

PARECER

CONSULTA

Geilson Salomão Leite

Consulta-nos o Conselho Federal de Corretores de Imóveis – COFECI, por meio do seu Presidente, Dr. João Teodoro da Silva, sobre aspectos jurídico-tributários envolvendo a Lei n. 10.795, de 05 de dezembro de 2003, que alterou dispositivos da Lei n. 6.530, de 12 de maio de 1978.

Para nosso conhecimento e análise, fez chegar as nossas mãos cópias da legislação que criou o COFECI, seu Estatuto e demais atos normativos aplicáveis à espécie.

Posto isto, o preclaro Presidente submeteu a nossa apreciação os seguintes quesitos:

- 1) O art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03 instituiu novos valores das anuidades cobradas pelos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis. Como se originou no Poder Legislativo, a lei ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, violando o art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal?
- 2) Em face da alteração legislativa introduzida pela Lei n. 10.795/03, o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 implicaria em delegação de competência tributária, endejando mais uma inconstitucionalidade?
- 3) Nessa hipótese, restaria configurada violação ao Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal?

PARECER

1. Circunscrição do problema

Com a finalidade de imprimir rigor e cientificidade à análise do tema, serão abordados, inicialmente, alguns aspectos dos Conselhos de Corretores de Imóveis, a exemplo de sua natureza autárquica; o

exercício regular do poder de polícia; as anuidades e o seu regime jurídico tributário, além do fenômeno da para-fiscalidade.

Em seguida, a investigação recairá sobre a iniciativa da Lei n. 10.795/03; os elementos essenciais da obrigação tributária; o perfil dos tributos fixos; a relação entre o princípio da legalidade e as contribuições profissionais e a função das resoluções.

1ª Parte

2. A natureza autárquica do Cofeci

A disciplina da profissão de corretor de imóveis, assim como a criação do conselho federal, veio à lume mediante a edição da Lei n. 4.116, de 27 de agosto de 1962. Aqui, restou consagrado que o exercício da profissão somente seria permitido às pessoas que fossem registradas nos conselhos regionais de corretores de imóveis, aos quais competia a devida fiscalização e controle.

Posteriormente, editou-se a Lei n. 6.530, de 12 de maio de 1978, que dispôs sobre fiscalização do exercício profissional; atribuição dos corretores de imóveis; requisitos para inscrição; estrutura e competência dos conselhos federal e regionais; valor das anuidades; modalidades de receitas dos conselhos; deveres ético-profissionais e sanções disciplinares; regime de contratação, entre outros. Contudo, o art. 5º consigna que o Conselho Federal e os Conselhos Regionais, constituídos em autarquia (dotados de personalidade jurídica de direito público, vinculado ao Ministério do Trabalho, com autonomia administrativa, operacional e financeira), são órgãos de disciplina e fiscalização do exercício da profissão de corretor de imóveis.

Finalmente, a Lei n. 10.795, de 05 de dezembro de 2003, apenas revogou o parágrafo único do art. 11 da Lei n. 6.530/78 e alterou o art. 16, que fixou valores máximos das anuidades, aplicáveis a pessoas físicas e jurídicas.

Não há dúvidas de que os conselhos são entidades cuja finalidade reside em desempenhar atos fiscalizatórios e regulamentares voltados ao exercício das categorias profissionais.

Já se observou que a Constituição Federal enaltece o direito à liberdade na escolha das profissões (art. 5, XIII). Entretanto, o seu exercício acha-se condicionado aos limites estipulados pela Lei. Essa, por seu turno, comete aos conselhos representativos a incumbência de velar pela fiscalização das profissões. Acrescente-se, também, que fatores de natureza técnica, ética, moral, econômica e social dão suporte e inspiram seus objetivos primordiais.

É que a Lei exige dos corretores de imóveis o atendimento a uma série de requisitos, como garantia para o livre exercício profissional, cuja constatação é realizada pelo conselho.

Na atual sistemática, o Cofeci é regido pelo Direito Público, consequência de sua natureza autárquica.¹ Portanto, é órgão dotado de personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, titularizando a atividade pública de fiscalização no exercício da profissão de corretor de imóvel.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, ter personalidade significa ter a titularidade de direitos e obrigações. Revela, em última instância, centro de imputação de direitos e haveres. Consiste, pois, na qualidade de existir como termo subjetivado de uma série de relações jurídicas. Essas – como é sabido – só podem ser públicas ou privadas. Ao se definir uma pessoa como pública, só é possível ter em mente, do ponto de

1. A Ordem dos Advogados do Brasil é a única entidade de classe que não possui natureza jurídica autárquica. Na ADI n. 3.026/DF, o Ministro-Relator Eros Grau registrou o seguinte: “Ora, a OAB não é, evidenciadamente, uma entidade da administração indireta. Não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. A Ordem dos Advogados do Brasil é, em verdade, entidade autônoma, porquanto autonomia e independência são características próprias dela, que, destarte, não pode ser tida como congênera dos demais órgãos de fiscalização profissional. Ao contrário deles, a Ordem dos Advogados do Brasil não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas, mas, nos termos do art. 44, I, da lei, tem por finalidade defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado Democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas. Esta é, iniludivelmente, finalidade institucional e não corporativa”.

vista jurídico, seu regime normativo, isto é, o sistema característico de suas relações determinadas pela ordem jurídica. Portanto, ao se declarar que uma pessoa é pública, identifica-se, *ipso facto*, no universo jurídico, o tipo de relações peculiares àquele sujeito de direitos.²

Nominando-as de autarquias corporativas, Lúcia Valle Figueiredo reconhece que sua origem atrela-se a uma associação de pessoas com finalidades que a esses beneficiam.³

Integrando a administração indireta do Estado, as autarquias possuem *status* constitucional. As notas características de sua existência podem ser assim assinaladas: a) criação por lei específica com personalidade de direito público; b) patrimônio próprio; c) capacidade de autodeterminação sob controle estatal; d) desempenho de atribuições típicas.⁴

Vê-se, pois, que a Lei n. 6.530/78 cumpriu o disposto no art. 37, XIX, da Constituição, reputado como exigência imprescindível para a criação de autarquias.

A propósito da natureza jurídica constitutiva do COFECI, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou na ADin n. 1.717/DF, relatada pelo Min. Sydney Sanches, *verbis*:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 58 E SEUS PARÁGRAFOS DA LEI FEDERAL N. 9.649, DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. 1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao § 3º do art. 58 da Lei n. 9.649, de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do *caput* e dos §§ 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art. 58. 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos 5º, XIII, 22, XVI, 21, XXIV, 70, parágrafo único, 149 e 175 da Constituição Federal, leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder

2. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Natureza e regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 234.

3. Curso de Direito Administrativo. Malheiros, p. 121.

4. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 308.

de polícia, de tributar e de punir, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. 3. Decisão unânime

Não obstante a manifestação do plenário do STF em 07 de novembro de 2000 (Adin n. 1.717/DF), o Superior Tribunal de Justiça e os Tribunais Regionais Federais já haviam reconhecido a natureza autárquica dos conselhos profissionais e, em particular, do Conselho Federal de Corretores de Imóveis – COFECI.⁵

Mais recentemente, após o advento da Emenda Constitucional n. 45, o Superior Tribunal de Justiça, no conflito de competência n. 70051/SP, decidiu que cabe a Justiça Federal julgar a cobrança de penalidade imposta em decorrência da fiscalização do exercício de atividades profissionais em razão da natureza jurídica dos conselhos, aplicando-se a Súmula n. 66.

3. O COFECI e o exercício do poder de polícia

O Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis constituem órgãos de disciplina e fiscalização do exercício da profissão, nos termos da Lei n. 6.530/78 (art. 5º).

Pode-se afirmar, sinteticamente, que os conselhos de corretores de imóveis desenvolvem ações de natureza normativa, fiscalizatória, disciplinar, deliberativa, administrativa e supervisora (Resolução-COFECI n. 5.74/98).

Além de editar atos regulamentares em relação aos seus associados, envolvendo requisitos e condições ao pleno exercício das profissões, igualmente deliberam sobre inscrição e cancelamento no conselho; expedem carteira profissional; cobram anuidades, impõem penalidades, aferem a habilitação profissional, velam pelo interesse da categoria, representam judicialmente os interesses da corporação.

5. Resp n. 95.0055227-2; Resp n. 91.0011454-5; RESP n. 960022824-8; Resp n. 950001434-3; CC n. 21932; TRF2ª - AC n. 95.02.09634-7/ES; TRF4ª - AMS n. 95.04.55346-0/PR; TRF1ª - AMS n. 93.01.29.198-3/RO; TRF5ª - AMS n. 044307/PE.

Cuida-se, em rigor, de exercer o poder de polícia.

O direito administrativo distingue claramente o exercício do poder de polícia e a prestação de serviços públicos.

O poder de polícia, segundo os ensinamentos de Garrido Falla⁶ é “...*aquella actividad que la administración despliega en el ejercicio de sus propias potestades que, por razones de interés publico, limita los derechos de los administrados, mediante el ejercicio, en su caso, de la coacción sobre los mismos*”.

Para o jurista francês Francis Paul Bénéoit, a definição de poder de polícia obedece aos seguintes termos:

Il y a procédé administratif de police lorsqu'une autorité administrative est investie d'une compétence lui permettant soit de régler certaines activités ou rapports de particuliers, soit d'intervenir à leur occasion par le moyen de décisions individuelles [...] l'objet des mesures qui interviennent import peu. Tout peut devenir objet de police administrative: il suffit pour cela qu'une compétence soit reconnue aux autorités administratives par le législateur.

Já os serviços públicos caracterizam-se por serem atividades de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestados pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios do sistema normativo.⁷

São acentuadas as distinções entre o poder de polícia e os serviços públicos. Enquanto aquele se consubstancia por meio de prescrições gerais e individuais, modalizadas por proibições impostas aos particulares (*non facere*); estes se apresentam sob a rubrica de prestações positivas – diretas e concretas, endereçadas aos administrados (*facere*).

6. *Tratado del Derecho Administrativo*. Tecnos, p. 126.

7. Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, p. 423.

O sistema normativo brasileiro adotou a fórmula jurídico-positiva para estabelecer os contornos do poder de polícia, enumerando alguns valores públicos fundamentais. Sua previsão veio fixada no art. 78 do Código Tributário Nacional:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Sobre o tema, outras considerações merecem evidência.

É imperioso divisar o poder de polícia em sentido amplo e em sentido estrito.⁸

A lei é por excelência o instrumento veiculador de direitos e obrigações. Ao inovar a ordem jurídica, disciplina a liberdade (*Princípio da Liberdade de Ação Profissional*) e a propriedade, conformando-as ao bem comum. É dizer: cabe a lei regulamentar o exercício da profissão (art. 5º, XIII, CF). Eis sua aceção ampla, abrangendo atos do legislador.

A expressão “poder de polícia” também é adotada em sentido estrito, designando privativamente atos de intervenção do administrador, gerais ou concretos, cujo fito reside em obstar o desenvolvimento de atividades particulares que contrastem com o interesse público.

Nunca é demais reiterar que os conselhos de profissões regulamentadas têm como missão a proteção do mercado de trabalho e a fis-

8. Celso Antônio Bandeira de Mello utiliza a expressão “*poder de polícia*” quando se refere às leis condicionadoras da liberdade e da propriedade e aos atos administrativos concretos e “*polícia administrativa*” quando se reporta unicamente ao comportamento administrativo. (*Curso de Direito Administrativo*, p. 504).

calização do exercício profissional de seus filiados, atentos aos critérios de atividade básica da empresa ou de prestação de serviços a terceiros (TRF 4ª. AC n. 200001991191875).

De há muito, o Supremo Tribunal Federal⁹ já procedia à distinção, tomando como base o Princípio da Legalidade: “O conselho federal e os conselhos estaduais têm apenas o poder de polícia do exercício profissional, mas não tem o poder de regulamentar a profissão, que é reserva de lei...”.

Ao reiterar a posição do STF, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, nos autos da Apelação Cível n. 200238000213910, decidiu que:

A fiscalização, que decorre do poder de polícia conferido pela lei aos Conselhos de Classe, está adstrita àqueles que estão vinculados à regulação da entidade. Nesse sentido, não há como aplicar sanção por descumprimento a preceitos administrativos ou disciplinares normatizados pela autarquia especial à pessoa estranha à instituição, a quem a lei não impõe esse dever legal de observância (art. 5º, II, da CF/88). Logo, verifica-se que referida vinculação, por óbvio, surge da própria obrigatoriedade do registro ou da inscrição.

