

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 597.315 RIO DE JANEIRO

RELATOR	: MIN. LUÍS ROBERTO BARROSO
RECTE.(S)	: GREEN MATRIX SERVIÇOS - COOPERATIVA DE PROFISSIONAIS LTDA
ADV.(A/S)	: DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: UNIÃO
ADV.(A/S)	: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AM. CURIAE.	: FEDERAÇÃO BRASILEIRA DAS COOPERATIVAS DOS ANESTESIOLOGISTAS - FEBRACAN
ADV.(A/S)	: GUILHERME GOMES KRUEGER
AM. CURIAE.	: ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - OCB
ADV.(A/S)	: ANA PAULA ANDRADE RAMOS RODRIGUES E OUTRO(A/S)

VOTO:

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE):

1. De início, reconheço a necessidade de ajuste na redação do tema de repercussão geral em julgamento para adequada aderência ao objeto da controvérsia. O Tema 516 está assim redigido: “*Sujeição passiva das cooperativas à contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS*”. Todavia, a controvérsia acerca da incidência da COFINS sobre o ato cooperativo (Leis nºs 9.718/1998 e 10.833/2003) é objeto do RE 672.215-RG, paradigma do Tema 536.

2. No presente recurso extraordinário, a questão em discussão diz respeito à constitucionalidade da contribuição social a cargo das cooperativas de trabalho, instituída no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, sobre o total dos valores pagos, distribuídos ou creditados a seus cooperados a título de remuneração ou retribuição por serviços prestados a outras pessoas jurídicas por seu intermédio.

3. Deste modo, **proponho o ajuste da redação do Tema 516 da repercussão geral**, nestes termos: “*Constitucionalidade da contribuição social a cargo das sociedades cooperativas instituída no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, no período em que essa lei produziu efeitos*”.

4. Passo ao exame do mérito. Para melhor compreensão da controvérsia, reputo essencial revisitar o contexto normativo constitucional de aprovação da Lei Complementar nº 84/1996, bem como de sua revogação pela Lei nº 9.876/1996. Em sua redação original, o art. 195, I, da Constituição restringia a criação de contribuições sociais para financiamento da seguridade social, a cargo dos empregadores, àquelas relacionadas à *folha de salários, faturamento e lucro*. O dispositivo tinha uma formulação limitada, cujo texto era o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

5. Sob essa moldura, o legislador *ordinário* não poderia instituir contribuição social sobre os pagamentos feitos por empresas a trabalhadores sem vínculo de emprego, como sócios-gerentes e trabalhadores autônomos, já que o texto constitucional previa apenas o *empregador* como contribuinte. A instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, embora não tenha sido vedada, dependeria do exercício da competência tributária residual da União, condicionada à edição de lei complementar, na forma do art. 195, § 4º c/c art. 154, I, do texto constitucional. Eis o teor desses dispositivos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, **obedecido o disposto no art. 154, I.**

Art. 154. A União poderá instituir:

I - **mediante lei complementar**, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

6. Nesse contexto, diante da expansão da fonte tributária de custeio da seguridade social, sem observância aos parâmetros e requisitos constitucionais para o exercício da competência tributária residual, esta Corte declarou a inconstitucionalidade parcial do artigo 3º, I, da Lei nº 7.787/1989 (RE 177.296, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 09.12.1994; RE 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 16.12.1994), bem como das expressões “empresários” e “autônomos” do art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991, conforme se extrai da seguinte ementa:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES ‘EMPRESÁRIOS’ E ‘AUTÔNOMOS’ CONTIDAS NO INC. I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSÕES ‘AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES’ CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI N. 7.787/89.

1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de

Introdução ao Cod. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões ‘avulsos, autônomos e administradores’ contidas no inc. I do art. 3. da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4.

2. A contribuição previdenciária incidente sobre a ‘folha de salários’ (CF, art. 195, I) não alcança os ‘autônomos’ e ‘administradores’, sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes.

3. Ressalva do Relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou ‘ex-nunc’ a decisão, a partir da concessão da liminar.

4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões ‘empresários’ e ‘autônomos’ contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91”. (ADI 1.102/DF, Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 17/11/1995)

7. A declaração de inconstitucionalidade dessas leis pelo Supremo Tribunal Federal conduziu à edição da Lei Complementar nº 84/1996, que estabeleceu, em seu art. 1º, duas novas contribuições previdenciárias:

(i) a primeira, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, aplicável à remuneração paga ou creditada a segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e outras pessoas físicas (inciso I); e

(ii) a segunda, objeto do presente recurso, que se aplica às quantias pagas, distribuídas ou creditadas pelas *cooperativas de trabalho* a cooperados que tenham prestado serviços a pessoas jurídicas (inciso II).

