



PARECER Nº 2012/

PROCESSO Nº: 2011/266305

INTERESSADO: Unidental – Cooperativa União de Dentistas do Estado do Ceará

ASSUNTO: Consulta sobre emissão de NFS-e por Sociedades Cooperativas

EMENTA: Tributário. Obrigação Tributária Acessória. Emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica. Ato cooperado. Base de Cálculo do ISSQN de sociedades cooperativa

1. RELATÓRIO

1.1. Do Pedido e das Razões

No presente processo, a empresa **Unidental – Cooperativa União de Dentistas do Estado do Ceará**, pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de sociedade cooperativa, inscrita no CNPJ sob o nº 02.889.453/0001-46 e no CPBS com o nº 148414-1, requer parecer desta Administração Tributária sobre como deve ser tratada a base de cálculo do ISSQN na emissão da Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFS-e), nos serviços prestados por sociedade cooperativa.

A Consulente informa que tem como atividade econômica a operacionalização de plano de saúde odontológico; que é registrada na Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS); que deseja saber desta Administração a interpretação do Decreto nº 12.704, de 05 de outubro de 2010, que institui a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica e dispõe sobre escrituração eletrônica de serviços, considerando que os serviços prestados pelos cooperados já fora retido o ISSQN, com base em decisão do Superior Tribunal de Justiça a respeito de atos cooperados e de sua exclusão da base de cálculo do ISSQN.

1.2. Dos Fatos Contidos nos Autos

A Cooperativa nada mais alegou em seu pedido. Ela apenas anexou ao seu pedido, cópia de atas da Assembléia Geral nº 01/2011, de eleição da atual diretoria; e de uma procuração, dando poderes à signatária para representá-la junto a esta Secretaria.

1.3. Da Consulta

Sobre o **instituto da consulta**, o art. 59 da Lei nº 4.144 de 27.12.1972, prevê que é facultado ao contribuinte, sindicatos e entidades representativas de atividades econômicas ou profissionais, formularem consultas, por petição escrita à autoridade municipal competente, sobre assuntos relacionados com a interpretação de dispositivos da legislação tributária.

A legislação municipal estabelece ainda, que a consulta formulada deverá indicar, claramente, se versa sobre hipótese do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido ou não (Parágrafo Único do Art. 59 da Lei nº 4.144/72) e conter todas as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive, se for o caso, os motivos porque se julga certa determinada interpretação dos dispositivos legais pertinentes (Art. 60 da Lei nº 4.144/72).

O Código Tributário Municipal estabelece que a pessoa competente para dar resposta à consulta é o Secretário de Finanças do Município (Art. 61 da Lei nº 4.144/72) e que, quando a consulta versar sobre matéria já decidida pela mesma autoridade ou por instância administrativa superior do Município, limitar-se-á o julgador a transmitir ao consulente o texto da resposta ou solução dada em hipótese precedente e análoga, sem necessidade de nova decisão (Parágrafo Único do Art. 61 da Lei nº 4.144/72).

Para os fins do disposto no parágrafo único do artigo 61 da Lei nº 4.144/72, ressalta-se que este parecerista desconhece a existência de resposta à consulta sobre a matéria consultada.



Eis o relatório.

2. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Para responder a dúvida da consultante acerca da emissão de nota fiscal de serviço, preliminarmente, será esclarecida a questão da tributação das cooperativas pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

2.1. Da Tributação das Cooperativas pelo ISSQN

A tributação diferenciada das cooperativas, prevista no art. 57 do Regulamento do ISSQN, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004, encontra amparo no disposto na alínea “c” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, que prevê a possibilidade de concessão de *isenção heterônoma* para o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, *in verbis*:

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.

Com base nesta previsão constitucional, a doutrina e a jurisprudência entendem que a Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo, foi recepcionada com a norma complementar que trata do benefício previsto pelo legislador constitucional originário. Esta lei prevê em seu art. 79, o que é ato cooperado, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Com base nestas normas, no Município de Fortaleza, o Regulamento do ISSQN, em seu artigo 57, estabelece que não há incidência do ISSQN sobre os atos cooperados, conforme definidos na citada lei nacional.

Por outro lado, a mesma norma municipal, fundamentada no art. 87 da Lei nº 5.764/71, em seu artigo 58, estabelece que são tributados pelo imposto:

- os serviços praticados pela cooperativa por meio de prestadores não associados, mesmo que seja para completar os serviços relativos ao objeto social da mesma;
- o fornecimento de serviços a não associados; e
- o fornecimento de serviços diferentes dos objetivos sociais da cooperativa.

As citadas normas sobre tributação das cooperativas, previstas na legislação tributária municipal estão em perfeita consonância com o disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764/71, pois os serviços prestados nas formas relacionadas caracterizam atos não cooperados, sujeitos à tributação.

