compared to other types of companies, because that would imply a violation of the constitutional rules that determine appropriate tax treatment for the cooperative act and the support and encouragement of cooperatives.

Keywords: cooperative societies; different constitutional treatment; cooperative act; appropriate tax treatment; support and encouragement of cooperatives; service tax of any kind; tax basis; cooperative societies of medical work.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2 SOCIEDADES COOPERATIVAS.....</b>	<b>6</b>
<b>2.1 Características e princípios informadores .....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 Tratamento constitucional diferenciado.....</b>	<b>11</b>
<b>2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 Hipótese .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.2 Critério Material .....</b>	<b>21</b>
<b>2.1.3 Critério temporal.....</b>	<b>25</b>
<b>2.1.4 Critério Espacial .....</b>	<b>26</b>
<b>2.2 Consequência .....</b>	<b>27</b>
<b>2.2.1 Critério Pessoal.....</b>	<b>27</b>
<b>2.2.2 Critério Quantitativo.....</b>	<b>29</b>
<b>3 DO SERVIÇO PRESTADO PELAS COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E DA CORRETA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>31</b>
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>5 BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>36</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 foi a primeira Constituição Brasileira a tratar do cooperativismo, trazendo normas que possuem a finalidade última de assegurar às sociedades cooperativas um tratamento adequado, de forma a estimular sua criação e desenvolvimento, dado o relevante papel que desempenham na economia.

No que tange às normas de competência tributária, a Constituição da República distribuiu entre os entes federados a competência para instituição e cobrança de tributos. Em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), objeto deste estudo, a Constituição da República outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para sua instituição, bem como determinou que compete à Lei Complementar, além de “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*”, definir os serviços tributáveis, fixar suas alíquotas máxima e mínima, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Neste contexto, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, definindo as normas de sua competência e relacionando os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles os serviços de “*planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica*” e “*outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros [...] cooperados*”, abrangendo, portanto, os serviços prestados pelas cooperativas de trabalho médico.

Diante disso, o presente trabalho tem por objetivo apresentar as peculiaridades das sociedades cooperativas e definir a regra-matriz de incidência tributária do ISSQN, a fim de demonstrar que a base de cálculo do ISSQN devido pelas cooperativas de trabalho médico não pode abranger nada que não corresponda ao serviço por ela prestado, sob pena de exigência de tributo inconstitucional.

## 2 SOCIEDADES COOPERATIVAS

### 2.1 Características e princípios informadores

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei nº 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas.

O conceito de sociedade cooperativa pode ser extraído do artigo 3ª da mencionada lei, que prevê que “*celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro*”. Ou seja, as sociedades cooperativas são sociedades de pessoas (físicas, em regra<sup>1</sup>), que, contribuindo com bens ou serviços, se associam com o objetivo de viabilizar e promover o exercício de determinada atividade econômica, sem objetivo de lucro.

No que tange à natureza jurídica das sociedades cooperativas, o Parágrafo Único do artigo 982 do Código Civil estabeleceu que estas são consideradas sociedades simples, independentemente de seu objeto social (que, conforme autoriza o artigo 5º da Lei nº 5.764/71, pode ser qualquer gênero de serviço, operação ou atividade).

Por estas razões, as sociedades cooperativas possuem características peculiares, que as distinguem das demais espécies societárias previstas pelo Direito pátrio. Estas características estão elencadas no artigo 1.094 do Código Civil, bem como no artigo 4ª da Lei nº 5.764/71, que assim dispõem:

#### *Código Civil*

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;

---

<sup>1</sup> Nos termos do artigo 6º, inciso I, da Lei nº 5.764/71, as sociedades cooperativas são constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos.

- V - quórum, para a assembleia 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.

*Lei nº 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 - inaccessibilidade 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 - quórum para o funcionamento e deliberação da Assembleia 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 Assembleia 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.

Da leitura dos dispositivos supratranscritos, evidencia-se o objetivo primordial das sociedades cooperativas, que é prestar assistência aos seus cooperados, fomentando o exercício de sua atividade econômica, inexistindo intuito de obter lucro para partilha entre os associados, como ocorre, em regra, nos demais tipos societários.

As sociedades cooperativas podem, no máximo, promover o retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas por cada cooperado. Essa característica não desnatura a finalidade não lucrativa das sociedades cooperativas, pois distribuir sobras não é um objetivo da cooperativa, e as sobras, apesar de se incluírem no conceito de lucro



(aqui entendido como resultado positivo apurado em determinado período), são distribuídas de forma diferente dos demais tipos societários.

No caso das cooperativas, é irrelevante a participação do cooperado no capital social para fins de distribuição das sobras, até mesmo porque as sociedades cooperativas podem ser constituídas com dispensa de capital social, nos termos do inciso I do artigo 1.094 do Código Civil, acima transcrito. Assim, o cooperado que receberá a maior parte das sobras é aquele que mais realizar operações, e não aquele que possuir maior parcela do capital social integralizado, como ocorre nos demais tipos societários.

Sobre o tema, veja-se distinção feita pela Receita Federal do Brasil<sup>2</sup>:

**783. Qual a diferença entre sobras líquidas e resultado do exercício apurados pelas sociedades cooperativas?**

Na linguagem cooperativa, o termo sobra líquidas designa os próprios lucros líquidos, ou lucros apurados em balanço, que devem ser distribuídos sob a rubrica de retorno ou como bonificação aos associados, não em razão das cotas-parte de capital, mas em consequência das operações ou negócios por eles realizados na cooperativa.

Na linguagem comercial, o resultado do exercício é o lucro, o provento ou o ganho obtido em um negócio. É, assim, o que proveio das operações mercantis ou das atividades comerciais.

Por resultado, em sentido propriamente contábil, entende-se a conclusão a que se chegou na verificação de uma conta ou no levantamento de um balanço; o mesmo que crédito, lucro ou prejuízo. Em relação às contas, refere-se ao saldo da Demonstração do Resultado do Exercício, que tanto pode ser credor como devedor.

Quando se fala dos balanços, alude-se à apuração dos lucros ou prejuízos em determinado período. E, dessa forma, o resultado, ou o que se apurou, tanto pode ser favorável, quando há lucro, como desfavorável, quando se verifica prejuízo.

**Assim, o fato de a lei do cooperativismo denominar a mais valia de “sobra” não tem o intuito de excluí-la do conceito de lucro, mas permitir um disciplinamento específico da destinação desses resultados (sobras), cujo parâmetro é o volume de operações de cada associado, enquanto o lucro deve guardar relação com a contribuição do capital.** (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976).

