



**Acórdão nº 8.540**

Sessão do dia 24 de novembro de 2005.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 6.153**

Recorrente: **AEROCOOP - COOPERATIVA DOS CONDUTORES AUTÔNOMOS DE TÁXIS CONVENCIONAIS QUE OPERAM NO AEROPORTO INTERNACIONAL DO RIO DE JANEIRO LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

***ISS – COOPERATIVAS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS***

*A prestação de serviços a terceiros efetuada por cooperativa configura fato gerador do ISS, sujeitando-se ao tributo, enquadrados na hipótese de incidência prevista no inciso LXXIX do art. 8º da lei nº 691/84, com a redação da lei nº 1.194/87. Inteligência do art. 86 da lei nº 5.764/71. Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**R E L A T Ó R I O**

Baseado no relatório da Representação da Fazenda, descrevo o que segue:

Trata-se da análise do recurso voluntário referente ao auto de infração Nº 115.780 de 22 de janeiro de 2002 lavrado em função de que o contribuinte:

- I. Não recolheu o ISS devido pelos serviços de locação de bens móveis, entre janeiro de 1997 e março de 2001, por considerá-los como isentos.





**Acórdão nº 8.540**

- II. Recolheu, com insuficiência, o ISS devido pelos serviços tipificados no item anterior, entre abril e novembro de 2001, por erro na determinação da base de cálculo, já que considerou como tributáveis apenas as receitas provenientes da taxa de administração auferidas pela empresa.

O Auto de Infração totaliza um crédito tributário no valor histórico de R\$ 518.893,97 (quinhentos e dezoito mil, oitocentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos). Apuração feita pelo exame do livro fiscal modelo 3, notas fiscais de serviço, guias de recolhimento do ISS e contratos de prestação de serviços.

Em sua impugnação, a Recorrente alegou, em resumo, que:

- É uma cooperativa, regida pela Lei 5.764/71.
- A lei que regulamenta o cooperativismo deixa claro que o objetivo da cooperativa é prestar serviços aos seus associados.
- A prestação de serviço a que se refere o auto não consta na lista de serviços que define a incidência do ISS. Significa dizer que a Lei 691/84 e sua lista não prevêem este tipo de prestação, inexistindo, portanto, incidência do tributo.
- A Lei nº 5764/71 destacou, em seu artigo 79, o ato cooperativo, nos seguintes termos:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, 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.

- A mesma Lei destaca, nos arts. 85 e 86, que a Cooperativa pode fornecer bens e serviços a não associados, cuja contabilidade será realizada em apartado, a fim de permitir cálculo para incidência de tributos.
- Não há controvérsia quanto à não-incidência do ATO COOPERATIVO.
- O presente auto de infração decorreu de consulta realizada em 13/12/2000 à Secretaria Municipal de Fazenda, Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários, cujo parecer foi no sentido de reconhecer que apenas não há incidência sobre o valor do rateio dos cooperados, denotando total falta de esclarecimento e conhecimento sobre o cooperativismo.





**Acórdão nº 8.540**

- Os contratos firmados pela cooperativa retratam um tipo de prestação de serviço da cooperativa para os associados, pois seria contraproducente que seus 150 associados assinassem o contrato com cada cliente.
- Além disso, dizer que há na prestação de serviço de transporte de aluguel por veículo a taxímetro uma locação de bens móveis é outra impropriedade pois falta uma informação importantíssima: o veículo é de propriedade do próprio associado. A locação, para se caracterizar, teria que ocorrer com frota da pessoa jurídica, o que não ocorre no caso em análise.
- Ainda que se tratasse de locação de bem móvel, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de dizer que não há incidência de ISS sobre esse tipo de serviço.
- A taxa de administração é cobrada pela Cooperativa da empresa tomadora de serviços, pela intermediação da prestação do serviço de táxi, daí alguns entenderem que se trata de ato não cooperativo. Ainda assim há uma impropriedade, pois essa taxa de administração é cobrada com a finalidade de diminuir os custos de cada cooperado em sua participação no rateio de despesas, caracterizando uma prestação de serviço ao cooperado, que implica em ser ato cooperativo.
- A nota fiscal apresenta o valor da prestação de serviço que cada cooperado, na qualidade de profissional autônomo, prestou àquele tomador de serviço, sendo certo que tal fato enquadra-se na legislação de ISS do Município do Rio de Janeiro, que prevê a insenção dos motoristas de táxi sobre a sua prestação de serviços.

