

ICMS E COOPERATIVAS: HÁ UM “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO PRATICADO PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS”?

Gustavo Amaral
Mestre em Direito Público pela UERJ
Procurador do Estado do Rio de Janeiro
Advogado.

Aliás, se o ato cooperativo fosse mera compra e venda, como os de empresas comerciais, a que serviriam as cooperativas de consumo? Transformar-se-iam em simples sociedades comerciais subdesenvolvidas, submetidas à rígida fiscalização do Poder Público restritas a operações em áreas determinadas — nulificados, portanto, praticamente, os benefícios que o cooperativismo visa a realizar. (Trecho de voto do Min. Rodrigues Alkmin no RE 78.427, STF-Pleno)

A Constituição Federal de 1988 consagrou em seu texto o dever de estímulo ao cooperativismo. Está isto expresso nos seguintes dispositivos:

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

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

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.

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.

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

§ 3.º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4.º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art 21, XXV, na forma da lei.

Art. 187 A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:

VI - o cooperativismo;

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.

A inovação não é de pequena monta. Nos textos constitucionais anteriores, não constam as palavras “cooperativas” ou “cooperativismo”.

Nada obstante, o reconhecimento do cooperativismo no Brasil não é novo. O primeiro texto legal que o disciplinou entre nós foi o Decreto Legislativo 1.637, de 05 de janeiro de 1907, que já o fez sob a inspiração mutualística ou de solidariedade social, reconhecendo como notas distintivas a variabilidade do capital social, número ilimitado de sócios, inacessibilidade de ações, quotas ou partes a terceiros estranhos à sociedade, voto único de cada sócio (arts. 11 e 15). Posteriormente, o Decreto 22.239/32¹, ao dar ampla disciplina às sociedades cooperativas, dispunha serem elas sociedades civis, não sujeitas à falência, nem à incidência de impostos que recaiam sobre as atividades mercantis (art. 38). A evolução normativa das cooperativas em nosso ordenamento manteve as características de sociedades civis, não mercantis; número ilimitado de associados, com voto singular nas deliberações; capital dividido em quotas-parte só transferíveis a associados; indivisibilidade do fundo de reserva; e tratamento tributário diferenciado. Mais adiante, o Decreto 60.597/67, que regulamentou o Decreto-lei 59/66, dispôs em seu artigo 105 que “as relações econômicas entre as cooperativas e seus associados não poderão ser entendidas como operações de compra e venda, considerando-se as

¹ Com força de lei, pois expedido pelo Chefe do Governo Provisório.

instalações de cooperativa como extensão do estabelecimento cooperado².

Vê-se, portanto, que o tratamento das cooperativas, há quase um século existente no Brasil, sempre se fez sob características distintas dos empreendimentos mercantis. Paradoxalmente, há entendimento arraigado em nossos Tribunais quanto à incidência do ICM/ICMS sobre as cooperativas, entendimento este firmado a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 78.427, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, no STF e reafirmado a partir do julgamento do Recurso Especial 4838, rel. Min. Ilmar Galvão, pelo STJ. Na raiz deste entendimento estaria suposta equiparação das cooperativas aos contribuintes do ICM, promovida pelo artigo 6.º, § 1.º, I, do Decreto-lei n.º 406/68, equiparação repetida pelo Convênio ICM 66/88³, em seu artigo 21, parágrafo único, III, e permanece⁴ mesmo após o início da vigência da Lei Complementar n.º 87/96, que não faz menção a cooperativas.

Entendemos ser paradoxal o entendimento, não apenas porque a LC 87/96 não tratou das cooperativas e dos atos cooperativos, mas em especial porque a pura equiparação com as sociedades mercantis não parece constituir um *tratamento adequado* (=que está em perfeita conformidade com algo; adaptado, ajustado, apropriado ou conveniente a), como quer a Constituição.

O cooperativismo moderno surge de experiências do século XIX, do movimento dos tecelões de Rochdale⁵, inspirado de certa forma pelas idéias do socialismo utópico⁶.

Segundo definido no Congresso de Praga, em 1948, “*será considerada como cooperativa, seja qual for a constituição legal, toda a associação de pessoas que tenha por fim a melhoria econômica e social de seus membros pela exploração de uma empresa baseada na ajuda mínima e que observa os princípios de Rochdale*”⁷. Tais princípios são a livre adesão, administração democrática, retorno na proporção das compras, juro limitado ao capital, neutralidade política e religiosa, pagamento em dinheiro à vista e fomento de educação cooperativa⁸.

