



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                                               |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11030.000063/2011-96</b>                                                   |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.477 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA                               |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de julho de 2026                                                           |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                                                    |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DA REGIÃO DO PLANALTO<br>MÉDIO LTDA |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                                              |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 01/01/2006

**COOPERATIVA SINGULAR DE TRABALHO MÉDICO. INTERMEDIÇÃO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR COOPERADO PESSOA JURÍDICA. TITULARIDADE DA RECEITA. BASE DE CÁLCULO RESTRITA À TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.**

A cooperativa singular caracteriza-se pela prestação direta de serviços aos associados (art. 7º da Lei nº 5.764, de 1971), e a lei admite expressamente, em caráter excepcional, o ingresso de pessoas jurídicas cujo objeto seja a mesma atividade econômica das pessoas físicas associadas (art. 6º, I). Quando o serviço de anestesiologia é material e juridicamente executado por cooperado pessoa jurídica, cabendo à cooperativa apenas a captação e a formalização da contratação, o recebimento do preço e o repasse ao efetivo prestador, a receita da prestação é auferida pelo cooperado, e não pela cooperativa, cuja base de cálculo se restringe ao valor da comissão ou taxa de administração retida.

**INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 15, DE 2018.**

A Solução de Consulta Cosit nº 15, de 14 de março de 2018, constitui norma complementar da legislação tributária (art. 100, I, do CTN), respaldando o sujeito passivo que a aplicar ainda que não seja o consulente, desde que se enquadre na hipótese abrangida. Tendo a Administração Tributária reconhecido que, na prestação por cooperado pessoa jurídica, a receita e a condição de contribuinte são deste, e não da cooperativa singular intermediadora, poderá o órgão julgador manter exigência assentada em critério jurídico adotado pelo órgão central de interpretação da própria Administração.

**PRECEDENTE VINCULANTE. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 323. DISTINÇÃO.**

A reprodução obrigatória das decisões definitivas de mérito do Supremo Tribunal Federal proferidas na sistemática da repercussão geral pressupõe identidade entre a moldura fática do precedente e a do caso julgado. O acórdão do RE nº 599.362/RJ assentou a inexistência de imunidade ou de isenção constitucional das sociedades cooperativas e consignou expressamente que a repercussão do conceito de ato cooperativo sobre a materialidade de cada espécie tributária depende da subsunção do fato à norma de incidência em cada caso concreto, admitindo, ademais, a necessidade de diferenciações entre os segmentos do cooperativismo. Não se confunde a recusa de imunidade com a definição de quem auferir a receita em estrutura negocial que o precedente não examinou.

**LANÇAMENTO. APURAÇÃO EXCLUSIVA A PARTIR DE DIRF DE TERCEIROS. CRITÉRIO GLOBAL E INDIFERENCIADO. IMPOSSIBILIDADE DE RECOMPOSIÇÃO NA FASE DE JULGAMENTO.**

Lançamento constituído sobre a totalidade dos pagamentos informados por terceiros em DIRF, sem exame da escrituração e sem distinção entre as parcelas correspondentes a serviços executados por cooperados pessoas físicas e por cooperados pessoas jurídicas, não comporta recomposição pelo órgão julgador, a quem é vedado inovar nos fundamentos e nos critérios de quantificação da exigência, sob pena de ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional e de supressão de instância.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. CARÁTER ACESSÓRIO.**

Cancelada a exigência principal, restam prejudicadas as exigências que dela decorrem.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Winderley Moraes Pereira e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (presidente), que votaram por negar provimento ao recurso, mantendo integralmente a decisão da DRJ.

*Assinado Digitalmente*

**ADRIANO MONTE PESSOA – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renata Casorla Mascarenas, Neiva Aparecida Baylon, Winderley Moraes Pereira (substituto[a] integral), Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-88.350, de 26 de setembro de 2018, por meio do qual a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os autos de infração lavrados para a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, ambas no regime cumulativo, relativas aos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2006 e dezembro de 2009, no montante de R\$ 764.569,94 e R\$ 165.653,34, respectivamente, já computados os juros de mora e a multa de ofício de setenta e cinco por cento.

Extrai-se do Termo de Verificação de Ação Fiscal, às fls. 40/43, que a autoridade lançadora, cotejando as informações prestadas em DIRF pelas pessoas jurídicas tomadoras dos serviços com as bases oferecidas à tributação pela fiscalizada, constatou expressiva divergência, assim justificada:

“A fiscalizada é uma cooperativa de médicos anesthesiologistas que prestam serviços a hospitais e planos de saúdes diversos. Foi constituída em 18/03/1992, sem fins lucrativos, regendo-se de acordo com a legislação aplicáveis a cooperativas médicas.

Sua finalidade é a prestação de serviços de anesthesiologia, treinamento e cursos, prestação de assistência técnica a seus associados, entre outros. [...]

Conforme levantamento realizado nos sistema da Receita Federal dos pagamentos realizados por pessoas jurídicas, referente a serviços tomados da Fiscalizada, observamos que a receita desta era infinitamente menor da declara em DIRF por aquelas pessoas jurídicas. Tal fato decorre da interpretação da Fiscalizada de que somente os valores advindos das taxas de administração descontados de seus clientes era parte de sua receita e o restante do valor era transferido diretamente da conta bancária da Fiscalizada aos seus cooperados sem que estes valores transitassem pelas contas de resultado da Cooperativa. Deste modo, somente

pequeno montante das receitas foram considerados como base de cálculo para o PIS e a COFINS cumulativa da Fiscalizada.