O Fiscal autuante, por sua vez, informou em sua promoção às fls. 91 a 98, em resumo, que:

- Serviços contratados pela sociedade e prestados por intermédio do sócio cooperado são serviços da sociedade;
- São serviços do profissional, aqueles prestados pelo mesmo indivíduo a clientes que o procuram, sem a interveniência da sociedade cooperativa;
- Diversa é a situação das relações entre a cooperativa e seus cooperados, decorrentes de atos internos, incluídos os chamados atos cooperativos, definidos no artigo 79 da Lei 5.764/71;
- As receitas auferidas pelo transporte de passageiros não se enquadram na classificação de atos cooperativos;





**Acórdão nº 8.540**

- À fl. 86, no parecer de consulta exarado pela F/CET-1 em 15/04/2001, temos:

... é nossa opinião que os serviços prestados pela Requerente, de locação de bens móveis, listados pelo inciso LXXIX do art. 8º da Lei 691/84 de 24/12/84, com a redação dada pela Lei Nº 1.194 de 30/12/87, são devidos à alíquota de 5% ( cinco por cento), conforme art. 33, parágrafo 2º da Lei 691/84, agora com a redação dada pela Lei Nº 1.513 de 27/12/89, tendo como base de cálculo o valor total cobrado pelo transporte de passageiros.

- Sendo atividade da fiscalização vinculada, outra não poderia ser a capitulação legal dos serviços prestados pela Cooperativa, já que assim o determinava o parecer da consulta;
- A matéria foi objeto de apreciação judicial, tendo os tribunais decidido da seguinte forma:

É devido o Imposto sobre Serviços pelas sociedades profissionais quando estas assumem o caráter empresarial, estando, ainda, consoante o artigo 9º parágrafos 1º e 3º do Decreto Nº 406/68, modificado pelo Decreto-lei Nº 834/69 onde se incluem as sociedades de médicos. Incidência no caso da Súmula 81 do Supremo Tribunal Federal, Recurso Especial conhecido e provido. (STJ – Recurso Especial Nº 16096-0/Paraná).

**DIREITO TRIBUTÁRIO – ISSQN**

Cooperativa – Ação declaratória objetivando declaração judicial e não incidência sobre operações realizadas pela autora – Rejeição das preliminares argüidas pelo Município, confirmando-se a sentença que assim decidiu, repelindo no mérito, a pretensão autoral, com suporte no art. 877 da lei Nº 5.764/71 e na súmula 81 do E. STF, incidente à espécie (18ª Câmara Cível – Tribunal de Justiça RJ, Apelação Cível Nº 5365/69).

- Em seu voto, referente à última ementa, acima transcrita, a Desembargadora Cássia Medeiros esclarece:





**Acórdão nº 8.540**

O advento da atual Constituição não alterou essa diretriz, resultante da melhor exegese do art. 87 da Lei Nº 5.764/71, que não deixa dúvida quanto à incidência do tributo sobre os resultados das operações da cooperativas com não associados, diferenciados das praticadas com seus membros e que constituem os chamados atos cooperativos, na clara definição do art. 79 e seu parágrafo único da referida Lei de regência 9 fls. 137), que não permite, como intenta a apelante, sejam eles confundidos com as operações de mercado, praticadas com terceiros, com os quais a sociedade se obriga, em nome próprio. Sobre essas operações (contratos, convênios, acordos, agenciamento de clientela para associados etc.) e diante do disposto no art. 146, III, “c”, da CF/88, não vejo como possa a apelante eximir-se do recolhimento do imposto, beneficiando-se de privilégio fiscal não expressamente concedido por lei (fls. 122) e que atentaria contra os princípios gerais da igualdade tributária, bem como os da livre iniciativa econômica consagrados no art. 170 da Constituição Federal, além dos atinentes à interpretação tributária, sempre literal (CTN, art. 111) marcados pela inflexibilidade de entendimento.

Em 31/07/2002, o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer das fls. 100/115, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o Auto de Infração (Nº 115.780/02), nos termos em que foi lavrado.