(sem grifos no original)

Assim, demonstrado o regime jurídico ao qual se submetem as sociedades cooperativas, passa-se a analisar os princípios que o fundamentam.

---

<sup>2</sup> Disponível em: [<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr783a784.htm>]. Acesso em: 18/09/2014.

A Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB), que, conforme prevê o artigo 105 da Lei nº 5.764/71, é órgão de representação do sistema cooperativista nacional, enumera sete princípios cooperativistas, conceituando-os como “*linhas orientadoras por meio das quais as cooperativas levam os seus valores à prática*”<sup>3</sup>. Os princípios enumerados são os seguintes:

**1) Adesão voluntária e livre:** insculpido no inciso I do artigo 4º da Lei nº 5.764/71, preconiza que todos que queiram se associar ou desassociar de uma cooperativa podem fazê-lo livremente, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços.

**2) Gestão democrática:** as cooperativas são geridas por seus próprios membros cooperados, eleitos por seus pares. Ainda, segundo Schneider<sup>4</sup>, a gestão pelos próprios membros, ou autogestão, pressupõe a participação ativa dos cooperados na tomada de decisões relativas à sociedade, para que se efetive a denominada gestão democrática:

“A democracia cooperativa não se realiza apenas através da participação no voto, elegendo seus dirigentes e fiscais, mas também participando diretamente da escolha dos objetivos da organização, na definição das políticas a seguir e no controle e na periódica prestação de contas sobre a execução das decisões. Sem a participação nestes aspectos essenciais, a mera participação ao nível das eleições poderá ser uma participação inócua e expressando apenas as formalidades ritualísticas da democracia, mas não de suas exigências mais radicais”.

**3) Participação econômica dos membros:** o capital social das cooperativas é composto por quotas-parte de igual valor, sendo destinado para desenvolvimento das atividades da própria cooperativa e para formação de fundos de reserva. Além disso, eventuais sobras apuradas no exercício retornam proporcionalmente às operações realizadas por cada cooperado, conforme determina o inciso VII do artigo 4º da Lei nº 5.764/71.

**4) Autonomia e independência:** as cooperativas devem considerar sempre sua função primordial, qual seja, prestar assistência aos seus cooperados, bem como devem preservar sua autonomia e gestão democrática por seus membros. Deste modo, eventual relação jurídica entre a cooperativa e terceiros deve respeitar estas características.

---

<sup>3</sup> Disponível em: [<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>]. Acesso em: 19/09/2014.

<sup>4</sup> SCHNEIDER, J. O. *Cooperativas de produção ou de trabalho: sua viabilidade no Brasil*. Cadernos Cedope, v. II-6, 1991.

**5) Educação, formação e informação:** as cooperativas promovem a educação, formação e informação de seus membros, demonstrando as vantagens da cooperação e incentivando a participação nas atividades da cooperativa, a fim de estimular seu desenvolvimento. Os dispêndios relacionados com este princípio, inclusive, são financiados com um fundo de constituição obrigatória pelas cooperativas, denominado Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), que, nos termos do inciso II do artigo 28 da Lei nº 5.764/71, deve ser “*destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício*”.

**6) Intercooperação:** deve-se estimular o relacionamento entre as cooperativas, com a finalidade de facilitar o alcance de soluções para problemas comuns às cooperativas, favorecendo o desenvolvimento de suas atividades e o atingimento de seus objetivos.

**7) Interesse pela comunidade:** as cooperativas devem promover programas socioculturais, que estimulem o desenvolvimento das comunidades em que se encontrem inseridas. Existem, inclusive, as denominadas cooperativas sociais, que são constituídas com a finalidade precípua de “*inserir as pessoas em desvantagem no mercado econômico, por meio do trabalho*”, e “*fundamentam-se no interesse geral da comunidade em promover a pessoa humana e a integração social dos cidadãos*”, conforme estabelece o artigo 1º da Lei nº 9.876/99.

Na prática, nota-se que, os princípios cooperativistas não são eficazmente implementados, em sua totalidade, nas sociedades cooperativas, revelando-se mais como objetivos a serem alcançados ou diretrizes que devem ser seguidas pelas sociedades cooperativas.

Não obstante as sociedades cooperativas se preocupem com sua eficiência econômica, principalmente em razão da competição no mercado com outros tipos societários, não podem perder de vista seus princípios orientadores, que revelam a sua finalidade distinta. Nos dizeres do Professor Reginaldo Ferreira Lima<sup>5</sup>:

“Finalidade da sociedade cooperativa, assim, será sempre a prestação de serviços aos associados, atuação pela qual não possui lucro e nem receita. O

---

<sup>5</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

objeto será determinado pela atuação das pessoas que se associam e que executam os contratos firmados em nome da sociedade. Difere aí, dos outros tipos societários, eis que, enquanto cooperativas agem em nome de seus associados, nas demais os sócios agem em nome das sociedades”.

Vê-se, deste modo, que as características e princípios orientadores das sociedades cooperativas foram instituídos, fundamentalmente, para facilitar o alcance do objetivo essencial das cooperativas, que é prestar assistência aos seus cooperados, fomentando o exercício de sua atividade econômica, o que não pode ser renegado, sob pena de descaracterização deste tipo societário.

## 2.2 Tratamento constitucional diferenciado

A constitucionalização do cooperativismo em 1988, segundo o Professor Renato Lopes Becho<sup>6</sup>, decorre de uma característica essencial desta Constituição, que é a preocupação com os direitos coletivos:

“Cremos que, para bem entender o significado da atenção recebida pelas cooperativas e pelo legislador constituinte originário, é mister situarmos um traço marcante na Constituição Federal de 1988: uma transição da preocupação do individual para o coletivo. Como o cooperativismo é uma manifestação da mesma filosofia que serviu de propulsão para outras transformações, como a instituição do Mandado de Segurança Coletivo, do reconhecimento e proteção dos direitos difusos e coletivos em geral e outros mecanismos dessa linha, deve-se interpretá-lo como instrumento de melhoria das condições sociais, econômicas, culturais e jurídicas de seus associados”.

Sem olvidar que existem dispositivos constitucionais específicos sobre determinados ramos de atividades exercidas por sociedades cooperativas, nos ateremos àquelas determinações constitucionais dirigidas às sociedades cooperativas de maneira geral.

Inicialmente, tem-se o inciso XVIII, do artigo 5º, que autoriza a livre criação de sociedades cooperativas, bem como veda a interferência estatal em seu funcionamento. Sobre o tema, disserta Eduardo Faria Silva<sup>7</sup>:

“A Constituição Federal de 1988 fez emergir expressamente, ao assegurar o direito à livre constituição e associação, nos incisos XVIII e XX

---

<sup>6</sup> BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>7</sup> SILVA, Eduardo Faria. *A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação*. Tese apresentada à Universidade Federal do Paraná como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito. Curitiba, 2006.

do artigo 5º, a contrariedade existente entre a redação da Lei n.º 5.764/71 e as lutas travadas pelos atores sociais contrários ao intervencionismo Estatal exercido e legalmente permitido no cooperativismo, bem como ao controle exercido no sistema pela OCB.

