

## IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS E COOPERATIVAS DE TRABALHO

*Lisandra Christian de Abreu  
Advogada especialista em Direito Tributário pelo Instituto  
Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professora da pós-  
graduação em Direito Tributário do IBET.*

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. As sociedades cooperativas de trabalho; 3. Regime jurídico e o ato cooperativo; 4. Ato cooperativo e seu adequado tratamento tributário; 5. Tributação na esfera municipal: Imposto sobre serviços- ISS; 6. A não-incidência do ISS sobre o ato cooperativo; 7. Conclusão; 8. Referências.

### 1 INTRODUÇÃO

A história da humanidade demonstra que o ser humano evoluiu da vida individual para o convívio com outras pessoas, quando descobriu que, através da união e da cooperação as dificuldades em comum eram solucionadas com menor sacrifício e risco.

A tributação das cooperativas não é assunto comum em nosso país, a doutrina não tem tratado com muita importância esse assunto além de ser desconhecido por muitos operadores do direito.

A incidência tributária das cooperativas ainda é um assunto polêmico, apesar do fenômeno crescente da implantação de cooperativas. Dados apresentados pela OCB – Organização das Cooperativas Brasileiras dão conta de que em 2003 o número de cooperados era de 5.762 milhões, gerando 182 mil empregos, com uma participação no PIB de 6% (seis por cento).

O ato característico das cooperativas mereceu do legislador especial tratamento, distinguindo-se das demais sociedades, motivo este aqui retratado, para demonstrar o tratamento diferenciado referente à não-incidência do ISS sobre o ato cooperativo das cooperativas de trabalho.

O presente trabalho tem por objetivo principal apresentar a especificidade das Sociedades Cooperativas de Trabalho merecendo um tratamento tributário diferenciado. Demonstraremos que o Imposto sobre Serviços – ISS não incidirá sobre o ato cooperativo.

Abordaremos as sociedades cooperativas de trabalho, o regime jurídico, o ato cooperativo, diferenciando dos demais atos jurídicos e seu adequado tratamento tributário, sendo o centro das discussões e a base para demonstrar o objetivo aqui pretendido.

Será apresentada a tributação na esfera municipal, particularmente o imposto sobre serviços – ISS em relação às cooperativas de trabalho, enriquecendo com entendimentos doutrinários e a não-incidência do imposto sobre serviços – ISS.

É importante acentuar que as cooperativas de trabalho constituem uma alternativa em relação ao cenário político e econômico nacional, sendo uma ferramenta importante na distribuição de renda e valorização do ser humano.

## **2 AS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE TRABALHO**

O cooperativismo através dos socialistas e dos Pioneiros de Rochdale (Inglaterra) surgiu e representa um marco do cooperativismo mundial. Os rumos foram dados pelos Pioneiros.

A necessidade do homem de se unir para solucionar problemas comuns, ajudarem-se mutuamente, fez com que o cooperativismo evoluísse e através da criação de estruturas é que foram viabilizados estes ideais.

O marco do cooperativismo mundial teve origem em Rochdale, no distrito de Lancashire na Inglaterra em 1844, onde 28 tecelões de um armazém social decidiram fundar a “Sociedade Equitativa dos Pioneiros de Rochdale Limitada” (Rochdale Equitable Pioneers Society Limited).”<sup>1</sup>

Os rumos do cooperativismo foram traçados pelos Pioneiros de Rochdale, porém precedidos por outros movimentos, os chamados Socialistas Utópicos, representados por Robert Owen (1771/1858), Fourier (1772/1837) e Saint-Simon (1760/1825).<sup>2</sup>

O cooperativismo abre, com certeza, novas possibilidades de inserção sócio-econômica com a experiência vitoriosa dos Pioneiros de Rochdale, tendo o homem como a principal finalidade.

O cooperativismo no Brasil iniciou no século XX, onde a primeira norma a tratar do tema foi o Decreto Legislativo 979 de 1903. Com o advento da Carta Constitucional

---

<sup>1</sup> CRUZ, Paulo Sérgio Alves. *Cooperativismo*. Editora Suma Econômica. p.33.

<sup>2</sup> BULGARELLI, Waldirio. *Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas*, p.20, nota 4.

vigente o tratamento jurídico foi normatizado, anteriormente as questões eram tratadas por normas infraconstitucionais.<sup>3</sup>

As sociedades cooperativas foram criadas para servir aos cooperados, atendendo seus objetivos e princípios cooperativistas. Na busca por menores gastos e maior rendimento foram criadas as sociedades cooperativas de trabalho, compostas por profissionais na prestação de serviços para a comunidade.

“ São 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 dos 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 a execução de obras, tarefas, trabalhos ou serviços públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns.”<sup>4</sup>

Os elementos jurídicos conceituais das cooperativas laborais, apresentados por Marcelo José Ladeira Mauad, são estes:

- a) “*são organizações formadas por pessoas físicas, trabalhadores autônomos ou eventuais*: estão excluídos os empregados, pois sua relação com o empregador é de natureza subordinada, enquanto que a relação cooperativista é de natureza societária; quanto aos eventuais, mesmo que o trabalho seja executado sob a dependência de um contratante, ainda assim, não há que se falar em liame empregatício, pois o trabalho não é executado de forma contínua no tempo;
- b) *trabalhadores de uma ou mais classes profissionais*: embora com alguma identidade entre si;
- c) *os cooperados estão reunidos para o exercício profissional em comum*: o art. 3º da Lei das Cooperativas declara que a atividade a ser exercida deve ser de *proveito comum*; o que diferencia as cooperativas de trabalho das demais modalidades de cooperativas de agricultores, pescadores, artesãos, profissionais liberais, que organizam seu trabalho de maneira individualizada é que, neste caso, os profissionais têm na cooperativa um organismo de mero apoio em sua ocupação, enquanto que as cooperativas de trabalho são algo essencial na atividade exercida pelos sócios. A cooperativa constitui-se em uma empresa comum de todos, principal fonte de trabalho e de renda dos cooperados. Aquelas têm pouco ou quase nenhum interesse para o Direito do Trabalho, enquanto estas estão diretamente relacionadas com este ramo jurídico, já que o trabalho societário realizado de maneira coletiva, sob o patrocínio de uma organização própria resvala muitas vezes na forma de trabalho subordinada e contínua;

---

<sup>3</sup> GRUPENMACHER, Betina Treigher. “ISS sobre Cooperativas de Trabalho”. in BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética. 2002. p.39

<sup>4</sup> MAUAD, Marcelo José Ladeira. “ As Cooperativas de Trabalho e sua Relação com o Direito do Trabalho.” in BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética. 2002 p.179.

- d) *com a finalidade de melhorar a condição econômica e as condições gerais de trabalho dos seus associados:* é a grande finalidade das cooperativas; sem isto, não há que se falar em uma genuína cooperativa de trabalho;
- e) *a organização se desenvolve em regime de autogestão democrática e de livre adesão:* princípios fundamentais e históricos do cooperativismo; significam a espontaneidade, a liberdade e a igualdade de participação de todos na sociedade; no centro de tudo esta solidariedade e cooperação que deve existir entre os sócios;
- f) *dispensam a intervenção de um patrão ou empresário:* a finalidade do cooperativismo é afastar a figura do intermediário;
- g) *seu objetivo é a contratação e a execução de obras, tarefas, trabalhos ou serviços públicos ou particulares:* em proveito de seus sócios; e
- h) *os trabalhos podem ser executados por todos conjuntamente ou por grupos de alguns:* mas sempre de forma coletiva, de tal forma que a organização do trabalho seja dada pela cooperativa. A cooperativa de trabalho não se constitui em mero organismo de apoio dos cooperados; ao contrário, consagra o essencial em suas vidas: a empresa comum. ”<sup>5</sup>

### 3 REGIME JURÍDICO E O ATO COOPERATIVO

A base do sistema tributário brasileiro encontra-se no Texto Constitucional e dentro deste aspecto, um dos dispositivos mais importantes da Carta Magna é seu artigo 146.

Ao prever no art. 146, III, “c” da CF/88 que:

“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.” (grifo nosso)**

O legislador por várias vezes deixa clara a deficiência da linguagem empregada, destacada a impropriedade do uso do adjetivo adequado. A crítica exposta por Roque Carrazza:

“Este artigo, a bem da verdade, está longe de ter aquele estilo lapidar e conciso que, no dizer de Rui Barbosa, deve caracterizar as leis em geral. Com efeito, ele alude, por exemplo, ao ‘adequado tratamento tributário’, como se a Constituição, noutras passagens, permitisse fosse dispensado aos contribuintes um ‘inadequado tratamento tributário’. Demais disso, faz referência ao ‘ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas’, redundância que, talvez,

---

<sup>5</sup> MAUAD, Marcelo José Ladeira. “As Cooperativas de Trabalho e sua Relação com o Direito do Trabalho.” in BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética. 2002 p.179-180.

nem o Conselheiro Acácio – personagem impagável por seus truísmos - tivesse coragem de perpetrar.”<sup>6</sup>

Além desta questão, outro aspecto apontado por Roque Carrazza é referente à redundância do termo ato cooperativo praticado por sociedade cooperativa. O ato praticado pela cooperativa será por certo realizado pela sociedade cooperativa.

Melhor teria ficado a redação, sem redução interpretativa, conforme pensamos, se o constituinte tivesse determinado que a lei complementar cuidasse “do tratamento tributário ao ato cooperativo”. Este é o entendimento de Flávio Augusto Dumont Prado, que em sua monografia de Mestrado, não concordando com o posicionamento exposto anteriormente, pois para ele a intenção do constituinte foi não permitir um duplo benefício (cooperativa e cooperativado).<sup>7</sup>

Outros dispositivos constitucionais tratam do cooperativismo, demonstrando o tratamento tributário específico das cooperativas. Artigos 21, inciso XXV, e 174, §§ 3º e 4º - proteção ao garimpo; 187, inciso VI – cooperativismo agrícola; 192, inciso VIII – cooperativismo de crédito; 199, §§ 1º, 2º e 3º - cooperativismo na saúde, maior liberdade para a criação dessas associações (art. 5º, inciso XVIII) e estabeleceu um conjunto de benefícios fiscais, creditícios e de políticas públicas que lhes incentivasse o funcionamento (art. 174, § 2º). Nos artigos 1.093 a 1.096 o Novo Código Civil trata das sociedades cooperativas.

As Sociedades Cooperativas estão reguladas também pela Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das Cooperativas.

Para melhor compreensão do “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas” e a análise da tributação do imposto sobre serviços de qualquer natureza, os critérios da regra-matriz de incidência tributária e os conceitos de incidência, não-incidência, imunidade e isenção da norma tributária devem ser observados.