Em 13/11/2002 a Autuada apresentou recurso voluntário de fls.173/194, no qual reitera a argumentação apresentada na impugnação e, em resumo, acrescenta:

- Enquanto não houver modificação da decisão do STF que considerou que não há incidência do ISS sobre receitas de locação de bens móveis, embora tenha sido a primeira decisão desfavorável ao fisco, esta será a decisão vigente;
- A recorrente não consegue nenhuma espécie de lucro ou qualquer outra vantagem econômica ao operacionalizar com o seu quadro social na prestação de serviço aos clientes. Na realidade, a cooperativa reembolsa seu associado todo valor a título de produção, no estrito cumprimento da atividade desenvolvida a seu favor;
- Quanto à Taxa de Administração, explica-se que a Cooperativa, ao longo dos dias que constituem o mês, precisa receber os valores para quitar as obrigações de várias naturezas, como luz, água, funcionários, INSS, FGTS etc. Assim, estamos diante de atos internos, previstos no art. 79 da Lei 5.764/71, ou seja, o ato cooperativo;
- O tratamento adequado e diferenciado a ser dispensado às cooperativas por imposição constitucional deve ser observado não apenas pelo Poder Legislativo, mas também pela Administração Pública, ao fiscalizar e efetuar lançamentos tributários, atentando para o caráter excepcional de que se revestem as cooperativas;





**Acórdão nº 8.540**

- Não há capacidade contributiva por parte da cooperativa, vez que ela é sociedade com finalidade não lucrativa, que sequer auferir receitas próprias;
- A prestação desinteressada de serviços pela cooperativa envolve, muitas vezes, a prática de atos negociais externos, necessários ao auxílio e desenvolvimento profissional dos associados. Entretanto, o mero contato com terceiros, em prol dos próprios associados, não descaracteriza tais práticas como atos cooperativos, não sujeitos à tributação do ISS;
- A cooperativa nada mais é do que uma extensão de seu associado e este é contribuinte, como autônomo, do ISS incidente sobre as atividades de prestação de serviços de transporte de passageiros. Uma nova incidência sobre as mesmas receitas, cobrada agora nas pessoas das cooperativas, traduziria portanto, uma ilegítima dupla incidência tributária, tão combatida pela doutrina e pela jurisprudência;
- A jurisprudência já há muito se firmou, no sentido de reconhecer a não incidência do ISS sobre as atividades das cooperativas de trabalho, conforme decisões transcritas às fls. 190/191: 1º TACSP (22/11/1983), 1º TACSP (16/12/1987), STJ (28/04/1993) e STF (12/05/1983);
- Vinha se aproveitando da isenção concedida pela Lei 2.277/94, desde junho de 1995 até julho de 1998, período fiscalizado e autuado;
- O Procurador Geral do Município entendeu desnecessária a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos legais municipais que dispunham sobre isenção, anistia ou revisão de créditos tributários, tendo em vista o decidido na Representação de Inconstitucionalidade Nº 46/93, onde restou claro que a iniciativa de tais leis é privativa do Chefe do Executivo Municipal;
- A retirada do mundo jurídico de qualquer norma jurídica, com efeitos *ex-tunc*, depende da declaração expressa de órgão competente. Até então, não se tem conhecimento de qualquer decisão do órgão especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que tenha declarado inconstitucional o inciso XXIII do art. 12 da Lei 691/84, acrescentado pela Lei 2.277/94;
- Nos termos do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, “não se destinando a vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”.





**Acórdão nº 8.540**

A Representação da Fazenda considera acertada a decisão proferida pelo Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários em 31/07/2002, às fls. 116, que manteve integralmente o Auto de Infração Nº 115.780/02 e propõe seja julgado improcedente o presente recurso voluntário.

É o relatório.

**VOTO VENCEDOR**  
Conselheiro **RELATOR**

Não há controvérsia sobre não haver incidência do ISS no ato cooperativo.

As receitas da Cooperativa, decorrentes do rateio de suas despesas entre os associados, ato cooperativo por definição, estão fora da incidência do ISS.

Por outro lado, não podem receber igual definição e tratamento as relações decorrentes do relacionamento com terceiros, estranhos à sociedade. Tais relações, consubstanciadas na cobrança de taxa de administração e de serviços de transporte diretamente aos clientes, em nada diferem das constituídas para prestação de serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas em geral, e tributados pelo ISS. Sua exclusão do campo de incidência significaria um privilégio injustificável, vedado pela Constituição Federal.

Diferente seria se o cooperado, proprietário do veículo, fizesse, ele próprio, a cobrança dos serviços diretamente ao cliente final, usuário do transporte, e pagasse à Cooperativa uma taxa para usufruir dos seus benefícios, tais como: obter informações sobre o trânsito pelo rádio, utilizar a oficina mecânica para manutenção de seu automóvel, ou ainda transmitir maior credibilidade aos passageiros por demonstrar pertencer à Cooperativa e, por isso, atender a determinado código de conduta, o que facilitaria o fechamento dos contratos. Não há controvérsias quanto ao fato de que essa taxa, paga pelo cooperado para custear os serviços da cooperativa, seria um ato cooperativo, sobre o qual não incidiria o ISS.