O novo texto constitucional, inscrito entre os direitos fundamentais regentes da sociedade e do Estado brasileiro, refundou a estrutura de poder constante no ordenamento jurídico e, no que se refere à liberdade de organização e associação para constituição e representação das sociedades cooperativas, pode ser entendido nas seguintes dimensões: a) como o direito de livre criação dessas sociedades e de livre estabelecimento das normas de organização, funcionamento e representação interna; b) como direito à livre associação das sociedades cooperativas entre si, para deliberarem sobre a criação de pessoa jurídica que as congregue e as represente na defesa de seus interesses comuns ou, em sentido oposto, o direito de se desvincular espontaneamente da pessoa jurídica a que estavam associadas, e c) em sua vertente negativa, pode ser compreendido como o direito a não se associar, ou de não tomar parte de qualquer entidade representativa, como têm ressaltado a doutrina e as Cortes Constitucionais de outros países”.

Importante ressaltar que a primeira parte do inciso XVIII, do artigo 5º, da Constituição da República se trata de norma de eficácia contida (ou restringível), uma vez que prevê que a criação de cooperativas independem de autorização, “*na forma da lei*”. Ou seja, poderá ser editada lei que regulamente e restrinja a livre aplicabilidade desta parte do dispositivo constitucional em comento.

Além deste dispositivo, a Constituição da República estabelece que deve ser dado adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Veja-se o que dispõe a alínea “c”, do inciso III, do artigo 146:

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.

Deste modo, considerando que ainda não foi editada Lei Complementar que disponha sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”, coube à legislação, doutrina e jurisprudência conceituarem o que seria ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário.

O artigo 79 da Lei nº 5.764/71 traz o seguinte conceito de ato cooperativo:

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.

Em uma primeira leitura do dispositivo legal supratranscrito, pode-se entender que os atos cooperativos seriam tão somente aqueles praticados entre os associados e as cooperativas ou entre cooperativas, para consecução dos objetivos sociais.

Este entendimento literal, inclusive, é o que vem sendo adotado pela Receita Federal do Brasil, que, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que os atos praticados entre cooperados e terceiros (não cooperados) não se tratam de atos cooperativos, ainda que realizados em estrito cumprimento dos objetivos sociais das cooperativas.

Veja-se, por exemplo, a ementa da solução de consulta a seguir transcrita<sup>8</sup>:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 190, DE 28 DE AGOSTO DE 2013

[...]

CSLL BASE DE CÁLCULO, EXCLUSÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. RECEITA RECEBIDA DE TERCEIRO NO ÂMBITO DO ART. 10 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1, DE 2009, DO MINISTÉRIO DE DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO. INAPLICABILIDADE. ATO COOPERATIVO. **Conforme definição do art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, atos cooperativos são apenas aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa (e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), sendo todos os outros atos sujeitos à tributação.** Assim, as rendas auferidas por sociedade cooperativa de produção agropecuária de terceiro não associado em contrato pactuado entre aquela, como contratada, e este, como contratante, para fins de atendimento do disposto no art. 10 da Instrução Normativa nº 1, de 19 de fevereiro de 2009, editada pelo Ministério de Desenvolvimento Agrário - MDA, e cujo objetivo seja a prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas não gozam da isenção de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL de que trata o art. 39 da Lei nº 10.865, de 30 de abril 2004.

[...]

(sem grifos no original)

A melhor doutrina, ao contrário, entende que o conceito de ato cooperativo trazido pelo artigo 79 da Lei nº 5.764/71 deve ser entendido de maneira ampla, para abarcar todas as receitas

<sup>8</sup> Disponível em: [<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46256>]. Acesso em: 09/10/2014.

auféridas pelas sociedades cooperativas na consecução de seus objetivos sociais, ainda que terceiros estejam envolvidos na relação.

Nesse sentido, vejã-se os ensinamentos do Professor José Antônio Minatel<sup>9</sup>:

“Embora se tenha como norte a definição legal de ato cooperativo englobando todos os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais, parece razoável afirmar que nessa disposição legal devem estar abrangidas todas as demais operações que digam respeito ao objeto para o qual foi idealizada a sociedade, sob pena de indevida restrição do alcance do ato cooperativo ao campo das relações internas da própria entidade (finalidade).

[...]

Adverte-se, no entanto, que o extremo apego à literalidade, além de afrontar a hermenêutica jurídica, poderá aniquilar o consagrado instituto das sociedades cooperativas construído a duros passos, na medida em que a leitura do art. 79 da Lei 5.764/71 não abarcaria, por exemplo, a operação pela qual a cooperativa de produtores contrata, com a empresa adquirente, a colocação de produtos de seus cooperados. Veja-se: o ato praticado pela cooperativa é com o adquirente, que não é cooperado, mas esse é o objeto da cooperativa. Essa mesma situação fica ainda mais evidenciada nas chamadas cooperativas de serviços (de táxi, odontológicos, à guisa de exemplos), onde, a prevalecer a interpretação restritiva, só estariam qualificados como atos cooperativos se os serviços do taxista, ou do dentista, fossem prestados ao próprio cooperado (taxista, ou dentista), porque o usuário dos serviços não integra o quadro de associados.

A singeleza dos exemplos trazidos à colação serve para advertir sobre a **necessidade de se abrir os olhos para a real extensão do chamado ato cooperativo que, repita-se, não pode ficar restrito às operações interna corporis da entidade (finalidade), devendo alcançar todas as operações praticadas em nome da sociedade, desde que voltadas para atendimento dos objetivos sociais que, contratualmente, justificaram a criação da cooperativa (objeto).**

Todavia, se os cooperados não são produtores, nem compradores de bens materiais, mas sim pessoas voltadas para a atividade de prestação de serviços profissionais específicos, comuns a um mesmo seguimento econômico, nada impede que a formação da cooperativa tenha como objeto viabilizar melhores condições para o exercício individual dessas atividades profissionais, criando vínculos de aproximação entre os potenciais usuários desses serviços e os profissionais que os prestam. É certo que, nessa hipótese, a finalidade e o objeto exteriorizam atividade comum de prestação de serviços, todavia, de naturezas completamente diferentes, tanto que os serviços profissionais que compõem o objeto da cooperativa (serviços de táxi ou serviços médicos, por exemplo) são fruídos por pessoas que não fazem parte do quadro associativo (usuários), enquanto que os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa são fruídos pelos próprios cooperados (no caso, os taxistas ou os médicos)”.  
(sem grifos no original)

<sup>9</sup> MINATEL, José Antônio. *Não-incidência da COFINS na prática do Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, p. 131.