² Sobre a evolução histórica do tratamento legal do cooperativismo no Brasil, confira-se o voto do Min. Rodrigues Alckmin no RE 78.427 (STF-Pleno).

³ Convênio que, para as novas incidência do ICMS, previstas na Constituição Federal de 1988, supriu a falta de lei complementar, conforme disposto no artigo 34, § 8.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁴ Há julgados do STJ posteriores à LC 87/96 que, embora não façam menção à data do fato gerador, se anterior ou posterior a 1.º de janeiro de 1997, afirmam peremptoriamente estar pacificada no âmbito daquela Corte a tributação, pelo ICMS, das cooperativas, sem distinção entre atos cooperados ou não. Cf. na página www.stj.gov.br, notadamente o RESP 243.882, Rel. Min. Milton Luiz Pereira.

⁵ Inglaterra, iniciado em 1884 e que permanece até os dias de hoje, segundo Renato Lopes Becho (Tributação das Cooperativas. São Paulo, 1999, p. 75)

⁶ Cf. BULGARELLI, Waldírio. *Regime Jurídico das Sociedades Cooperativas*. São Paulo, 1965, p. 20.

⁷ Apud FRANKE, Walmar. *Direito das Sociedades Cooperativas*. São Paulo, 1973, p. 69.

⁸ POLONIO, Wilson Alves. *Manual das Sociedades Cooperativas*. São Paulo, 2001, p. 24.

A legislação brasileira segue esses princípios, culminando hoje com o artigo 1.094 do Código Civil⁹.

A doutrina nacional sempre destacou as peculiaridades conceituais das cooperativas¹⁰, frisando os atributos extraídos da leitura do *caput* do artigo 4.º da Lei n.º 5.764/71: sociedade de pessoas, de natureza jurídica própria¹¹ e prestação de serviços aos associados, como verdadeira sociedade auxiliar¹². No direito estrangeiro a caracterização não sofre mudanças significativas. Na Enciclopédia del Diritto, Verrucoli afirma que as cooperativas são fundadas em solidariedade de categoria que já existia em organizações de defesa, como os sindicatos, e de assistência, como as sociedades de auxílio mútuo, surgem elas como organização da economia individual, com o escopo de assumir e exercitar em favor próprio a atividade de empresa no campo de consumo, primeiramente e depois de crédito e de produção e trabalho¹³. Creifelds define cooperativas como organizações com número aberto de participantes, cuja finalidade está direcionada ao incremento da economia dos cooperativados, sujeita a registro próprio¹⁴, havendo cooperativas de produção, de consumo, de crédito, dentre outras. No direito americano, entende-se por cooperativa a corporação ou associação organizada com o propósito de prestar serviços econômicos, sem ganhos para si, a seus

⁹ Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa:
I - variabilidade, ou dispensa do capital social;
II - concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;
III - limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;
IV - intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;
V - quorum, para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;
VI - direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;
VII - distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;
VIII - indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.

¹⁰ Cf. as lições de Pontes de Miranda, Carvalho de Mendonça e Waldemar Ferreira colacionadas por Renato Lopes Becho, *obr. cit.*, pp. 78-79.

¹¹ A distinção entre sociedade civil e sociedade mercantil perdeu sentido com o advento do novo Código Civil.

¹² LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. São Paulo, 1997, p. 50.

¹³ “*fondata su una solidarietà di categoria che già si era espressa in organizzazioni di difesa, quali i sindacati, e di assistenza, quali le società di mutuo soccorso, sorse l'organizzazione delle economia individuali in forme associative con lo scopo di assumere o di esercitare in proprio, favore l'attività di impresa nel campo Del consumo, prima, e poi del credito e della produzione e lavoro*” Apud voto do Min. Rodrigues Alckmin no RE 78.427.

¹⁴ *Die Genossenschaft ist ein Verein mit nicht geschlossener (d.h. freier und wechselnder) Mitgliederzahl, dessen Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb und die Wirtschaft der Mitglieder (Genossen) zu fördern, und der in das Genossenschaftsregister eingetragen werden muss.* CREIFELDS, Carl e WEBER, Klaus. *Rechtswörterbuch*. Munique, 2002.

sócios ou membros, que a possuem e controlam¹⁵.

Já as demais sociedades com fins econômicos podem ser definidas como “o resultado da união de duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, que, voluntariamente, se obrigam a contribuir, de forma recíproca, com bens ou serviços, para a execução proficiente de atividade econômica ea partilha, entre si, dos resultados auferidos nesta exploração”¹⁶.