8. O conteúdo dos dispositivos mencionados é o seguinte:

Art. 1º Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I - a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e

II - a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

9. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 20/1998, promoveu a expansão das bases econômicas do artigo 195, I, da Constituição - que cuida das contribuições sociais da seguridade social a cargo das empresas -, conferindo-lhe a atual redação nos termos seguintes:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

10. Essa alteração constitucional ocasionou a revogação da Lei Complementar nº 84/1996 pela Lei nº 9.876/1999, de modo que a contribuição questionada no presente recurso - e discutida no presente tema de repercussão geral - teve vigência somente por pouco mais de 3 (três) anos. A Lei nº 9.876/1999 inseriu no texto da Lei nº 8.212/1991 materialidades tributárias que supostamente não dependeriam mais de lei complementa. Entre elas, encontrava-se a contribuição prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, que determinava às empresas tomadoras de serviços o recolhimento de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

11. Assim, a partir da vigência da Lei nº 9.876/1999, que incluiu o inciso IV no art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição social a cargo das cooperativas de trabalho prevista na Lei Complementar nº 84/1996 foi revogada e substituída por nova contribuição, a cargo do tomador dos serviços intermediados pela cooperativa. Transcrevo a seguir o mencionado dispositivo legal:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)

12. Ocorre que essa nova contribuição, criada pela Lei nº 9.876/1999, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (RE 595.838, Rel. Min. Dias Toffoli, redator p/ Acórdão Min. Ricardo Lewandowski, j. 14.04.2014). Na ocasião, considerou-se que, ao instituir

contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, o legislador ordinário teria extrapolado o conteúdo do art. 195, I, *a*, da Constituição. Entendeu-se que a nova contribuição importava tributação do faturamento da cooperativa, e não dos rendimentos do trabalho dos cooperados. Tal materialidade, por representar nova fonte de custeio, somente poderia ser instituída por lei complementar, na forma do art. 195, § 4º, da Constituição. O dispositivo teve sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 10, de 30.03.2016. Transcrevo a ementa desse julgamento:

“Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico ‘contribuinte’ da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do

art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente *bis in idem*. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99”.

13. Nesse ponto, uma distinção se faz relevante. A contribuição impugnada no presente recurso, instituída no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, não deve ser confundida com aquela que foi declarada inconstitucional no precedente acima referido, veiculada pela Lei nº 9.876/1999. A contribuição prevista na lei complementar ora questionada - que veio a ser revogada pela Lei nº 9.876/1999 - incidia sobre as próprias cooperativas de trabalho, tendo como base de cálculo as quantias que elas pagavam, distribuía ou creditavam a seus cooperados, a título de remuneração pelos serviços prestados a terceiros por seu intermédio. Já a contribuição instituída pela Lei nº 9.876/1999 - que veio a ser declarada inconstitucional no RE 595.838 - não incidia sobre as cooperativas, mas sim sobre as empresas que tomavam os serviços, acarretando-lhes a obrigação de recolher a contribuição com base no valor total da nota fiscal ou fatura.

14. Feita essa contextualização, passo ao exame do tributo questionado. Em relação às contribuições criadas pela Lei Complementar nº 84/1996, no seu art. 1º, I e II, verifico que o Plenário do Supremo Tribunal Federal já se manifestou em juízo sumário sobre a sua constitucionalidade ao indeferir, por unanimidade, o pedido cautelar formulado na ADI 1.432. Confira-se a ementa do julgado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Lei Complementar nº 84, de 18.01.1996, que institui fonte de custeio para manutenção da seguridade social, na forma do § 4º do art. 195 da Constituição Federal.

2. Precedentes do STF nos RREE nºs. 166.772-9 e 177.296-4, com a declaração de inconstitucionalidade das expressões “autônomos”, “administradores” e “avulsos”, constantes do inciso I do art. 3º da Lei nº 7787/1989. ADIN nº 1102-2-DF e a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” insertas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8212, de 25.7.1991.

