



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11020.000206/2003-79
Recurso n° 237.603 Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-001.882 – 3ª Turma
Sessão de 07 de março de 2012
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA VINÍCOLA AURORA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATO-MEIO. INTERPRETAÇÃO.

A interpretação literal não é a única que deve ser empregada quando da análise de uma norma jurídica, tendo em vista que sua adequada aplicação também deve derivar de um estudo sistemático. Ao confrontar os artigos 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 com os arts. 146, III, 'c' e 174, § 2º da Constituição Federal, bem como com as demais disposições da Lei nº 5.764/71, é possível concluir que os atos-meio, por serem indispensáveis à consecução dos atos-fim, também devem ser considerados como cooperativos.

FATOS GERAIDORES ATÉ OUTUBRO DE 1999. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E VENDA DE VINHO. ATO-MEIO ESSENCIAL. ISENÇÃO.

Numa cooperativa de produção e venda de vinho, também goza da isenção da COFINS, até os fatos geradores outubro de 1999, a receita proveniente da venda deste produto ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos bens que cada associado, individualmente, produz. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa.

DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, § 1º DA LEI Nº 9.718/1998.

Irrelevante, no presente caso, a discussão sobre a vinculação às decisões do STF proferidas em sede de controle de constitucionalidade difuso, v. Recorrida possui decisão judicial favorável a si.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo Cardozo Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Otacílio Dantas Cartaxo. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 668 a 676) contra o v. acórdão proferido pela Colenda Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 634 a 664), que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 579 a 609), para cancelar a exigência imposta a título de COFINS, em relação às receitas de venda de vinho, decorrentes da produção de associados, e de reservas de reavaliação de bens do ativo permanente, bem como ao alargamento da base de cálculo promovido pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/1998.

O v. acórdão recorrido está assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998, 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.

Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

A isenção da COFINS relativa aos atos cooperativos, concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, encontra-se revogada pela MP nº 2.158- 35/2001, com efeitos a partir de novembro de 1999, mês a partir do qual as receitas auferidas

pelas cooperativas compõem a base de cálculo da Contribuição, com as exclusões estabelecidas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na Lei nº 10.676/2003 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003.

FATOS GERAIDORES ATÉ OUTUBRO DE 1999. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO E VENDA DE VINHO. ATO-MEIO ESSENCIAL. ISENÇÃO.

Numa cooperativa de produção e venda de vinho, também goza da isenção da COFINS, até os fatos geradores outubro de 1999, a receita proveniente da venda deste produto ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos bens que cada associado, individualmente, produz. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO DEZEMBRO DE 1998. OUTRAS RECEITAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, e antes do alargamento da base de cálculo da COFINS promovido pela Lei nº 9.718/98, os valores correspondentes às reservas de reavaliação, inclusive quando realizados por meio da incorporação aos lucros acumulados, não sofrem a incidência da Contribuição porque não se constituem em faturamento, definido como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza receita auferida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Os julgadores administrativos devem afastar dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF em decisão plenária definitiva.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, é incabível a exigência de PIS sobre receitas financeiras que não decorram da atividade empresarial típica da contribuinte.

Recurso provido em parte. (grifos e destaques nossos)

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial acima mencionado, alegando, em síntese, através de acórdão paradigma, que a prestação de serviços a não associados não configura prática de ato cooperativo e, assim, deve ser tributado. Apontou, outrossim, que a Colenda Câmara *a quo* não poderia ter reconhecido a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 porquanto o STF só o fez em sede de controle difuso.

O recurso especial foi admitido através do r. despacho de fls. 679 a 681.

Contrarrazões da contribuinte às fls. 688 a 700, propugnando pelo não acolhimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, entendo que o presente recurso especial merece ser conhecido. Desta forma, passo à análise do mérito.