Vemos, portanto, que há peculiaridades próprias das cooperativas, que lhes dão um tipo jurídico próprio. A esse tipo jurídico reclamou a Constituição um tratamento tributário *adequado*, quando pratique ato cooperado.

O artigo 146, III, c, da Constituição veicula típica norma de eficácia limitada. Não vemos nem mesmo no dispositivo norma de princípio programática, mas apenas norma de princípio institutivo. Como bem destaca Luís Roberto Barroso, “*as normas constitucionais programáticas veiculam princípios, desde logo observáveis, ou traçam fins sociais a serem alcançados, pela atuação futura dos poderes públicos. Por sua natureza, não geram para os jurisdicionados a possibilidade de exigirem comportamentos comissivos, mas investem-nos da faculdade de demandar dos órgãos estatais que se abstenham de quaisquer atos que contravenham as diretrizes traçadas. Vale dizer: não geram direitos subjetivos na sua versão positiva, mas geram-nos em sua feição negativa*”¹⁷. Já as normas de princípio institutivo são “*aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estructure em definitivo, mediante lei*”¹⁸.

O legislador constitucional limitou-se a reclamar tratamento tributário adequado, mas sem estabelecer o balizamento do que entenderia como “adequado”. Pela falta de um programa, de detalhamento mínimo do fim a ser alcançado, entendemos tratar-se de norma de princípio institutivo, valendo notar que esta também parece ser a opinião de José Afonso da Silva¹⁹. É mister ter em conta que os diversos tipos de cooperativas, seja quanto à forma de organização, limitada ou ilimitada²⁰, seja quanto ao objeto: consumo, produção, crédito, trabalho. Numa primeira aproximação, parece forçoso reconhecer que a adequação do tratamento tributário do ato cooperativo há que considerar estas distinções.

A doutrina mostrou perplexidade quanto ao dispositivo. Roque Antonio Carrazza e Ives Gandra mostram surpresa quanto ao

¹⁵ Black's Law Dictionary: “A corporation or association organized for purpose of rendering economic services, without gain to itself, to shareholders or members who own and control it”.

¹⁶ CAMPINHO, Sérgio. *O Direito de Empresas à Luz do Novo Código Civil*. Rio de Janeiro, 2002, p. 34.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo, 1996, p. 228.

¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. São Paulo, 1998, p. 126.

¹⁹ Obr. cit., p. 127.

²⁰ Código Civil, art. 1.095.

“adequado”, pois não é de se supor seja o legislador livre para dar tratamento “inadequado” a alguma matéria²¹. Manoel Ferreira Filho aponta a pouca utilidade do dispositivo, ao passo que Pinto Ferreira procura extrair significado das características das cooperativas, Vitório Cassone²² advoga a necessidade de algum tratamento benéfico e Celso Bastos afirma que por adequado tratamento tributário há que se entender a outorga de isenções²³.

O STF, ao julgar o RE 141.800²⁴, posicionou-se pela eficácia limitada do dispositivo:

ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5.º, “caput”, da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - Alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, “c”, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3.º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido.

Nada obstante, procura parte da doutrina extrair comando de intributabilidade²⁵. Especificamente quanto ao ICMS, ponto que nos interessa, afirmam os tributaristas que escrevem sobre o tema que não sendo o ato cooperativo ato mercantil, pois assim a lei o define, não está configurado o fato gerador do ICMS. Não estando configurado o fato gerador, não haveria que se falar em cobrança do imposto. Haveria, inclusive, falta de base de cálculo, pois a diferença dentre custo de aquisição e custo de venda, nas cooperativas de consumo, representaria serviço, intributável pelo ICMS, infirmo assim o fato gerador²⁶.

A jurisprudência uníssona²⁷ dos tribunais superiores, contudo,

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, 1991, p. 394; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo, 1989, v. 6, t. I, p. 100.

²² Apud BECHO, Relato Lopes, cit., p. 150.

²³ BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo, 1990, p. 122.

²⁴ STF, 1.ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, unânime.

²⁵ Além de Celso Bastos, já referido, veja-se BECHO, Renato Lopes, obr. cit., pp. 151 e ss., LIMA, Reginaldo Ferreira, cit., pp. 64 e ss.

²⁶ BECHO, cit., pp. 193-195.

²⁷ De 1975 até hoje, só temos conhecimento de decisões favoráveis a cooperativas, com relação ao

é firme no sentido diverso.