3. Constituição, arts. 149, 195, § 4º, e 154, I; Lei Complementar nº 84/1996.

4. Adotado fato gerador da contribuição, na espécie, semelhante ao dos empregados em geral, ut art. 195, I, da Constituição, decerto não cabe, em juízo cautelar, desde logo, reconhecer a plausibilidade do fundamento invocado de coincidência com o fato gerador do imposto de renda, em se cuidando de contribuição social e não de taxa, em ordem à pretendida suspensão de vigência da **Lei Complementar, editada na linha da recomendação que exsurge das decisões do STF sobre a matéria.**

5. Outros aspectos da inicial que não estão a merecer, aqui, acolhida, no âmbito da medida cautelar.

6. Medida liminar indeferida”.

(ADI 1.432 , Rel. Néri da Silveira, j. 18.04.1996)

15. O pedido formulado em ação direta foi julgado prejudicado diante da mencionada revogação da norma pela Lei nº 9.876/1999 (Rel. Néri da Silveira, j. em 25.02.2002). Antes disso, no entanto, o Plenário confirmou o entendimento pela constitucionalidade da contribuição social prevista no art. 1º, **I**, da Lei Complementar nº 84/1996 - a contribuição ora impugnada está prevista no art. 1º, **II**, do mesmo

diploma legal. Na ocasião, o Tribunal consignou que a norma atendeu às exigências contidas nos arts. 149, 154, I, e 195, § 4º, da Constituição. Apontou, ainda, que a semelhança na base de cálculo de uma contribuição social com a de um imposto não é constitucionalmente vedada, já que o texto constitucional dispõe apenas que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto. Nesse sentido:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS E AVULSOS. LEI COMPLEMENTAR Nº 84, DE 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE.

I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996: constitucionalidade.

II. - R.E. não conhecido.

(RE 228.321, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 30.05.2003)

16. No que importa ao presente julgamento, entendo que as razões deduzidas pela recorrente não justificam a revisão do entendimento já manifestado por esta Corte em casos anteriores, visto que não há inconstitucionalidade na contribuição prevista no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, seja sob o prisma formal ou material.

17. No campo formal, em sintonia com os precedentes mencionados, a contribuição social em referência atendeu às exigências contidas nos artigos 149, 154, I, e 195, § 4º, da Constituição, já que foi instituída por meio de lei complementar, no regular exercício da competência tributária residual da União para a criação de novas fontes para manutenção ou expansão da seguridade social.

18. Na mesma linha, em sede material, não identifico afronta aos dispositivos constitucionais relativos ao adequado tratamento tributário do ato cooperativo (art. 146, III, c) e ao estímulo ao cooperativismo (art. 174, § 2º).

19. É certo que a Constituição consagra o dever do Estado de apoiar e estimular a formação de cooperativas (art. 174, § 2º), ao qual se soma a exigência de adequado tratamento ao ato cooperativo, a ser definido em lei complementar de normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, c). Apesar da ausência da lei complementar que densifique essa norma constitucional, o conteúdo jurídico do tratamento tributário adequado a ser conferido ao ato cooperativo já foi objeto de amplo debate nesta Corte. Há três principais compreensões que devem orientar a interpretação desse tema.

20. A *primeira* compreensão é a de que o preceito não implica imunidade ou isenção automática, tampouco tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas (RE 141.800, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. em 01.04.1997; e AC 2.209 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. em 02.03.2010). 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.

21. A *segunda* é de que o adequado tratamento tributário não se dirige subjetivamente à cooperativa, mas sim objetivamente ao ato cooperativo. Sob essa perspectiva, até mesmo o ato cooperativo pode ser tributado, desde que observada a forma adequada para tanto, a ser fixada em lei complementar. O desenho da incidência tributária está intimamente ligado a uma escolha de política legislativa, de modo que compete ao legislador definir o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota do tributo incidente sobre o ato cooperativo, desde que observados os contornos constitucionais.

22. A *terceira* é de que, ausente lei complementar que esclareça o sentido e o alcance da expressão prevista no art. 146, III, *c*, deve-se reconhecer a eficácia mínima da norma constitucional. Nesse sentido, até que sobrevenha a lei de normas gerais, o tratamento adequado ao ato cooperativo deve tomar corpo na legislação de cada tributo. Para isso, a lei tributária não deve gerar obstáculos à prática do ato cooperativo, não deve submetê-lo a tratamento mais gravoso em relação às demais pessoas jurídicas, nem deve importar em impedimento ou embaraço ao associativismo cooperativo. Em resumo, na ausência da lei de normas gerais, é papel da lei instituidora do tributo efetivar o ‘tratamento adequado’ exigido pelo constituinte.

23. Essa foi a linha seguida por esta Corte no julgamento do RE 599.362 (Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. em 06.11.2016), paradigma do Tema 363 da repercussão geral, que enfrentava controvérsia relativa a outra contribuição social incidente sobre as cooperativas de trabalho (a contribuição para o PIS/PASEP, prevista no art. 2º, I e § 1º, da Lei nº 9.715/1998). Na ocasião, ficou assentado que, até que sobrevenha a referida lei complementar, a legislação específica de cada tributo “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”.