No conflito de competência n. 57.662/SP, o STJ, ao encarecer o exercício do poder de polícia, firmou que não há relação de trabalho entre o Conselho de fiscalização profissional e os profissionais por ele registrados. O que há entre eles é uma relação de natureza estatutária (isto é, regrada por atos normativos e não por contrato), pertencente ao domínio do Direito Administrativo, que subordina à fiscalização do conselho o exercício de atividade profissional. Assim, mesmo após a Emenda Constitucional n. 45, permanece sob a competência da Justiça Federal a execução fiscal promovida pelo conselho de fiscalização profissional, que tem natureza de autarquia federal.

9. RE n. 94.441/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 07 de outubro de 1983.

4. Receitas Públicas: As anuidades

Entre as várias formas de obtenção de receitas públicas¹⁰ dos conselhos federal e regional de corretores de imóveis situam-se as anuidades.

Ao longo da história dos conselhos profissionais de corretores de imóveis, as anuidades revelaram ser a alternativa mais rentável financeiramente, capaz de proporcionar uma base econômica apta a suportar um conjunto de ações e iniciativas desenvolvidas durante a vigência do exercício financeiro.

Por isso, a Lei n. 6.530/70, com as alterações decorrentes da Lei n. 10.795/03, atribuiu ao Conselho Federal de Corretores de Imóveis a prerrogativa de fixar o valor das anuidades devidas aos conselhos regionais (art. 16, VII), desde que observados os limites máximos abaixo discriminados (art. 16, §§ 1º e 2º):

I – pessoa física ou firma individual: R\$ 285,00 (duzentos e oitenta e cinco reais);

II – pessoa jurídica, segundo o capital social:

a) até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais): R\$ 570,00 (quinhentos e setenta reais);

b) de R\$ 25.001,00 (vinte e cinco mil e um reais) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 712,50 (setecentos e doze reais e cinquenta centavos);

c) de R\$ 50.001,00 (cinquenta mil e um reais) até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais): R\$ 855,00 (oitocentos e cinquenta e cinco reais);

d) de R\$ 75.001,00 (setenta e cinco mil e um reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 997,50 (novecentos e noventa e sete reais e cinquenta centavos);

e) acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 1.140,00 (mil, cento e quarenta reais).

§ 2º Os valores correspondentes aos limites máximos estabelecidos no § 1º deste artigo serão corrigidos anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor. (NR)

10. Emolumentos, renda patrimonial, contribuições voluntárias, subvenções, multas, doações orçamentárias.

Note-se que a Lei n. 6.530/78 consignou um limite máximo de valor para as pessoas físicas estimado em R\$ 285,00.

Para as pessoas jurídicas, estabeleceu os valores máximos correspondentes a R\$ 570,00; R\$ 712,50; R\$ 855,00; R\$ 997,50 e R\$ 1.140,00, variando conforme o capital social das corretoras de imóveis.

Ademais, elegeu expressamente um índice econômico para corrigir anualmente o valor das anuidades.

Do montante arrecadado a título de anuidade, caberá ao Conselho Federal o percentual de 20%. A diferença é destinada aos Conselhos Regionais, cuja competência volta-se para a fiscalização, cobrança e arrecadação do respectivo pagamento.

5. O regime constitucional tributário aplicável às anuidades

A Constituição Federal submeteu as anuidades¹¹ ao regime jurídico tributário. Estipulado no art. 149, atribuiu à União a competência para instituir contribuições no interesse de categorias profissionais como instrumento de sua atuação nesta área, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III. Trata-se de espécie tributária, cujo timbre principal está relacionado à finalidade constitucionalmente relevante, isto é, ao elemento teleológico como fator de legitimação para sua criação e arrecadação.

Deve-se ressaltar que, no Brasil, todo o *sistema tributário*¹² foi erigido em torno da Constituição. Daí a rígida discriminação de competências impositivas; as normas gerais de Direito Tributário, as imunidades tributárias, os direitos fundamentais dos contribuintes, sem prejuízo de outros direitos e garantias decorrentes do regime e

11. Em homenagem ao uso corrente, até o momento vínhamos empregando o vocábulo *anuidade* em substituição a expressão *contribuição profissional*. A partir de então, utilizaremos *contribuição profissional*.

12. “Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país”. Geraldo Ataliba. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. Revista dos Tribunais, p. 8.

dos princípios adotados pela Carta Magna, assim como dos tratados internacionais de que o Brasil faz parte (art. 5º, § 2º). Com razão, Humberto Ávila,¹³ ao afirmar que a *Lei Fundamental*, em matéria tributária, ostenta as características de *rigidez e exaustividade*, notadamente em virtude da hierarquia de suas normas (raiz constitucional) e do tratamento jurídico minudente dispensado ao tema.

De igual modo, a Constituição impôs limites ao exercício da tributação, ao firmar um rol de normas-princípio,¹⁴ ora atuando como balizamento para a atividade do legislador tributário federal, ora salvaguardando a esfera jurídica do contribuinte. Assim, a legalidade (art. 150, I), a igualdade (art. 150, II), a anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*), a irretroatividade (art. 150, III, *a*) e o não confisco (art. 150, IV) são normas jurídicas que condicionam a vida do tributo, desde a sua criação até seu fenecimento.

A partir da análise do art. 149 e de suas múltiplas conexões, pode-se concluir que as contribuições profissionais guardam a natureza tributária, porquanto se subsumem ao disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional.¹⁵

Além disso, a Constituição aplicou um regime jurídico específico para orientar desde sua criação válida (*Estado-Legislador*) até sua cobrança, fiscalização e arrecadação (*Estado-Administrador*).

No âmbito doutrinário, praticamente não há divergência quanto a natureza tributária das contribuições profissionais.

13. Sistema Constitucional Tributário. Saraiva, p. 110.

14. Para Misabel Derzi, “a grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc), ou de outros princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição”. Limitações ao Poder de Tributar. Aliomar Baleeiro. Atualizado Por Misabel Derzi. Forense, p. 14.

15. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para Ruy Barbosa Nogueira,¹⁶ “...as exações parafiscais são contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo”.

Aliomar Baleeiro¹⁷ adverte que:

...em se tratando de tributos parafiscais, quaisquer que sejam os nomes com que os batizem, se destinam a previdência, organização dos interesses profissionais ou de setores da produção, em consonância com o interesse público que leva o Estado a criar instrumentalidades e entidades para coordená-los e superintendê-los – um ponto vital deve ser fixado: contribuintes serão apenas os indivíduos direta ou indiretamente beneficiados por essas organizações.

O saudoso Geraldo Ataliba¹⁸ conceituava tributos parafiscais “... como sendo aqueles criados (evidentemente por lei) para certas pessoas diversas do Estado e arrecadados por elas próprias. Estas pessoas podem ser públicas autárquicas – meramente administrativa – como as designa, com rigor, Ruy Cirne Lima – ou mesmo privadas, desde que com finalidades públicas”.

Tratando das contribuições parafiscais, Roque Carrazza¹⁹ nos ensina que:

...embora a capacidade tributária ativa seja delegável, nada obsta que uma pessoa diversa daquela que criou a exação venha, afinal, a arrecadá-la. Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas, ou pelo menos, de interesse público, isto por exigência do princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação. Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-la para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de contribuição parafiscal.

16. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 194.

17. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. op. cit, p. 654.

18. Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros, p. 166.

19. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros, p. 515

Paulo de Barros Carvalho²⁰ assegura que: “...não é de agora que advoga a tese de que as chamadas contribuições sociais têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil”.

Finalmente, em excelente estudo sobre os conselhos de fiscalização profissional, Luísa Hickel Gamba²¹ reconhece a natureza tributária das contribuições, acentuando que:

...tais anuidades são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas especificamente por algumas leis e criação do conselho ou, de maneira geral, pela Lei n. 6.694/82. Não constituem sanção de ato ilícito, mas são devidas em razão da simples sujeição à inscrição nos conselhos de fiscalização do exercício profissional. Por outro lado, sua cobrança, considerada a natureza jurídica autárquica dos conselhos, é realizada por pessoa de jurídica de direito público mediante atividade administrativa vinculada.

No julgamento da Representação n. 1.169-1, formulada pelo Procurador Geral da República a pedido de vários conselhos federais de fiscalização de profissões liberais,²² sob a égide da Constituição anterior, o STF já pontificava:

Ainda aqui, atendendo-se a natureza jurídica das contribuições parafiscais que o art. 21, §2º, autorizou fossem criadas pela União no interesse das categorias profissionais, não se pode apodar de inconstitucional lei que manda dar a tais recursos de caráter público destinação condizente com o fim a que a Constituição quis vê-los aplicados.

É que não se pode hoje, à luz da mais autorizada doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, negar a natureza jurídica do tributo, atribuída as contribuições parafiscais. Essa caracterização defluiu hoje da exegese armada em torno do art. 21, § 2º da Carta, que confere à união competência para instituir e cobrar contribuições no interesse

20. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, p. 42.

21. Conselhos de Fiscalização Profissional – Doutrina e Jurisprudência. RT, p. 119.

22. Inclusive do Conselho Federal de Corretores de Imóveis.

das categorias profissionais. Tal cobrança, em forma de anualidades recebidas dos profissionais inscritos nos diversos conselhos, pode ser feito diretamente pelo Estado ou, como de hábito se faz, por delegação às autarquias constituídas para o fim de fiscalização da atividade profissional respectiva.

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal²³ reiterou sua posição no mesmo sentido, *in verbis*:

Constitucional. Administrativo. Entidades fiscalizadoras do exercício profissional. Conselho Federal de Odontologia: natureza autárquica. Lei n. 4.234, de 1964, art. 2º. Fiscalização por parte do Tribunal de Contas da União. Natureza autárquica do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Odontologia. Obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União. [...] As contribuições cobradas pelas autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício profissional são contribuições para-fiscais, contribuições corporativas, com caráter tributário. CF, art. 149.²⁴

Eis, portanto, os aspectos jurídicos mais importantes, a evidenciar a natureza tributária das contribuições profissionais.

6. Conselho regional de corretores de imóveis – Um exemplo de contribuição para-fiscal

Retirando do art. 149 da Constituição o seu fundamento de validade, a União concebeu novos valores para as contribuições profissionais destinadas ao Conselho de Corretores de Imóveis, nos termos da Lei n. 10.795/03.

O tributo instituído denota um exemplo clássico de contribuição para-fiscal.

23. Decerto que não se pode olvidar o verdadeiro *leading case* decorrente da ADI nº 1717-6.

24. MS 21.797, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em: 09 de março de 2001, DJ de 18 de maio de 2001.

Decerto que a competência tributária, assim compreendida a aptidão para legislar sobre tributos, continua sendo titularizada pela União.

Contudo, por meio da Lei n. 6.530/78 (art. 16, VII, c/c art. 19), a união delegou aos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis a atribuição de fiscalização, cobrança e arrecadação do tributo.

Neste contexto normativo, observa-se que os Conselhos Regionais figuram no pólo ativo da relação obrigacional, investidos de capacidade tributária ativa. Isto porque, sendo a competência tributária indelegável, o Código Tributário Nacional apenas autorizou a transferência da função administrativa,²⁵ a teor do art. 7º. Ademais, os Conselhos Regionais mantêm sob sua gestão o produto da arrecadação das contribuições profissionais, caracterizando, de logo, o fenômeno da parafiscalidade.

Esse signo – a *parafiscalidade* – ganhou notoriedade após ser utilizado no *Inventaire Schuman* em 1946, período em que se intensificou a presença do Estado na economia.

Com os efeitos gerados pelas Guerras (*déficit de habitação, emprego, alimentação, assistência médica*), surgiu a necessidade de obtenção de recursos financeiros para o custeio dessas finalidades, em caráter extraorçamentário. Assim, o Estado interveio em setores vitais da economia, criando entidades com personalidade jurídica própria e cobrando as exações dos destinatários da intervenção.

Em decorrência da descentralização financeira, a entidade parafiscal cuidava da gestão, direção e controle do produto auferido, endereçando-o aos fins a que se propunha.

As ideias até aqui realçadas acerca da parafiscalidade revestem-se de natureza financeira, servindo com inspiração para sua juridicização até os dias atuais.

25. “Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição”.

O substrato financeiro da parafiscalidade ingressa no cosmos jurídico-tributário após a eleição empreendida pelo legislador, do sujeito pretensor da obrigação tributária.

Importa para o Direito Tributário a identificação do critério pessoal (*sujeito ativo*) da hipótese de incidência. E esse reconhecimento vem a lume quando analisados os comandos constitucionais (*norma-padrão de incidência*) e legais incidentes sobre os tributos.