Conceito e tributação de atos não-cooperativos

A Fazenda Nacional alega, com base nos arts. 79, 85, 87 e 111 da Lei 5.764/71, que a venda de vinho a terceiros não cooperados se caracteriza como um ato não cooperativo. Conseqüentemente, os valores oriundos dessa atividade não se enquadrariam na hipótese de isenção prevista no art. 6º, inciso I, da LC 70/91. Entendimento diverso deste, a seu ver, configuraria uma interpretação extensiva da norma isentiva, ato que é expressamente proibido pelo art. 111, II do CTNº

Primeiramente, para esclarecer tal impasse, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca dos conceitos de ato cooperativo e não cooperativo. Nesse sentido, o v. acórdão recorrido, ao extrair trecho do Relatório de Procedimento Fiscal, dispôs claramente sobre o tema, *verbis*:

“1. Atos cooperativos:

Segundo o art. 79 da Lei nº 5.764/71, atos cooperativos são aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade. São igualmente conhecidos por atos-fim, operações internas, operações privativas dos associados ou negócios cooperativos. Embora impliquem transferência patrimonial, não caracterizam compra e venda ou operação de mercado e não geram, portanto, resultados positivos (lucros).

A cooperativa recebe os produtos do associado com plenos poderes para deles dispor (art. 83 da Lei nº 5.764/71), no atendimento de seu objetivo social. Conseqüentemente o associado é reembolsado (o ato de reembolso é cooperativo) com o retorno das "sobras líquidas", consistentes estas no preço obtido pela cooperativa na colocação, no mercado, de seus produtos, diminuído dos custos inerentes ao conjunto de operações necessárias. Cada associado recebe as sobras líquidas na exata proporção em que atuou no mercado através da cooperativa (art. 4º, VII, da Lei nº 5.764/71).

2. Atos não-cooperativos intrínsecos (inerentes à atividade da cooperativa, sendo indispensável realizá-los na consecução do objetivo social):

São atos de natureza econômica, civis ou comerciais, que não geram resultados positivos (lucros) para a sociedade (os resultados positivos são gerados para o associado, pessoa física, onde há inclusive acréscimo patrimonial), mas sobras, à medida que são inerentes (intrínsecos) à atividade da cooperativa no atendimento de seu objetivo social. Classificam-se em dois grupos:

2.1. *Atos-meio, operações externas: são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo "meio" por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas (ato cooperativo - 1) relativas à prestação de serviços aos associados. A cooperativa age em nome próprio, mas por conta do associado. O não cooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial. Em uma cooperativa de produção de vinho, por exemplo, o terceiro será o comprador dos produtos industrializados pela sociedade, a partir da entrega, pelos cooperados, dos produtos agrícolas (uva).*

2.2. *Atos acessórios ou auxiliares: são aqueles praticados com o fim de administrar a sociedade. Por exemplo: contratar ou demitir empregados, venda de um bem obsoleto (ativo imobilizado).*

3. *Atos não-cooperativos extrínsecos (não vinculados diretamente ao objetivo social da cooperativa) expressamente previstos na Lei nº 5.764/71:*

São operações com não associados previstas nos arts. 85 a 88 da referida Lei. Caracterizam-se como atos jurídicos de natureza civil ou comercial correlacionados indiretamente com o objetivo social ou à finalidade da sociedade, a exemplo da aquisição de produtos de não associados e da prestação de serviços ao associado para a melhoria da sua situação econômica. Geram lucros, portanto, à medida que a sociedade interage no mercado.

4. *Atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71:*

São operações com não associados não mencionadas nos artigos citados no item 3. São atos a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.541/92, ao dispor sobre a tributação relativa ao IRPJ das sociedades cooperativas, "em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor."

As aplicações no mercado financeiro são atos que não fazem parte dos objetivos sociais da maioria das cooperativas. Constituem-se, portanto, em típicos exemplos de atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos na Lei 5.764/71.

Os resultados positivos deverão ser destinados ao FATES, ao Fundo de Reserva ou ainda à amortização de prejuízos oriundos de atos não-cooperativos extrínsecos (atos fora do objetivo social da sociedade).