Na Intimação Fiscal de 05/01/2011, solicitamos a confirmação dos valores declarados em DIRF pelos tomadores de seus serviços. A Fiscalizada confirmou os valores, bem como chamou a atenção sobre as taxas de administração descontadas por estes e que já havia oferecido a tributação do PIS e da Cofins cumulativa. Entretanto, informamos que foi deduzido da receita bruta mensal o percentual do FATES (6%) e desta base de cálculo foi apurado o PIS e a Cofins cumulativa devida pela receita da época. Da contribuição apurada foi deduzido os valores já recolhidos pela Fiscalizada. Esta dedução está lavrada no Auto de Infração Fiscal.”

A partir dessa constatação, a fiscalização considerou receita da cooperativa a integralidade dos valores informados pelos tomadores, deduzindo o percentual de seis por cento destinado ao FATES e os valores já recolhidos pela contribuinte.

O sujeito passivo foi cientificado pessoalmente em 27/01/2011, e em 25/02/2011 (informação à fl. 543) apresentou sua impugnação datada de 21/02/2011 (fls. 524 a 535), acompanhada de documentos anexos (fls. 536 a 542).

Em sua impugnação, a interessada sustentou tratar-se de cooperativa de trabalho, que apenas intermedeia a prestação dos serviços de seus cooperados, invocando o art. 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, a natureza não mercantil do ato cooperativo definida no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, e precedentes então existentes do Superior Tribunal de Justiça, argumentando, ainda, a ocorrência de *bis in idem* na exigência simultânea das contribuições da cooperativa e dos cooperados.

A decisão recorrida rejeitou a preliminar de nulidade, por não configuradas as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, no mérito, manteve a exigência com fundamento essencialmente no julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.362/RJ, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 323), e no correlato Recurso Extraordinário nº 598.085/RJ (Tema 177), concluindo que a cooperativa aufera receita bruta em suas relações com terceiros e que os precedentes do Superior Tribunal de Justiça invocados pela defesa haviam sido posteriormente reformados em juízo de retratação, como se deu no REsp nº 546.832/GO. Consignou, ademais, que a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, disciplina matéria previdenciária, sem repercussão sobre a incidência das contribuições sobre a receita.

Cientificada em 08 de outubro de 2018, à fl. 577, a interessada interpôs recurso voluntário em 1º de novembro de 2018 às fls. 580/593, no qual, sem renovar a arguição de nulidade, concentra sua irrisignação em duas ordens de razões.

Sustenta, primeiramente, que o julgamento proferido no RE nº 599.362/RJ não alcança a situação concreta dos autos, porquanto ali se discutiu, no plano estritamente constitucional, o significado do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto no art. 146, III, "c", da Constituição Federal, para afastar a existência de imunidade ou de direito

subjetivo à isenção, sem descer ao exame das estruturas negociais próprias de cada segmento do cooperativismo.

Aduz que a própria ementa do julgado remete a análise da subsunção do fato à norma de incidência ao exame de cada caso concreto e admite a necessidade de diferenciações entre as cooperativas, razão pela qual a decisão recorrida teria transportado mecanicamente o precedente para hipótese fática diversa daquela nele apreciada, qual seja, a da cooperativa que intermedeia a contratação de serviços executados por cooperados pessoas jurídicas.

Assinala, a propósito, que sua atuação em nada se assemelha à das cooperativas médicas que operam planos de assistência à saúde, as quais contratam com o mercado a transferência de riscos, e não o ato médico em si.

Argumenta, ademais, que a peculiaridade de sua atuação foi expressamente enfrentada pela Administração Tributária na Solução de Consulta Cosit nº 15, de 14 de março de 2018, editada em consulta formulada pela Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas — FEBRACAN, à qual é filiada, por meio da qual se reconheceu que, quando os procedimentos anestesiológicos são prestados por cooperado pessoa jurídica, é esta quem aufera a receita e figura como contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cabendo à cooperativa singular emitir nota fiscal apenas quanto ao valor da comissão ou taxa de administração, na condição de intermediadora, com retenção do imposto de renda e das contribuições sociais individualizada em relação a cada cooperado pessoa jurídica.

Invoca o efeito vinculante do referido ato no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Requer, ao final, o provimento do recurso e o cancelamento do lançamento, sob o argumento de que a fiscalização não atentou para a distinção de regimes jurídicos, exigindo da cooperativa contribuições sobre pagamentos correspondentes a serviços prestados por pessoas jurídicas cooperadas, quando já recolhera as contribuições devidas sobre a taxa de administração, exatamente como veio a orientar a Solução de Consulta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

### I. Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, porquanto interposto em 1º de novembro de 2018, dentro do prazo de trinta dias contado da ciência do acórdão recorrido, ocorrida em 08 de

outubro de 2018, e preenche os demais pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual dele conheço.

Registro, desde logo, que a arguição de nulidade deduzida na impugnação não foi renovada em sede recursal, operando-se a preclusão quanto ao ponto, sem que se vislumbre, de ofício, qualquer das hipóteses do art. 59 do referido diploma, na medida em que os autos de infração foram lavrados por autoridade competente, contêm a descrição dos fatos, a indicação dos dispositivos legais e a demonstração dos valores exigidos, tendo a interessada exercido amplamente o contraditório em ambas as instâncias.

A lide, portanto, restringe-se ao mérito.

## **II. Da delimitação da controvérsia**

O cerne da presente autuação está no fato de que a cooperativa fez incidir as contribuições do PIS e da Cofins apenas sobre a taxa de administração relativa aos negócios que firmava em favor de seus cooperados pessoas físicas e jurídicas, enquanto a Fiscalização entendeu que a incidência deveria alcançar a totalidade do valor dos negócios firmados por intermédio da cooperativa.

