

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 672.215 CEARÁ

RELATOR : MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO
RECTE.(S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECDO.(A/S) : COOMED - COOPERATIVA MÉDICA LTDA
ADV.(A/S) : ANTONIO CEZAR ALVES FERREIRA
AM. CURIAE. : ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS
- OCB
ADV.(A/S) : ADRIANO CAMPOS ALVES E OUTRO(A/S)

VOTO

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Vogal): Conforme narrou o Ministro Relator, trata-se de recurso extraordinário interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que, ao negar provimento às apelações das partes, entendeu que **“os atos da cooperativa próprios de suas finalidades, relativos à prestação de serviço a seus associados, sem fins lucrativos ou de comércio, gozam de isenção”** (art. 6º da LC 70/91). Na origem, a recorrida - cooperativa de serviços médicos - buscava a declaração de inexistência de relação jurídico tributária que a obrigasse ao recolhimento das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL.

A discussão constitucional envolve definir o alcance do art. 146, III, c, da Constituição Federal, que assim dispõe:

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, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Com base nessa disposição constitucional, esta Suprema Corte

reconheceu repercussão geral à matéria para discutir “*a incidência da Cofins, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de ‘ato cooperado’, ‘receita da atividade cooperativa’ e ‘cooperado’*” (doc. 78, p. 59). Para melhor esclarecimento do aspecto constitucional da questão em debate, cito trecho da manifestação do então Relator, o Ministro Joaquim Barbosa:

Em síntese, sustenta-se que: a) O Tribunal de origem se negou a prestar jurisdição, na medida em que insistiu na omissão sobre a competência constitucional para instituir a Cofins, a Contribuição ao PIS e a CSLL (arts. 5º, LIV e LV e 93, IX da Constituição); b) Houve declaração incidental da inconstitucionalidade dos arts. 2º, 3º e 15 da Lei 9.718/1998, por órgão fracionário (art. 97 da Constituição); **c) A competência constitucional para a instituição da Cofins, da Contribuição ao PIS e da CSLL permitem a incidência de todos esses tributos sobre a atividade cooperativa atípica, isto é, os atos realizados entre a entidade e não cooperados** (arts. 146, III, c, 194, par. ún., V, 195, caput, e I, a, b e c e § 7º e 239 da Constituição).

[...]

A meu sentir, está presente a repercussão geral da matéria discutida no item “c” da síntese precedente.

[...]

A importância do tema transcende interesses locais, na medida em que afeta diretamente um dos instrumentos expressamente previstos pela Constituição para alcançar objetivos como a redução das desigualdades regionais, busca pelo pleno emprego, prestação universal e efetiva de serviços de saúde e educação, dentre outros.

Por outro lado, a Constituição não tolera a utilização dessas entidades como instrumentos de mera exploração

econômica, isto é, “conduit shells”, para unir tratamento regulatório-tributário favorecido ao singelo aumento patrimonial individual.

Essa tensão, a meu pensar, confirma a repercussão geral da discussão.

Pois bem.

Cumpre, de início, recuperar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal envolvendo o tema cooperativas e contribuições sociais. Como salientou o Ministro Relator, Luís Roberto Barroso:

41. A jurisprudência do STF também reconhece a incidência do PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes de atos cooperativos atípicos. No julgamento do RE 598.085 (Tema 177 da Repercussão Geral), esta Corte afirmou a validade da revogação, por medida provisória, da isenção dessas contribuições. Na ocasião, o Plenário interpretou o art. 195, caput, § 4º, da Constituição e concluiu que os atos praticados com terceiros estão inseridos no campo da receita e do faturamento e, portanto, sujeitam-se à tributação. Reproduzo abaixo a ementa do julgado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO

COOPERATIVO" POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, "C", DA CF/88, DETERMINANTE DO "ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO", AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira

regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

[...]

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598.085, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 06.11.2014).

42. No mesmo sentido, no julgamento dos embargos de declaração no RE 599.362 (Tema 323 da Repercussão Geral), o STF reafirmou que o art. 146, III, c, da Constituição não confere imunidade, mas sim impõe a necessidade de tratamento

adequado, a ser definido em lei complementar. Na ocasião, analisou-se controvérsia relativa à incidência da contribuição ao PIS sobre os atos inerentes às cooperativas, com particular atenção às cooperativas de trabalho. Destacou-se, então, que a incidência do PIS decorre da existência de receita ou faturamento, ainda que relacionados a atos cooperativos. A seguir:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88. Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa.