Antes do advento do Decreto-lei 406/68, entendia o STF não estar sujeito ao ICM o ato cooperativo²⁸, embora com entendimento divergente de alguns ministros. Após o DL²⁹, que em seu artigo 6.º, § 1.º considerou também contribuintes “as sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias”, entendeu a maioria dos ministros ter havido equiparação. Vencidos ficaram os Ministros Aliomar Baleeiro, que entendia só haver plausibilidade da equiparação após o advento da Constituição de 1969, ante o § 4.º de seu artigo 23, e o Ministro Rodrigues Alckmin, que entendia incabível a tributação.

Os julgados subsequentes foram firmados no entendimento anterior e, com a instalação do Superior Tribunal de Justiça, a matéria passou a ser da competência deste, uma vez que a norma do artigo 146, III, c, da CF/88, foi vista como de eficácia limitada.

No entendimento do STJ, houve equiparação das cooperativas às demais sociedades e é o quanto basta. Com a nova continuidade da equiparação no Convênio ICM 66/88, houve, pelo STJ, a “adoção” do entendimento do STF e, nos julgados mais recentes, a fundamentação está na invocação dos precedentes anteriores.

Entre estes dois pontos, intributabilidade por falta de fato gerador e equiparação, está o problema.

Não concordamos com ambas as posições.

A interpretação, tributária de um positivismo extremado, que ao disciplinar o ato cooperativo como um ato não mercantil a Lei 5.764/71 afastaria a incidência do ICMS não nos parece ter amparo.

Como já afirmou o Tribunal Constitucional da Alemanha: Direito Tributário e Direito Civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados um ao lado do outro, que à mesma situação de fato se aplicam sob uma outra perspectiva e sob uma outra perspectiva e sob outros pontos de vista valorativos (Wertungsgesichtspunkten).³⁰

Em sentido similar, já tivemos oportunidade de destacar, amparados na lógica kantiana, a inadequação de se transplantar para o direito público conceitos de direito privado sem atentar para as especificidades

ICMS, no STF e posteriormente no STJ, em função de questões processuais, notadamente a coisa julgada firmada em instância inferior.

²⁸ Cf. RE 74.377.

²⁹ Convém lembrar que esse decreto-lei não hauria fundamento no artigo 55 da CF 67, mas sim no Ato Institucional n.º 5, que enfeixava nas mãos do Executivo todo o processo legislativo durante o recesso do Congresso. Esta competência, inclusive, que fundou a edição da Emenda Constitucional n.º 1/69.

³⁰ Apud TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais Antielisivas*. In: MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*, realizado pela Escola de Administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de

de cada sistema³¹.

Tampouco cabe aqui invocar o artigo 110 do CTN, seja porque “operação relativa a circulação de mercadoria” não é um instituto ou conceito de direito privado, seja porque, bom que se lembre, o DL 406/68, fundado no Ato Institucional n.º 5, não se submete ao critério hierárquico de superação de antinomias com a legislação anterior³².

Talvez porque nos afastamos da nomofilia de certas correntes positivistas³³, entendemos que a realidade metajurídica, prévia à norma, deve ser considerada em sua apreensão. O ICMS é imposto que visa a tributar a base econômica consumo. Ante a adoção da técnica da tributação plurifásica não cumulativa, faz-se mister uma série complexa de obrigações acessórias, que só pode ser exigida daqueles que sejam qualificados, daí porque a referência a quem pratique com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de determinados serviços. Por razões de praticidade fiscal, a tributação recai sobre o vendedor, mas a riqueza gravada é a do comprador, não sendo isto fato irrelevante para a lei, como deixa claro o artigo 166 do CTN.

Em virtude disto, entendemos que figuras que não representam “operações mercantis” para fins de direito privado, para fins de regulação da vida civil, possam ser qualificadas na incidência do ICMS para fins de direito público, para fins de disciplinar a partilha do dever fundamental de contribuir para o custeio da máquina pública. Será necessário, por evidente, verificar a pertinência e a razoabilidade da disciplina, à luz da situação específica.

A própria não incidência do ICMS sobre o ato cooperativo revela-se um tratamento “inadequado” se em mira está uma cooperativa de produção ou, talvez, de transporte, que adquira insumos, venda para seus cooperados e, em seguida, venda no mercado o produto ou serviço. Se o ato cooperado não tiver incidência do ICMS, então a cooperativa compra insumo com imposto no preço, ao vender ao cooperado o insumo e dele receber o produto ou serviço não haveria tributação, ocasionando o estorno do crédito³⁴ e, ao vender o produto ou serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, haveria débito do imposto de forma cumulativa, ante a ausência de créditos a serem compensados³⁵. O tratamento adequado há que levar em conta as

agosto de 2001. Brasília: ESAF, 2002, p.387.