Portanto, qualquer ato praticado pelas sociedades cooperativas, sem objetivo de lucro, desde que tenha como finalidade o exercício do objeto social da cooperativa, deve ser considerado ato cooperativo e, portanto, isento de tributação.

Inclusive, o Projeto de Lei nº 6.142-C, de 2005<sup>10</sup>, oriundo da Câmara dos Deputados, propõe alteração da redação do *caput* do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, nos seguintes termos:

**O Congresso Nacional** decreta:

Art. 1º O Caput do Art. 79 da Lei nº 5.764/71 passará a vigorar com a seguinte redação:

“São atos cooperativos, os realizados entre as cooperativas e seus associados, por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e a consecução dos fins institucionais. Também o são, os atos jurídicos praticados pelas cooperativas que, com idêntica finalidade, realizem com outras pessoas.”

Ressalte-se que, atualmente, o mencionado Projeto de Lei está aguardando retorno do Senado Federal. Caso aprovado no Congresso Nacional e, após, sancionado pela Presidência da República, o conceito de ato cooperativo, finalmente, terá por referencial a finalidade dos atos praticados pelas sociedades cooperativas. Ou seja, o conceito legal de ato cooperativo abrangerá todos os atos realizados “*em cumprimento do objeto social e a consecução dos fins institucionais*”, ainda que haja a participação de terceiros.

Ademais, analisando-se o entendimento jurisprudencial sobre o tema, pouco tem-se a acrescentar, já que, na grande maioria das vezes, os Tribunais se restringem a uma análise superficial do tema, aplicando a literalidade do artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Este é, inclusive, o entendimento firme do Superior Tribunal de Justiça, nos termos das ementas dos julgados a seguir transcritas:

IMPOSTO DE RENDA - COOPERATIVAS - ATOS DIVERSOS - CONCEITO DA LEI N. 5.764/71.

As cooperativas praticam atos cooperativos e atos não-cooperativos, e estes estão sujeitos ao imposto de renda. Os atos cooperativos estão conceituados na lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1.971, em seu artigo 79.

Recurso provido.

(REsp 85.653/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/1997, DJ 16/02/1998, p. 29)

---

<sup>10</sup> Íntegra do Projeto de Lei nº 6.142-C, de 2005:

[[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=C79ECD8C37D8A95D442121865C4CC599.node2?codteor=399024&filename=Avulso+-PL+6142/2005](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C79ECD8C37D8A95D442121865C4CC599.node2?codteor=399024&filename=Avulso+-PL+6142/2005)]



TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. APLICAÇÃO. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS E CSLL. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "Admite-se receber embargos declaratórios, opostos à decisão monocrática do relator, como agravo regimental, em atenção aos princípios da economia processual e da fungibilidade recursal" (EDcl nos REsp 1.175.699/RS, Corte Especial, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 6/2/12).

2. Os atos das cooperativas de serviço médico não diferem daqueles praticados pelas demais cooperativas, em sua essência. Desse modo, **prevalece a tese de que compõem o rol de atividades que se enquadram na definição legal de ato cooperativo tão somente os atos realizados entre a própria cooperativa e os cooperados ou com outras cooperativas.**

3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento.

(EDcl no REsp 1423100/SE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 25/04/2014)

(sem grifos no original)

TRIBUTÁRIO. COOPERATIVAS. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS TRIBUTADOS COMO ATOS NÃO COOPERADOS. SÚMULA 07/STJ.

1. **O STJ consagrou entendimento no sentido de que os atos praticados pelas cooperativas com terceiros não se enquadram no conceito de atos cooperativos,** estando sujeitos à incidência do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg nos EDcl no REsp 844.755/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 16/3/2011 e Resp 1.192.187/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 17/8/10.

2. "A análise da questão referente ao enquadramento dos serviços tributados - se dizem respeito ou não a atos tipicamente cooperados - requer reavaliação do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado na via especial, conforme enunciado sumular 7/STJ".(AgRg no Ag 1.148.734 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 12/11/2010)

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no Ag 1412294/MG, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2013, DJe 27/11/2013)

(sem grifos no original)

Destaque-se, por último, o entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>11</sup>, para quem “adequado tratamento tributário” não significa, necessariamente, tratamento privilegiado. Segundo o STF, caso assim pretendesse o legislador constituinte, teria consignado expressamente que as cooperativas deveriam ter tratamento “diferenciado e favorecido”, como fez em relação às microempresas e empresas de pequeno porte na alínea “d” do inciso III do artigo 146 da Constituição da República.

<sup>11</sup> RE 141800, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 01/04/1997, DJ 03-10-1997 PP-49239 EMENT VOL-01885-02 PP-00379.

Por fim, arrematando as determinações constitucionais atinentes ao tratamento diferenciado das cooperativas, tem-se o § 2º do artigo 174, que assim dispõe:

Art. 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.

Destaque-se que este dispositivo constitucional está inserido no Capítulo dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, revelando o importante papel que as cooperativas desempenham na economia, notadamente na busca pela redução das desigualdades regionais e sociais, que, conforme previsto pelo inciso VII do artigo 170 da Constituição da República, é um dos princípios da ordem econômica nacional.

Sobre o tema, destaca Paulo Renato Fernandes da Silva<sup>12</sup>:

“O regime das cooperativas é diferente do comum das demais sociedades, pois se baseia na reunião de esforços, na solidariedade e no trabalho de todos para o atingimento dos seus fins econômicos e sociais. A cooperativa não objetiva contabilizar lucro, na realidade, apenas distribui para seus associados o produto do trabalho de cada um. Por isso tudo, a prática da cooperação é realizada sem intuito egoístico, almejando resultados econômicos positivos para uma grande parcela de pessoas, sendo que tais resultados são gerados pelo labor dos próprios cooperados, e não pela exploração da força de trabalho de outrem.

[...]

Enfim, o constituinte conferiu tratamento desigual aos desiguais, tentando com isso gerar uma situação de, no mínimo igualdade jurídica de tratamento entre os agentes econômicos, a fim de compensar a desigualdade econômica real entre ambos na seara de um mercado cada vez mais competitivo e volátil”.

Conclui-se, por tudo, que a Constituição da República pretendeu assegurar às sociedades cooperativas um tratamento adequado, de forma a estimular sua criação e desenvolvimento, dado o relevante papel que desempenham na economia.