Nos ensinamentos e na vocação analítico-hermenêutica de Paulo de Barros Carvalho sobre a Regra-Matriz de Incidência ensina que:

“ *A norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14ª . ed. Revista, ampliada e atualizada até a EC 26/2000. São Paulo: Ed. Malheiros. p. 576

<sup>7</sup> PRADO, Flávio Augusto Dumont apud BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 3ª ed. rev. ampl. e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005. p. 195

conseqüência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.(....) A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.”<sup>8</sup> (original grifado)

A doutrina identifica cinco critérios da regra-matriz tributária: os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. O que será visto é um tratamento diferente da visão normativa, construída a partir das reflexões de A. A. Falcão, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza.<sup>9</sup>

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, no critério material encontraremos um redutivo nuclear, agrupado em um verbo e seu complemento.

O critério espacial apresentado por Renato Lopes Becho orienta que:

“A materialidade descrita no suporte legal precisa, para sua exata aplicação, de uma indicação de espaço onde, em ocorrendo a conduta descrita no verbo e seu complemento, resultará no nascimento da obrigação tributária. Chamamos de critério espacial a determinação da localização do acontecimento fático impulsionador da tributação.”<sup>10</sup>

A lei tem a propriedade “de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível<sup>11</sup>”, como ensinava Geraldo Ataliba.<sup>12</sup>

O critério pessoal aponta os sujeitos da relação obrigacional. O sujeito ativo é aquele que tem competência para tributar e o sujeito passivo descrito pela legislação como tendo o dever de recolher o tributo aos cofres públicos.

São os dados quantitativos, base de cálculo e alíquota, que permitem apurar o montante do crédito/débito tributário.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. 19ª ed. revista. 2007. p.260-261

<sup>9</sup> BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 3ª ed. rev. ampl. e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005. p. 201

<sup>10</sup> *Tributação das Cooperativas*. p. 202

<sup>11</sup> Fato imponível é aquele fato ocorrido no mundo real, expressão técnica correta.

<sup>12</sup> *Tributação das Cooperativas*. p. 203

#### 4 ATO COOPERATIVO E SEU ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

A formação do conceito de ato cooperativo será o ponto chave e de maior complexidade sobre o assunto, analisando seu conteúdo semântico, sentido e alcance. As consequências de sua definição é que se encontram o alicerce deste estudo.

Conceito de ato cooperativo e suas implicações:

Teoria da Sociedade Auxiliar, de Waldírio Bulgarelli que conclui:

“Decorre assim que da mutualidade (serviços comuns) e da cooperação (colaboração econômica) a cooperativa se apresenta como uma empresa auxiliar, cujo fim é a prestação de serviços aos seus associados, sendo o seu objeto o ramo de atividade escolhida (crédito, seguro, venda em comum da produção, fornecimento etc.). Em termos jurídicos, verifica-se, pois, a existência de relações entre os associados e a cooperativa de duas naturezas: societária e negociais. A vantagem do associado e que decorre do seu status de sócio é a de utilizar os serviços da cooperativa, obtendo um proveito ou uma redução de custos.”<sup>13</sup>

O associado tem um duplo papel, específico nas cooperativas. Este papel traduzido em, ao mesmo tempo, o associado é o dono e usuário dos serviços da cooperativa. Esta união em um único agente é o que nas outras sociedades voltadas para a atividade econômica são separadas.

Ensina Pontes de Miranda no tratado de Direito Privado que a pessoa do sócio passa à frente do elemento econômico e a consequência da personalidade na participação faz com que a espécie de sociedade cooperativa seja específica. Vejamos:

“a natureza jurídica própria da cooperativa consiste em ser ela uma ‘sociedade auxiliar’, de caráter institucional, a qual, na sua condição de ente personificado, existe tão só para prestar serviços aos associados, independentemente da idéia de, como pessoa jurídica, obter vantagens para si.”<sup>14</sup>

“A obtenção de vantagens econômicas para si é impossível, porque adviria da relação com seus clientes. Porém, estes clientes não são ninguém mais que os seus próprios cooperados, donos. Assim, é que a Cooperativa não visa lucro, pois seria retirado da prestação de serviços justamente àqueles que o suposto

---

<sup>13</sup> BULGARELLI, Waldírio. *Direito Empresarial Moderno*. Rio de Janeiro: 1992. p 337

<sup>14</sup> Parecer jurídico da comissão de advogados da OCB/SESCOOP.(Organização das Cooperativas Brasileiras/Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo).

lucro se reverteria, como donos do empreendimento. É óbvio, portanto, que a Cooperativa, em princípio, não assume riscos empresariais, mas oferece serviços para que os associados, como unidades econômicas autônomas possam atuar em condições de igualdade com as Sociedades Mercantis. Essa relação, única na cooperativa, é consubstanciada por atos, que, por sua vez, têm caráter único, **os atos cooperativos.**”<sup>15</sup> (grifado no original).

“O Ato cooperativo:

- a) De acordo com a legislação brasileira, é uma manifestação de vontades bilateralmente cooperativas, ou seja, do associado e de sua cooperativa, vice-versa, ou de cooperativas, quando associadas;
- b) Prepara, estabelece, mantém ou extingue uma relação sócio-econômica entre o associado e um terceiro, desde que por intervenção da cooperativa, ou simplesmente entre esta e aquele;
- c) Cumpre os objetivos sociais da cooperativa que o pratica;
- d) Realiza uma prestação por parte da cooperativa de serviço sem finalidade lucrativa ao associado, ou a ela é conexo;
- e) Consubstancia um suporte para o associado para que este logre realizar uma atividade econômica em comum com os demais e de proveito a todos;
- f) É animado pelo interesse do associado no acréscimo direto ou indireto de sua renda. Entenda-se acréscimo indireto de renda, quando há um aumento de poder aquisitivo ou de capacidade instalada, mantendo-se o nível nominal de renda inalterado;
- g) Operacionaliza o contrato de constituição da própria cooperativa, dentro dos princípios internacionalmente reconhecidos.”<sup>16</sup>

O conceito de ato cooperativo é esclarecido pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71:

Art. 79 da Lei nº 5.764/71 estabelece que:

“Art. 79 Denominam-se atos cooperativos os praticados entre a cooperativa 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.”