Além da previsão expressa da não incidência do ISSQN sobre os atos cooperados, de acordo com o conceito econômico de serviço, para fins de tributação deste imposto, destaca-se que o ato cooperativo não é sujeito a incidência do imposto municipal, simplesmente, por faltar um pressuposto básico para a ocorrência do fato gerador. Haja vista a doutrina e a jurisprudência entender que a prestação de serviços sujeita a incidência do ISSQN é aquela realizada para terceiros que não façam parte dos quadros da sociedade prestadora de serviço. Isto é, pelo imposto



tributar um fato econômico “serviço”, é necessário que haja a circulação do serviço na economia. No serviço em que a cooperativa presta aos seus associados ou cooperados não há incidência do imposto, pelo fato dela estar prestando serviço *interna corporis* ou para si mesma, tendo em vista que ela, nada mais é que a conjunção dos seus associados.

Neste sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu que o ato cooperativo não gera faturamento para a sociedade cooperativa, logo, não há receita que possa ser tributada.

Pelo exposto acima, verifica-se que apenas os atos cooperados praticados pelas cooperativas não estão sujeitos a incidência do ISSQN.

Por outro lado, o fornecimento de serviços a não associados, o fornecimento de serviços diferentes dos objetivos sociais da cooperativa e os serviços praticados pela cooperativa por meio de prestadores não associados são sujeitos ao ISSQN, por serem atos não cooperados.

Diante das normas expostas, a base de cálculo do ISSQN, nas prestações de serviços realizadas por cooperativas de serviços odontológicos, organizado sob a forma de plano de saúde, relativos a atos não cooperados, é sem nenhuma dedução.

A afirmativa do parágrafo anterior decorre dos fatos de haver a incidência do ISSQN sobre as prestações de serviços odontológicos, organizado sob a forma de plano de saúde, mesmo que realizados por cooperativas; de a legislação estabelecer que a base de cálculo para este tipo de serviço é o preço do serviço, sem nenhuma dedução; e de, nestes casos, a cooperativa prestar serviço a terceiro, não cooperado. Na prestação de serviço para credenciado de plano de saúde odontológico, uma cooperativa fornece serviço a não associado e com isso, há um ato não cooperado sujeito à incidência do ISSQN.

Com base no exposto, as cooperativas podem prestar serviços sujeitos a incidência do ISSQN (atos não cooperados) e serviços que não se submetem a incidência deste imposto (atos cooperados). Neste, por não ter a incidência, não há que se falar em base de cálculo do ISSQN; Já no primeiro, a base de cálculo é o preço total cobrado pelo serviço prestado.

Quanto à citada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), acerca da base de cálculo do ISSQN nos serviços prestados sob a forma de planos de saúde, destaca-se que não há razão para a dedução de valores do preço do serviço prestado. Pois, conforme exposto, a base de cálculo do ISSQN de plano de saúde é o preço do serviço sem dedução. Neste sentido, o citado Tribunal decidiu no REsp 226747/SP, nos seguintes termos:

1. A quantificação da base de cálculo para incidir o ISS a ser pago pelas empresas que exercem atividades de plano de saúde (prestando serviços de assistência médica, hospitalar e laboratorial) é medida pela totalidade do preço mensal pago pelos seus associados, isto é, pela receita bruta sem qualquer desconto.

2. Interpretação do caput, do art. 9º, do DL nº 406/68. 3. "O preço do serviço, base de cálculo do ISS, deve corresponder à exata medida da receita própria auferida pelo contribuinte em consonância com o desempenho específico de sua atividade profissional." (Eduardo D. Botallo, in "ISS - Problemas Atuais", Rev. Dir. Tributário, vol. 71, Malheiros, pg. 39)

É importante ressaltar ainda, para o deslinde da questão posta, que o instituto da não incidência do ISSQN sobre atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas é de natureza objetiva, isto é, o tratamento tributário favorecido é destinado ao fato praticado pela cooperativa nas condições expostas na lei e não destinado a pessoa da cooperativa, de forma generalizada.

2.2. Da Emissão da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica



Quanto à emissão de documento fiscal, destaca-se que trata-se de uma obrigação acessória (dever instrumental) que é instituída pela legislação tributária das pessoas titulares de competência tributária com o intuito de facilitar a arrecadação dos seus tributos. O fundamento para a instituição dessa obrigação de fazer encontra-se previsto no artigo 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

O Município de Fortaleza, no uso da sua competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), visando criar meios para a identificação dos fatos sujeitos a incidência deste imposto e a sua quantificação, por meio da Lei nº 4144, de 27/12/1972, alterada da Lei Complementar nº 14, de 26/12/2003, estabelece a obrigatoriedade da emissão de documento fiscal, *in verbis*:

Art. 147. O sujeito passivo, ainda que isento ou imune, fica obrigado a manter e utilizar em cada um dos seus estabelecimentos os livros contábeis: diário e razão, os livros fiscais; bem como a emitir nota fiscal, cupom fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), fatura ou bilhete de ingresso, por ocasião da prestação dos serviços. (Grifo nosso)

§ 1º O Regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, de notas fiscais de serviços, de cupom fiscal de faturas ou de bilhete de ingresso e a forma e prazos para a sua escrituração ou emissão, podendo, ainda, dispor sobre a dispensa ou faculdade do uso dos mesmos em determinados casos, tendo em vista a natureza dos serviços ou o ramo de atividades dos estabelecimentos.