Ainda que, até o momento, não tenha sido editada a Lei Complementar que disponha sobre o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”, certo é que o tratamento tributário das

---

<sup>12</sup> SILVA, Paulo Renato Fernandes da. *Cooperativas de trabalho, terceirização de mão-de-obra e direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

sociedades cooperativas não deve ser mais oneroso do que aquele dispensado aos demais tipos societários, de forma a estimular o cooperativismo, em atenção às normas constitucionais.

## 2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A Constituição da República distribuiu entre os entes federados a competência para instituição e cobrança de tributos. Assim, as pessoas políticas possuem a faculdade de instituir os tributos para os quais foram autorizadas, não podendo, contudo, instituir outros tributos cuja competência não foi expressamente outorgada pelo legislador constituinte.

No que tange ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), objeto deste estudo, a Constituição da República outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para sua instituição, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ou seja, podem os Municípios e o Distrito Federal instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em Lei Complementar, exceto sobre “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*” (artigo 155, II).

Portanto, em relação ao ISSQN, o inciso III e o § 3º do artigo 156 da Constituição da República determinaram que compete à Lei Complementar definir os serviços tributáveis, fixar suas alíquotas máxima e mínima, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Além disso, a alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição da República concede à Lei Complementar competência para “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em*

*relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.*

Em cumprimento às mencionadas competências constitucionais, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, relacionando os serviços tributáveis pelo ISSQN e definindo as demais normas de sua competência.

A partir daí, é possível construir a regra-matriz de incidência tributária do ISSQN.

Primeiramente, destaque-se que a regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária em sentido estrito, obtida a partir da análise do intérprete, e que tem por finalidade estabelecer os elementos de uma norma geral e abstrata necessários ao surgimento da relação tributária entre aquele que praticou o fato descrito na norma e o ente público com competência pra instituir o tributo.

Sobre a regra-matriz de incidência tributária, ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>:

“A construção da regra-matriz de incidência tributária, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto.

[...]

Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificamos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

Dito isso, tem-se que, através da construção da regra-matriz de incidência tributária de determinado tributo, é possível verificar a matéria tributável, o momento que ocorre o fato gerador e em qual base territorial a prática do fato gerador dá ensejo à tributação (antecedente). Preenchidos todos esses elementos, deve ser o consequente da norma, sendo

---

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

possível identificar os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, bem como a base de cálculo e a alíquota aplicáveis a esta relação.

A regra-matriz de incidência tributária do ISSQN pode ser assim definida:

Hipótese:

- Critério Material: prestar serviços de qualquer natureza (exceto operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) definidos em Lei Complementar.
- Critério Temporal: momento da prestação de serviços.
- Critério Espacial: território do Município.

Consequência:

- Critério pessoal: sujeito ativo é o Município; sujeito passivo é o prestador do serviço, pessoa física ou jurídica.
- Critério quantitativo: a base de cálculo é o preço do serviço; a alíquota é aquela fixada pelo Município com relação a cada serviço tributável, respeitando a alíquota máxima de 5% (artigo 8º da LC nº 116/2003).

Passa-se, adiante, à análise pormenorizada dos critérios da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN.

## **2.1 Hipótese**

### ***2.1.2 Critério Material***

Conforme visto acima, o critério material da regra-matriz de incidência tributária é o núcleo da hipótese de incidência, composto por um verbo (que pode ser uma ação ou um estado) e seu complemento, cuja ocorrência no mundo fenomênico, em determinadas condições de tempo e espaço, acarreta na incidência tributária.

No que tange ao imposto em análise, repita-se que a Constituição outorgou aos Municípios competência para instituir impostos sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

Assim sendo, coube à Lei Complementar nº 116/03 conceituar o critério material da regramatrix de incidência tributária do ISSQN dentro da competência concedida pelo texto constitucional.

Ressalte-se que, nesta atividade, não pode a Lei Complementar pretender tributar qualquer atividade fora dos parâmetros delimitados pela Constituição da República. Nesse sentido são os ensinamentos de Alessandra Machado Brandão Teixeira<sup>14</sup>:

“Quando o legislador complementar (ou ordinário, nas hipóteses de ausência de lei complementar) estiver conceituando um fato gerador discriminado pela Constituição, ele não poderá contrariar esse conceito mínimo constitucional, sob pena de violar a supremacia da Constituição. Portanto, pode ser eleito como tributável qualquer conceito possível daquela materialidade constitucional, desde que este não contrarie o conceito mínimo extraído da Carta Magna”.

Especificamente no caso do ISSQN, não pode a Lei Complementar nº 116/03, ao definir os serviços tributáveis, alterar o conceito de “serviços” utilizado pela Constituição da República.

Veja-se que a Constituição da República não define o que deve se entender por “serviços”, para efeitos tributários. Ensina Aires F. Barreto<sup>15</sup> que a Constituição:

“Limita-se a fazer referência à expressão ‘serviço’, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade neste mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo decisivamente”.

Completa Hugo de Brito Machado<sup>16</sup>:

“Não é necessário que o conceito de serviço esteja no Direito Privado. Muito menos que ele esteja definido em norma do Direito Privado. Para que ele não possa ser alterado pelo legislador tributário basta que esteja – como está – na

---

<sup>14</sup> TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

<sup>15</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. Dialética: São Paulo, 2005.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2009.

Constituição Federal, pois sua alteração pelo legislador implica evidente alteração da norma da Constituição na qual está albergado”.

Assim sendo, cumpre-nos definir o conceito de “serviços” da forma como utilizado pelo legislador constituinte.

Na linguagem comum, serviço é definido como “ato ou efeito de servir; [...] Execução de trabalho ou desempenho de funções, ordenados ou pagos por outrem”<sup>17</sup>.

Na linguagem jurídica, para fins de incidência do imposto em análise, Aires F. Barreto<sup>18</sup> bem sintetiza o conceito de serviço como:

“o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

Em síntese, o legislador complementar, ao eleger os serviços tributáveis, deve estrita observância ao conceito de serviço pressuposto da Constituição da República, sob pena de exigir tributo inconstitucional.

Nesse contexto, estabeleceu a Lei Complementar nº 116/03:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Destaque-se que, em atenção ao comando constitucional que outorgou aos Municípios competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza definidos em Lei Complementar, entende-se que a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, ou, anteriormente, ao Decreto-Lei nº 406/68, é taxativa.

Este é, inclusive, o entendimento firme do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementas a seguir transcritas:

---

<sup>17</sup> Dicionário Michaelis. Editora Melhoramentos. Disponível em: [http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=servi%E7o] Acesso em 21/10/2014.