Por meio desse Recurso Voluntário, a Recorrente alega que a Solução de Consulta Nº 15/2018-Cosit, orienta como proceder o recolhimento das contribuições para o PIS e a Cofins de forma distinta em as pessoas físicas e pessoas jurídicas cooperadas. Requer, portanto, a reforma do acórdão proferido pela DRJ e o cancelamento do lançamento quanto aos repasses realizados para as pessoas jurídica prestadoras do serviço de anesthesiologia, por serem elas próprias as contribuintes.

Não se sustenta, no recurso, que as sociedades cooperativas sejam imunes às contribuições sobre a receita, nem que gozem de isenção decorrente diretamente do texto constitucional, nem que o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, encerre, por si só, norma de não incidência tributária.

Tais teses, efetivamente rechaçadas pelo Supremo Tribunal Federal nos Temas 177 e 323 de repercussão geral, foram abandonadas pela recorrente, que a elas não retorna. Tampouco se questiona a competência da autoridade fiscal, a regularidade do procedimento ou a apuração aritmética dos valores.

O que se controverte é questão diversa e logicamente anterior à definição do regime jurídico aplicável às cooperativas, consistindo em saber a quem pertence a receita decorrente da prestação de serviços de anesthesiologia quando o serviço é executado por cooperado que ostenta a condição de pessoa jurídica e a cooperativa se limita a intermediar a contratação, receber o pagamento do tomador e repassá-lo ao efetivo prestador, retendo para si tão somente a comissão ajustada.

Não se indaga, pois, se a cooperativa é ou não contribuinte, pois indiscutivelmente o é, mas qual é a sua receita, o que constitui questão de qualificação jurídica dos fatos à luz da norma de incidência, e não de reconhecimento de benefício fiscal.

Inicialmente é importante fazer um esclarecimento quanto à possibilidade da incidência das contribuições em face das receitas ou faturamento auferidos pelas cooperativas quando prestarem serviços a terceiros não associados. O assunto já está pacificado, por meio dos Tema nº 323 e nº 177 ambos do STF, em sede de repercussão geral, sendo o primeiro relativo à incidência do PIS (Leading Case é o RE 599.362) e o outro, trata da Cofins (Leading Case do RE 598.085/RJ).

Em resumo, o STF decidiu que incide PIS/COFINS sobre os negócios jurídicos praticados com terceiros tomadores de serviços da cooperativa, tendo em vista o disposto na Medida Provisória 1.858-6. Já no caso dos atos em que a cooperativa atua como intermediária de seus cooperados, a recorrente alerta para a necessidade de distinguir se o cooperado parte da operação é pessoa física ou jurídica, conforme entendimento firmado pela SC Cosit nº 15/2018, que teve como Consultente a Federação Brasileira das Cooperativas de Anestesiologistas.

### III. Do regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo

O deslinde da questão exige que se recomponha, ainda que sumariamente, o regime de direito privado que conforma a atuação da recorrente, pois é dele que se extraem os fatos a serem subsumidos à norma tributária.

A Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, define o contrato de sociedade cooperativa nos seguintes termos:

“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.

E, ao caracterizar a sociedade, 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:

[...]

Art. 7º As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados.”

Duas premissas normativas relevantes emergem desses dispositivos.

A primeira é a de que a cooperativa é constituída *para prestar serviços aos associados*, o serviço que lhe é próprio, e que constitui seu objeto, é o serviço prestado ao cooperado, não o serviço que o cooperado presta a terceiros.

A segunda, decorrente do art. 7º, é a de que essa prestação, na cooperativa singular, é direta, sem interposição de outra estrutura societária. O ato pelo qual a cooperativa capta a clientela, formaliza a contratação, fatura, recebe e repassa é, portanto, prestação sua ao associado — e a remuneração desse serviço próprio é a comissão, ou taxa de administração, que ela retém.

A mesma lei admite, em caráter excepcional, o ingresso de pessoas jurídicas no quadro social das cooperativas singulares, desde que dedicadas à mesma atividade econômica das pessoas físicas associadas. Senão, vejamos:

“Art. 6º As sociedades cooperativas são consideradas:

I - singulares, as constituídas pelo número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham por objeto as mesmas ou correlatas atividades econômicas das pessoas físicas ou, ainda, aquelas sem fins lucrativos;”

O registro é decisivo, porque a admissão de cooperados pessoas jurídicas, longe de constituir desvirtuamento do modelo cooperativo, é expressamente autorizada por lei, e o estatuto da recorrente, alterado para prever essa hipótese, condicionou o ingresso da pessoa jurídica a que seus sócios já sejam cooperados pessoas físicas e a que ela se comprometa a não contratar terceiros nem admitir anestesiológicos estranhos ao quadro social (fls. 81/82).

A pessoa jurídica cooperada não é, assim, um terceiro travestido de associado, mas sim um associado que a lei permite e que o estatuto disciplina.

O conceito de ato cooperativo, por sua vez, está assim posto:

“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.”

E a cobertura das despesas sociais, que é a função econômica da taxa de administração, encontra assento no artigo seguinte:

“Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.”

Já as operações com não associados recebem tratamento próprio e expressamente vocacionado à tributação:

“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.”

Note-se que a lei não manda tributar o valor bruto que transita pela cooperativa, mas os *resultados positivos* das operações com não associados, contabilizados em separado.

O que a legislação de regência das contribuições fez, a partir da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, foi submeter as cooperativas ao regime comum das pessoas jurídicas, com as exclusões próprias, e não converter em receita da sociedade aquilo que, por sua estrutura jurídica, jamais lhe pertenceu.