O estudo apresentado por Renato Lopes Becho é bastante consistente. Afirma que os atos cooperativos são:

*“ atos jurídicos que criam, mantém ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais”.* E continua: *“ Estes atos variam de acordo com o tipo de cooperativa, ou seja, de acordo com o objeto social eleito e os fins institucionais hábeis para alcançá-los. Assim, por exemplo, em uma cooperativa de consumo, o objeto social será a busca de bens de*

<sup>15</sup> Parecer jurídico da comissão de advogados da OCB/SESCOOP.

<sup>16</sup> Parecer jurídico da comissão de advogados da OCB/SESCOOP.

***consumo a preços mais acessíveis. Já em uma cooperativa de trabalho será a captação de ocupação remunerada para o associado.***<sup>17</sup> (grifo nosso)

As cooperativas, de acordo, com o princípio do não exclusivismo, podem praticar atos não cooperativos, desde que prestem serviços, tais como os prestados a organização das atividades de seus sócios aos não cooperados.

Explica Reginaldo Ferreira Lima que:

***“A Lei n. 5.764/71, não consagrou o princípio do exclusivismo, vigorante em outras legislações, segundo o qual a cooperativa não pode praticar negócios pertinentes à sua esfera interna com pessoas que não integram o seu quadro associativo, vale dizer, com não-associados.”***<sup>18</sup>

O art. 86 da Lei n° 5.764/71, estabelece que: ***“as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.”***<sup>19</sup>

O conceito de ato não cooperativo é de definição restrita, atingindo apenas a eventual atuação da sociedade junto a pessoas que tinham as condições virtuais de integrar o rol de sócios, mas que não são sócios, por razão de interesse particular.

O ato não cooperativo é definido por Renato Lopes Becho como sendo:

***“aquele ato normal da cooperativa, também chamado de negócio fim, ou negócio principal, que realiza o objetivo social da empresa cooperativa, só que não realizado com associado, e sim realizado com terceira pessoa.”*** Acrescenta, ainda: ***“o ato não-cooperativo é aquele ato típico praticado entre a cooperativa e uma pessoa que não é o dono, não assinou o estatuto, não subscreveu quotas do capital social da cooperativa.”***<sup>20</sup> (grifo nosso)

Reginaldo Ferreira Lima, também o define, vejamos:

***“os atos não cooperativos, portanto, originários do não exclusivismo, se restringem às atividades de pessoas que potencialmente poderiam se associar, e que são contratadas em face de um bem maior, ou o interesse de melhor se desenvolver o objeto da cooperativa.”***<sup>21</sup> (grifo nosso)

Retomando ao assunto, em análise aprofundada, após as informações apresentadas, verificamos que *adequado* tratamento tributário ao ato cooperativo não é regra de imunidade, pois o constituinte originário não a concedeu, também não será verificada como redução a algum critério de incidência como na isenção.

<sup>17</sup> BECHO, Renato Lopes. *O Imposto de Renda Pessoa Física e o Retorno das Sobras do Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário n° 54, p. 95.

<sup>18</sup> LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário. Comentários à Lei das Sociedades Cooperativas*. Ed. Max Limonad. 1997. p. 52.

<sup>19</sup> *Direito Cooperativo Tributário. Comentários à Lei das Sociedades Cooperativas*. p. 55.

<sup>20</sup> *Elementos de Direito Cooperativo*. p. 172.

<sup>21</sup> *Direito Cooperativo Tributário*. p. 56.

Estabelecer a forma que a expressão “adequado tratamento tributário” é um exame complexo. Por adequado poderemos entender compatível se analisado em certas circunstâncias. O universo de possibilidades dos tipos de cooperativas é crescente, várias atividades econômicas podem ser criadas, tais como: de crédito, de consumo, de trabalho, de produção(...) e não será correto afirmar que todas elas estarão sendo tratadas da mesma forma pela legislação tributária.

Por adequado tratamento tributário, diante dos ensinamentos de BECHO, onde:

“(..) teremos a construção da regra-matriz de cada tributo à luz das características próprias dessas sociedades, encaixando cada tipo de cooperativa na norma, gerando a subsunção e, por outras vezes, por não se encaixar nos limites constitucionais, considerando uma hipótese de não-incidência tributária.”<sup>22</sup>

A interpretação conjugada do art. 146, III, “c” e o art. 174, § 2º, que determina tratamento privilegiado e mais benéfico deverão ser reconhecidamente estabelecidos para as sociedades cooperativas, onde a legislação reconheça verdadeiramente as hipóteses de não incidência, como poderá, dependendo do tipo de cooperativa, confirmar a incidência.

A finalidade da criação das cooperativas é a prestação de serviços aos associados, apresentando-se também como usuários dos serviços prestados por ela. A condição de sócio da cooperativa implica inevitavelmente na fruição dos serviços prestados, neste caso específico as cooperativas de trabalho.