**Acórdão nº 8.540**

Por outro lado, o Código Civil, em seu art. 20, estabelece que “as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros”. Portanto, ao realizar o serviço em razão de contrato firmado pela Cooperativa com empresas, públicas ou privadas, o cooperado atua em nome da pessoa jurídica, não em seu próprio, como autônomo. O repasse feito pela Cooperativa ao associado em função desse transporte equívale ao pagamento que seria feito por uma empresa qualquer a um funcionário. Analogamente, o serviço prestado PELA COOPERATIVA, cuja nota fiscal seja emitida em seu nome contra um terceiro estranho à sociedade, equívale à prestação de serviços de uma pessoa jurídica qualquer, com a conseqüente incidência do tributo.

Assim sendo, julgo acertada a decisão do Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, em 31/07/2002, às fls. 116, que manteve integralmente o Auto de Infração Nº 115.780/02, e voto pelo IMPROVIMENTO do recurso.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

A Lei 5.764/71, que “define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das Sociedades Cooperativas e dá outras providências”, assim explicita em seu art. 4º o conceito de Cooperativa :

Art. 4º - As cooperativas são sociedades de pessoas, com **forma e natureza jurídica próprias**, de natureza civil, **não sujeitas a falência, constituída 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;







**Acórdão nº 8.540**

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. (*grifos nossos*)

A leitura do artigo da lei deixa claro que não se pode, e nem se deve, tomar uma Sociedade Cooperativa como uma Sociedade Empresarial, mormente no caso em espécie de uma cooperativa de taxistas, que em seu sentido estrito e puro é formada da reunião de autônomos, proprietários de automóveis, objetivando dotá-los de uma infra-estrutura mínima que os possibilite a um trabalho digno e mais racional. Os eventuais serviços prestados por estas cooperativas à terceiros têm a sua formação de custo composta do preço do taxista acrescido das taxas próprias que objetivam a manutenção da cooperativa. Ora, se a remuneração do taxista, quando autônomo, não é tributável pelo ISS, por que, quando insumo do preço final da cooperativa, terá de ser?

Marco Aurélio Greco, em nota do tradutor à obra “Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário”, do tributarista italiano Victor Uckmar (2ª ed., Malheiros Editores, 1999, p. 139, *apud* “Direito Tributário”, PAULSEN, Leandro, 7ª ed., Livraria do Advogado Editora, 2005, p. 105), dissertando a respeito do **adequado tratamento tributário** previsto na CF, art. 146, III, “c”, relativamente ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, assim se expressou : “...dar tratamento adequado é fazer com que o tributo incida de modo compatível com a estrutura e função das cooperativas. É sabido que a cooperativa é uma forma de reunião com o intuito de realizar atos de interesse comum. A Constituição (art. 174, § 2º) determina, inclusive, que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo como forma associativa saudável e de reunião de pessoas ou entidades. Assim, a meu ver, a peculiaridade está em o contribuinte, que poderia realizar suas operações isoladamente, passar a fazê-lo associado em cooperativa, que é figura prestigiada constitucionalmente. Passam a existir duas pessoas (cooperado e cooperativa), mas a atividade é, substancialmente, uma só. Portanto, ‘adequado tratamento tributário ao ato cooperativo’ significa que as pessoas que se reunirem em cooperativa ou veicularem suas operações por ela não devem ser tributadas duas vezes (sejam pessoas ou operações) pelo simples fato de terem personalidades jurídicas distintas (cooperativa e cooperados). **A rigor, não devem sofrer maior tributação, por estarem reunidas em cooperativa, do que sofreriam se agissem isoladamente.**” (*grifos nossos*) E acrescento, não devem ser tributados, se não o são como autônomos.

Em vista do exposto, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.





## **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **AEROCOOP - COOPERATIVA DOS CONDUTORES AUTÔNOMOS DE TÁXIS CONVENCIONAIS QUE OPERAM NO AEROPORTO INTERNACIONAL DO RIO DE JANEIRO LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Relator.

Vencidos os Conselheiros **ROBERTO LIRA DE PAULA** e **MARCO AURELIO ARRUDA DE OLIVEIRA**, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 08 de dezembro de 2005.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**CLAUDIO VICTOR NASAJON SASSON**  
CONSELHEIRO RELATOR

**ROBERTO LIRA DE PAULA**  
CONSELHEIRO