³¹ Cf. AMARAL, Gustavo. *Direito, Escassez e Escolha*. Rio de Janeiro, 2001, pp. 110-112.

³² Cf. o voto do Min. Leidão de Abreu no RE 78.427.

³³ Nos dizeres de GOYARD-FABRE, “não é muito contestável que, desde a nomofilia do século XVIII, um verdadeiro culto foi dedicado à lei, e que a legalidade – *dura lex sed lex* – pareça ser o princípio mais atuante do direito político (...). Na doutrina, o “positivismo jurídico” proporcionaria sua expressão mais brilhante, na qual a legitimidade não só se confunde com o formalismo da regularidade jurídica, mas decorre de uma postulação técnico-radical que se crê segura de sua “neutralidade axiológica”.

³⁴ CF/88, art. 155, § 2.º, II, a.

³⁵ CF/88, art. 155, § 2.º, II, b. Para aqueles que pretendem ver nesses dispositivos negação do caráter não-cumulativo do imposto, convém lembrar que há regras similares na legislação espanhola (Ley 37/92, art. 92, 2), portuguesa (Código do IVA, art. 20.º), chilena e canadense, dentre outras.

diversas formas de cooperativas, não apenas as de consumo. A interpretação que exclui o ato cooperado do campo de incidência do ICMS é inadequada para vários tipos de cooperativas voltadas à produção³⁶.

De igual sorte, deve-se lembrar que a lei não é gerada para reger situações ideais, mas para dar resposta a situações sociais efetivas. Cabe lembrar as observações de Valmor Franke, citadas por Celso Ribeiro Bastos:

Nada obstante os altos padrões que informam o movimento cooperativista, é necessário constatar-se que na vida real as entidades desse gênero nem sempre se comportam segundo esses padrões.

Um diagnóstico dessas deformações nos é fornecido com a precisão do seu pensamento pelo autor no qual temos nos inspirado nesta matéria. Transcrevamos o seguinte excerto do seu trabalho:

“É preciso reconhecer que fatores diversos impedem que as cooperativas operem nas condições ideais focalizadas.

O cálculo imediato do custo de cada prestação é, por vezes, difícil senão impossível. A instabilidade dos preços, decorrente de uma mudança na conjuntura, pode frustrar as mais cautelosas previsões. Assim, o princípio que passou a vigorar nas cooperativas de consumo não é o fornecimento a preço de custo, mas a preço de mercado, o que, em regra, dá lugar à formação de um excedente em poder da cooperativa. Nas de venda em comum, utilizou-se o sistema da atribuição de um adiantamento – preço básico – de montante previsivelmente inferior ao preço de venda. Nas de produção, os salários pagos aos cooperados são salários correntes. No encerramento do balanço do exercício verifica-se um excesso das receitas sobre as despesas. O excesso se fez à custa das economias cooperadas, em contradição com a situação de funcionamento ideal em que, mediante cálculos de custos exatos, o balanço da cooperativa fecharia *plus-minus zero*.” (Valmor Franke, *Direito das sociedades cooperativas*, cit., p. 19)³⁷.

Além do desvirtuamento interno, apontado por Valmor Franke

³⁶ Alguns desses problemas estão apontados no trabalho de nossa autoria, “*Exportação de pequenas e médias empresas: problemas e sugestões para um associativismo*”, disponível no sítio <http://www.mdic.gov.br/progacoes/MPMe/doc/estudoConsortios.PDF>

³⁷ BASTOS, Celso Ribeiro, obr. Cit., p. 121.

e Celso Bastos, há também o desvirtuamento competitivo. Permitir que uma estrutura que, na prática, age de modo extremamente similar ao das demais sociedades com fins econômicos tenha benefícios fiscais, ao passo que seus competidores não usufruem da vantagem, é criar desnivelamento competitivo que não parece desejado pelo legislador ou pelo constituinte. Não caberá à lei, sob o pretexto de dar vantagens às cooperativas, estabelecer regime anticompetitivo em benefício destas.