Em linhas pretéritas, já foi afirmado que a Constituição originalmente não cria tributos. A norma constitucional dirige-se aos entes políticos, atribuindo-lhes competência legislativa tributária. Não é despidendo corroborar que o exercício da competência tributária é serviente à lei. Melhor dizendo: a norma competencial possui *status* constitucional. No entanto, seu exercício acha-se vinculado à lei (*plano infraconstitucional*).

Embora a Constituição Federal já determine a finalidade a ser perseguida – isto é, sua afetação (financiar os conselhos de corretores de imóveis) –, a parafiscalidade somente opera no plano da legalidade.

É a lei que descreve a hipótese de incidência de todos os tributos, elencando os critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Nesse último, há indicação expressa sobre a pessoa que figurará no pólo ativo da obrigação tributária. Note-se que o *munus* criado por lei em relação ao sujeito credor coincide com as notas imanentes à função arrecadatória e fiscalizadora.

O ente credor não se revela com aptidão para criar legislativamente os tributos. A tarefa legislativa é própria daquela que detém competência tributária (União). Logo, conclui-se que os **conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa são inconciliáveis**.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico do sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à própria existência do tributo, situando-se no plano constitucio-

nal. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.²⁶

Vê-se, pois, que os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis caracterizam-se como entes parafiscais (autarquias federais). Dirigem sua cobrança (*administrativa e judicial*) às pessoas físicas e jurídicas que realizem a intermediação na compra, venda, permuta e locação de imóveis.

Os ingressos não compõem o orçamento da União. Serão rubricados em orçamento próprio da entidade parafiscal, cabendo-lhe a gerência e administração dos recursos. Posteriormente, repassa 20% do montante arrecadado ao Conselho Federal.

2ª Parte

O caso concreto

7. A Lei n. 10.795/2003 e a Iniciativa Parlamentar

A Lei n. 10.795/03 foi originada no Poder Legislativo. A partir do Senado Federal, assumiu o número – PLS 236 de 2000, figurando como relator o Senador José Roberto Arruda. Foi sancionada em 05 de dezembro de 2003 pelo Vice-Presidente José Alencar Gomes da Silva, no exercício da Presidência, e publicada no Diário Oficial da União n. 238 em 08 de dezembro de 2003 (Pág. 00001).

Ao longo da história do Conselho Federal de Corretores de Imóveis, três leis disciplinaram e regulamentaram o exercício profissional, a saber: a) Lei n. 4.116/62; b) Lei n. 6.530/78; e c) Lei n. 10.795/03.

26. Paulo de Barros Carvalho. Curso, op. cit, p. 156.

Para a fiel compreensão deste estudo, torna-se necessário cotejar a Lei n. 6.530/78 com a Lei n. 10.795/03.

Observa-se, nesse sentido, que a Lei n. 10.795/03 introduziu duas alterações na Lei n. 6.530/78:

Primus, revogou o parágrafo único do art. 11.

Secundus, introduziu os parágrafos primeiro e segundo ao art. 16.

A matéria que é objeto da presente consulta refere-se ao conteúdo tratado no art. 16, §§ 1º e 2º, envolvendo dispositivos de natureza tributária.

Com a alteração legal, o art. 16 passou a ter a seguinte redação:

Art. 16. Compete ao Conselho Federal:

§1º. Na fixação do valor das anuidades referidas no inciso VII deste artigo, serão observados os seguintes limites máximos:

I – pessoa física ou firma individual: R\$ 285,00 (duzentos e oitenta e cinco reais);

II – pessoa jurídica, segundo o capital social:

a) até R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais): R\$ 570,00 (quinhentos e setenta reais);

b) de R\$ 25.001,00 (vinte e cinco mil e um reais) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 712,50 (setecentos e doze reais e cinqüenta centavos);

c) de R\$ 50.001,00 (cinqüenta mil e um reais) até R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil reais): R\$ 855,00 (oitocentos e cinqüenta e cinco reais);

d) de R\$ 75.001,00 (setenta e cinco mil e um reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 997,50 (novecentos e noventa e sete reais e cinqüenta centavos);

e) acima de R\$ 100.000,00 (cem mil reais): R\$ 1.140,00 (mil, cento e quarenta reais).

§ 2º Os valores correspondentes aos limites máximos estabelecidos no § 1º deste artigo serão corrigidos anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor.

A Lei n. 10.795/03 estabeleceu um valor para a cobrança da contribuição profissional do Cofeci, apontando um teto a servir como

referência para todos os Conselhos Regionais no País, relativamente a contribuintes pessoas físicas e jurídicas. Inegavelmente, alterou o valor do tributo, apresentando um novo perfil jurídico.

Indaga a consulente, pois, se o art. 1º da Lei n. 10.795/03, que alterou a redação do art. 16 da Lei n. 6.530/78, em face da matéria tributária disciplinada, ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, já que a lei é oriunda do Poder Legislativo.

A resposta para a indagação reclama a exata compreensão do processo legislativo brasileiro, a teor do art. 59 da Constituição.

Na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho,²⁷ o processo legislativo brasileiro apresenta as seguintes fases: “ uma fase *introdutória*, a iniciativa, uma fase *constitutiva*, que compreende a deliberação e a sanção, e a fase *complementar*, na qual se inscreve a promulgação e também a publicação”.

José Afonso da Silva²⁸ ensina que:

...a lei forma-se por meio de um processo formal, porque subordinado a formalidades previstas na Constituição e nos Regimentos Internos das Câmaras Legislativas, que se chama processo legislativo. Processo esse, que é um conjunto de atos preordenados que exatamente tem por escopo a criação de normas de direito positivo, vale dizer, a criação de lei. Esses atos são: a) iniciativa legislativa; b) emendas; c) votação; d) sanção e veto; e) promulgação e publicação. O modo como esses atos se realizam na dinâmica da elaboração legislativa é que se chama de procedimento legislativo.

A fase introdutória do processo legislativo diz respeito a iniciativa das leis. A iniciativa pode ser exclusiva ou concorrente. Será exclusiva ou singular, quando, sobre determinada matéria, apenas algum ou alguns legitimados puderem apresentar o respectivo projeto. Será concorrente ou plúrima quando a iniciativa pertencer a diversos legitimados con-

27. Do processo legislativo. Saraiva, p. 206.

28. Comentário Contextual à Constituição. Malheiros, p. 445.

comitantemente. É a iniciativa que vai condicionar em qual das Casas será cada uma das deliberações, a saber, a principal e a revisional.²⁹

Parece-nos fora de propósito admitir que a Lei n. 10.795/03 seja de iniciativa exclusiva do Presidente da República. Ao inovar a ordem jurídica, fixando novos valores para as anuidades dos corretores de imóveis, envolvendo matéria genuinamente tributária, o Poder Legislativo atuou nos exatos limites e contornos previstos no art. 48 da Constituição.

Aliás, o art. 61, § 1º, II, *b*, da Lei Fundamental somente atrai a iniciativa exclusiva do Presidente da República, quando se tratar de matéria tributária própria dos territórios, *in verbis*:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:
II - disponham sobre:

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

Não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSO LEGISLATIVO. MATÉRIA TRIBUTÁRIA: INICIATIVA LEGISLATIVA. I. – A CF/88 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário. Impertinência da invocação do art. 61, § 1º, II, *b*, da C.F., que diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. II. - Precedentes do STF. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.³⁰

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.616, de 03 de janeiro de 2002, do Estado de Mato Grosso. Prorrogação de prazo. – Improcede a alegação de que a lei estadual ora atacada, por dizer res-

29. TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 820.

30. RE-AgR n. 309425/SP, Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, DJ de 19 de dezembro de 2002 PP-00118.

peito a matéria tributária, seria da iniciativa exclusiva do Chefe do Poder Executivo Estadual pela aplicação aos Estados do disposto, no tocante ao Presidente da República, no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, o qual seria aplicável aos Estados-membros. E improcede porque esse dispositivo diz respeito apenas à iniciativa exclusiva do Presidente da República no tocante às leis que versem matéria tributária e orçamentária dos TERRITÓRIOS. – Das duas alegações em que ainda se funda a inicial para sustentar a inconstitucionalidade, basta a segunda delas - a relativa à ofensa ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal – para essa sustentação por sua relevância jurídica que decorre da jurisprudência desta Corte em vários precedentes referentes a ações diretas de inconstitucionalidade e relativos à instituição, por norma estadual, de isenções, não-incidência ou incidência parcial do ICMS, nos quais se deu pela procedência da alegação de infringência ao citado dispositivo constitucional. Precedentes do S.T.F. Liminar deferida, para suspender, *ex nunc*, a eficácia da Lei n. 7.616, de 03 de janeiro de 2002, do Estado de Mato Grosso.³¹

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Lei 11.712/01, do Estado de Santa Catarina. IPVA e multas de trânsito estaduais. Parcelamento. Lei de iniciativa parlamentar. Ausência de ofensa ao artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, pois as regras insertas nesse dispositivo se referem tão-somente a Territórios Federais, não sendo de observância obrigatória por parte dos Estados-membros. Precedentes: ADIns n.s 352/DF e 2.304/RS. Os artigos 5º, *caput*, e 150, II, da Carta Magna, instituidores dos princípios da igualdade e da isonomia tributária, não se encontram maculados pela Lei atacada, haja vista a simples concessão de parcelamento dos débitos do IPVA e de multas de trânsito. A Lei inquinada de inconstitucional não institui qualquer espécie de tributo, motivo pelo qual rejeita-se o argumento de violação ao art. 155, III, da Lei Maior. Medida liminar indeferida.³²

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 02 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI N.

31. ADI-MC 2599/MT, Pleno, Relator Min. Moreira Alves, DJ de 13 de dezembro de 2002 p. 00059.

32. ADI-MC 2474/SC, Pleno, Relatora Min. Ellen Gracie, DJ de 02 de agosto de 2002 p. 00057.

223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O art. 155, § 2º, inciso XII, *g*, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do art. 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei n. 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.³³

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI N. 11.557, DE 19 DE SETEMBRO DE 2000, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE ICMS PARA OS MEDICAMENTOS GENÉRICOS. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 61, § 1º, II, B; E 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, *g*, do texto constitucional. Inaplicabilidade, no caso, da regra do art. 61, § 1º, II, *b*, da Carta da República, relativa à iniciativa legislativa reservada ao Presidente da República em relação, exclusivamente, à matéria tributária dos territórios. Medida cautelar deferida.³⁴

33. ADI 286/RO, Pleno, Relator Min. Maurício Corrêa, DJ de 30 de agosto de 2002, p. 00060.

34. ADI-MC n. 2357/SC, Pleno, Relator o Min. Ilmar Galvão, DJ de 07 de novembro de 2003, p. 00081.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. Lei n. 6.486, de 14 de dezembro de 2000, do Estado do Espírito Santo. – Rejeição das preliminares de falta de interesse de agir e de vedação da concessão de liminar com base na decisão tomada na ação declaratória de constitucionalidade n. 4. – No mérito, não tem relevância jurídica capaz de conduzir à suspensão da eficácia da Lei impugnada o fundamento da presente arguição relativo à pretendida invasão, pela Assembleia Legislativa Estadual, da iniciativa privativa do Chefe do Executivo prevista no artigo 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal, porquanto esta Corte (assim na Adimec 2.304, onde se citam como precedentes as Adin's - decisões liminares ou de mérito – 84, 352, 372, 724 e 2.072) tem salientado a inexistência, no processo legislativo, em geral, de reserva de iniciativa em favor do Executivo em matéria tributária, sendo que o disposto no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. Em conseqüência, o mesmo ocorre com a alegação, que resulta dessa pretendida iniciativa privativa, de que, por isso, seria também ofendido o princípio da independência e harmonia dos Poderes (art. 2º da Carta Magna Federal). Pedido de liminar indeferido.³⁵

EMENTA: I. Processo legislativo: matéria tributária: inexistência de reserva de iniciativa do Executivo, sendo impertinente a invocação do art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, que diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. II. Isenção e privilégio. III. Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar, em regra, descabida, se a lei impugnada tem caráter de simples autorização ao Poder Executivo, subordinada a sua utilização à edição de regulamento para a qual sequer se estabeleceu prazo: precedentes.³⁶

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA VALIDADE DE LEI ORGÂNICA MUNICIPAL QUE EXCLUIU DA COMPETÊNCIA DO PREFEITO A INICIATIVA DE LEI DE NATUREZA TRIBUTARIA. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 2., 59 E 69 DA CF. O ordenamento constitucional vigente não contém disposição que contemple a iniciativa exclusiva do Chefe do Poder

35. ADI-MC 2392/ES, Pleno, Relator o Min. Moreira Alves, DJ de 01 de agosto de 2003, p. 00100.

36. ADI-MC 2304/RS, Pleno, Relator o Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 15 de dezembro de 2000, p. 00061.