24. À luz dessas três compreensões, não há inconstitucionalidade na sujeição passiva das sociedades cooperativas à imposição tributária prevista no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996. *Em primeiro lugar*, o adequado tratamento ao ato cooperativo não resulta em imunidade tributária que afaste o exercício da competência tributária na espécie. *Em segundo lugar*, a exação questionada incide sobre as sociedades cooperativas de trabalho, e não sobre ato cooperativo. *E em terceiro lugar*, a contribuição analisada não impõe tratamento mais gravoso ou

prejudicial ao ato cooperativo, nem desconsidera as suas peculiaridades.

25. No caso em análise, observa-se que o legislador instituiu contribuição social devida pelas cooperativas de trabalho, no valor de 15% sobre os valores pagos, distribuídos ou creditados aos cooperados, a título de remuneração por serviços prestados a outras pessoas jurídicas por intermédio da cooperativa. Trata-se, mais uma vez, de tributação da sociedade cooperativa, e não do ato cooperativo em si. De todo modo, a comparação entre essa contribuição – incidente especificamente sobre as cooperativas de trabalho – e a contribuição da mesma natureza exigida das demais pessoas jurídicas permite concluir que não houve tratamento mais oneroso.

26. Com efeito, o art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/1996, que impôs a contribuição a empresas, inclusive cooperativas, sobre os valores pagos ou creditados a segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas sem vínculo empregatício, também previa alíquota de 15% sobre o total das remunerações ou retribuições pagas no mês por esses serviços. Ocorre que a contribuição ora questionada, prevista no art. 1º, II, não incide sobre o valor dos serviços prestados à sociedade cooperativa (objeto da exação prevista no inciso I), mas sobre os valores pagos aos cooperados pelos serviços prestados a terceiros por intermédio da cooperativa.

27. Ademais, à época, a Lei Complementar nº 84/1996 estabeleceu, para as sociedades cooperativas, base de cálculo e alíquota diferentes daquelas aplicáveis às empresas em geral quanto à remuneração de seus empregados - prevista então no art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991, cuja alíquota era de 20% sobre a folha de salários.

28. Assim, não se verifica tratamento mais gravoso às cooperativas, nem entre os incisos do art. 1º da Lei Complementar nº

84/1996, nem em comparação com a tributação exigida das empresas em geral quanto à remuneração dos seus empregados. O modo de incidência da contribuição questionada não resulta em aumento da carga tributária para a cooperativa, tampouco viola a Constituição o fato de a tributação alcançar valores pagos aos cooperados em razão da intermediação promovida pela cooperativa.

29. Sob esse ângulo, é de se afirmar a constitucionalidade da contribuição social prevista no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, a cargo das cooperativas de trabalho, incidente sobre as importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por seu intermédio.

30. Por fim, destaca-se que a constitucionalidade da sujeição das sociedades cooperativas ao tributo em questão também se ampara no princípio da solidariedade, que orienta todo o regime de financiamento da seguridade social. Nos termos do art. 195, *caput*, da Constituição Federal, a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, por meio de recursos oriundos dos orçamentos públicos e das contribuições tributárias ali mencionadas.

31. A norma constitucional não exclui as sociedades cooperativas do dever de contribuir para o custeio e a manutenção do sistema de seguridade social. Isso porque a atuação das cooperativas também envolve riscos sociais abrangidos por esse sistema, e seus cooperados figuram como beneficiários da proteção assegurada pela Previdência Social. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 598.085, reconheceu expressamente a aplicação do princípio da solidariedade – previsto no art. 195 da Constituição – às sociedades cooperativas, conforme se extrai da ementa do acórdão:

“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 imunitária, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

(...)”.

(RE 598.085, Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 06/11/2014)

32. Pode-se dizer, após essa análise, que o art. 1º, II, da LC nº 84/1996 garantia a eficácia mínima do art. 146, III, c, da Constituição Federal, uma vez que não impunha tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo; respeitava as peculiaridades das cooperativas em relação aos demais agentes econômicos; e observava o princípio da solidariedade social. Assim, a conclusão é pela constitucionalidade da contribuição social do art. 1º, II, da Lei Complementar nº 84/1996, durante o período de sua vigência.

33. No caso concreto, o Tribunal de origem não contrariou o entendimento ora firmado. Isso porque considerou que a ora recorrente, cooperativa de trabalho, constituída nos moldes da Lei nº 5.764/1971, esteve sujeita à contribuição social do art. 1º, II, da LC nº 84/1996, até o advento da Lei nº 9.876/1999.

34. Diante do exposto, **nego provimento ao recurso extraordinário e proponho a fixação da seguinte tese de julgamento** para o tema 516 da repercussão geral:

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

35. É como voto.