5. *Sobras:*

É o resultado positivo auferido da prática dos atos não-cooperativos intrínsecos, também chamados atos-meio (item 2), através dos quais a cooperativa interage no mercado, de acordo com seu objetivo social e perseguindo seu fim (prestação de serviços a associados). Na cooperativa em apreço, por exemplo, originará sobras a colocação, no mercado, dos produtos industrializados pela cooperativa. Perceba-se que, neste

conceito, pouco importa se os cooperados recebem ou não adiantamentos à época da entrega da matéria-prima (uva).

6. Lucro:

É o resultado positivo que advém da execução de atos não-cooperativos extrínsecos (realizados pela cooperativa, em nome próprio, e não em nome dos cooperados) dos quais são exemplos expressos os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 e implícitos quaisquer outros atos não diretamente relacionados com a finalidade ou com o objetivo social da cooperativa. No caso em questão, as seguintes operações resultam em lucro:

- a) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados (vinho) elaborados a partir da matéria-prima (uva) entregue por não associados (não-cooperados);*
- b) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados importados do Uruguai (vinho) de empresa estabelecida naquele país;*
- c) obtenção de receitas financeiras a partir de descontos obtidos no pagamento de duplicatas, juros recebidos de terceiros, variações monetárias ativas e rendimentos de aplicações financeiras.”*

Nota-se, portanto, que as cooperativas podem realizar diversos tipos de atos, sendo eles divididos e classificados de acordo com a ligação que possuem com o objeto social. Os atos cooperativos são aqueles expressamente previstos em seu instrumento constitutivo, enquanto que os não cooperativos podem, ou não, ter relação direta com a atividade da cooperativa.

Dentre os não cooperativos, existem mais três subdivisões, quais sejam, (i) os intrínsecos; (ii) os extrínsecos explicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71; e (iii) os extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71. Ademais, os atos não cooperativos intrínsecos também se distinguem em duas espécies, sendo elas os atos-meio e os atos auxiliares ou acessórios.

A regulamentação legal destes institutos se encontra nos arts. 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, que assim dispõe:

“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.

Art. 86. 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.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

Ao analisar tais dispositivos isoladamente, de fato, é possível concluir que a classificação dos atos cooperativos é extremamente restrita. Por uma interpretação literal, extrai-se que toda operação que envolva a participação de terceiros não se enquadra nesse conceito. Contudo, este método interpretativo, embora válido, não é o único que deve ser utilizado na aplicação da norma jurídica.

No mesmo sentido, está o entendimento da ilustre julgadora que relatou o v. acórdão ora recorrido:

“Interpretando-se de modo literal os textos acima, é correto afirmar a lei brasileira concebeu o ato cooperativo de modo restritivo, enquanto a lei argentina optou por concepção mais ampla.

Todavia, como é cediço, a interpretação literal, simplesmente, é apenas o começo de todo e qualquer processo hermenêutico, que na literalidade ou gramática do texto de lei nunca se encerra em face da necessidade do emprego de outras técnicas de interpretação, especialmente a sistemática. (...)”

Portanto, além da análise literal, faz-se necessário também realizar uma interpretação sistemática, confrontando esses dispositivos com outros que tratem da mesma matéria, a fim de verificar sua adequação em relação à ordem jurídica vigente. Dessa forma, mister trazer à colação os preceitos constitucionais que dispõem sobre o tema, bem como os demais termos da Lei nº 5.764/71.

O art. 146, III, ‘c’ da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar dar o adequado tratamento tributário aos atos praticados pelas sociedades cooperativas. Sem adentrar na questão da recepção da Lei nº 5.764/71 pela Constituição Federal, percebe-se que o legislador constituinte deu ênfase a essa questão por entender que as cooperativas merecem tributação distinta em relação às demais pessoas jurídicas.