<sup>18</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. Dialética: São Paulo, 2005.



PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. AGENCIAMENTO MARÍTIMO. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68, ALTERADO PELA LC Nº 116/2003. TAXATIVIDADE. NÃO-CABIMENTO DE APLICAÇÃO ANALÓGICA. TRIBUTAÇÃO DEVIDA A PARTIR DA EDIÇÃO DA LC Nº 116, DE 31/07/2003. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR E DO COLENDO STF.

[...]

3. Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a “lista de serviços” prevista no DL nº 406/68, alterada pelo DL nº 834/69 e pela LC nº 56/87, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes.

[...]

(AgRg no REsp 1021960/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 23/06/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE REBOCAGEM. PRECEDENTES DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTE. RESP. 724111/RJ.

1. A lista de serviços do DL 406/89, conforme cedição no E. S.T.J e no S.T.F é taxativa; o que não impede que à luz de cada serviço enumerado proceda-se à interpretação do dispositivo.

[...]

10. A lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços. Precedentes do STJ: RESP 121428/RJ, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.08.2004; RESP 567.592/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 15.12.2003 e RESP 256.267/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ de 18.09.2000.

11. Sob esse ângulo sobreleva notar entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 75.952/SP, no sentido de que: "A lista a que se referem o art. 24, II da Constituição, e 8º do Decreto-lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica."

12. In casu, tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de rebocagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços.

[...]

(REsp 887.360/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 01/12/2008)

Por tudo, conclui-se que o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN é “prestar serviços”, devendo haver previsão de tributação destes serviços na Lei Complementar nº 116/03 e, ainda, devendo este serviço se consubstanciar em obrigação de fazer, prestada a terceiro, sem vínculo de subordinação, em caráter habitual, com conteúdo econômico e em regime de direito privado.

### 2.1.3 Critério temporal

Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup> sintetiza o conceito de critério temporal da regra matriz de incidência tributária como “*marcos de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato*”.

No que tange ao ISSQN, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da efetiva prestação do serviço, verificando-se esta efetiva prestação no momento em que é possível ao tomador desfrutar dos resultados deste serviço.

Nas hipóteses em que o contrato de prestação de serviços for de execução continuada, é possível o fracionamento para fins de incidência do ISSQN, conforme ensina Alessandra Machado Brandão Teixeira<sup>20</sup>:

“Quando a prestação de serviços envolver contratos de execução continuada, em que há um único vínculo jurídico, incumbindo às partes de executarem prestações indefinidas, no curso do tempo, reputa-se cabível o fracionamento da situação, produzindo-se diversos fatos geradores. Por exemplo, se o contrato de prestação de serviços é feito por um período de 12 meses, a prestação de serviços terá início no primeiro dia do primeiro mês e se encerrará no último dia do décimo segundo mês. Neste caso, se estiver pactuado no contrato que a remuneração do mesmo ocorrerá mensalmente, será possível o Município exigir ISS no momento da remuneração, como se o fato gerador do ISS ocorresse a cada período mensal”.

Destaque-se, contudo, que o recebimento da remuneração do serviço pelo prestador não interfere na incidência do ISSQN. Prestado o serviço, considera-se ocorrido o fato gerador do ISSQN, independentemente do pagamento do preço do serviço pactuado entre as partes. Sobre o tema, sustenta Sérgio Pinto Martins<sup>21</sup>:

“Se o preço foi fixado, porém não foi recebido o respectivo valor, seja pela inadimplência do tomador, seja pelo prazo concedido pelo pagamento, o imposto ainda assim é devido, pois o fato gerador ocorreu, que é a prestação dos serviços com a fixação do preço do serviço”.

Considerar-se o critério temporal do ISSQN como o momento da efetiva prestação do serviço (fruição do resultado) é o que permite, inclusive, a tributação dos serviços provenientes do

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

<sup>20</sup> TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

<sup>21</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país, mas que tenha sido concluído no Brasil, conforme prevê o § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03. É o que fundamenta também a não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços para o exterior, prevista pelo inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 116/03.

#### **2.1.4 Critério Espacial**

O critério espacial, por sua vez, se consubstancia nas “*condições de lugar onde poderá acontecer o evento*”<sup>22</sup>.

A Lei Complementar nº 116/03 estabeleceu, como regra geral, que o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISSQN é o local do estabelecimento do prestador (artigo 3º). Todavia, listou uma série de atividades para as quais se deve considerar como critério espacial o local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço (inciso I do artigo 3º) ou o local da efetiva prestação do serviço (incisos II a XXII do artigo 3º).

Anteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03, vigia o Decreto-Lei nº 406/68. Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça possuía entendimento firme no sentido de que o Município competente para realizar a cobrança do ISSQN era o do local da prestação dos serviços. Contudo, a Lei Complementar nº 116/03 revogou o Decreto-Lei nº 406/68 nesta parte, alterando a regra para cobrança do ISSQN. Consequentemente, o Superior Tribunal de Justiça alterou seu entendimento, assim consignando em sede de recurso representativo de controvérsia:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

**1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).**

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. **Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC.** Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts.

5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008.

(REsp 1117121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009)

(sem grifos no original)

Deste modo, tendo em vista que a Constituição da República não determina o local onde o ISSQN é devido, coube à Lei Complementar trazer esta definição, o que foi feito nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/03 supramencionado, não restando dúvidas que o critério espacial do ISSQN é, em regra, o Município onde se localiza o estabelecimento do prestador ou, para as situações excepcionadas pela própria Lei Complementar nº 116/03, o Município onde se localiza o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou o Município da efetiva prestação dos serviços.

## 2.2 Consequência

### 2.2.1 Critério Pessoal

Toda relação jurídica da qual decorre o dever de pagar tributo pressupõe a presença de dois sujeitos: ativo e passivo. Sujeito ativo é o “*titular do direito subjetivo público de exigir o cumprimento da prestação pecuniária equivalente ao tributo*”, enquanto sujeito passivo é o “*portador do dever jurídico de adimplir referida prestação*”<sup>23</sup>.

Logo, no caso do ISSQN, o sujeito ativo é o Município instituidor do tributo ou o Distrito Federal, conforme competência outorgada pela Constituição da República.

Já o sujeito passivo pode ser o contribuinte ou responsável tributário, conforme define o artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em observância ao princípio da capacidade contributiva, a Lei Complementar nº 116/03, em seu artigo 5º, estabeleceu que “*contribuinte é o prestador do serviço*”.