2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente, ou seja, no Congresso Nacional.

4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e

seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo.

5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma tese minimalista: **“A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”**

6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes. (RE 599.362-ED, Tema 323-RG, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.08.2016 - negrito acrescentado).

À luz desses precedentes, e considerando que “a pretensão foi deduzida sob o argumento de que os valores recebidos em razão da prestação de serviços médicos intermediados pela cooperativa em favor de pessoas físicas ou jurídicas externas não configurariam receita ou faturamento da cooperativa, mas mera retribuição ao trabalho dos cooperados” o Ministro Relator concluiu que as operações realizadas pelas cooperativas de serviços com terceiros não associados, ainda que voltadas à consecução de seus objetivos sociais, qualificam-se como ato

cooperativo atípico ou impróprio, sujeito à incidência das contribuições ao PIS, COFINS e CSLL.

Reafirmando a jurisprudência desta Suprema Corte, deu provimento ao Recurso Extraordinário e propôs a seguinte tese:

É constitucional a incidência de contribuição para o PIS, COFINS e CSLL sobre os atos cooperativos atípicos praticados por sociedades cooperativas prestadoras de serviços com terceiros não associados, resguardadas as hipóteses legais de não incidência, exclusão e dedução tributária, como expressão do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.

O Ministro Dias Toffoli, por sua vez, apresentou divergência, ressaltando que evoluiu em seu entendimento antes proferido no mencionado Tema 323 (RE 599.362-ED, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 18.08.2016).

Sua Excelência enfatiza a ideia de que as sociedades cooperativas não atuam como empresas mercantis típicas e defende que as entradas decorrentes dos atos cooperados não são da cooperativa, mas sim de seus associados.

Sob o entendimento de que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 limita o conceito constitucional de ato cooperativo à luz do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais, o Ministro Dias Toffoli defende um conceito mais amplo de ato cooperativo, abrangendo também “a projeção da interação entre o cooperado e a cooperativa de serviços no mercado”, que se materializa na prestação de serviço pelo cooperado (abrangido pelo objeto social da cooperativa) ao terceiro tomador, captado pela cooperativa de serviços.

Dessa forma, considerando a função instrumental da cooperativa e a proteção do ato realizado entre esta e terceiros quando delimitado ao escopo do seu objeto social (conforme conceito ampliado de ato cooperativo), compreende Sua Excelência que o tratamento adequado para as cooperativas de serviço, em atendimento ao comando do art. 146, III, da Constituição, deve se dar nos seguintes termos:

Para tratar desse ponto, é preciso ter em mente que (i) há cooperativas de serviço que têm como cooperados pessoas físicas e pessoas jurídicas; (ii) como decorrência da projeção da interação entre cooperado e cooperativa de serviços no mercado, os valores concernentes aos serviços prestados pelo cooperado aos terceiros tomadores reportam-se diretamente a ele, sendo a cooperativa compreendida como intermediária; (iii) a legislação dá espaço para se interpretar, nos termos do presente voto, a tributação dos atos cooperativos em comento pelo PIS/COFINS e pela CSLL à luz dos mandamentos subjacentes ao art. 146, inciso III, alínea c, da Constituição Federal.

No caso do cooperado pessoa jurídica prestador do serviço ao terceiro tomador, como os valores concernentes a essa prestação reportam-se diretamente a ele, também devem a ele se reportar o PIS/COFINS e a CSLL relativos a tais valores. Quero dizer com isso que o cooperado pessoa jurídica prestador do serviço, e não a cooperativa, é o contribuinte de direito dessas contribuições.

Por seu turno, no caso do cooperado pessoa física prestador do serviço ao terceiro tomador, não há que se falar em PIS/COFINS ou CSLL quanto aos valores concernentes a essa prestação. Isso porque, embora tais valores reportem-se diretamente a ele, pessoas físicas não são contribuintes dessas contribuições.