Quanto à interpretação do que seria o “adequado tratamento tributário”, dispõe Fábio Junqueira de Carvalho:

“Tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a “ajuda” da cooperativa.” (CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. A incidência da CPMF sobre a movimentação financeira das cooperativas. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 35, ago. 1998. p. 26-32)

Esse favorecimento se justifica pelo interesse público envolvido em sua constituição. É importante para a sociedade que as cooperativas existam, já que, através delas, pequenos produtores têm a oportunidade de introduzir seus produtos no mercado, sem serem intimidados pelas grandes empresas.

Tal proteção é tão relevante para o Estado que o legislador constituinte dispôs novamente sobre o tema. Embora fosse possível chegar a esta conclusão pela simples leitura do inciso II do art. 3º, o art. 174, § 2º, da Constituição Federal, prevê que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Referida disposição possui natureza de norma programática, vez que ela se limitou a traçar apenas as diretrizes sobre as quais o legislador ordinário deve se debruçar, sem

efetivamente regular a matéria. Contudo, mesmo que sua eficácia seja limitada, ela deve ser observada, ainda que como um princípio.

Aliás, quanto ao tema, é pertinente ressaltar que, em nosso ordenamento jurídico, os princípios, especialmente os constitucionais, exercem uma tríplice função, servindo como parâmetro de validade, critério hermenêutico e mecanismo para preenchimento de lacunas normativas.

Sobre o tema, pertinentes são os ensinamentos de José Joaquim Gomes Canotilho:

“Além de constituírem princípios e regras definidoras de directrizes para o legislador e a administração, as normas programáticas vinculam também os tribunais, pois os juízes têm acesso à constituição, com o conseqüente dever de aplicar as normas em referência e suscitar o incidente de inconstitucionalidade, [...] dos actos normativos contrários às mesmas normas.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 188.)

Com base em tais esclarecimentos, como a Lei nº 5.764/71 é anterior à promulgação da Constituição Federal, período em que o estímulo ao cooperativismo ainda não estava previsto expressamente no texto constitucional, faz-se necessário interpretar suas disposições de forma condizente com a nova ordem jurídica.

Nesse caminho seguiu o raciocínio esposado no v. acórdão recorrido. Ao analisar o art. 3º desse diploma legal, por meio de silogismo, concluiu-se que o tratamento diferenciado dos atos cooperativos deve ser estendido a alguns atos-meio. Tal interpretação é, sem dúvida, mais próxima dos preceitos constitucionais supramencionados, consoante exposto no voto condutor do v. acórdão recorrido, *verbis* (fl. 657):

(...) Para o deslinde da controvérsia em tela — restrita à COFINS e ao período anterior até outubro de 1999, antes do fim da isenção concedida ao ato cooperativo, cabe ressaltar -, impõe-se levar em conta, de modo especial, o art. 3º da Lei nº 5.764/71, que determina o seguinte:

“Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.”

O citado art. 3º autoriza uma interpretação menos estreita do que a adotada pela fiscalização. Se a sociedade cooperativa visa ao exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, esses são destinados ao mercado. Sendo assim, necessariamente o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim definido no art. 79 da Lei nº 5.764/71) há de ser estendido a alguns atos-meio, realizados com o mercado.

Irreparável o entendimento adotado no v. acórdão recorrido. Da análise dos argumentos apresentados, resta claro que alguns dos atos realizados com terceiros devem ser considerados como cooperativos, posto que são inerentes às atividades exercidas pela cooperativa. Logo, sem sua realização, seria inviável a concretização de seus objetivos sociais, fato que descaracterizaria essa espécie de sociedade.

Da mesma forma deve ser interpretado o art. 4º, VII da Lei nº 5.764/71, que estabelece:

“Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;”

Ora, se as cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, os atos que constituem seu objeto social não possuem caráter mercantil. Assim, essas sobras líquidas só podem derivar de atos com terceiros, já que os realizados entre a cooperativa e seus associados não implicam em operação de mercado.

Ademais, se as sobras líquidas devem ser repassadas proporcionalmente aos associados, na medida das operações que cada um realizou (contribuição com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica), é óbvio que elas obrigatoriamente derivam de negociações com terceiros.