Executivo para o processo legislativo em matéria tributária. Agravo regimental improvido.³⁷

Logo, não há inconstitucionalidade formal na Lei n. 10.795/03, em razão de *suposto* vício de iniciativa, porquanto inexistente reserva do Poder Executivo.

Ao oferecer novos valores à tributação, a lei instituidora da contribuição profissional destinada ao COFECI poderia ser objeto de iniciativa tanto do Poder Executivo quanto do Poder Legislativo.

8. A Legalidade Tributária e os elementos essenciais da obrigação: a contribuição profissional destinada ao Cofeci

O Princípio da Legalidade encontra-se inserido no art. 150, I, da Constituição Federal (“É vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”). Assim, é possível analisá-lo numa perspectiva formal e material.

Do ponto de vista formal, a legalidade exige a interveniência do poder legislativo para a criação ou majoração de tributos. Entre nós, os tributos somente serão válidos caso sua instituição e majoração obedeçam estritamente aos ditames da legalidade.

Além disso, a reserva absoluta de lei tutela a esfera jurídica do contribuinte contra a atuação ilimitada ou acriteriosa do Estado.

Se, por um lado, a Constituição exige que os corretores de imóveis arquem com parcela de sua riqueza para os Conselhos; por outro, assegura que essa transferência ocorra tão somente com seu consentimento, expresso no veículo legislativo adequado (*no taxation without representation*).

Por meio do mecanismo legislativo, a criação ou majoração do tributo deixa de ser uma decorrência do poder do Estado para encontrar seu fundamento diretamente na Constituição. É exatamente nesse

37. AI-AgR 148496/SP, Primeira Turma, Relator o Min. Ilmar Galvão, DJ de 01 de dezembro de 1995, p. 41687.

patamar que estão vincadas as diretrizes a serem observadas pelo legislador. Como garantia relacionada ao contribuinte e como norma-princípio, cujo destinatário é o legislador, o postulado da legalidade imprime a tônica e o equilíbrio nas relações entre a União e os corretores de imóveis.

Por outro lado, a identificação do princípio da legalidade como reserva formal não esgota os questionamentos em torno da tributação, tendo em vista que cabe à lei descrever pormenorizadamente o *an* e o *quantum debeatur* da contribuição profissional.

Nessa hipótese, o princípio impõe que a lei tributária contenha a disciplina da matéria, de forma a dela derivarem os critérios de decisões de situações concretas.

Assim, somente a lei da pessoa política competente (união) deve tipificar taxativamente o tributo – sob pena de não tê-lo criado –, o que significa dizer que apenas ela deve descrever a materialidade da sua hipótese de incidência, a definição do seu sujeito passivo, a fixação de sua base de cálculo e alíquota. No Brasil, impossível importar solução de direito comparado, pois, sem estrita legalidade e tipicidade fechada, não se pode falar em tributação. Daí porque inconstitucional será cobrar tributo criado por lei que não contenha todos os elementos essenciais a figura, bem assim o sendo se a cobrança não encontrar nessa mesma lei a medida e o alcance concreto de sua pretensão arrecadatória.³⁸

O princípio que consagra a reserva conteudística de lei tributária, também reconhecido por alguns autores como *tipicidade*,³⁹ constitui uma das manifestações da legalidade estrita.

Tipificar, nos ensinamentos de Misabel Derzi, é especificar e denotar o objeto, por meio de suas notas. Ora, ao inspirar-se no Texto Constitucional, o legislador seleciona todos os elementos essenciais do tributo, a exemplo da materialidade, alíquota, base de cálculo, sujeitos ativo e passivo, local e momento do fator gerador.

38. MALERBI, Diva. *Direitos Fundamentais dos Contribuintes*. São Paulo: RT, p. 165.

39. DERZI, Mizabel A. M. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 2008; Os Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

É necessário ratificar que a configuração do tributo ocorre no nível legislativo, porquanto a Constituição apenas outorga competência para sua criação, oferecendo previamente os *conteúdos* expressos na regra-padrão de incidência tributária ou sua *finalidade relevante*.

Como a tarefa de conceber o tributo é própria do legislador, pretendeu a Constituição excluir de sua configuração atos que importem no poder normativo da administração, ao atribuir um grau ou margem de liberdade apreciativa ou decisória.

Aqui jaz o significado do princípio da legalidade sob o prisma formal e material.

Deve-se a Paulo de Barros Carvalho a separação e descrição analítica de todos os critérios essenciais da obrigação tributária. Ao percorrer a intimidade da *lei* tributária, divisou os critérios material, temporal, pessoal, quantitativo e espacial como atributos inafastáveis para a configuração do tributo.

Segundo o Professor da PUC/SP e da USP, o critério material diz respeito ao núcleo do tributo, revelado por um comportamento do contribuinte (*imposto*) ou por atuação do Estado (*taxa e contribuição de melhoria*). Em termos sintéticos, o critério material das contribuições profissionais está consubstanciado na fiscalização das profissões regulamentadas por lei.

É inegável que os conselhos profissionais atuam em nome da União, porquanto há interesse jurídico em velar e disciplinar o exercício da profissão de corretor de imóveis.

Deve-se ponderar, ainda, que os atos de fiscalização das profissões regulamentadas realizadas pelos conselhos encerram verdadeiros poderes de polícia. Apesar de ser exercido por delegação do poder público, os conselhos disciplinam a liberdade no exercício das profissões, remunerando-se por meio do tributo.

Já o critério temporal alude ao momento da ocorrência do fato jurídico tributário. Aqui será identificado um fator de tempo, permitindo reconhecer o instante do acontecimento típico. Normalmente, em se tratando de contribuições profissionais, há designação de um

dia (01 de janeiro de cada exercício financeiro) para configurar-se validamente o fato jurídico.

O *locus* de ocorrência do fato jurídico tributário é descrito pelo critério espacial. Nas contribuições profissionais coincide com o âmbito de vigência territorial da lei instituidora do tributo.

Os sujeitos da relação tributária são assinalados pelo critério pessoal, designando os pólos ativo (credor) e passivo (contribuinte ou responsável).

Os sujeitos pretenses da obrigação tributária são os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis (autarquias federais).

Os devedores da obrigação tributária são os corretores de imóveis, firmas individuais ou empresas.

Deve-se enfatizar que a lei poderá eleger como contribuintes apenas os profissionais vinculados aos conselhos. Não teria sentido cobrar o tributo de profissionais licenciados ou que não mais exerçam a profissão. Há necessidade da presença do liame que una a entidade ao profissional.

Por último, o critério quantitativo é visualizado pela conjugação da base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo exprime o critério de mensuração econômica do tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, retrata uma medida que dimensiona o aspecto material da hipótese de incidência, apresentando três funções: a) medir as reais proporções do fato; b) compor a específica determinação da dívida; c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.⁴⁰

A alíquota refere-se à fração que, ao incidir sobre a base de cálculo, oferece-nos o respectivo *quantum debeatur*.

Ao tomarmos por empréstimo o modelo proposto por Paulo de Barros Carvalho e aplicarmos às contribuições profissionais, decomporíamos o tributo da seguinte forma:

40. Curso. op. cit, p. 322-333.

- a) *Critério material*: exercício do poder de polícia dos Conselhos de Corretores de Imóveis;
- b) *Critério temporal*: 1º de Janeiro de cada exercício financeiro;
- c) *Critério espacial*: o território nacional;
- d) *Critério pessoal*: ativo – Conselhos Regionais; passivo – corretores de imóvel (pessoa física e jurídica);
- e) *Critério quantitativo* (Base de cálculo e alíquota): não possui.

A contribuição profissional instituída pelas Leis n. 6.530/78 com as alterações decorrentes da Lei n. 10.795/03 não possui base de cálculo e alíquota. Em rigor, apresenta-se normativamente sob a forma de um tributo fixo, tema que será abordado no próximo tópico.

9. A contribuição profissional como tributo fixo. Aparente violação a Legalidade. A Função das Resoluções do Cofeci

Tem a doutrina por assentado que a divisão dos tributos em fixos e variáveis decorre da possibilidade de constatação, na própria lei, do valor da dívida tributária, relativamente aos primeiros, e da necessidade de mensuração de cada fato, em relação aos segundos. Dito de outra forma, a intensidade do comportamento humano é passível de mensuração nas hipóteses em que o tributo encontra guarida no rol das variáveis (ou avaliáveis). Essa intenção não é graduada quando o legislador, em solução simplista, estabelece uma quantia fixa como objeto da prestação jurídica.⁴¹

Sobre representar uma técnica de tributação, os tributos fixos apresentam uma compostura em que há uma integração entre a base de cálculo e alíquota, originando uma nova equação financeira. O poder tributante, mediante lei, estabelece e pré-determina o valor do tributo, olvidando a ligação entre a base de cálculo e as alíquotas.

Já afirmamos que a contribuição profissional, instituída pela Lei n. 6.530/78, com as alterações da Lei n. 10.795/03, destinada ao cus-

41. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. Max Limonad, p. 39.

teio e manutenção dos conselhos de corretores de imóveis, guarda a característica de um tributo fixo.

No art. 16, § 1º, I, a norma indica como contribuintes as pessoas físicas ou as firmas individuais, sujeitando-as ao valor máximo correspondente a R\$ 285,00 anuais.

Ao analisarmos os elementos constitutivos da obrigação tributária, vimos que há tributos sem base de cálculo e alíquotas. Isto porque, a exemplo desse caso concreto, o *quantum debeat* vem assinalado expressa e previamente na lei tributária. Aliás, contribuições profissionais que reúnam esses aspectos também são denominadas de tributos *per capita*, dado o valor individualizado da prestação tributária:

Só se pode cogitar de base de cálculo nos tributos variáveis, nos quais é imprescindível a concreta investigação quantitativa de cada fato tributário, à luz do critério genérico de mensuração previsto em lei.⁴²

No que concerne as pessoas jurídicas, o art. 16, §1º, II concebeu uma tributação diferenciada, introduzindo um critério jurídico para viabilizar uma variação no valor do tributo.

É bem verdade que continua sendo um tributo fixo. Contudo, a depender do valor do capital social, seu *quantum* oscilará entre R\$ 570,00 a R\$ 1.140,00.

Não se pode admitir que o capital social seja reconhecido como uma medida de valor ou que corresponda à base de cálculo para a incidência da contribuição profissional. Absolutamente!

O capital social jamais poderá figurar como base mensuradora das contribuições profissionais. Cuida-se apenas de um fator que autoriza a graduação do montante tributário, mantendo incólume os limites dentro de cada faixa de incidência.

No julgamento do RE n. 177.835/PE, oportunidade em que se julgava a constitucionalidade da taxa cobrada pela Comissão de Va-

42. BARRETO, Aires Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquotas e Princípios Constitucionais*. Max Limonad, p. 39.

lores Mobiliários – CVM, que também variava de acordo com o patrimônio líquido, o Ministro Carlos Mário Velloso acentuava que:

...o que a lei procura realizar, com a variação do valor da taxa, em função do patrimônio líquido da empresa é o princípio da capacidade contributiva – CF, art. 145, § 1º. Esse dispositivo constitucional diz respeito aos impostos, é certo. Não há impedimento, entretanto, na tentativa de aplicá-lo relativamente às taxas, principalmente quando se tem taxa de polícia, isto é, taxa que tem como fato gerador o poder de polícia.

De igual modo, o Ministro Gilmar Mendes, apreciando a ADI n. 453/DF, advertia o seguinte:

A flutuação dos valores cobrados deriva da amplitude do patrimônio líquido do contribuinte, o que identifica uma maior necessidade de fiscalização. Em outras palavras, na medida em que maior o patrimônio líquido do fiscalizado, e conseqüentemente maior a taxa cobrada, evidencia-se uma também maior necessidade do exercício do poder de fiscalização.

Em passagem lapidar, o Supremo Tribunal Federal,⁴³ sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, anunciou que:

...o patrimônio líquido das empresas – que figura, meramente, como critério destinado a classificar os contribuintes por faixas, de acordo com o seu porte e capacidade contributiva, ficando estipulado, para cada faixa, um valor fixo – não constitui base de cálculo da referida taxa de fiscalização, servindo, unicamente, como elemento informativo do *quantum* a ser pago, quando da aplicação da tabela prevista na própria lei...