Alessandra Machado Brandão Teixeira<sup>24</sup> assevera que o legislador também poderia ter elegido o tomador do serviço como contribuinte do ISSQN, sem que isso implicasse em violação ao princípio da capacidade contributiva:

“Assim, a tributação do tomador poderia ser justificada em virtude do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o tomador, ao disponibilizar uma parcela de sua renda disponível para adquirir um serviço, denota capacidade contributiva, podendo, pois, ser tributado em virtude do consumo de serviços”.

Além disso, a Lei Complementar nº 116/03 autorizou aos Municípios e ao Distrito Federal instituir hipóteses de responsabilidade tributária, por transferência ou por substituição, ou determinar a retenção na fonte. Veja-se:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

- I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;
- II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Importante elucidar que a responsabilidade tributária por transferência ocorre quando a obrigação tributária, após nascer, inicialmente, em face do contribuinte (que é quem pratica o fato gerador – sujeito passivo direto), transfere-se ao responsável (sujeito passivo indireto) em razão de um fato posterior.

---

<sup>24</sup> TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

Por sua vez, a responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, por disposição legal, a obrigação tributária já nasce em face do responsável, e não daquele que pratica o fato gerador. Nesse contexto, existe a substituição tributária para trás, quando ocorre adiamento do recolhimento do tributo para o momento posterior ao fato gerador, e substituição tributária para frente, quando a lei determina a antecipação do recolhimento do tributo, cujo fato gerador ocorrerá em momento posterior.

Por fim, não se deve confundir o agente de retenção com substituto tributário. Este é considerado sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto aquele não participa da relação jurídico-tributária, agindo como agente de arrecadação por determinação legal, retendo e recolhendo o tributo em nome de terceiro, que será, de fato, sujeito passivo da relação tributária.

### 2.2.2 Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária é composto pela base de cálculo e alíquota aplicáveis ao tributo.

A base de cálculo tem uma função essencial, se analisada juntamente com a hipótese de incidência, de diferenciar cada espécie tributária. Isto porque, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>:

“O critério material é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso. Nesses critérios é que se encontra o feixe de preceitos demarcadores dos chamados ‘traços da enunciação’, ou seja, o conjunto dos elementos que o editor da norma julgou relevantes para produzir o acontecimento tributado.

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão<sup>26</sup> qualificava a base impositiva como ‘verdadeira e autêntica expressão econômica’ da hipótese de incidência”.

No que tange à base de cálculo do ISSQN, o artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 prevê que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

<sup>26</sup> FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Op Cit*.

Destaque-se que a única possibilidade de dedução prevista pela Lei Complementar nº 116/03 se refere ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar. No mais, a base de cálculo do ISSQN é o valor bruto do serviço recebido pelo sujeito passivo, prestador do serviço, sendo relevante notar que, em regra, somente aqueles valores que não correspondem à receita do contribuinte podem ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN. Nesse sentido, discorre José Eduardo Soares de Mello<sup>27</sup>:

“Diversos valores não mantêm conexão com a quantia acordada como forma de remuneração de serviços, podendo tratar-se de simples recebimentos temporários, ou ingressos de distinta natureza, uma vez que só pode ser considerado como receita aquele valor que integra o patrimônio do prestador”.

Em relação à alíquota, a Lei Complementar nº 116/03, em observância ao comando constitucional (inciso I do § 3º do artigo 156 da CR/88) fixou a alíquota máxima do ISSQN em 5% (artigo 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 116/03).

Por outro lado, a alíquota mínima foi fixada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, que incluiu o artigo 88 no ADCT, com os seguintes termos:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Portanto, dentro das alíquotas máxima de 5% e mínima de 2%, em regra, compete aos Municípios fixar as alíquotas dentro de sua competência.

---

<sup>27</sup> MELLO, José Eduardo Soares. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

### **3 DO SERVIÇO PRESTADO PELAS COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E DA CORRETA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA**

Primeiramente, importante conceituar o que se entende por cooperativas de trabalho. Nos dizeres de Marcelo José Ladeira Mauad<sup>28</sup>:

“São cooperativas de trabalho as organizações formadas por pessoas físicas, trabalhadores autônomos ou eventuais, de uma ou mais classes de profissão, reunidos para o exercício profissional em comum, com a finalidade de melhorar a condição econômica e as condições gerais de trabalho de seus associados, em regime de autogestão democrática e de livre adesão, os quais, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, propõem-se a contratar e a executar obras, tarefas, trabalhos ou serviços públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns”.

Em relação às cooperativas de trabalho médico, trata-se de serviço sujeito à incidência do ISSQN, conforme preveem os itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03:

4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

Todavia, é importante estabelecer qual a correta base de cálculo do ISSQN incidente sobre estes serviços.

Conforme já salientado em capítulo anterior, o objetivo primordial das sociedades cooperativas, de modo geral, é prestar assistência aos seus cooperados, organizando e fomentando o exercício de sua atividade econômica.

No caso das cooperativas de trabalho médico não é diferente. O serviço prestado por estas se limita, basicamente, à organização e fomento do serviço médico que será prestado pelos cooperados a terceiros.

---

<sup>28</sup> MAUAD, Marcelo José Ladeira. *Cooperativas de Trabalho: sua relação com o direito do trabalho*. São Paulo: LTR, 1999.



Neste ponto, nem se diga que há prestação de serviço pela cooperativa aos cooperados, pois que esta assistência aos cooperados é justamente a razão de ser da cooperativa, se consubstanciando em ato cooperativo, não passível de tributação.

Todavia, as cooperativas recebem de terceiros valores pela prestação do serviço de “administração de planos de saúde”, que, conforme ensina Flávio Machado Vilhena Dias<sup>29</sup>:

“[...] consiste na colocação dos serviços de saúde à disposição do beneficiário, mediante a realização dos serviços de seleção e de credenciamento dos profissionais e estabelecimentos, a elaboração e comercialização das várias modalidades de planos, a cobrança das mensalidades, o repasse de valores aos profissionais de saúde, devidos pela prestação dos serviços realizadas por eles, dentre outras que são inerentes e necessárias a uma boa gestão do negócio”.

Evidente, portanto, que o serviço prestado por estas cooperativas se restringe à administração dos planos de saúde. Lado outro, quem presta serviço (ato médico) a terceiros são os próprios cooperados, e não a cooperativa.

Rodrigo Varanda<sup>30</sup>, ainda, apresenta outro forte argumento para confirmar a tese de que, no caso das cooperativas de trabalho, o serviço a terceiros é prestado pelos cooperados, e não pela cooperativa:

“Outro argumento corroborando tal assertiva – de que os serviços são prestados pelos cooperados e não pela cooperativa – é o de que inexistente vínculo empregatício entre estes, ante a previsão contida no artigo 90 da Lei nº 5.764/71.