Essencialmente, como apresenta Reginaldo Ferreira Lima, a cooperativa atua apenas como extensão do próprio cooperado, como sua “*longa manus*”, confundindo-se, pois, um e outro: onde estiver a cooperativa, estará, via de consequência, presente o seu sócio, cooperado.<sup>23</sup>

A cooperativa de trabalho é uma sociedade de pessoas, de cunho econômico, sem fins lucrativos, criada para prestar serviços aos seus cooperados, de acordo com os princípios jurídicos próprios e mantendo seus traços específicos. Importa salientar que, a figura que o sócio desempenha é fundamental, ou seja, passa à frente do elemento econômico, o que a diferencia das demais sociedades mercantis ou de capital.

As atividades desenvolvidas pelas sociedades cooperativas de trabalho, somente estarão confirmadas, se estas forem os objetivos estatutários da entidade e sua adequação legal ao conceito, além de atender as finalidades da sociedade, mediante a gestão de serviços profissionais junto ao mercado onde a finalidade econômica é atingida pelo sócio e não pela sociedade.

---

<sup>22</sup> *Tributação das Cooperativas*. p. 217

<sup>23</sup> *Direito Cooperativo Tributário*. p. 51.

A finalidade na criação da sociedade cooperativa de trabalho é a busca da diminuição de custos, maior remuneração percebida pelo trabalho, melhores condições laborais, portanto a sociedade existirá para ser instrumento dos cooperados, onde o grupo irá produzir e negociar de forma mais vantajosa.

Ilustrando o raciocínio esposado, calha sublinhar a precisa ilação de Pontes de Miranda:

“ O fim econômico, nas sociedades cooperativas, é *atingido* diretamente pelos sócios, em seus contatos com a sociedade. O fim econômico, nas sociedades lucrativas, é *obtido* com a repartição do que a sociedade percebeu de lucro. A diferença é sutil, porém sempre da máxima relevância.” (grifos no original).<sup>24</sup>

A sociedade cooperativa está na qualidade *sui generis*, onde a especificidade do seu fim econômico é que a transforma nesta finalidade econômica, porém sem finalidade lucrativa.

O tratamento apresentado em seu art. 3º da Lei 5.764/71 é que estabelece a sua ausência de finalidade lucrativa, sendo esta qualidade a diferenciado de todas as demais espécies de sociedade. A atuação da cooperativa junto ao mercado deverá ser em consonância com seus fins institucionais exercendo atividade econômica, a busca será na cobertura de suas despesas operacionais, porém a dificuldade de mensurar poderá, ao final, gerar resultados econômicos positivos (sobras ou excedentes), negativos ou neutros.

As sobras que por ventura existirem não equivalem a lucro, a legislação estabelece que este resultado positivo seja levado para o FATES – Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social e para o Fundo de Reservas.

O cooperado não remunera a cooperativa pelos serviços que esta lhe presta para viabilização e operacionalização dos serviços. Estes valores transitam pelo caixa da cooperativa como antecipação do rateio das despesas fixas, necessárias para viabilizar os serviços dos cooperados, sem, no entanto, constituir sobras. Os valores, portanto, são dos cooperados, ainda que haja eventual sobra, o destino desta é determinado pelos cooperados. Este aspecto está regulamentado na Lei das Sociedades Cooperativas, artigos 80 e 81.

Diante destes aspectos próprios é que ficará evidente a importância da contabilidade das cooperativas de trabalho. O Conselho Federal de Contabilidade, antecipando-se às normas do Código Civil Brasileiro, em vigor a partir de 2003, baixou normas técnicas orientadoras aos contadores, estabelecendo regras especiais para a

---

<sup>24</sup> MIRANDA, Pontes apud LIMA, Helder Gonçalves. “Atos Cooperativos e sua Tributação pelo ISS à luz da Teoria Geral do Direito.”, in BECHO, Renato Lopes (coord.). *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética: 2002 p. 125.

contabilização das sociedades cooperativas e determinando conceitos próprios em razão de situações específicas e relações próprias dessas sociedades.

## 5 TRIBUTAÇÃO NA ESFERA MUNICIPAL: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS- ISS

Em sede constitucional a competência tributária do Imposto sobre Serviços – ISS é traçada pelo inciso III do art. 156, a ver:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”<sup>25</sup>

O antecedente normativo na regra-matriz de incidência tributária estabelece o critério material, que no caso específico do Imposto sobre Serviços - ISS será: prestar (verbo) serviços (complemento) tributáveis. Primeira conclusão sobre a incidência do tributo será que necessariamente exige-se que os serviços sejam tidos por tributáveis.

Sérgio Pinto Martins define o conceito de serviços, sob o seguinte prisma:

“Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou melhor, a prestação de serviços, onde se presume um vendedor (prestador), um comprador (tomador) e um preço (preço do serviço).”<sup>26</sup>

Não atendidas as características específicas encontradas no suporte fático da norma jurídica do ISS não haverá a incidência.

O conseqüente normativo estabelece o seu critério quantitativo. A imposição tributária reconhece fatos denotativos de riqueza.

Com relação ao Imposto sobre Serviços - ISS a base de cálculo será o preço do serviço, conclui-se que há relação entre a base de cálculo estabelecida pelo legislador e a materialidade do suporte fático, necessários para definição do montante devido na obrigação tributária.

Serviços não onerosos ou gratuitos não poderão, portanto, ser tributados através do Imposto sobre Serviços - ISS. Não há como conferir capacidade contributiva, exigência necessária, para incidência da tributação.