§ 2º A espécie de documento fiscal a ser usado pelo contribuinte será estabelecido em ato do Secretário de Finanças, no interesse da Administração Tributária, observados os requisitos do regulamento.

O Regulamento do ISSQN do Município de Fortaleza, aprovado pelo Decreto nº 11.591/2004 e alterado pelo Decreto nº 12.704, de 05/10/2010 – atendendo ao disposto na norma legal citada e transcrita acima – em seu artigo 157, estabelece que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e as pessoas a estas equiparadas são obrigadas a emissão de nota fiscal de serviço, por ocasião da prestação do serviço.

Desta norma extraem-se três condições estabelecidas para determinar a obrigação de emitir documento fiscal. Para alguém ser obrigado à emissão da nota fiscal de serviço é necessário que ela: i) seja pessoa jurídica ou equipada, ii) seja prestadora de serviço e iii) que efetivamente execute a atividade de prestar serviço. Com isso, sem a ocorrência conjunta destas três condições não há obrigação de emitir nota fiscal de serviço.

Perante as normas que estabelecem a obrigação de emitir nota fiscal de serviço e considerando a natureza da Requerente (pessoa jurídica) e a atividade que desenvolve (prestação de serviço de plano de saúde odontológico), não resta dúvida que ela é obrigada a emitir nota fiscal de serviço.

Quanto à espécie da Nota Fiscal de Serviço e o modo de emissão, em função do Decreto nº 12.704/2010, deste o dia 01/07/2011, neste Município, só pode ser emitida Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e em sistema disponibilizado pela Secretaria de Finanças.

Sobre o conteúdo da NFS-e, está implícito nas normas tributárias que ele deve estar em consonância com a legislação que rege o imposto. Se o prestador de serviço realiza uma operação sujeita ao ISSQN, ele deve destacar na nota os dados de acordo com a legislação.

No caso dos serviços prestados por cooperativas de planos de saúde, conforme exposto no item precedente, ao prestar um serviço a não associado, há a incidência do ISSQN, por trata-se de



Prefeitura de
Fortaleza

Secretaria de Finanças
Coordenadoria de Administração Tributária
Supervisão de Consultoria e Normas

um ato não cooperado. Com isso, o prestador deve destacar o preço total cobrado pelo serviço, sem nenhuma dedução. Pois de acordo com o art. 18 do Regulamento do ISSQN, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço sem dedução.

Entretanto, embora sem previsão expressa nas normas tributárias que regem o ISSQN devido por cooperativas de serviços de plano de saúde, o sistema Giss Online, utilizado para emissão da NFS-e, permite que o prestador do serviço que tenha a natureza jurídica de cooperativa especificada no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços (CPBS) informe dedução de base de cálculo em campo específico, quando da emissão da NFS-e.

3. DA CONCLUSÃO

Diante do exposto, nos serviços prestados, por cooperativas de planos de saúde, a terceiros não associado, há a incidência do ISSQN, por trata-se de um ato não cooperado. Com isso, o prestador, ao emitir a Nota Fiscal de Serviço Eletrônica referente a estes serviços, deve destacar o preço total cobrado pelo serviço, sem nenhuma dedução. Pois de acordo com o art. 18 do Regulamento do ISSQN, a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço sem dedução.

No entanto, nos termos do art. 67, inciso I, do Regulamento do ISSQN, o ISSQN, devido por empresas e equiparadas, é um tributo sujeito ao lançamento tributário por homologação (autolancamento). Em função deste fato, o sujeito passivo pode recolher o tributo conforme a sua interpretação da legislação tributária e sujeitar-se a homologação posterior da Administração Tributária.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

Fortaleza-CE, 20 de junho de 2012.

Francisco José Gomes

Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

VISTO DO SUPERVISOR DA SUCON

1. De acordo com os termos deste parecer.

Fortaleza-CE, ___/___/___

DESPACHO DO SECRETÁRIO

1. Aprovo o parecer acima nos seus exatos termos e dou ao mesmo o efeito de resposta à consulta formulada;

2. Encaminhe-se aos setores correspondentes para adoção das providências cabíveis.

Fortaleza-CE, ___/___/___

Alexandre Sobreira Cialdini

Secretário de Finanças