Se inexistente relação de subordinação entre cooperativa e cooperativado, não há que se falar em prestação de serviços pela pessoa jurídica, pois o vínculo empregatício seria necessário para configuração de tal situação.

As cooperativas visam apenas agregar os seus cooperativados, organizando e planejando suas atividades, para terem melhores condições de competir no mercado, não tendo que se falar em prestação de serviço em nome da sociedade, mas somente em nome dos associados”.

Por tudo, conclui-se que, nestes casos, há prestação de serviço pela cooperativa (administração dos planos de saúde) e pelos cooperados (ato médico prestado a terceiros), havendo duas regras-matrizes de incidência tributária distintas para cada uma destas hipóteses de incidência.

---

<sup>29</sup> DIAS, Flávio Machado Vilhena. *ISSQN sobre planos de saúde: incidência e base de cálculo, na perspectiva dos julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. In Estudos sobre a Jurisprudência do TJMG em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2014.

<sup>30</sup> VARANDA, Rodrigo. *Uma nova reflexão sobre as Sociedades Cooperativas e o Imposto sobre Serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 163. São Paulo: Dialética, 2009.

Na primeira hipótese (administrar planos de saúde), o sujeito passivo da obrigação tributária é a sociedade cooperativa, e a base de cálculo para incidência do ISSQN é o valor recebido pelo sujeito passivo para prestação deste serviço.

Já na segunda hipótese (prestar serviço médico), o sujeito passivo da obrigação tributária é o médico cooperado, e a base de cálculo para incidência do ISSQN é o valor recebido pelo sujeito passivo para prestação deste serviço (repasso feito pela cooperativa ao cooperado prestador do serviço).

Desconsiderar estas premissas e pretender tributar as sociedades cooperativas adotando como base de cálculo do ISSQN todos os ingressos, inclusive aqueles que são repassados aos cooperados em decorrência da prestação de serviços médicos, implicaria em *bis in idem*, pois se estaria tributando uma mesma riqueza ora tendo como sujeito passivo a cooperativa, e ora o cooperado, o que é expressamente vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

A atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se firmando no sentido do aqui exposto, conforme ementa dos julgados a seguir transcritas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE SEGURO SAÚDE. ISS. BI-TRIBUTAÇÃO.

**I - Nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços.**

II - Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, a fim de permitir à empresa-recorrente a dedução dos valores correspondentes aos repasses entregues aos terceiros prestadores de serviço.

(EDcl no REsp 227.293/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 184)

(sem grifos no original)

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).

[...]

**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 administração, excluindo-se os valores pagos ou reembolsados aos associados.**

(REsp 875.388/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/10/2007, DJ 25/10/2007, p. 130)

(sem grifos no original)

Outros Tribunais, dentre eles o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, têm adotado o mesmo entendimento. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral desta matéria, afetando o Recurso Extraordinário nº 651.703 à sistemática dos recursos repetitivos prevista pelo artigo 543-B do CPC. Veja-se ementa da decisão que reconhece a repercussão geral:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. RECEITAS ORIUNDAS DAS MENSALIDADES PAGAS PELOS BENEFICIÁRIOS DOS PLANOS. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL.

(RE 651703 RG, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 06/09/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-183 DIVULG 17-09-2012 PUBLIC 18-09-2012)

Diante disso, não obstante o entendimento dos Tribunais venha, hodiernamente, se firmando no sentido de que a base de cálculo do ISSQN devido pelas sociedades cooperativas de trabalho médico seja composta tão somente pela denominada “taxa de administração”, competirá ao Supremo Tribunal Federal solucionar definitivamente a questão, ratificando ou alterando este entendimento quando do julgamento do mérito do Recurso Extraordinário nº 651.703.

#### 4 CONCLUSÃO

Evidente, por tudo, o relevante papel econômico desempenhado pelas sociedades cooperativas no cenário atual, notadamente pelas cooperativas de trabalho médico, considerando-se o atual estado da saúde pública no Brasil, sendo imperioso observar as normas constitucionais que preveem a não interferência estatal em seu funcionamento, bem como aquelas que determinam que seja concedido adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e apoiado e estimulado o cooperativismo.

Em relação à incidência do ISSQN sobre os serviços prestados pelas sociedades cooperativas de trabalho médico, a base de cálculo desta exação deve se circunscrever ao preço do serviço prestado por estas sociedades, que é, exclusivamente, o serviço de administração de planos de saúde.

Isto porque o serviço médico propriamente dito é praticado diretamente pelo cooperado, e não pela cooperativa, sendo aquele o sujeito passivo da obrigação tributária de recolher ISSQN sobre o serviço médico.

Nesse sentido é a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Todavia, caberá ao Supremo Tribunal Federal dar a palavra final sobre o tema, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista pelo artigo 543-B do CPC.

## 5 BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. Dialética: São Paulo, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Disponível em [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra;jsessionid=C79ECD8C37D8A95D442121865C4CC599.node2?codteor=399024&filename=Avulso+-PL+6142/2005]

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília: 1 ago. 2003.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília: 10 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília: 16 dez. 1971.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em: [http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46256]. Acesso em: 09/10/2014.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr783a784.htm ]. Acesso em: 18/09/2014

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

DIAS, Flávio Machado Vilhena. *ISSQN sobre planos de saúde: incidência e base de cálculo, na perspectiva dos julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. In Estudos sobre a Jurisprudência do TJMG em Matéria Tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2014.

DICIONÁRIO MICHAELIS. Editora Melhoramentos. Disponível em: [http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=português-portugues&palavra=servi%E7o] Acesso em 21/10/2014.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1994 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Op Cit*.

LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2009.

- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- MAUAD, Marcelo José Ladeira. *Cooperativas de Trabalho: sua relação com o direito do trabalho*. São Paulo: LTR, 1999.
- MELLO, José Eduardo Soares. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MINATEL, José Antônio. *Não-incidência da COFINS na prática do Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, p. 131.
- ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS. Disponível em: [<http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>]. Acesso em: 19/09/2014.
- SCHNEIDER, J. O. *Cooperativas de produção ou de trabalho: sua viabilidade no Brasil*. Cadernos Cedope, v. II-6, 1991.
- SILVA, Eduardo Faria. *A organização das cooperativas brasileiras e a negação do direito fundamental à livre associação*. Tese apresentada à Universidade Federal do Paraná como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito. Curitiba, 2006.
- SILVA, Paulo Renato Fernandes da. *Cooperativas de trabalho, terceirização de mão-de-obra e direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.
- TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- VARANDA, Rodrigo. *Uma nova reflexão sobre as Sociedades Cooperativas e o Imposto sobre Serviços*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 163. São Paulo: Dialética, 2009.