---

<sup>25</sup> A expressão “definidos em lei complementar” deve ser interpretada com reservas. Entendimento apresentado por Roque Carrazza estabelece que: “(...) a competência municipal para tributar serviços independe da edição de lei complementar que os defina. Segue-se, daí, que o legislador complementar **não pode** fixar rol de serviços tributáveis pelos Municípios. De fato, não é dado ao legislador complementar estabelecer quais os serviços o Município pode e quais serviços o Município não pode tributar por meio de ISS”: CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional*. p. 614-615

<sup>26</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*, 3ª ed., Atlas, 2000, p.40

O princípio da capacidade contributiva está expresso na primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).”

Roque Carrazza leciona que:

“O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. (...) Quem tem mais riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. (...) As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.”<sup>27</sup>

As cooperativas prestam um nítido serviço a seus associados, bem como por definição legal – art. 4º, caput. da Lei nº 5.764/71:

“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 (...).”

Também há o reconhecimento por parte do legislador no art. 7º:

“... as cooperativas singulares se caracterizam pela *prestação direta de serviços* aos associados.”

O problema apresenta-se, portanto, em relação a sua possível tributação pelo ISS – Imposto sobre Serviços.

Não se configura no antecedente normativo o aspecto material do ISS, pois a cooperativa tem como objetivo “prestar serviços” aos seus associados, sendo estes seus usuários, nesta hipótese, por existir a dupla qualidade o ato cooperativo nada tem de serviço tributável.

Fundamental importância desta exação é de que o prestador e o tomador do serviço das sociedades cooperativas se confundem. As cooperativas, ao prestarem serviços aos seus associados, como declara a lei, fazem desaparecer nas mesmas pessoas as figuras que nas prestações de serviços comuns são diversas. A cooperativa é uma reunião de sócios prestando serviços aos seus sócios. Com isso, temos na primeira pessoa um conjunto dos segundos. Esses prestam seus serviços a terceiros, alheios aos quadros sociais. Eles, sim, podem prestar serviços e serem tributados.

A “prestação de serviços” realizada pela cooperativa é uma operação eminentemente interna. Isto implica dizer que inexistente circulação econômica e finalidade lucrativa.

---

<sup>27</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário.* p. 65

Os quesitos de habitualidade e lucro merecem ser analisados, onde o primeiro está presente nas relações (atos e negócios) cooperativas. Mas o segundo não. A ausência de lucro nas cooperativas, quer por impedimento legal, quer por tratamento específico (sistemática de distribuição de sobras) é outro indicativo de que as cooperativas não estão sujeitas ao Imposto sobre Serviços - ISS.

O conteúdo econômico está presente nas relações cooperativas. Entretanto, o ganho com esse substrato de dinheiro é do associado, e não da cooperativa. Isso nos aponta para um problema ligado à sistemática de cobrança do Imposto sobre Serviços - ISS.

A cooperativa propriamente não auferir lucro, nem mesmo ganho, já que os transfere aos cooperados na medida de suas atividades. Esses se beneficiam diretamente com ela.

Portanto, pela absoluta impossibilidade jurídica de ajuste entre o ato cooperativo e os elementos desse imposto não faz consubstanciar o critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços - ISS.

O serviço tributável por via do ISS há de ser necessariamente oneroso, pois só assim será possível avaliá-lo economicamente a fim de se determinar o *quantum* da dívida tributária. Serviços não onerosos, desinteressados por assim dizer, não oferecem base de cálculo, logo, não são passíveis de tributação.<sup>28</sup>

O princípio da capacidade contributiva apresentado por BECHO considera que:

“(...) todo eventual resultado positivo das cooperativas é destinado, integralmente, para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social – FATES, e em nenhuma hipótese é distribuído aos sócios, não há capacidade contributiva por parte dessas sociedades. (...)”<sup>29</sup>

Conclui-se que, não há também, conformação entre o critério quantitativo do Imposto sobre Serviços - ISS, por não existir preço – base de cálculo e capacidade contributiva desta sociedade.

Vejamos alguns posicionamentos que confirmam o entendimento até aqui explorado.

José Eduardo Soares de Melo postula que:

“As cooperativas de serviços não são caracterizadas como contribuintes do ISS, porque suas atividades não se enquadram na sistemática constitucional de prestação de serviços, além do fato de não revelarem efetiva capacidade contributiva.”<sup>30</sup>

Dos ensinamentos de Sérgio Pingo Martins extraímos importantes considerações sobre a base de cálculo, em relação às cooperativas:

---

<sup>28</sup> *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. p. 136

<sup>29</sup> *Tributação das Cooperativas*. p. 227

<sup>30</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*, p. 19.

“A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (art. 7º da Lei complementar nº 116/03). Entretanto, em relação à cooperativa não existe preço do serviço, pois não há serviço prestado pela cooperativa, nem há a fixação em unidades monetárias do valor do serviço prestado. O serviço que a cooperativa presta ao cooperado é gratuito. Não há, portanto, preço do serviço.”<sup>31</sup>

Essa linha é seguida por Betina Treiger Grupenmacher, escrevendo sobre o cooperativismo de trabalho, com fundamentos que ultrapassam esse tipo específico:

“Não vislumbramos, em relação à atividade de representação desempenhada pelas cooperativas de trabalho, base imponível que reflita ser esta uma atividade de conteúdo econômico exteriorizadora de riqueza. Concluimos tratar-se o ato cooperativo de atividade gratuita não suscetível de tributação.”<sup>32</sup>

Em brilhante exposição no XVI Congresso IDEPE/2002 – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial (Geraldo Ataliba) com Paulo Ayres Barreto discorrendo sobre o tema “O Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo, nos termos do Art. 146, III, “c”, da CF”:<sup>33</sup>

“(…)As cooperativas nasceram da necessidade de união de esforços pessoais; da necessidade de concentração de esforços para que pessoas físicas.(……)

Resumidamente falando, este tipo societário enseja, verdadeiramente, uma **sociedade de despesas**. É chamada “**sociedade auxiliar**”, como ensina em sua obra o Prof. Reginaldo Ferreira Lima. Portanto, toda a sistemática que envolve a cooperativa, seu ato cooperativo, tem que levar em conta a característica específica de que esta pessoa jurídica não tem os mesmos propósitos, os mesmos objetivos, as mesmas regras que se aplicam a tantas outras. O Prof. Renato Lopes Becho chega até a propor um estudo didaticamente autônomo do direito cooperativo, tamanhas são as suas peculiaridades.