In casu, por se tratar de um gravame fixo,⁴⁴ os valores cobrados dos corretores de imóveis atuam como verdadeiro teto de tributação.

43. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 216.259-1/CE.

44. O STF reconhece a constitucionalidade dos tributos fixos. Vide: ADI 453; RE 198868/DF; 177835/PE; ADI-MC 1948/RS.

Não sem razão, o § 1º, do art. 16 da Lei n. 6.530/78 aludir que o Conselho Federal, ao fixar o valor das anuidades nos moldes do inciso VII deste mesmo artigo, observará os seguintes *limites máximos*.

Portanto, um corretor de imóveis (*pessoa física*) no Brasil pagará uma contribuição profissional cujo valor obedeça até R\$ 285,00. Já uma corretora de imóveis com capital social equivalente a R\$ 200.000,00 se sujeitará ao valor máximo de R\$ 1.140,00.⁴⁵

Dentro de cada faixa de incidência, os valores apresentam-se como teto ou como parâmetro máximo de tributação.

Entretanto, essa sorte de ideias conduzem-nos a refletir sobre o disposto no art.16, VII (“Cabe ao Conselho Federal...*fixar* as multas, *anuidades* e emolumentos devidos aos conselhos regionais”).

Numa exegese literal e descomprometida com o sistema jurídico, poder-se-ia admitir que o Conselho Federal de Corretores de Imóveis detinha competência tributária para fixar suas anuidades, isto é, gozava de poderes legislativos para criar tributos.

Não pensamos que seja assim!

De fato, o signo *fixar* previsto no art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 não mantém identidade de conteúdo como o signo *instituir*, previsto nos arts. 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156 da Constituição.

Em nosso sentir, o verbo *instituir* sugere a idéia de fundar, inventar, criar, dar existência jurídica ao tributo.

Assim, instituir contribuições profissionais significa inovar a ordem jurídica, criando direitos e obrigações para os corretores de imóveis em matéria tributária, sob a competência privativa da União.

Ora, permitir que os conselhos profissionais instituam suas anuidades, representa ilegítima antinomia ao postulado da estrita legalidade, porquanto a competência tributária seria deslocada para o ente desprovido de prerrogativas jurídicas previstas constitucionalmente.

É válido destacar que uma das características mais marcantes da competência tributária é a indelegabilidade. Para Roque Carrazza:

45. Evidentemente que estes valores serão atualizados anualmente pelo índice oficial de preços ao consumidor.

...o titular de uma competência, seja ela qual for, inclusive a tributária, não a pode transferir, quer no todo, quer em parte, ainda que por meio de lei [...] A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio absoluto da pessoa política que a titulariza. Esta pode exercitá-la, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela.⁴⁶

Com as alterações introduzidas pela Lei n. 10.795/03, carece de sentido jurídico supor que o signo “fixar”, estampado no art. 16, VII, significaria o mesmo que ter competência tributária.

Em primeiro lugar porque, se a criação do tributo depende de lei, a contribuição profissional e todos os seus elementos constitutivos já foram por ela descritos. Aqui, o Conselho Federal de Corretores de Imóveis, por ato *infra legem*, jamais poderá introduzir matéria (tributária) nova, não prevista em lei.

Além disso, no que pertine a quantificação da contribuição profissional, seu valor já veio assentado na própria lei, daí sua característica de tributo fixo. É dizer: seu *quantum debeat* igualmente já veio expresso na lei. E mais, balizando como limite máximo a cobrança pelos conselhos regionais.

Em segundo lugar, porque o sentido e alcance do signo “fixar” é restrito. Se na Lei n. 6.530/78 encontramos o valor da contribuição profissional como limite máximo, a competência do Conselho Federal reside tão somente em fixar o valor anual, dentro da moldura econômica, acrescido da devida atualização. Assim, longe de revelar uma competência tributária, as atribuições do Conselho Federal de Corretor de Imóveis (*caput*, art. 16) coincidem com a função administrativa de arbitrar nacionalmente os valores máximos mediante a edição de resolução.

Assim, não é inconstitucional – *por violar a legalidade tributária* – uma resolução do Cofeci que fixa os valores das contribuições profissionais para pessoas físicas e jurídicas dentro do patamar econômico (*máximo*) previsto no art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03.

46. Curso...Op. cit., p. 383-90.

Tampouco padecerá do mesmo vício a resolução que atualizar o valor do tributo nos exatos limites fixados pelo fator de correção.

Diversamente, a resolução não se compatibilizará com o sistema tributário se os valores fixados ultrapassarem os limites máximos previstos em lei, usurpando competência que é inerente a atividade legislativa. Na hipótese, o Cofeci estaria inovando a ordem jurídica tributária.

Reiterando!

De acordo com o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78, cabe ao Conselho Federal fixar, obedecidos os limites máximos previstos em lei, os valores das contribuições do meio de Resolução.

Isto não significa que os valores das contribuições profissionais em todo o Brasil sejam unificados. A função do Cofeci reside em fixar um teto de valor, previamente demarcado pela Lei n. 10.795/03.

Não há óbice jurídico, portanto, na fixação de valores de contribuições profissionais em medida *aquém* do teto legal. Assim, poderão os Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis diminuir – *por ato próprio* – o valor do tributo, coexistindo valores diferenciados no País.

Entre os Conselhos Federal e Regional há um nexos federativo em que o produto da arrecadação é repassada e transferida sob o patamar de 20%.

Nesse sentido, a resolução editada pelo Conselho Federal fixando o valor máximo para cada exercício financeiro não vincula os Conselhos Regionais. Seu papel consiste apenas em firmar um teto que poderá ou não ser seguido pelos Conselhos Regionais. Contudo, jamais poderá perpassar os comandos legais, tampouco o das Resoluções editadas pelo Cofeci.

Em suma, trata-se de aparente violação a legalidade tributária.

10. Necessidade de interpretação conforme à Constituição

A interpretação conforme à Constituição consiste em princípio no qual o julgador elege um dos sentidos (exegéticos) da norma jurídica, por revelar-se mais fiel e harmônico ao modelo constitucional, em detrimento de outras interpretações também possíveis.

Haurido da experiência jurídica americana, em que predomina a presunção de constitucionalidade das leis e atos do poder público, o Brasil incorporou a ideia na qual compete ao juiz, na dúvida, pugnar pela constitucionalidade, bem como, no caso de duas interpretações possíveis, optar por aquela que demonstre conformidade ao Texto Constitucional. Daí ser usualmente empregada a mensagem de Cooley: *The court, if possible, must give the statute such a construction as will enable it to have effect.*

Entretanto, o emprego da interpretação conforme à Constituição foi desenvolvido e aprimorado pelo Tribunal Constitucional Alemão. Gilmar Ferreira Mendes aponta que essa modalidade decisória:

...adquiriu peculiar significado na jurisprudência do Tribunal graças à sua flexibilidade, que permite uma renúncia ao formalismo jurídico em nome da ideia de justiça material e da segurança jurídica [...] Não raro afirma a Corte Constitucional a compatibilidade de uma lei com a Constituição, procedendo à exclusão das possibilidades de interpretação consideradas inconstitucionais.⁴⁷

Para Celso Bastos:

...pela interpretação conforme à Constituição, uma lei não deve ser declarada nula quando seja passível de uma interpretação que a coloque em plena sintonia com o conjunto normativo-constitucional. Quando uma norma constitucional apresentar dúvidas em relação ao seu exato significado, deve dar-se preferência a interpretação que lhe coloque em conformidade com os preceitos constitucionais. Isto nada mais é do que a aplicação do princípio da supremacia da constituição dentro de um determinado ordenamento jurídico, aliado ao princípio de que, sempre que possível, uma regra deve ser compreendida de forma a ser dotada de eficácia, só devendo declarar-se sua inconstitucionalidade com última *ratio*.⁴⁸

47. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 222.

48. *Hermenêutica e interpretação Constitucional*. São Paulo: RCS, 2002, p. 167.

Com o fito de melhor explicitar o tema, torna-se necessário decompor o processo de interpretação conforme à Constituição, nestes termos:

1. Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita;
2. Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura do seu texto;
3. Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição;
4. Por via de consequência, a interpretação conforme à Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal.⁴⁹

Diverge a doutrina quanto ao fundamento da interpretação conforme à Constituição. Konrad Hesse⁵⁰ a retira do princípio da unidade da ordem jurídica, porquanto concebe as normas constitucionais como fundantes, situadas no plano superior do escalonamento normativo.

Em Portugal, Jorge Miranda encontra justificativa em nome do primado da economia do ordenamento ou do máximo aproveitamento dos atos jurídicos.⁵¹

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a interpretação conforme à Constituição, quando firmada no controle direto ou abstrato das normas, equivale a declaração de nulidade parcial sem redução de texto.⁵²

49. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, p. 175.

50. *La interpretación constitucional*, p. 65.

51. *Manual de Direito Constitucional*, p. 233.

52. Ao relatar a Representação n. 1.417, o Ministro Moreira Alves proferiu o voto no seguinte sentido: “Ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei em tese, o Tribunal – em sua função de Corte Constitucional – atua como um legislador negativo, porquanto como salienta Ritterspach *Legge sul Tribunale Costituzionale della Repubblica Federale di Germania* (Só uma sentença que

Deve-se enfatizar que o corpo do texto mantém-se incólume e íntegro, apenas se aplicando a orientação e o sentido determinado pelo Tribunal. Assim, ao incorporar o resultado da interpretação na parte dispositiva da decisão, o STF declara a ação julgada procedente em parte.

Evidentemente que a interpretação conforme à Constituição encontra limites. Isto porque não pode o aplicador da lei distorcer e modificar seu sentido literal, com o propósito de aplicar a interpretação conforme.

Não se deve conferir a uma lei com sentido inequívoco uma significação contrária. Portanto, é apenas admissível se não configurar violência contra a expressão literal do texto e não alterar o significado do texto normativo, com mudança radical da própria concepção original do legislador.⁵³

Nesse caso, a relação entre o disposto no art. 16, VII da Lei n. 10.795/03 e o art.150, I, da Constituição Federal é de inteira pertinencialidade.

Quanto ao Princípio da Legalidade, sua aplicação permanece inalterada e íntegra, especialmente porque a Lei n. 10.795/03 descreveu todos os elementos constitutivos da obrigação tributária. Ademais, fixou valores que servem como referência máxima para todo o País, instituindo um tipo de tributo considerado como fixo, visto que sua expressão econômica já veio estabelecida no âmbito legal. Portanto, preservados a forma e o conteúdo legal, seja na instituição ou majoração de contribuições profissionais.

declara nula uma lei a elimina do ordenamento jurídico: tem, assim, o mesmo efeito que obteria o legislador com a ab-rogação; a Corte Constitucional Federal opera, nesse caso, como um legislador negativo). O mesmo ocorre quando Corte dessa natureza, aplicando a interpretação conforme à Constituição, declara constitucional uma lei com a interpretação que a compatibiliza com a Carta magna, pois, nessa hipótese, há uma modalidade de inconstitucionalidade parcial (a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto), o que implica dizer que o Tribunal Constitucional elimina – e atua, portanto, como legislador negativo – as interpretações por ela admitidas, mas inconciliáveis com a Constituição. Porém, interpretação fixada, como única admissível pelo Tribunal Constitucional, não pode contrariar o sentido da norma inclusive decorrente de sua gênese legislativa inequívoca, porque não pode Corte dessa natureza atuar como legislador positivo ou seja, o que cria norma nova”.

53. *Jurisdição Constitucional*. São Paulo: Saraiva, p. 224-71.

No que tange a Resolução, sua edição continua sendo sujeita e condicionada aos patamares contidos na lei. Não é outra a interpretação, senão a de confinar a resolução aos estritos limites da legalidade, atuando *secundum legem*.

Dentro de um quadro de possíveis interpretações, não se justifica atribuir ao vocábulo *fixar* (art. 16, VII) significado idêntico ao de *instituir*, sobretudo em se tratando de tributos fixos, cujo valor não pode ser alterado por atos *infra legem*.

Resposta aos quesistos

Em face do exposto, passaremos a responder os quesistos objetivamente. Para maior clareza, iremos reproduzi-los:

1. O art. 16, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.795/03 instituiu novos valores das anuidades cobradas pelos Conselhos Regionais de Corretores de Imóveis. Como se originou no Poder Legislativo, a lei ostentaria inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa, violando o art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição Federal?

Resposta: Não. A Lei n. 10.795/03 não contém inconstitucionalidade formal. Isto porque não se aplica o disposto no art. 61, § 1º, II, *b*, da Constituição, porquanto a iniciativa privativa do Presidente da República refere-se apenas a matéria tributária inerente aos territórios.