Cabe ressaltar, ainda, que com a prestação de assistência aos associados não se almeja obter lucro, muito pelo contrário, sua razão de ser é justamente possibilitar que pequenos produtores possam participar do mercado de forma competitiva, já que os custos de produção de suas mercadorias foram reduzidos em razão da união de esforços empregada pelos associados. Logo, dessas operações não se originam quaisquer sobras.

Nota-se, portanto, que a disposição contida no art. 4º é complementar à do art. 3º. Ambos dispositivos trazem implicitamente que as operações com o mercado são intrínsecas ao exercício da atividade da cooperativa, não havendo por que não considerá-las como ato cooperativo, se diretamente ligadas à concretização dos objetivos sociais.

Essa também é a posição de Renato Lopes Becho:

“Os negócios cooperativos poderão ser ou não atos cooperativos. Alguns deles serão nitidamente atos cooperativos, como os negócios-fim e os negócios-meio. Os negócios auxiliares poderão ser ou não atos cooperativos, o mesmo se afirmando dos negócios secundários, mesmo que estes, em tese, não devam ser assim classificados.” (BECHO, Renato Lopes. Elementos de direito cooperativo. São Paulo: Dialética, 2002, p. 157.)

No caso da Recorrida, a venda de vinho se caracteriza como ato-meio para consecução de seu objeto social. Sua realização é imprescindível ao exercício de sua atividade principal, já que a prestação de assistência aos seus associados implica na representação deles perante o mercado.

Portanto, para que a cooperativa atinja o objetivo para o qual foi constituída, é necessário que os benefícios concedidos aos atos cooperativos sejam estendidos também aos atos-meio, que são indispensáveis para sua consecução.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba defendia a interpretação ampla do conceito de ato cooperativo:

“Nem se diga que as operações instrumentais que importam celebração de contratos pela Cooperativa, em nome dos associados, caracterizam prestação de serviços por envolver terceiros. Tal assertiva, por absurda, deve ser afastada.

Seria despropositado; repugnaria mesmo ao mais comezinho senso comum, que a constituição de cooperativa de serviços médicos – ou de outras, quaisquer que fosse o objeto – se desse para o fim de os médicos prestarem serviços uns aos outros.

Equivaleria a dizer que – fosse uma cooperativa de motoristas de táxi – a sociedade fora formada a fim de que, em seus veículos, os motoristas transportassem uns aos outros! Dislate dessa monta – até em respeito ao leitor – não merece outras considerações.” (ATALIBA, Geraldo. Parecer sobre ISS elaborado para a Unimed de Porto Alegre, em 1981, apud ROCHA, Ludmila Neder da. Adequado tratamento tributário do ato cooperativo – questões controvertidas e dificuldades de implantação, Rio de Janeiro: trabalho monográfico (Graduação em Direito) – Universidade Estácio de Sá, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_83/MonoDisTes e/LudmilaRocha.pdf, acesso em fevereiro/2012.)

Certeiro, assim, o acórdão recorrido ao concluir que, verbis, os atos-meios isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade (ou “próprios da finalidade da cooperativa”), estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Mais adiante, arrematou-se que, no caso da recorrente, os atos-meios essenciais são os de venda de vinhos (item 2.1, acima), cuja receita considero isenta para Cofins. Como a própria fiscalização admite, “são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo ‘meio’ por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas”.

Por outro lado, quanto ao destino dos valores auferidos com a venda do vinho, cabe fazer alguns comentários, pois tal questão também demonstra a impossibilidade de tributação nesse caso. Como os bens recebidos dos associados se destinam à industrialização e posterior venda a terceiros, cujos valores serão distribuídos proporcionalmente entre eles, não há integralização do capital social. Isso significa que tanto os bens quanto a quantia oriunda de sua venda apenas transitam pela contabilidade da cooperativa, não sendo considerados como patrimônio dela em momento algum.