Em suma, é fundamental para se analisar a tributação do ato cooperativo ter em mente que a sociedade cooperativa age sempre em prol do associado. (…)

Da perspectiva tributária, o que se está propondo é que se entenda o **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** como a tributação do seu resultado na pessoa física do cooperado, quando ele assim o auferir. O legislador constituinte quis exatamente evitar que a cooperativa fosse desestimulada com uma dupla incidência tributária (primeiramente na sociedade, e depois no cooperado).(…)

Em síntese, dar o **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** quer me parecer seja reconhecer a natureza específica da sociedade cooperativa, os traços peculiares que ela tem, e que a diferenciam de todos os demais tipos societários, e, em face disso, reconhecer que os recursos que nela ingressam têm como destinação única e específica o cooperado, que a cooperativa age em nome de seu cooperado, e que, portanto, ali não há fato signo-presuntivo de

<sup>31</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *As Cooperativas e a Tributação pelo ISS de acordo com a Lei Complementar nº 116/03*, p. 738

<sup>32</sup> *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. p.51-52.

<sup>33</sup> BARRETO. Paulo Ayres. *O Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo, nos termos do Art. 146, III, “c”, da CF*: Revista de Direito Tributário-87, Tributação das Sociedades Cooperativas, p. 196-199:

riqueza, ou seja, não há manifestação de capacidade contributiva. Esta estará presente na pessoa física do cooperado que irá prestar serviços, comercializar sua produção, e assim por diante.(....)

Portanto, a Administração tem que reconhecer que dar **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** não é estabelecer tributação minorada para as sociedades cooperativas, mas, diversamente, reconhecer a peculiaridade deste tipo societário e aplicar o regime jurídico do seu cooperado, entendendo que a sociedade cooperativa apenas é um instrumento, um meio, uma sociedade que age em nome do seu cooperado, com ele não se confundindo.(...)

...sob pena de, ao invés de estimulá-las, desincentivá-las com uma tributação inclusive mais gravosa.(....).” (Destques do original).

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza. Logo no art. 1º encontramos a apresentação da lista de serviços, tendo o legislador afirmado que o “fato gerador” *é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

Estão apresentadas algumas situações de não-incidência em seu art. 2º, conclui BECHO<sup>34</sup> que deveriam ter incluído as cooperativas, evitando a problemática quanto ao tema, onde algumas administrações fazendárias municipais desconhecem a legislação e tributam a cooperativa quanto ao Imposto sobre Serviços - ISS.

## 6 A NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O ATO COOPERATIVO

A fenomenologia da incidência da norma tributária é demonstrada por Paulo de Barros Carvalho:

“Nesse caso, diremos que houve a subsunção quando o conceito do fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o conceito desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.”<sup>35</sup>

Portanto, a subsunção do fato à norma se mostrará exequível juridicamente se atendidos todos os elementos previstos no fato típico tributário.

Marcos Bernardes de Mello leciona que “a ausência de qualquer dos pressupostos implicará insuficiência do suporte fático e conseqüente impossibilidade lógica da incidência da norma jurídica respectiva.”<sup>36</sup>

<sup>34</sup> *Tributação das Cooperativas.* p. 352

<sup>35</sup> *Curso de Direito Tributário.* p.278

<sup>36</sup> *Problemas Atuais do Direito Cooperativo.* p. 139

Como demonstrado anteriormente, a cooperativa quando realiza atos cooperativos não “presta serviços” tidos por tributáveis, serão operações internas e sem finalidade lucrativa. A relação aqui estabelecida também não será de circulação econômica do bem imaterial. A regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Serviços - ISS não foi estabelecida.

Também, em relação ao preço do serviço – base de cálculo, não se configura, pois as operações cooperativas são essencialmente típicas, ou seja, atos cooperativos. Não há que se falar em remuneração pelos serviços, esta relação não visa vantagem econômica. Portanto não subsiste objeto.

Se a cooperativa não obtém qualquer vantagem econômica ou gera riqueza tributável para si, inexistente elemento indicativo de riqueza, portanto não haverá capacidade contributiva.

A impossibilidade de estabelecer a norma tributária do Imposto sobre Serviços - ISS pelas cooperativas (ato cooperativo) não se opera quanto ao critério material estabelecido no antecedente normativo e no critério quantitativo que faz parte do consequente, além de não haver capacidade contributiva legitimando a tributação. Os atos cooperativos não sofrem a incidência tributária do Imposto sobre Serviços - ISS por absoluta impossibilidade.

Não haverá incidência do Imposto sobre Serviços - ISS sobre os atos cooperativos, estabelecidos pela prestação de serviços pela cooperativa em favor dos associados, não existe razão de correspondência entre os elementos traçados na hipótese tributária inscrita na regra-matriz de incidência tributária deste específico tributo.