Nesse sentido, o Ministro Dias Toffoli negou provimento ao Recurso Extraordinário da União e propôs a seguinte tese:

1. Viola o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo a cobrança de PIS/COFINS ou de CSLL a cooperativas de serviços por serviços prestados por cooperados a terceiros tomadores;

2. O cooperado pessoa jurídica prestador de serviços a terceiro tomador, no contexto das cooperativas de serviços, é o contribuinte de direito do PIS/COFINS e da CSLL concernentes a essa prestação, inexistindo essas tributações se o prestador for cooperado pessoa física.

Peço vênia aos eminentes Ministros Luís Roberto Barroso e Dias Toffoli para divergir.

Inicialmente, é necessário distinguir adequadamente o que sejam atos cooperativos típicos. A rigor, a dicotomia entre atos cooperativos típicos e atípicos decorre das disposições da própria Lei nº 5.764/71 que, ao conceituar atos cooperativos, adotou concepção nitidamente restrita e associativa. O art. 79 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.

Por definição legal, portanto, existe ato cooperativo típico quando há

relação interna de associativismo. O parágrafo único reforça o caráter não-mercantil dessa relação, ao estabelecer que tais atos "não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria".

A contrario sensu, admite-se que há atos praticados pelas sociedades cooperativas **que podem ter natureza mercantil**. Os arts. 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 confirmam essa percepção quando tratam expressamente das operações da cooperativa com não associados. O primeiro estabelece o seguinte:

“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.”

O art. 87, por sua vez, prevê a contabilização dessas operações em separado, “de molde a permitir cálculo para incidência de tributos” e o art. 111 estabelece que os respectivos resultados positivos configuram renda tributável.

A EC nº 132/2023 reafirmou, desta vez no plano constitucional, exatamente essa concepção restrita e “interna” do ato cooperativo. O art. 156-A, § 6º, III, ao tratar do regime específico do IBS para as sociedades cooperativas – a ser implementado por Lei Complementar –, faz remissão direta às “operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais”. Trata-se de reprodução quase literal do art. 79 da Lei nº 5.764/1971.

O legislador complementar, dando ensejo ao comando constitucional da EC nº 132/2023, reforçou a pertinência do conceito ao reduzir a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes apenas nas operações havidas entre

cooperativa e associado (LC 214/2025, art. 271).

Disso tudo, conclui-se que, se não merecessem alguma distinção esses atos e aqueles praticados pela cooperativa com terceiros (ainda que em atenção aos objetivos sociais), não haveria sentido em especificá-los, seja na Lei de 1971, seja no texto constitucional a partir de 2023, seja em sua regulamentação em 2025.

Entendo, por conseguinte, que são atos cooperativos típicos aqueles a que se refere o art. 79 da Lei 5.764/71, e atos cooperativos atípicos os autorizados no art. 86 do mesmo diploma.

Outra premissa fundamental consiste em reconhecer que inexistente imunidade constitucional – especialmente quanto às contribuições sociais para a seguridade social – nem mesmo em relação aos atos cooperativos típicos. O que há – e daí a importância da distinção entre atos típicos e atípicos – é a determinação constitucional de tratamento adequado aos atos cooperativos em sentido estrito, assim compreendidos pelo legislador e pela jurisprudência do STF como sendo aqueles típicos, de caráter associativo, definidos no art. 79 da Lei 5.764/71.

Ainda nos termos da jurisprudência do STF, conferir tratamento adequado nessa hipótese consiste em “garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais” (RE 599362, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 10/2/2015).

No campo das contribuições sociais, a lógica constitucional é amplamente inclusiva. As contribuições para a seguridade social financiam riscos sociais gerais, sendo cooperativas e seus cooperados integrantes do sistema de seguridade social e destinatários da proteção

por ele assegurado. Nem mesmo entidades públicas são constitucionalmente imunes às contribuições para a seguridade social. A Constituição somente isentou dessas exações – e o fez explicitamente – as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º).

Não há razão para presumir a exclusão implícita das cooperativas do rol de contribuintes em razão do tratamento adequado devido ao ato cooperativo previsto no art. 146, III, c, da Constituição. Não cabe ao intérprete equiparar cooperativas a entidades beneficentes para conferir-lhes uma exoneração constitucional ampla. Dessa forma, entendo que as cooperativas, em princípio, podem ser sujeitos passivos das contribuições sociais, inclusive PIS, COFINS e CSLL, nos termos das leis de regência.