2. Em face da alteração legislativa introduzida pela Lei n. 10.795/03, o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 implicaria em delegação de competência tributária, endejando mais uma inconstitucionalidade?

Resposta: Não. Submetendo o art. 16, VII, da Lei n. 6.530/78 a interpretação conforme à Constituição, observa-se que o signo “fixar” não significa instituir tributos, a exemplo do previsto nos arts. 153, 155, 156, 148, 149 da Constituição Federal. Antes, por se tratar de um tributo fixo – *sem base de cálculo e alíquota* – a lei já estabeleceu previamente o valor do *quantum debeatur*. Portanto, não há delegação de competên-

cia tributária, uma vez que a aptidão para legislar continua sendo da União (art. 149), cabendo à Resolução do Cofeci fixar a contribuição profissional, obedecidos os limites máximos previstos em lei.

- 3) Nessa hipótese, restaria configurada violação ao Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal?

Resposta: Não. O princípio da Legalidade mantém-se intocável, mormente porque a Resolução do Cofeci somente poderá majorar a contribuição profissional, além de atualizar monetariamente o *quantum debeat*, desde que não ultrapasse os limites máximos previstos em lei.

É o parecer.

S.M.J

João Pessoa, 05 de março de 2008.

**CONTABILIZAÇÃO DE PENDÊNCIAS JUDICIAIS
TRIBUTÁRIAS PELO SISTEMA UNIMED. OPÇÃO
DE REGISTRO CONTÁBIL INSTITUÍDA PELA
INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 20/08 DA AGÊNCIA
NACIONAL DE SAÚDE. RESPONSABILIDADE DOS
COOPERADOS EM FACE DA IN N. 20/08, DA LEI
N. 5.764/71 E DO CÓDIGO CIVIL. INTELIGÊNCIA
DOS EFEITOS DA IN. N. 20/08 DA ANS SOBRE O
SISTEMA. PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formula-me a Unimed paulistana, por intermédio de seu eminente advogado Dr. Jarbas Machioni, a seguinte consulta:

1. Tenha a gentileza, sucintamente, de descrever o sistema adotado pela IN 20 da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e apontar as principais consequências jurídicas, se for adotada a técnica contábil ali prevista.
2. Considerando a situação do sistema Unimed de cooperativa de trabalho médico e o existente enfrentamento das questões tributárias e previdenciárias nos tribunais, bem como as exigências formuladas pela ANS em relação a provisionamento contábil, seria aconselhável, para evitar novo litígio com o órgão regulador e os riscos consequentes, adotar a sistemática prevista na IN 20, ou ela traria algum grave prejuízo à cooperativa e/ou seus associados?
2. Adotar a técnica contábil nos balanços e documentos contábeis, conforme permitida pela IN 20 da ANS, implicará em reconhecimento ou confissão da dívida tributária e previdenciária ora em discussão no Poder Judiciário, ou poderia, de alguma outra forma, implicar em

seu reconhecimento ou confissão por parte da cooperativa ou por parte dos cooperados?

3. Ainda, se adotada a fórmula de lançamentos contábeis prevista na IN 20, poderia esse fato implicar em alguma renúncia ou prejuízo à ampla defesa, teses jurídicas sobre exigibilidade ou valores do tributos e contribuições?

4. Caso a Assembleia Geral autorize e aprove balanços e demais demonstrações financeiras e contábeis, tomando as providências de lançamento e de documentos exigidas na IN 20 da ANS, esse fato implicaria agravamento ou modificação ou da responsabilidade atualmente prevista em lei pelos cooperados diante de passivo da cooperativa Unimed, ou ela ainda permanece exatamente como prevê a legislação em vigor?

RESPOSTA

Tem-se discutido, nos últimos anos, o perfil jurídico das cooperativas de serviço, em face do Sistema Tributário Nacional, à luz não só da Lei n. 5.764/71, como do Código Civil e da Constituição Federal, debate esse que se transferiu para o Poder Judiciário e que, após decisões contrárias à interpretação da maioria esmagadora dos doutrinadores, a qual excluía o sistema da tributação, começa, agora, esse Poder, a reverter tal entendimento, a partir de manifestação da eminente Ministra Eliana Calmon sobre o papel das cooperativas de serviço.¹

Consoante noticiado pelo jornal *Valor*, Sua Exa., reformulando posicionamento anterior quanto à interpretação do art. 79 da Lei de Cooperativas, teria afirmado, sensibilizada pelos argumentos apresentados pelo Ministro Luiz Fux quanto às cooperativas de trabalho, que:

1. Paulo de Barros Carvalho explica: "As sociedades cooperativas não são sociedades comerciais, a despeito do seu fundamento econômico e da sua atividade de mediação.

O característico fundamental neste tipo de sociedade é a cooperação, com o objetivo de trazer para os cooperados as vantagens que terceiros obteriam se os interessados não 'se cooperassem'.

Assim, constituem-se cooperativas de produção, com vistas a diminuir o custo desta, oferecendo maior proveito aos produtores cooperados; constituem-se cooperativas de consumo, que buscam eliminar os intermediários, propiciando melhores preços aos consumidores cooperados; constituem-se cooperativas de crédito com a finalidade de obterem-se financiamentos a menor custo, etc." (*Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 20, p. 412).

Fiz um reestudo com base no precedente de Luiz Fux, que foi um grito em favor das cooperativas de trabalho.²

Declarou ainda que a Lei do Cooperativismo “velha e acanhada”,³ acrescentando:

O governo teima em não publicar essa lei complementar. Faz isso, em primeiro lugar, por entender que haveria uma redução de arrecadação, e em segundo lugar, por preocupação com o princípio da isonomia das cooperativas em relação às outras sociedade.⁴

Sobre o art. 79, que define os atos cooperativos, esclarece:

Não faz sentido que o produtor de leite venda só para outro cooperado ou que o médico atenda só a outro médico.⁵

Por sua vez o jornal acrescenta:

Ela propôs um conceito de ato cooperativo como todo aquele que viabiliza o funcionamento da cooperativa, interpretação que se distancia do art. 79. Pelo voto da ministra, não há incidência tributária sobre os atos nessa nova definição.

A mudança de conceito pode servir para ressuscitar as cooperativas de trabalho, que minguaram nos últimos anos devido à tributação...⁶

concluindo:

De quase três mil cooperativas operando em 2002, restaram hoje 1,8 mil, segundo dados da Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB).⁷

2. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

3. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

4. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

5. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

6. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

7. *Valor*, 10 dez. 2008, p. E2.

De rigor, não teria, realmente, sentido que o ato cooperativo, previsto na Constituição Federal como merecedor de um tratamento mais favorável que o ato mercantil, tivesse tratamento mais oneroso. É que, tributado o ato cooperativo, isso acarretaria uma dupla incidência para o cooperado: aquela sobre a prestação de seu próprio serviço e uma segunda, sobre o mesmo serviço, pelo encaminhamento do cliente da cooperativa para o médico.

Ter-se-ia um benefício às avessas, algo que não faria homenagem à inteligência do constituinte, que, ao pretender beneficiar o ato cooperativo, estaria impondo à atuação das cooperativas de serviço não um tratamento preferencial, mas uma tributação mais onerosa.⁸

Os Ministros Luiz Fux e Eliana Calmon, portanto, sinalizam, nitidamente, uma alteração de inteligência do dispositivo, na linha da maioria esmagadora dos juristas que se posicionaram sobre a matéria, reavivando a legítima esperança de que o Poder Judiciário esteja em vias de assegurar a efetividade do tratamento fiscal privilegiado previsto na Lei Suprema.

Tem sido esse, de rigor, também o meu entendimento, não só sobre as sociedades cooperativas, como sobre o ato cooperativo.

Reza o art. 5º da Lei das Sociedades Cooperativas (5.764, de 16 de dezembro de 1971) o seguinte:

8. Celso Bastos comenta o § 2º do art. 174, dizendo: “O estímulo ao cooperativismo encontra inspiração muito visível nas Constituições portuguesa e espanhola. Tal como na nossa, o que ali se procura é fomentar essa modalidade associativa, que apresenta, sem dúvida nenhuma, um grande alcance social, quando levada a efeito, debaixo de um autêntico espírito cooperativo.

No entanto, o Estado não pode impor essa modalidade de organização. Gomes Canotilho e Vital Moreira fazem excelente observação em torno deste ponto: ‘O Estado está obrigado a estimular e a apoiar a criação de cooperativas, bem como a sua actividade, mas não pode impô-las nem tutelá-las. Para que esta obrigação estadual não vá de encontro à liberdade de constituir cooperativas e ao direito destas de prosseguirem livremente suas actividades, os estímulos e apoios do Estado não podem traduzir-se em formas de ingerência na Constituição ou na vida das cooperativas e devem pautar-se pelos princípios de igualdade, da imparcialidade e da não discriminação. Constitucionalmente, pode (e deve) haver um cooperativismo de Estado’ (*Constituição da República Portuguesa anotada*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, v. I, p. 414)” (*Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, v. 7, p. 101-103).

As sociedades cooperativas poderão adotar por *objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade*, assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “cooperativa” em sua denominação.⁹ [grifos meus]

A primeira disposição contida na norma enuncia, claramente, que pode ser objeto social da cooperativa qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Vale dizer, nenhum objeto lícito de atividade econômica é de se excluir à formatação das cooperativas.

Onde não distingue a lei, ao intérprete não cabe distinguir. Desde que não ilícita, portanto, qualquer atividade de densidade econômica pode ser objeto social de uma cooperativa.

O segundo aspecto é que o escopo da cooperativa é exclusivo. Vale dizer, atuação da cooperativa é sempre em prol dos cooperados, sendo albergadora daquelas atividades próprias das relações econômicas. A exclusividade diz respeito, como é óbvio, apenas à partilha dos benefícios entre os cooperados, visto que não há possibilidade de todas as operações concernentes ao objeto social serem praticadas exclusivamente com os cooperados. Até mesmo nas cooperativas de consumo, os bens, que são disponibilizados aos cooperados, são adquiridos de terceiros, o mais das vezes, não cooperados.¹⁰

O terceiro elemento, de natureza formal, é que tais entidades devem ostentar, em sua denominação, a expressão “cooperativa”.

9. Pinto Ferreira comenta o art. 174, § 2º, dizendo: “ESTÍMULO AO COOPERATIVISMO. O cooperativismo constitui uma forma de ajuda mútua dos seus integrantes, a fim de evitar custos de consumo, produção e crédito em favor de pessoas estranhas aos associados. *Objetiva valorizar o homem, bem como aumentar a produtividade econômica, como um acelerador e multiplicador do desenvolvimento econômico.* Objetiva ainda suprir de bens e serviços os seus membros, bem como promover uma programação social e educativa (V. comentários ao art. 187, VI)” (*Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 6, p. 359 – grifos meus).

10. Maria Helena Diniz assim conforma a cooperativa de consumo: “COOPERATIVA DE CONSUMO. Direito civil. É aquela que compra produtos por atacado a fim de revendê-los a seus associados, para consumo pessoal ou domiciliar, a preço de custo, acrescido de pequena porcentagem para as despesas, repartindo entre aqueles os razoáveis lucros anuais verificados pelo balanço” (*Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, p. 886).

O objeto social das cooperativas, à evidência, perfila o das próprias sociedades, de vez que, pelo art. 3º da Lei n. 5.764/71, estão essas entidades assim esculpidas:

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.*
[grifos meus]

Ainda aqui, idêntico espírito ofertam os elementos que compõem os contornos do desenho legislativo, em tríplice enunciado.

No primeiro deles, os cooperados, ou seja, as pessoas que assinam o contrato instituidor da entidade, obrigam-se a contribuir, reciprocamente, com bens e serviços, para o exercício de uma atividade econômica. Este primeiro requisito não diferencia a formação de uma cooperativa da de qualquer outra sociedade ou instituição.

O segundo, por sua vez, reduz o âmbito das semelhanças, eliminando todas as associações beneméritas, visto que as características da entidade benemerita e/ou filantrópica é atuar em proveito de outrem, ou seja, de terceiros que não se confundem com as pessoas que as constituem.

Ora, as cooperativas objetivam proveito comum dos cooperados.

O terceiro aspecto, que torna o modelo único, é o fato de que a entidade não pode ter como objetivo o lucro. Os cooperados podem se beneficiar das atividades cooperadas (proveito comum), mas a entidade não pode pretender o lucro.¹¹

11. Renato Lopes Becho esclarece: “Dizer que uma cooperativa é uma empresa significa, para nós, dizer que há um grupo de pessoas que aportam capital, trabalho, dedicação, esforço e energia para a consecução de um fim específico, de conteúdo econômico, buscando um objetivo direto ou indireto, para si ou para os seus.