A alegação de falta de base de cálculo, pois a diferença entre o custo de aquisição e o preço de venda ao cooperado corresponderia ao serviço prestado³⁸, também não nos convence. Se uma mercadoria é vendida juntamente com um serviço, o serviço é incluído na base de cálculo, ante a expressa dicção do art. 155, 2.º, IX, b, da Constituição Federal. O problema existia, sob a égide da Carta anterior, quanto aos bares e restaurantes, que vendem mercadorias com serviço agregado. O Supremo Tribunal Federal, numa série de julgados, declarou a inconstitucionalidade das leis que instituíam o imposto, por não separarem a parcela do preço correspondente ao serviço prestado. Todavia, com o texto constitucional de 1988, o problema não mais existe: os serviços se somam ao preço, para fins de cálculo do ICMS.

De outro lado, entretanto, não parece razoável entender por *tratamento adequado* a equiparação linear das cooperativas como contribuintes.

A expressão *tratamento adequado* é, sem dúvida, um conceito jurídico indeterminado, mas não indeterminável. Embora haja grande discricionariedade do legislador, há critérios argumentativos razoáveis para balizar a construção do conceito.

O tratamento adequado há que ser tratamento diferencial, que atente para as especificidades das cooperativas, em suas diversas modalidades. No campo do ICMS, entendemos que o *tratamento adequado* deve ser distinto nas cooperativas de consumo e nas cooperativas de produção e de transporte, em que há prática de fato gerador do imposto na venda de mercadoria ou serviço a terceiros. Não vemos como *adequado* criar regime tributário que ponha as cooperativas em desvantagem, mas também não vemos no comando constitucional regra de preferência, que demande dotar as cooperativas de vantagens efetivas na competição com as empresas.

Na construção do tratamento adequado, é preciso ter em conta as peculiaridades. Cooperativas são intrinsecamente diversas das demais sociedades com fins econômicos. A cooperativa é auxiliar de seus cooperados; já para a empresa, a vida, as atividades de seus sócios só é relevante em função do estabelecido no contrato social ou estatuto, ou na medida em que estes desempenhem função dentro da sociedade. A empresa age por si, a cooperativa potencializa, facilita a ação dos consorciados. Se a lei tributária tratar os negócios entre cooperativa e cooperados como um ato de mercancia, estará desconsiderando esta distinção essencial.

³⁸ BECHO, cit., Pp. 193-195.

Deixando o plano do exame constitucional e passando a considerar a Lei Complementar n.º 87/96, constata-se inovação legislativa na supressão da referência às cooperativas. O silêncio é eloquente, pois os dois diplomas que antecederam esta LC no papel de norma geral do ICM/ICMS traziam regra equiparando às demais sociedades. Sendo a equiparação técnica jurídica para estender a disciplina jurídica, originalmente dirigida para a situação paradigma, àquele objeto da equiparação, suprimida esta, parece cair a sujeição ao regime paradigma.

Restaria ver se o legislador complementar poderia dar esta disciplina ou se, ao revés, deve-se entender que a venda das cooperativas deve ser vista como operação relativa à circulação de mercadoria ou produção dos serviços especificados na Constituição como sujeitos ao ICMS.

Em primeiro lugar, cumpre ver que o legislador complementar não é livre para retirar a incidência do ICMS hipóteses que deveriam estar sob incidência. Fosse isto possível, estaria aberta a porta para a burla à regra do artigo 151, III, da Constituição Federal. Não se tente fazer distinção entre leis "da União" (= ordinárias) e leis nacionais (= complementares), pois a vedação do texto de 1988 veio em contraponto ao permissivo da Carta de 1967/69, que previa isenções heterônomas exatamente por lei complementar. Todavia, quanto às cooperativas, há expresso permissivo constitucional para que haja um tratamento diferenciado, diferença esta que dificilmente pode passar sem algum tipo de benefício fiscal.

Conquanto já tenhamos destacado acima que a mera retirada do ato cooperativo do âmbito de incidência de ICMS não configura, por si só, tratamento adequado, esta retirada é uma opção legítima do legislador. Este tratamento aproxima-se ao existente antes do advento do Decreto-Lei n.º 406/68 e é pugnado por parte da doutrina, embora em textos que abordam as cooperativas de compras em comum.

Assim, desde a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 87/96, não mais persiste o fundamento que deu causa ao entendimento de serem tributados os atos cooperativos. Ante a não incidência, cabe à lei de cada Estado estabelecer, ou não, a manutenção dos créditos, medida particulares significativa para as cooperativas de produção e , talvez para algumas de transporte intermunicipal ou interestadual.

Mais quatorze anos após a entrada em vigor do sistema tributário instituído pela Constituição de 1988, ainda estamos ao guardo de um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.