Me alinho, neste aspecto, ao entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso, no sentido de que:

A exigência de adequado tratamento tributário ao ato cooperativo não se confunde com imunidade ou isenção, tampouco exige tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas (...). O texto constitucional reconhece, em verdade, a possibilidade de tributação do ato cooperativo, atribuindo à lei complementar o estabelecimento da forma adequada para isso - o que significa o respeito às peculiaridades do modelo do cooperativismo, mas não obrigatoriamente a previsão de vantagens para as cooperativas.

Essas entidades exercem atividades com riscos sociais e seus cooperados são, igualmente, destinatários da proteção assegurada pelo sistema."

Todavia, disso não decorre automaticamente que toda e qualquer cooperativa aufera receita própria – fato gerador das contribuições para o

PIS e COFINS – em relação às operações realizadas com terceiros (atos cooperativos atípicos). E aqui reside minha **divergência** em relação ao voto do eminente Ministro Relator.

Para o Ministro Luís Roberto Barroso, o fato de os atos praticados pelas cooperativas de serviços com terceiros assumirem a feição de atos cooperativos atípicos seria suficiente para revelar seu caráter mercantil e ensejar sua tributação, uma vez que “projetam a atuação da cooperativa para o ambiente concorrencial externo”.

De fato, no julgamento do mérito do Tema 323, o Supremo Tribunal Federal assentou que:

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

Fixou-se, na ocasião, após a oposição de embargos de declaração, a seguinte tese:

A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP.

Entretanto, essa afirmação não pode ser aplicada abstrata e

indiferenciadamente a toda e qualquer cooperativa. A existência de receita própria depende da estrutura econômica concreta da entidade cooperativa examinada. Há cooperativas que efetivamente agregam valor econômico próprio aos serviços oferecidos à comunidade externa; assumem risco empresarial direto; competem autonomamente no mercado; e, por consequência, auferem resultado econômico próprio. Mas há também cooperativas que funcionam predominantemente como estruturas organizacionais e instrumentais da atividade econômica dos próprios cooperados.

No presente caso, os votos proferidos deixam claro que a controvérsia na origem envolve cooperativa de trabalho médico. A COOMED descreveu-se como entidade destinada a organizar e intermediar a prestação de serviços médicos executados individualmente pelos próprios médicos cooperados. O Ministro Dias Toffoli, em seu voto-vista, recapitulou:

Narrou a autora (ora recorrida) que consiste em sociedade cooperativa de trabalho médico, destinada a auxiliar seus cooperados na prestação de serviços médicos a pessoas físicas e jurídicas.

Defendeu ser 'apenas uma intermediária, cuja atividade consiste em viabilizar a contratação dos serviços e seus cooperados por terceiros'. [...] Enfatizou que 'oferece serviços unicamente aos seus associados, intermediando sua prestação de serviços de assistência médica para terceiros, mediante remuneração que é paga por esses serviços por meio da cooperativa'. Destacou que repassa todos os valores e as despesas a seus cooperados.

O estatuto social da cooperativa em questão delimita seu objeto da seguinte forma (doc. 45, p. 5):

Art. 7º O objetivo da COOMESP é o de contratar serviços para os cooperados nas melhores condições de preço e elementos necessários para um maior desempenho, no trabalho médico dentre os quais:

- a. Contratar serviços para cooperados em condições e preços condizentes com a legislação em vigor;
- b. Fornecer assistência' aos sócios cooperados no que diz respeito a uma melhor execução do trabalho médico;
- c. Organizar o trabalho de modo a propiciar a distribuição dos cooperados de acordo com suas aptidões e interesses coletivos;
- d. Efetuar seguro de vida coletivo de acidente de trabalho em benefício dos sócios cooperados;
- e. Buscar novas alternativas de trabalho para os sócio [sic] cooperados;
- f. Promover a democratização pela administração coletiva através da participação ativa nas tomadas de decisões.

A moldura fática **sugere** que os médicos cooperados prestam serviços individualmente a terceiros, havendo contratação e centralização operacional por intermédio da cooperativa, com posterior repasse financeiro aos profissionais.