#### IV. Do regime das contribuições sobre a receita aplicável às sociedades cooperativas

No plano das contribuições, a disciplina específica foi consolidada na Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, cujo art. 6º assim definia:

“Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.” (original sem destaques)

A norma é expressa ao referir-se às receitas auferidas pelas sociedades cooperativas. A locução não é ociosa, na medida em que pressupõe a identificação do titular do ingresso, e não o mero registro do trânsito de recursos. Somente é receita da cooperativa aquilo que a ela pertence; enquanto o que ingressa por conta de terceiro, e a ele se destina desde a origem, não se qualifica como receita própria, à falta de acréscimo ao seu patrimônio a título definitivo.

Às exclusões e deduções gerais, o mesmo ato normativo dedica os arts. 9º e 10, prevendo o segundo a dedução das sobras destinadas ao Fundo de Reserva e ao FATES (Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social), na linha do art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003.

Por outro giro, o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, autorizou exclusões específicas, dentre as quais:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; [...]”

Registro que a hipótese destes autos não se resolve por esse dispositivo, que trata de repasse decorrente de comercialização de produto entregue à cooperativa, e, a rigor, a recorrente dele não necessita.

Não se está diante de valor que, sendo receita da cooperativa, seja legalmente excluído de sua base de cálculo, mas está-se diante de valor que nunca constituiu receita sua. A distinção é relevante, porque desloca a controvérsia do terreno das exclusões legais, de interpretação estrita, para o da própria delimitação da materialidade do tributo.

#### V. Da inaplicabilidade automática do precedente firmado no RE nº 599.362/RJ

Assiste razão à recorrente.

Não se ignora que o Regimento Interno deste Conselho impõe aos conselheiros a observância obrigatória das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral, vedando o afastamento de sua aplicação.

Tal comando determina, contudo, que se *reproduza* o precedente, e reproduzir um precedente significa aplicar a *ratio decidendi* nele fixada aos casos que ostentem a mesma moldura fática e jurídica que a determinou, e não estender sua conclusão a hipóteses estruturalmente distintas daquelas que o tribunal teve sob os olhos.

A técnica do *distinguishing* não constitui recusa de observância; é, ao contrário, condição de sua correta aplicação, e a doutrina dos precedentes seria autofágica se autorizasse o julgador a transformar em regra universal aquilo que a Corte formulou à vista de uma situação determinada.

O exame do acórdão proferido no RE nº 599.362/RJ, integralmente transcrito na decisão recorrida, revela que o Supremo Tribunal Federal enfrentou questão de índole constitucional, consistente em definir o alcance do comando dirigido ao legislador complementar, nos termos do art. 146, inciso III, “c”, da CF.

A Corte concluiu que o dispositivo não confere às cooperativas imunidade, não implica não incidência e não gera direito subjetivo à isenção, remetendo a definição do tratamento adequado à opção política do legislador. Essa é a *ratio decidendi* do julgado, e a ela nada se opõe no presente processo. O que se segue na ementa é consequência lógica dessa premissa, formulada à vista da situação concreta então examinada, e o próprio acórdão teve o cuidado de dizê-lo.

Senão, vejamos:

EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à

tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, 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. **4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.** 5. **Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.** 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). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. **9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.** 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.

O item 5 descreve com precisão a hipótese sob julgamento, qual seja, cooperativa de trabalho que oferta no mercado serviços seus, executados por *trabalhadores autônomos* associados, isto é, por pessoas físicas.

A premissa fática do precedente é justamente a inexistência de outra pessoa jurídica interposta entre a cooperativa e a execução material do serviço — e é dessa premissa que decorre a conclusão de que a cooperativa não é "mera intermediária".

Não é essa, todavia, a situação destes autos.

Aqui, o serviço de anestesiologia é executado por cooperado que é, ele próprio, pessoa jurídica, dotada de personalidade e de capacidade contributiva próprias, contribuinte das mesmas contribuições sobre a receita que se pretende exigir da cooperativa.

A distinção não é de grau, mas de estrutura, pois no precedente, o repasse se dirige a pessoa física, cuja remuneração não se sujeita às contribuições sobre a receita, de sorte que a exigência na pessoa da cooperativa não acarreta duplicidade.

Já no caso concreto, o repasse se dirige a pessoa jurídica, que sobre o mesmo ingresso apura e recolhe a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, de modo que a exigência cumulativa faz incidir duas vezes o mesmo tributo sobre a mesma grandeza econômica.

Longe de contrariar o precedente, tal distinção nele encontra apoio expresso no item 9 da ementa do RE 599.362 do STF:

“9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.”

E, ao fixar o conteúdo mínimo do art. 146, III, "c", da Constituição, o v. acórdão da Suprema Corte determinou que a legislação ordinária garanta, quanto ao ato cooperativo, neutralidade e transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial e respeitando as peculiaridades das cooperativas em relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

Como bem sintetizou o Ministro Roberto Barroso em seu voto:

“5. (...) Tratamento tributário adequado é fazer incidir o tributo em consonância com as peculiaridades estruturais, sociais e econômicas das cooperativas. Adequado, portanto, não é sinônimo de desonerado. Adequado é sinônimo de conforme, ou seja, correlato às peculiaridades que são próprias à modalidade societária. [...] Essencialmente, o que se busca impedir é que o direito tributário venha a punir o associativismo. Associar-se não pode significar ter de pagar mais.”

Exigir da cooperativa contribuições sobre a integralidade dos valores que apenas transitam por suas contas, quando a pessoa jurídica cooperada já as recolhe sobre a mesma

quantia, produz exatamente aquilo que o precedente proscreveu, isto é, onera-se o cooperativismo em razão da forma associativa, pois o mesmo serviço, prestado pela mesma pessoa jurídica ao mesmo tomador sem a intermediação da cooperativa, sofreria uma única incidência.