O cooperado já paga o ISS na condição de profissional autônomo, não pode o mesmo imposto ser exigido da cooperativa, pois, do contrário seria pago duas vezes pelo mesmo fato gerador, uma bitributação.

## 7 CONCLUSÃO

1. Os aspectos tributários sobre as cooperativas são pouco conhecidos, fazendo com que essas sociedades sejam tributadas de forma equivocada, assumindo encargos sobre fatos impositivos inexistentes.

2. O *adequado tratamento tributário* estabelecido na Carta Magna em seu artigo 146, III, “c”, deverá ser estabelecido como adequado para estimular a política, determinando uma proteção pelo legislador constitucional em favor destas sociedades, refletindo um regime

jurídico condizente com a proposta de criação, princípios e objetivos da sociedade cooperativa.

3. A legislação infraconstitucional que, dispõe sobre o regime jurídico próprio das cooperativas, Lei nº 5.764/71 individualiza esta sociedade em vários aspectos.

4. O lucro não é almejado pela sociedade cooperativa, quem objetiva é o cooperado. A legislação atenta a esta questão estabeleceu que os resultados positivos na apuração de seu exercício, constituído através de sobras, deverão ser destinados aos fundos cooperativos específicos, ou retornarão aos associados na exata proporção das operações realizadas por meio da cooperativa. No caso dos atos não cooperativos gerando, por ventura, resultado positivo, estes valores serão destinados ao FATES - Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, sendo vedada à possibilidade da distribuição aos cooperados como remuneração ao capital investido.

5. Diante de todos os argumentos estabelecidos a confirmação de que não possui capacidade contributiva.

6. O ato cooperativo é uma espécie de ato jurídico como o objetivo de criar, modificar ou extinguir relações jurídicas especificamente cooperativas, respeitando os princípios e fins institucionais.

7. As cooperativas de trabalho darão o suporte e viabilizarão o trabalho de seus associados, onde na prática de atos cooperativos, não será configurado o critério material através da “prestação de serviços”, muito menos o critério quantitativo, por inexistir preço, quanto à base de cálculo do seu consequente.

8. O Poder Judiciário, diante das controvérsias e problemas enfrentados sobre a tributação das cooperativas, apresenta soluções aos casos concretos, decisões que não estão imunes às circunstâncias estabelecidas, favoráveis em alguns casos e desfavoráveis em outros. Aqueles que com propriedade reconhecem o fenômeno tributário das cooperativas, em consonância com os preceitos do ordenamento jurídico, apresentam decisões pautadas na sabedoria e no respeito aos princípios cooperativos e constitucionais. Estas motivações servem de ânimo aos estudiosos, oferecendo estímulo sobre as discussões deste assunto.

9. Acreditamos que somente a instituição de uma lei complementar delimitando e estabelecendo a tributação sobre as cooperativas é que se fará justiça e dará tranquilidade quanto a esta forma específica de sociedade que tem ganhado tamanha notoriedade.

## 8 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. “ISS – Base Imponível”, *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, vol.1.
- BARRETO, Paulo Ayres. “O Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo, nos termos do Art. 146, III, “c”, da CF ”, *Tributação das Sociedades Cooperativas: XVI – Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial*. Revista de Direito Tributário -87, São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo*. Ed. Dialética. São Paulo 2002 (de acordo com o novo Código Civil);  
 \_\_\_\_\_.*Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. Coordenador. Ed. Dialética. São Paulo 2002;  
 \_\_\_\_\_.*Tributação das Cooperativas*. Ed. Dialética. São Paulo 2005;  
 \_\_\_\_\_.*O Imposto de Renda Pessoa Física e o Retorno das Sobras do Ato Cooperativo*. Revista Dialética de Direito Tributário.
- BULGARELLI, Waldírio. *Direito Empresarial Moderno*. Rio de Janeiro: forense: 1992. p 337  
 \_\_\_\_\_.*Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas*. São Paulo: Pioneira, 1965.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 14<sup>a</sup> . ed. Revista, ampliada e atualizada até a EC 26/2000. São Paulo: Ed. Malheiros.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva. 19<sup>a</sup> ed. revista. 2007.  
 \_\_\_\_\_.*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2<sup>a</sup> edição, revista. São Paulo: Saraiva, 1999
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. “ISS sobre Cooperativas de Trabalho”, in BECHO, Renato Lopes (coord.), *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.  
 \_\_\_\_\_.*Tributação das Sociedades Cooperativas*. Revista de Direito Tributário - XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. IDEPE/2002. Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial (Instituto Geraldo Ataliba);
- LIMA, Helder Gonçalves. “Atos Cooperativos e sua Tributação pelo ISS à luz da Teoria Geral do Direito”. in BECHO, Renato Lopes (coord.), *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.
- LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário – Comentários à Lei das Sociedades Cooperativas*. Ed. Max Limonad. 1997;
- MARTINS, Sérgio Pinto. “As Cooperativas e a Tributação pelo ISS de acordo com a Lei Complementar nº 116/03”, *Boletim IOB v. 1 – Tributário, Constitucional e Administrativo*, n. 20/2003 pp. 740-737

\_\_\_\_\_. *Manual do Imposto sobre Serviços*. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2002.

MAUAD, Marcelo José Ladeira. “ As Cooperativas de Trabalho e sua Relação com o Direito do Trabalho.” in BECHO, Renato Lopes (coord.), *Problemas Atuais do Direito Cooperativo*. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares. *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000.

OCB/SESCOOP.(Organização das Cooperativas Brasileiras/Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo). Parecer jurídico da comissão de advogados.