Uma atividade empresarial se diferencia pela finalidade e pela atuação de uma atividade pia, de natureza humanitária, caritativa. Uma cooperativa não é uma instituição de caridade. É uma empresa.

Entretanto, assim como as sociedades caritativas não possuem finalidade lucrativa, a cooperativa também não possui. Tanto é assim que, logo no art. 3º da Lei n. 5.764/71 encontramos, na definição legal de cooperativa, sua finalidade distanciada do lucro, ao lado do reconhecimento de sua natureza econômica. Essa natureza diferenciará, com traços indelévels, as cooperativas das instituições humanitárias.

Esse terceiro requisito afasta a semelhança com as entidades de fins lucrativos.

Não analisarei o art. 4º, que oferta as condições formais para a configuração de uma cooperativa e que explicita, em dois pontos, tratar-se de:

- a) sociedade de pessoas;
- b) constituída para prestar serviços aos associados.

Em perfunctória exegese, são estas as características mais relevantes das sociedades cooperativas e de seu objeto social: lembrando que suas atividades têm **densidade econômica, objetivam servir aos associados e não têm intuito lucrativo.**¹²

E o meio econômico, assim como afasta o nosso objetivo de estudo das associações pias, aproxima-o das demais empresas, civis e comerciais. Tanto aproxima que as ações de uma cooperativa mais aparentam atividade comercial ou civil, genericamente, do que de caridade.

Porém, o objetivo não lucrativo das cooperativas é traço marcante para afastá-las das demais formas empresariais.

Entretanto, por ser atividade econômica, a cooperativa precisará ter contabilidade própria, operará no meio empresarial intensamente, e produzirá, como decorrência também econômica -por trabalhar com dinheiro- resultados econômicos. Esses resultados podem ser positivos, neutros ou negativos, da mesma forma que as empresas comerciais ou civis que trabalham com dinheiro.

Se na aparência (que pouco significa para o Direito, vg. ser o navio, em termos jurídicos, bem imóvel) esses resultados são iguais, juridicamente, se diferenciam radicalmente.

Vamos demonstrar, assim, que o resultado positivo de uma cooperativa não se confunde com o resultado positivo de empresas lucrativas. E não se confunde com o objetivo (cooperativa é entidade não lucrativa) e também na destinação desse eventual resultado financeiro. É disso (a destinação) que trata o princípio em tela.

Internamente, os resultados positivos das cooperativas devem voltar para os associados, na proporção de suas operações com a instituição (letra c do princípio em tela). Podem decidir, contudo, mantê-los na sociedade, ou como forma de aumento do capital (que não será remunerado, como vimos no item precedente), ou doá-los à sociedade.

Esse resultado positivo é chamado de excedente ou sobra, porque a empresa cooperativa busca, para si apenas a satisfação dos custos administrativos e operacionais, para atingir resultado que lhe é obrigatório, como veremos no momento oportuno. Esse resultado é igual a zero” (*Tributação das Cooperativas*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 112-13).

12. Em profissão de fé, José Cretella Jr. afirma: “Conseguida a supressão do cooperativismo vencerá o capitalismo, assumindo-lhe o lugar, e passando a orientar a indústria e a agricultura”, concluindo: “A lei apoiará e estimulará outras formas de associativismo, assim como o faz com as cooperativas. Na verdade, a lei nem apóia e nem estimula. A lei estabelece meios de apoio e meios de estímulo, como se dirá em redação mais técnica.

Passo, agora, ao exame do segundo aspecto preambular, qual seja, o ato praticado pela cooperativa e sua natureza.

Da mesma forma que o Direito Comercial tem, como seu elemento de maior densidade, o ato mercantil, o Direito Cooperativo tem, no ato cooperativo, a razão de sua existência.

Declara o art. 79 da retrocitada lei que:

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.

O ato cooperativo é aquele, portanto, que se realiza entre

- a) a cooperativa e seus associados;
- b) entre seus associados e a cooperativa;
- c) entre cooperativas,

sempre na busca dos objetivos sociais da instituição.

O parágrafo único, ao retirar natureza mercantil à relação entre as cooperativas entre si e entre estas e seus cooperados, declara que o ato cooperativo não caracteriza:

- 1) a existência de uma operação de mercado; nem

Os integrantes da cooperativa, os corporados, ou, de modo mais específico, os cooperados, são os próprios produtores ou consumidores que, associados, promovem a melhoria de seus ganhos pessoais. Funcionando para os próprios cooperados, a cooperativa funciona em benefício do elemento pessoal que a organiza. Se os produtores, por um lado, podem organizar cooperativas para melhor atuar no mercado, os consumidores, por outro lado, podem associar -se, mediante a cooperativa, e adquirir bens e serviços por melhores preços.

Na cooperativa, o cooperado é usuário ou cliente, regendo a entidade o princípio da dupla qualidade. Na cooperativa, agrícola ou pecuária, por exemplo, o agricultor e o pecuarista entregam a colheita ou o gado, respectivamente, para que tais produtos sejam vendidos pela entidade associativa, vigorando, então, o princípio da identidade, isto é, o objetivo da empresa coincide com o dos cooperados” (*Comentários à Constituição 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, v. 8, p. 4050-51).

2) contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.¹³

À evidência, apenas os atos entre cooperados e associados são atos cooperativos.

Praticam, as cooperativas, inúmeros atos não cooperativos, mas que são essenciais à sua existência, podendo ser atos mercantis puros.

Uma cooperativa de consumo, por exemplo, ao adquirir os produtos que disponibilizará a seus associados, a preço pouco superior ao custo, pratica atos de natureza mercantil, visto que, no outro pólo, encontra-se, no mais das vezes, empresa mercantil.

No momento, todavia, em que revende **os produtos adquiridos** a seus associados, o ato de mercantil se descaracteriza como tal e passa a ser **um ato cooperativo**, porque praticado entre a cooperativa e seus associados, ainda que o preço seja superior ao da **aquisição mercantil**.¹⁴

13. Geraldo Ataliba, em parecer a que tive acesso, declara, com precisão, que: “Os atos cooperativos não configuram serviços, em sentido técnico. Os atos em questão referem-se a relações internas entre cooperativa e cooperado, idênticas às que correlacionam sócios e sociedade, quaisquer que sejam o tipo de natureza. Assim como não se pode falar em serviço tributável em decorrência das relações entre o sócio e a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, inviável cogitar de serviço tributável, igualmente, nas relações que enlaçam cooperativa e cooperado [...] Só há prestação de serviços, onde haja terceiros.

Cooperado e cooperativa, umbilicalmente ligados, não são terceiros, um em relação à outra, ou esta em relação àquele.

O ato cooperativo configura o impropriamente designado, mas expressivo “serviço para si próprio”, intributável por excelência porque não há, tecnicamente, serviço para si mesmo. Ausente está o requisito indispensável da presença de outrem, do terceiro destinatário alheio à sociedade”, concluindo: “Em síntese: a) os “serviços” das cooperativas são intributáveis, à luz da conotação constitucional de serviço; [...] h) -ainda que assim não fosse – *ad argumentandum tantum* – não seria tributável por ausência de previsão em lei municipal”.

14. O TRF 3ª Região decidiu que o ato cooperativo não seria tributável pelo imposto sobre a renda, ao dizer: “Imposto de Renda. Ato cooperativo. Não-incidência. Os rendimentos decorrentes de operações financeiras de sociedades cooperativas praticadas a fim de preservar as disponibilidades de caixa não são tributáveis pelo Imposto de Renda. O elenco do art.129 do Regulamento do Imposto de Renda é exaustivo na configuração das hipóteses em que haverá tributação, por se tratar de desvirtuamento da atividade cooperativa. Não é cabível a interpretação extensiva do art.111 da Lei n. 5.764/71, e do art.129 do RIR que lhe corresponde, sob pena de se frustrar o alcance da exoneração tributária instituída em favor da atividade. Apelação improvida” (TRF, 3ª. Região, AC 91.03.024908/SP, rel. Juiz Andrade Martins, 4ª. Turma, decisão: 15 de junho de 1994, DJ 2, de 08 de agosto de 1995, p. 49478).

Em uma cooperativa de serviços ou de produção – que angaria clientes e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo esse o seu objeto social – todos os atos praticados pela cooperativa tendentes a conquistar uma clientela para os associados são atos cooperativos, visto que, em verdade, constituem a própria essência da cooperativa assim organizada.

Ao contrário das cooperativas de consumo – em que a primeira fase do ato tem característica mercantil e apenas o ato de transferência de mercadorias ou bens da cooperativa para os associados configura ato cooperativo –, nas cooperativas de produção ou de serviço, a ação de atrair clientes para os associados formata o ato cooperativo *ab initio*, inclusive na própria atuação de disponibilizar bens e mercadorias de terceiros.

É que a relação com terceiros é instrumento essencial nas cooperativas de produção ou serviços, visto que são os terceiros que viabilizam o interesse comum, propiciado pela cooperativa, ao buscar e conquistar clientes ou direcionar a produção dos cooperados para eventuais interessados.

Nesse caso, como o pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa, e, no pólo passivo, encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade; o ato decorrente dessa relação, tem natureza cooperativa e não mercantil. Até porque, se não tivesse tal natureza, não poderia jamais haver cooperativas de produção ou serviços, visto que terceiros não cooperados são sempre o mercado a ser atingido.¹⁵

15. Leia-se, por exemplo, o Recurso Especial n. 254.549/CE (2000/0033977-6): “TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art.87 da Lei 5764/71.

3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.

O grande problema que se coloca, todavia – em face do longo período em que todas as Unimeds do Brasil vêm discutindo o que parece a elas e à doutrina ser bem nítido, isto é, o seu direito de não pagar tributos municipais ou federais – é de que maneira deveria ser contabilizada eventual perda futura das demandas judiciais, apesar das promissoras sinalizações dos Ministros do STJ. Até porque não houve provisionamentos, contingenciamentos passivos ou observações em seus balanços acerca das pendências judiciais, em todos esses anos em que estão estas tramitando.

Embora o prognóstico a favor das teses juridicamente defendidas pelas Unimeds se afigure promissor, o problema contábil enfrentado durante esses anos todos remanesce, havendo necessidade de sua regularização, de acordo com os padrões da técnica escritural, para que externar a contabilidade o retrato exato da situação da entidade.¹⁶

5. Recurso provido”.

Se se levasse às últimas conseqüências o deliberado, **jamais** poderia haver cooperativas médicas, pois elas objetivam sempre atrair clientes para os médicos, administrando essa forma de conquista com estruturas próprias. A decisão merece, pois, revisão conceitual.

16. Charles William MacNaughton lembra que: “Diante do exposto, pode-se concluir que:

a) as cooperativas de trabalho são sociedades instrumentais que visam prestar serviços a seus cooperativados, sem objetivo de lucro, tendo como objetivo final angariar mercado para tais profissionais;

b) os atos cooperativos não representam operações de mercado, não geram lucros às cooperativas e não podem ser levados a tributação, haja vista que representam serviços que as cooperativas desempenham a seus próprios associados;

c) quando a cooperativa serve como ponte entre o cooperado e o mercado, está a desenvolver atos cooperativos, como vem sendo entendido pela jurisprudência administrativa e parte do Judiciário, incluindo, aí, o STJ;

d) não se pode confundir a atividade da cooperativa, que atua para que seus associados encontrem trabalho, com as atividades despendidas pelos próprios profissionais cooperados, que são desempenhadas de forma autônoma;

e) a cooperativa, além de não obter lucros sobre os atos dos cooperados, também não auferir receitas sobre as atuações dos cooperativos, implicitamente admite que tais resultados devem ser excluídos, o que se depreende do próprio caráter instrumental referido no item “a” e

f) se as cooperativas não auferem receita ou lucros nos atos cooperativos, não possui capacidade contributiva para recolher tributos;

g) a Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer que os pagamentos efetuados às sociedades cooperativas são atos cooperativos, implicitamente admite que tais resultados devem ser excluídos da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e não pode autuar nenhum contribuinte, até que se pronuncie expressamente em contrário, com fulcro no art. 146 do CTN;

h) se o próprio Fisco já definiu que a prestação de serviços a terceiros corresponde a atos cooperativos, caberia à parcela mais conservadora do Poder Judiciário, bem se diga, já minoritária, deixar de aplicar os arts. 79, 86 e III, da Lei n. 5.764/71 de forma literal;

Em outras palavras, nada obstante a expectativa de um resultado favorável, a contabilidade das Unimed's não expressa os valores em discussão, razão pela qual se faz necessária uma regularização.