A decisão recorrida, ao invocar o Tema 323 como resposta suficiente e definitiva a toda e qualquer controvérsia envolvendo cooperativas, converteu em premissa aquilo que o Supremo Tribunal Federal expressamente remeteu ao exame do caso concreto, e chegou, por essa via, a resultado contrário ao mínimo constitucional que o próprio julgado quis assegurar.

Nem se objete com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 597.315/RJ, correspondente ao Tema 516 da repercussão geral, concluído em sessão virtual encerrada em 22 de maio de 2026.

Conquanto o enunciado do tema alude à sujeição passiva das cooperativas à Cofins, e sua descrição mencione a inclusão, na base de cálculo, dos valores recebidos de terceiros tomadores de serviços, dicção que, à primeira vista, poderia sugerir identidade com a hipótese destes autos, a tese efetivamente fixada é de alcance estreito, e nestes termos:

"É constitucional a contribuição social instituída no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, a cargo das cooperativas de trabalho".

Aquele dispositivo instituiu contribuição de 15% sobre as quantias pagas, distribuídas ou creditadas aos cooperados a título de retribuição pelos serviços por eles prestados a pessoas jurídicas por intermédio da cooperativa, exação que vigorou entre 1996 e 1999 e foi revogada pela Lei nº 9.876, de 1999, a qual transferiu o encargo ao tomador dos serviços.

Duas razões afastam a aplicação do precedente a este processo, e uma terceira converte-o em reforço da conclusão aqui alcançada. A primeira é ordem temporal, na medida em que a norma cuja constitucionalidade se declarou não vigia nos períodos de apuração de janeiro de 2006 a dezembro de 2009.

A segunda é de ordem material propriamente dita, pois cuida-se de contribuição previdenciária, fundada na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal e substitutiva da contribuição sobre a folha de salários, e não de contribuição sobre a receita, cuja matriz é a alínea "b" do mesmo dispositivo, precisamente a distinção que se seguirá para a rejeição do argumento fundado no art. 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, e que não seria lícito invocar em um sentido para ignorá-la no outro.

Ademais, o que é ainda mais relevante, é que ao assentar a validade da exação, o relator consignou que ela não incidia sobre os serviços prestados à cooperativa, mas sobre os valores por esta pagos aos cooperados pelos serviços prestados a terceiros, e que sua base de cálculo não era o faturamento da entidade.

Vale dizer, longe de reconhecer que os valores repassados constituam receita própria da sociedade cooperativa, o Supremo Tribunal Federal separou-os expressamente do

faturamento dela, que é exatamente a premissa deste voto. E o desprovimento do recurso da contribuinte, naquele caso, não decorreu da recusa de sua qualidade de intermediária, mas da circunstância de que a hipótese de incidência da Lei Complementar nº 84, de 1996, não dependia de ser a cooperativa a prestadora do serviço, bastando fosse ela a fonte pagadora do cooperado. Uma coisa é figurar como sujeito passivo de contribuição cuja base de cálculo é aquilo que se paga, outra, inteiramente diversa, é auferir receita.

Não se sustenta, neste voto, que a forma cooperativa seja incompatível com todo e qualquer ônus tributário que lhe seja específico, pois o Supremo Tribunal Federal admitiu-o ao validar a contribuição da Lei Complementar nº 84, de 1996, reputando adaptadas às peculiaridades do cooperativismo tanto a alíquota, de 15%, quanto a base de cálculo, cotejadas com os 20% sobre a folha de salários devidos pelas empresas em geral.

O que o adequado tratamento tributário repele, na hipótese destes autos, é coisa distinta e mais estreita, consubstanciada pela dupla incidência do mesmo tributo sobre a mesma grandeza econômica, gerada unicamente pela interposição da estrutura associativa.

Acolho, portanto, a primeira alegação recursal.

#### **VI. Da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e deste Conselho**

No plano infraconstitucional, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.141.667/RS e nº 1.164.716/MG, submetidos ao rito dos recursos repetitivos (**Tema 363**), relator o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgados em 27 de abril de 2016, fixou a seguinte tese:

**“Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.”**

Naquela oportunidade, e isso é particularmente significativo para o caso, a Corte Superior consignou de modo expresso que os Recursos Extraordinários nº 599.362 e nº 598.085 cuidaram da incidência sobre os negócios jurídicos praticados com terceiros tomadores de serviço e, por isso, não guardavam relação estrita com a matéria ali decidida.

Vale dizer, o próprio Superior Tribunal de Justiça, ao aplicar o precedente do Supremo, reconheceu que ele não esgota o universo das operações cooperativas, que é precisamente o argumento da recorrente.

Esse entendimento foi acolhido por este Conselho.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-005.043 (processo nº 11060.002305/2006-61, relator o Conselheiro Demes Brito, sessão de 12 de abril de 2017), reconheceu, com invocação expressa da regra de reprodução obrigatória dos precedentes repetitivos, a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os atos cooperativos típicos, à luz da Lei nº 5.764, de 1971, conforme ementa abaixo transcrita:

“Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2004 COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos. Recursos Especiais 1.164.716 e 1.141.667.”