A hipótese aparenta semelhança com a estrutura muito utilizada, por exemplo, por cooperativas de anestesistas que se organizam para negociar honorários médicos em melhores condições com convênios e hospitais, organizar e definir regras da escala de plantões entre os cooperados em cada contrato, além de gerenciar o faturamento e fazer o repasse dos valores recebidos pelos serviços prestados.

Em situações tais, não vislumbro, **em princípio**, elementos que indiquem atuação empresarial típica da cooperativa mediante exploração autônoma da atividade médica ou agregação econômica própria, como pode haver em cooperativas que adotem outras estruturas e funções, mesmo que sejam de serviços.

Considerando esse contexto específico, mostra-se pertinente a conclusão do Ministro Dias Toffoli, de que “os valores concernentes aos serviços prestados pelo cooperado aos terceiros tomadores reportam-se diretamente a ele, sendo a cooperativa compreendida como intermediária”, circunstância que desautoriza concluir que os recursos que por ela transitam constituam receita própria.

Tratando-se a cooperativa de estrutura voltada à organização da prestação profissional individual dos médicos cooperados, realizando recebimento e posterior repasse dos valores correspondentes à remuneração dos serviços prestados pelos próprios profissionais, tem razão Sua Excelência ao divergir do eminente Ministro Relator para reconhecer que a presença de terceiros contratantes não basta, **por si só**, para definir a sujeição passiva tributária da cooperativa, ante a ausência de receita própria.

Nesses casos, quer seja o ato cooperativo considerado típico ou atípico, os valores recebidos pelos serviços prestados pelo cooperado reportam-se diretamente a ele, sendo a cooperativa mera entidade gerenciadora de faturamento e repassadora de recursos, de modo que a tributação deve incidir sobre os cooperados, conforme o regime tributário pertinente a cada um, nos termos sugeridos pelo Ministro Dias Toffoli.

O importante, a meu ver, é verificar, **diante da estrutura econômica adotada**, se a cooperativa efetivamente se limita a organizar e veicular os

serviços oferecidos pelos seus associados, bem como a captar e transferir as respectivas receitas — atuando como legítima intermediadora e facilitadora.

Volto a afirmar, todavia, que nada impede que as operações realizadas pela cooperativa de serviços com terceiros tenham, eventualmente, natureza mercantil própria, caracterizando receita da cooperativa e sujeito-a à tributação das contribuições sociais.

Com efeito, é possível que, sob determinadas circunstâncias, as cooperativas de serviços auferam receita própria ao agregar valor econômico autônomo às atividades, gerando um produto econômico mais complexo do que o mero trabalho de seus associados — hipótese em que se inserem no ambiente concorrencial como autênticos agentes econômicos, e não como mera projeção das atividades individuais de seus associados.

O caso concreto, tal como delineado nos autos, **não parece revelar essa configuração econômica.**

Entretanto, uma vez que o acórdão recorrido decidiu o caso pela aplicação da isenção prevista no art. 6º da LC 70/91 (doc. 55), a qual entendeu não revogada pela MP n. 2.158-35/01 — entendimento já superado pelo Supremo Tribunal Federal (RE 598.085, Rel. Min. Luiz Fux) — **não houve investigação das circunstâncias fáticas pelas instâncias ordinárias em profundidade suficiente para compreender, com a necessária certeza, a estrutura econômica efetivamente adotada pela cooperativa autora.**

Nesse contexto, peço vênias para divergir dos fundamentos adotados pelos eminentes Ministros Luís Roberto Barroso e Dias Toffoli e **voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso extraordinário da**

RE 672215 / CE

União, para o fim de determinar o retorno dos autos à origem para que a controvérsia seja novamente julgada à luz dos fundamentos ora expostos.

Proponho a seguinte tese para o Tema nº 536 da repercussão geral:

Respeitadas as hipóteses legais de não incidência, exclusão e dedução tributária, é constitucional a incidência de contribuições sociais sobre operações realizadas por cooperativas de serviços com terceiros não associados, ainda que vinculadas ao seu objeto social, salvo quando a cooperativa atue como simples intermediária, cuja atividade consiste em organizar e viabilizar a contratação dos serviços executados individualmente pelos cooperados, sem que esteja caracterizada agregação de valor econômico autônomo, pela cooperativa, aos serviços prestados.

É como voto.