Em outras palavras, tendo em vista que a sociedade tem apenas a posse temporária dos valores, que somente transitam por sua contabilidade para controle interno, não há como tributá-los pela COFINS, por falta de legitimidade passiva. Isso porque, a despeito de não configurar receita bruta, tais valores sequer configuram receita da cooperativa.

Assim, como os valores oriundos da venda de vinho não eram auferidos pela cooperativa, mas pelos cooperados por ela representados, não há como pretender tributá-la. Entendimento contrário implicaria na aplicação de uma substituição tributária, que, por força do Princípio da Legalidade, depende de lei em sentido estrito para sua criação.

Dessa forma, resta evidente que o crédito aqui cobrado é indevido. A interpretação dada aos dispositivos da Lei nº 5.764/71 pela fiscalização está em flagrante desconformidade com a ordem jurídica vigente, indo contra os preceitos instituídos pela Constituição Federal. Se sistematicamente é possível interpretá-los de forma a favorecer às cooperativas, este entendimento deve prevalecer em relação a qualquer outro, já que esta espécie de sociedade deve ser apoiada e estimulada.

Por fim, cumpre enfrentar o segundo argumento levantado pela Fazenda Nacional para embasar sua tese. Entende ela que, ao considerar as operações realizadas com terceiros como atos cooperativos, estar-se-ia infringindo o disposto no art. 111 do CTN, por utilizar a analogia na interpretação da norma isentiva contida no art. 6º, I da LC 70/91.

Ocorre que esse não é o caso. A interpretação aqui feita se relaciona apenas com o instituto do ato cooperativo e, não, com a isenção concedida a ele. A discussão até agora travada não pretende estender os efeitos deste benefício fiscal a um instituto de natureza jurídica distinta do ato cooperativo, mas, ao contrário, visa demonstrar que ele também deve ser enquadrado em seu conceito.

Portanto, como a interpretação aqui feita se restringe ao enquadramento dos atos-meio no conceito de ato cooperativo, é evidente que não houve qualquer ampliação do alcance da norma isentiva. Como dito acima, a intenção não é utilizar da analogia para estender seus efeitos a um ato distinto, mas com características semelhantes. Pelo contrário, o que se faz é, efetivamente, considerá-lo como um ato cooperativo.

1. Inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998

A Fazenda Nacional contesta, ainda, o afastamento do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. Segundo ela, tal decisão considerou entendimento do STF, que fora proferido em sede de controle de constitucionalidade difuso. Logo, por não ter efeitos *erga omnes*, não deveria vincular as decisões deste Conselho.

Em que pesem os argumentos defendidos, no presente caso, é irrelevante a discussão sobre os efeitos da decisão do STF que embasou o acórdão recorrido. Como a Recorrida também possui uma decisão, proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 400.602-2 (fl. 701), que proclama a inconstitucionalidade do dispositivo em análise, é seu direito que ela seja observada.

Portanto, é correto o afastamento do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que alargou a base de cálculo da contribuição. Assim, tendo em vista que as receitas financeiras e outras que, no caso em exame, não decorrem da atividade empresarial típica da Recorrida, não deve ocorrer tributação pela COFINS.

2. Conclusão

Em síntese, numa cooperativa de produção e venda de vinho, também goza da isenção da COFINS, até os fatos geradores outubro de 1999, a receita proveniente da venda deste produto ao mercado, por ser tal operação essencial à realização do objeto social da sociedade e não se dissociar dos bens que cada associado, individualmente, produz. Embora uma interpretação literal do art. 79 da Lei nº 5.764/71 permita restringir os atos cooperativos apenas aos atos internos ou atos-fim, realizados entre a sociedade cooperativa e seus associados, a isenção se estende aos atos-meio quando estes são essenciais à realização daqueles e não vão além do que cada associado, individualmente, poderia oferecer a terceiros sem a intermediação da cooperativa.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Rodrigo Cardozo Miranda