Na mesma linha, e mais recentemente, colegiados da Terceira Seção têm reafirmado, com apoio no Tema 363, que os atos praticados entre a cooperativa e seus associados não se submetem à incidência das contribuições, aí compreendidas as receitas de prestação de serviços e de vendas a cooperados, orientação adotada, entre outros, no Acórdão nº 3102-003.354, de 30 de janeiro de 2026, prolatado no processo nº 10665.908602/2019-65 e utilizado como paradigma na sistemática de recursos repetitivos deste Conselho, conforme ementa abaixo transcrita:

“Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2013 SOCIEDADE COOPERATIVA. RATEIO DE CRÉDITOS. **Para fins de rateio de créditos, as receitas provenientes de atos cooperativos são consideradas como receitas não tributáveis.** NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. CRITÉRIO. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR). Comissões sobre vendas, serviços de telecomunicações e materiais de expediente não se encaixam no conceito de insumos do STJ. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. O ICMS Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na contribuição para a contribuição não cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas para cooperativa central. PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. POSSIBILIDADE DE INDEFERIMENTO. Descabe a realização de perícia ou diligência quando o processo já está instruído com os elementos suficientes para formação de convicção do

julgador. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. Deve-se reconhecer o direito à correção monetária dos eventuais créditos da contribuição não cumulativa após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento.”

Não desconheço que há precedentes, inclusive da Câmara Superior, (**acórdão CARF n. 9303-016.637 e acórdão CARF n. 9303-014.373**) em que se deixou de aplicar o Tema 363 ao fundamento de que a pendência do Tema 536 de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal retiraria daquela decisão o caráter de definitividade exigido pelo Regimento. Ocorre que essa objeção, se procedente em tese, não interfere no desate deste processo, e por duas razões que se somam.

A primeira é que o fundamento determinante deste voto não repousa na qualificação do ato como típico ou atípico, que é justamente o objeto do Tema 536, mas na identificação do titular da receita à luz da interpretação vinculante da própria Administração Tributária, questão que não foi submetida ao Supremo Tribunal Federal e cuja solução independe do desfecho daquele julgamento.

A segunda é que, no estado atual do julgamento do Tema 536 (RE nº 672.215), a controvérsia está longe de resolver-se em desfavor da tese aqui acolhida. Após o voto do relator, Ministro Luís Roberto Barroso, pela constitucionalidade da incidência sobre os atos cooperativos atípicos, abriu divergência o Ministro Dias Toffoli, propondo tese assim redigida:

“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.”

E o Ministro Cristiano Zanin, em voto parcialmente divergente, propôs solução que igualmente resguarda a hipótese dos autos, ao ressaltar da incidência o caso em que a cooperativa atue como simples intermediária, organizando e viabilizando a contratação dos serviços executados individualmente pelos cooperados, sem agregação de valor econômico autônomo.

O julgamento foi posteriormente destacado para o Plenário físico, de modo que não há, ainda, decisão definitiva, mas há, seguramente, a demonstração de que a distinção entre a cooperativa que oferta serviços próprios e a que intermedeia serviços de cooperados é juridicamente relevante e está longe de ser peculiar à defesa desta contribuinte.

## VII. Da Solução de Consulta Cosit nº 15, de 14 de março de 2018

A Solução de Consulta Cosit nº 15, de 14 de março de 2018, editada em resposta a consulta formulada pela Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas — FEBRACAN, examinou precisamente a estrutura negocial destes autos.

Colhe-se de sua ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COOPERATIVAS SINGULARES TRABALHO MÉDICO. SERVIÇOS PESSOAIS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS FÍSICAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS PESSOAS JURÍDICAS. RETENÇÃO NA FONTE.

Para os fins das retenções do IRRF e das Contribuições, a cooperativa singular de trabalho médico deverá apresentar à contratante faturas ou documento de cobrança de sua emissão, segregando os valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

a) emitir fatura e nota fiscal somente em relação ao valor correspondente à comissão ou taxa de administração, como intermediadora, a qual se sujeita à incidência da retenção do imposto de renda na fonte a alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999; e

b) emitir faturas e notas fiscais, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas pessoas jurídicas, da seguinte forma:

b.1) valores relativos aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, cabendo a retenção e o recolhimento, em nome da cooperativa singular, que tenha concorrido para a prestação de serviços no período sob cobrança, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda; e

b.2) valores relativos aos serviços prestados pelos cooperados, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, cabendo a retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos), relativos a CSLL, a Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

As cooperativas singulares de trabalho médico deverão apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, acompanhadas das notas fiscais emitidas pelos cooperados pessoas jurídicas, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelos cooperados, pessoas jurídicas.

A beneficiária das importâncias pagas ou creditadas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/1999, é a cooperativa de trabalho singular, cujos associados prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica, e a retenção deverá

ser feita pela contratante, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 647 do RIR/1999, é a cooperada pessoa jurídica que presta serviços a outra pessoa jurídica, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome de cada cooperado pessoa jurídica que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

O imposto retido na forma do art. 652 do RIR de 1999 será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes na fatura ou nota fiscal emitida pela cooperativa singular, sendo, portanto, as cooperativas singulares responsáveis pelo fornecimento do comprovante de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, ao cooperado, bem como, de incluir tais rendimentos e as respectivas retenções de IRRF, de cada cooperado, descontado o IRRF de 1,5% já retido por antecipação, em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf).

E, quanto à retenção das contribuições:

“Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, na condição de intermediárias, será retida a Cofins, à alíquota de 3% (três por cento), de que trata o art. 31 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares. Não haverá retenção pelas cooperativas singulares no repasse feito por estas às cooperadas, pessoas físicas ou jurídicas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, arts. 30 e 31 e 36; e IN SRF nº 459, de 2004, arts. 1º, 2º e 7º.”

Duas conclusões se impõem da leitura desses trechos.

Observa-se, por um lado, que a Administração Tributária qualifica expressamente a cooperativa singular de trabalho médico como *intermediária*, e não como prestadora dos serviços executados pelos cooperados.

Por outro, estabelece que a retenção das contribuições sobre a parcela correspondente aos serviços executados por cooperados pessoas jurídicas é determinada *individualmente em relação a cada cooperado pessoa jurídica*, e retenção na fonte, como é de sabença, cuida-se de antecipação do tributo devido pelo titular da receita.

Melhor explicando ponto a ponto as obrigações fiscais e de emissão de documentos que as cooperativas singulares de trabalho médico devem seguir ao intermediar serviços prestados por seus cooperados, como restou consignado na solução de consulta:

### **1. Emissão de fatura e segregação de valores:**

A cooperativa singular de trabalho médico deve emitir faturas ou documentos de cobrança que discriminem os diferentes valores cobrados. A segregação funciona da seguinte forma:

a) Fatura e nota fiscal da comissão ou taxa de administração da cooperativa:

- A cooperativa singular, quando atua como intermediadora entre seus cooperados e o contratante (como hospitais, clínicas, etc.), emite uma fatura ou nota fiscal correspondente somente ao valor da comissão ou taxa de administração que recebe por essa intermediação.

- Sobre esse valor, incide uma retenção de Imposto de Renda na fonte (IRRF) de 1,5%, conforme o artigo 651, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999.

Essa retenção sobre a taxa de administração da cooperativa é uma antecipação do Imposto de Renda devido por ela.

b) Faturas e notas fiscais dos serviços prestados pelos cooperados:

A cooperativa também deve emitir faturas e notas fiscais que discriminem os valores dos serviços prestados pelos cooperados, sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas. As regras são diferentes para cada caso:

b.1) Cooperados pessoas físicas:

- Quando o serviço for prestado por cooperados que são pessoas físicas, a cooperativa deve reter 1,5% de IRRF sobre os valores referentes a esses serviços.

- O recolhimento é feito em nome da cooperativa, que é a responsável pela intermediação dos serviços. Isso significa que a cooperativa, após a retenção, deverá repassar o valor líquido ao cooperado pessoa física.

b.2) Cooperados pessoas jurídicas:

Quando os serviços forem prestados por cooperados pessoas jurídicas, a retenção inclui:

- 1,5% de IRRF, conforme o artigo 647 do RIR de 1999, que é similar à retenção feita para pessoas físicas.

- 4,65% de contribuições sociais, que são divididas da seguinte forma: o CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), o Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS/Pasep (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

### **2. Responsabilidades da cooperativa e da contratante:**

a) A contratante dos serviços (hospital, clínica, etc.) é responsável pela retenção na fonte dos tributos devidos, tanto no caso de serviços prestados por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas. No caso de pessoas físicas, a retenção é feita em nome da cooperativa singular; no caso de pessoas jurídicas, em nome da cooperada pessoa jurídica.

b) A cooperativa, por sua vez, tem a responsabilidade de:

- Emitir comprovantes de rendimentos para os cooperados (pessoas físicas) que prestaram serviços.
- Incluir esses rendimentos e as retenções de IRRF em suas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

### **3. Compensação do imposto:**

O imposto retido pela contratante (no caso de pessoas físicas) será compensado pela cooperativa na hora de pagar seus cooperados. Ou seja, a cooperativa deduzirá o valor já retido (os 1,5% de IRRF) no pagamento que fizer aos seus cooperados pessoas físicas.

Ao determinar que se retenha em nome do cooperado, a Administração afirmou, por via necessária, que a receita é dele, e ao vedar nova retenção no repasse da cooperativa ao cooperado, afirmou que o repasse não configura novo fato imponible, mas simples entrega de recursos ao seu titular.

Isso posto, fica claro que o entendimento da Receita é no sentido de que o tomador do serviço e não a Cooperativa deveria ter efetuado a retenção das contribuições diretamente dos cooperados pessoa jurídica que são de fato os contribuintes desses tributos.

No caso em que a cooperativa assume a posição de mera intermediadora, não há que se falar em os valores relativos ao repasse da cooperativa ao cooperado, pessoa jurídica, comporem a base de cálculo das contribuições. Apenas no caso do recebimento da taxa de administração pela cooperativa, esse valor comporá a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, eis que inexistente previsão de exclusão da base de cálculo dessa receita.

Dessa forma, aplicando-se o entendimento firmado pela SC Cosit nº 15/2018, considero inadequado o lançamento contra a Cooperativa por erro de sujeição passiva.

Não se trata, aqui, de opor à Fazenda Nacional manifestação doutrinária ou entendimento isolado de órgão administrativo. A solução de consulta emanada da Coordenação-Geral de Tributação constitui norma complementar da legislação tributária, nos termos do art. 100 do CTN.

A recorrente é cooperativa singular de trabalho médico da especialidade de anestesiologia, filiada à entidade consultante, e a estrutura de sua atuação, descrita pela própria fiscalização no Termo de Verificação, que registra o recebimento dos valores dos tomadores, a

retenção da taxa de administração e o repasse do remanescente aos cooperados, é exatamente aquela contemplada no ato interpretativo. A meu juízo, o enquadramento é manifesto.

Poder-se-ia objetar que a solução de consulta é posterior aos fatos geradores e à lavratura dos autos de infração, o que impediria sua consideração neste julgamento. A objeção não procede. O ato de consulta não inova na ordem jurídica nem institui regime novo; declara o sentido de normas preexistentes, revelando qual sempre foi, na compreensão da própria Administração, a correta interpretação da legislação de regência.

Não se cogita, por isso, de aplicação retroativa de norma nova, mas de aplicação da lei tal como a Administração Tributária autenticamente a interpreta, o que é devido em todo processo ainda pendente de decisão definitiva. Note-se, ademais, que a vedação de eficácia retroativa das soluções de consulta, tal como concebida pela própria Receita Federal, dirige-se às alterações de entendimento *desfavoráveis* ao sujeito passivo, lógica que confirma, a contrario sensu, a aplicabilidade da orientação superveniente que lhe é favorável.

Acresce que este Conselho integra a mesma Administração Tributária federal cujo órgão central de interpretação editou o ato, e seria contraditório, além de gravemente lesivo à segurança jurídica e à proteção da confiança legítima, que o órgão julgador mantivesse exigência assentada sobre critério jurídico que a própria Administração declarou ser incorreto.

A unidade e a coerência da atuação administrativa, os princípios inscritos no art. 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, e o dever de consideração das consequências práticas da decisão, positivado nos arts. 20 e 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, com a redação da Lei nº 13.655, de 2018, convergem no sentido de que o contribuinte não pode ser mantido sob exigência fundada em orientação que a Administração abandonou e substituiu por outra, vinculante, que lhe é favorável.

No limite, ainda que se recusasse à solução de consulta a força de definir a titularidade da receita, remanesceria, ao menos, o comando do parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, a excluir penalidade e juros, solução que, contudo, ficaria muito aquém do que o caso exige.

Também esta razão recursal merece acolhida.

#### **VIII. Da alegação de *bis in idem* fundada no art. 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009**

Registro, por dever de completude, que a alegação originariamente deduzida na impugnação, e retomada como antecedente do recurso, no sentido de que o art. 209 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, por si só afastaria a incidência das contribuições sobre a receita, não pode ser acolhida em sua formulação literal, e nesse ponto andou bem a decisão recorrida.

O referido ato disciplina as contribuições previdenciárias, fundadas na alínea "a" do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição Federal, ao passo que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins têm por matriz a alínea "b" do inciso I do mesmo dispositivo.

A definição de cooperativa de trabalho ali posta serve à disciplina da contribuição de quinze por cento devida pelo tomador sobre o valor bruto da nota fiscal, e não à delimitação da base de cálculo das contribuições sobre a receita, de sorte que dela não se extrai, diretamente, regra de exclusão.

Ocorre que o argumento, corretamente compreendido, não é de subsunção, mas de coerência, o que a recorrente dele extraía era a impropriedade de a Administração qualificar a mesma operação, para um efeito, como simples intermediação de serviços de terceiros e, para outro, como prestação de serviços próprios.

E essa impropriedade, que à época da impugnação só se podia sustentar por via de argumentação sistemática, veio a ser resolvida pela própria Administração, no plano específico das contribuições sobre a receita, mediante a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2018.

Rejeito, pois, a premissa normativa invocada, mas reconheço que a conclusão a que ela conduzia restou confirmada por fundamento próprio e adequado, já examinado.

#### **IX. Da consequência sobre o lançamento**

Definido que as contraprestações dos procedimentos anestesiológicos executados por cooperados pessoas jurídicas não constituem receita da recorrente, resta examinar a extensão da procedência do recurso.

A fiscalização, como se colhe do Termo de Verificação de Ação Fiscal e das planilhas que instruem os autos, apurou a base de cálculo mediante o cotejo entre as informações prestadas em DIRF pelos tomadores e os valores oferecidos à tributação pela contribuinte, reputando receita da cooperativa a integralidade dos pagamentos recebidos, deduzidos apenas o percentual destinado ao FATES e os valores já recolhidos.

Em momento algum houve exame da escrituração da cooperativa com vistas a identificar quem executou cada procedimento, tampouco segregação entre as parcelas correspondentes a serviços prestados por cooperados pessoas físicas e por cooperados pessoas jurídicas. O critério adotado foi global e indiferenciado, e o foi deliberadamente, porque a autoridade lançadora partiu da premissa jurídica — ora afastada — de que a identidade do executor era irrelevante, bastando que os valores tivessem ingressado nas contas da cooperativa.

Rejeitada essa premissa, o lançamento perde o suporte que lhe conferia unidade. E não cabe a este colegiado promover a separação que a fiscalização não fez, seja porque os autos não contêm os elementos necessários a tanto, seja, sobretudo, porque a apuração da matéria tributável é atividade privativa da autoridade lançadora, nos exatos termos do art. 142 do CTN.

É defeso ao órgão julgador substituir os fundamentos e os critérios de quantificação da exigência, o que importaria inovação do lançamento, supressão de instância e cerceamento do direito de defesa.

A eventual conversão do julgamento em diligência, por sua vez, prestar-se-ia não a esclarecer ponto obscuro da apuração, mas a refazê-la sobre critério jurídico diverso do que a orientou, o que igualmente não se admite.

Acresce que a informação prestada por terceiro em DIRF é elemento indiciário, apto a orientar a fiscalização, mas insuficiente, por si só, para definir a titularidade jurídica da receita, que depende do exame dos contratos, das notas fiscais e da escrituração, exame que não foi realizado.

Anoto, por fim, que a recorrente demonstrou, e a fiscalização não infirmou, ter oferecido à tributação a taxa de administração retida, que é precisamente a base de cálculo que lhe cabe segundo a orientação vinculante da Administração Tributária.

Não remanesce, portanto, diferença exigível.

Cancelada a exigência principal, restam prejudicadas, por decorrência lógica e por força da acessoriedade, a multa de ofício de setenta e cinco por cento e os juros de mora sobre ela e sobre o principal calculados.

#### X. Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário**, para reformar o Acórdão nº 14-88.350, da 4ª Turma da DRJ/RPO, e cancelar integralmente as exigências de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, com os respectivos acréscimos legais, constituídas pelos autos de infração relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2006 a dezembro de 2009.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**ADRIANO MONTE PESSOA**