Para corrigir a contabilidade das diversas unidades, o sistema Unimed, desde 2005, realizou sucessivos encontros com Agência Nacional de Saúde, que culminaram na Norma de Procedimento Contábil (IN n. 20).

Antes de analisar a própria Instrução e as tratativas e discussões que levaram a sua edição, necessário faz-se um esclarecimento preambular.

Como as cooperativas são organizadas pelos cooperados, de rigor são eles os responsáveis pelos seus resultados. Como já escrevi em outro parecer, a cooperativa não objetiva lucro, mas os saldos disponíveis, no fim de cada exercício, podem ser distribuídos entre os cooperados.¹⁷

À evidência, se uma cooperativa de serviços tornar-se insolvente, em relação a todas as obrigações, inclusive aquelas de natureza tributária, são os cooperados os responsáveis para suprir a sua insolvência. Tem, portanto, o Fisco o direito de buscar, no patrimônio dos cooperados, os recursos necessários para atendimento das obrigações não cumpridas, embora tal hipótese dificilmente ocorra, em qualquer cooperativa.

Em outras palavras, a cooperativa pertence aos cooperados e tanto ela como eles respondem, sendo que eles apenas subsidiariamente.¹⁸

i) se os atos cooperativos não revelam capacidade contributiva, então, se enquadram no escopo da “não incidência constitucional” (*Direito Tributário Cooperativo*. São Paulo: MP, 2008, p. 216-17).

17. Tal percepção nitidamente houve por parte do STJ, como se percebe no REsp n. 33.260/SP: “Ementa: ISS. COOPERATIVA MÉDICA SEM FINS LUCRATIVOS. Não estão obrigadas ao recolhimento do ISS as cooperativas, constituídas para prestar serviços a seus associados, sem fins lucrativos. A correção monetária na repetição de indébito é calculada nos termos da Súmula n. 46 do extinto TFR. Recursos improvidos. Decisão: por unanimidade, negar provimento aos recursos. Referências Legislativas: Lei n. 5.764/71, arts. 3º, 4º, 5º e 7º; Súmula do TER 46; REsp n. 30.392-1/SP, REsp n. 12.370/PE, REsp n. 1.577-SP' (1º Turma, REsp n. 33.260/SP; Recurso Especial 1993/0007659-0, rel. Min. Garcia Vieira, 28.4.1993, DJ. 07 de junho de 1993, p. 11244).

18. Mesmo em caso de abuso de poder por parte dos dirigentes, nem cooperativa, nem cooperados se eximem perante terceiros. Leia-se em Nelson e Rosa Nery: “Diretor. Dívida assumida em desconformidade com o estatuto. Terceiro de boa-fé. O terceiro de boa-fé não pode ser prejudicado pelo fato de o diretor comercial de determinada cooperativa se haver excedido no exercício de suas atribuições ao firmar compromisso, sem observância do estatuto da entidade (RT 292/700)” (*Código Civil Anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 542).

Ora, na discussão que se tem travado sobre a dupla tributação incidente sobre as cooperativas de serviço (seriam tributados cooperativa e cooperados pelo mesmo tributo, na mesma operação), que agora começa a ter sinalizações positivas nos tribunais superiores, se a consulente viesse a ser condenada, seria a responsável direta por saldar a dívida tributária, mas, se não a pudesse quitar, todos os cooperados deveriam cobrir a deficiência de recursos da cooperativa, com o que a situação jurídica, qualquer que fosse a forma de contabilização dos passivos eventuais, implicaria sempre, em caso de insucesso judicial, em responsabilização inicial da cooperativa e subsidiária dos cooperados, nos limites do disposto no estatuto, vale dizer, limitada ou ilimitada.¹⁹

Ora, no caso da consulente, é de se lembrar que os valores objeto de discussão judicial não tiveram qualquer tratamento contábil, razão pela qual, em caso de decisão judicial contrária, à responsabilidade tributária decorrente, acrescentar-se-ia aquela da não provisão dos valores em discussão para eventual perda.

Ora, nesse ponto, o que me parece razoável na IN n. 20 é que permite seja regularizada a contabilidade, com tratamento diferencial entre os lançamentos dos períodos anteriores e aqueles relativos ao exercício de 2008.

A Instrução n. 20/08 da ANS determina que:

INSTRUÇÃO NORMATIVA. IN N. 20, DE 20 DE OUTUBRO DE 2008, DA DIRETORIA DE NORMAS E HABILITAÇÃO DAS OPERADORAS. Define a forma de as Operadoras de Planos

19. Ricardo Fiúza esclarece o conteúdo do artigo 1095 do Código Civil como se segue: “O estatuto da sociedade cooperativa deverá definir se a responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais será limitada ou ilimitada. A Lei n. 5.764/71 restringia a definição da responsabilidade à própria sociedade. Esta disposição do art. 1.095 é mais ampla, e permite que, em uma mesma sociedade cooperativa, existam sócios com responsabilidade limitada e sócios com responsabilidade ilimitada, tal como ocorre nas sociedades em comandita. Sendo limitada, o limite da responsabilidade do sócio compreende, apenas, o valor de suas quotas e o prejuízo decorrente de operações das quais o sócio participe diretamente. Se a responsabilidade do sócio for ilimitada, ele poderá responder com seu patrimônio pessoal pela execução de dívidas sociais, em caráter solidário com os demais sócios de responsabilidade ilimitada” (*Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 985).

de Saúde contabilizarem as Obrigações Legais como definidas pela NPC 22 do IBRACON.

O Diretor responsável pela Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras – DIOPE da Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, no uso de suas atribuições legais definidas o art. 3º da Resolução Normativa – RN n. 136, de 31 de outubro de 2006, na forma do disposto no art. 65, I, “a, do Anexo I da RN nº 81, de 2 de setembro de 2004 e alterações posteriores e, considerando a necessidade de regulamentar a forma de contabilização das Obrigações Legais, como definido pela Norma de Procedimento Contábil n. 22, de 25 de abril de 2005, do Instituto Brasileiro de Contabilidade – NPC 22/IBRACON, bem como a forma de contabilização de prejuízos apurados em cada exercício social, resolve:

Art. 1º. O montante do prejuízo apurado ao término de cada exercício social deve ser apresentado na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no grupo do Patrimônio Líquido, sendo vedada sua transferência para o Ativo a qualquer título.

Art. 2º. O montante do Principal, dos juros e outros encargos, se aplicáveis, das Obrigações Legais a pagar derivadas de um contrato, de uma Lei ou de outro instrumento fundamentado em Lei, como estabelecidas na NPC 22/IBRACON, devem ser registrados a débito do resultado do exercício social corrente.

Art. 3º. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde que, na data de publicação desta Instrução Normativa, não estiverem contabilizando as Obrigações Legais citadas no artigo anterior poderão, no exercício social de 2008, contabilizá-las a débito da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, exclusivamente para a parcela correspondente a exercícios anteriores a 2008.

Art. 4º. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde, classificadas nas modalidades Cooperativas Médicas e Cooperativas Odontológicas, que na Assembléia Geral Ordinária relativa ao exercício social de 2008 deliberarem pela transferência para seus cooperados da responsabilidade de pagamento das Obrigações Legais de que trata esta Instrução Normativa, e contabilizados na forma estabelecida no artigo 3º, classificados no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, poderão, excepcionalmente, transferi-los da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados para o Ativo Realizável a Longo Prazo.

Parágrafo Único. A faculdade de que trata o *caput* deste artigo somente poderá ser praticada no exercício social de 2008.

Art. 5º. A partir do exercício social de 2009 as Cooperativas Médicas e Cooperativas Odontológicas que tiverem se utilizado da exceção prevista no artigo anterior deverão, ao término de cada exercício social, proceder à avaliação do montante registrado no Passivo Exigível a Longo Prazo, observados os seguintes critérios:

I – Na hipótese de ocorrer redução, por qualquer motivo, do montante contabilizado no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, deverá a Operadora promover idêntica redução no Ativo Realizável a Longo Prazo anteriormente constituído; ou

II – Na hipótese de ocorrer aumento, por qualquer motivo, do montante contabilizado no Passivo Circulante ou no Passivo Exigível a Longo Prazo, deverá a Operadora contabilizar a correspondente contrapartida a débito do resultado do exercício social em curso.

Art. 7º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Segundo esse ato administrativo, as UnimedS que fizerem a opção nele prevista deverão proceder da forma seguinte:

- os passivos referentes a exercícios anteriores a 2008, deverão ser contabilizados diretamente no patrimônio líquido a débito da conta de Lucros ou Prejuízos acumulados e transferi-los para o Ativo Realizável a Longo Prazo. Esses valores passarão a ter, portanto, o perfil de uma dívida de longo prazo, a receber dos cooperados;
- os passivos do exercício de 2008, deverão ser registrados no Resultado do exercício corrente. Após a transferência destes ao PL, poderão ser somados aos anteriores e registrados no **ativo de longo prazo** (Créditos a receber dos cooperados);
- o registro dos passivos contingentes em igual proporção no ativo, depende de os cooperados assumirem responsabilidade por essas obrigações, devendo essa disposição ser manifestada em assembléia.²⁰

Dessa forma eliminar-se-ia a falha contábil mediante solução contábil criativa da própria agência governamental.

20. Documento interno que me foi entregue pela consultente.

Suscita, entretanto, na consulente, dúvidas razoáveis, não só quanto à possibilidade de uma tal opção equivaler a reconhecimento da legitimidade dos supostos débitos que se encontram em discussão judicial, impedindo que as demandas prossigam, e, bem assim, quanto ao fato de a opção depender, consoante estabelece o art. 4º, de os cooperados assumirem responsabilidade por essas obrigações, manifestando essa disposição em assembleia, agravar de alguma forma a responsabilidade dos mesmos em relação aos supostos débitos.

Quanto à primeira dúvida, não vejo como possa a opção por essa sistemática impedir a continuidade das discussões judiciais. Registrar não significa confessar o débito, não implica reconhecimento a respeito da legitimidade das exigências.

Contribuintes que registram em seus documentos fiscais supostos débitos não ficam impedidos de ir a juízo discutir a sua ilegitimidade, até porque a legitimidade ou não de um crédito fiscal não depende do seu reconhecimento pelo contribuinte, mas de sua instituição e cobrança estar conforme a lei e a Constituição. Em outras palavras: a obrigação tributária não nasce da confissão, mas da ocorrência do fato gerador previsto em lei.

No caso, cabe a cada cooperativa definir quais obrigações/contingências (e em quais montantes) serão objeto de registro contábil e, conseqüentemente, o valor que será assumido pelos cooperados, nos termos exigidos pelo art. 4º da instrução normativa.

Nesse ponto, o valor que – COM OU SEM CONTABILIZAÇÃO NOS TERMOS DA IN 20 – será assumido, poderá ser determinado, mencionando-se “nos termos estatutários”, para respeitar-se a forma do art. 1.095 do Código Civil.²¹

Na verdade, muitos desses supostos débitos que se encontram *sub judice* não configuram verdadeiras obrigações legais, mas meras “contingências passivas”, dada a nítida falta de embasamento legal para sua cobrança.

“Contingência passiva” se diz de algo que está sendo questionado por alguém contra a pessoa jurídica, sem, contudo, razoável funda-

21. Tal forma de responsabilidade limitada ou ilimitada segue no Código Civil os mesmos contornos da Lei 5764/71, art. 80.

mento em lei ou em contrato. Por exemplo, aquilo que seja exigido pelo Fisco ao arrepio da Lei. Nesse caso, deve ser avaliada a possibilidade de perda da discussão judicial (provável, possível ou remota) que a envolve, adotando-se a conduta contábil pertinente.

Quando uma exigência em parte é legítima (objeto de previsão legal) e, em parte, ilegítima, ensejando, por isso, uma discussão com desfecho a favor do contribuinte não tão nítido, a pessoa jurídica pode registrar a parte que considera legítima como “previsão”, pelo fato de a exigência decorrer parcialmente de uma obrigação legal e a parte que considera ilegítima como “contingência passiva” (Ex.: Cobrança de tributo sobre base de cálculo cheia, quando a lei prevê base de cálculo reduzida).²²

Essa conceituação, se em parte justifica o não provisionamento, para efeito da opção de que trata a IN 20 não apresenta grande relevância prática, pois o mesmo tratamento pode ser adotado num e noutro caso. Para afastar, todavia, qualquer discussão sobre a caracterização de um eventual “reconhecimento” da legitimidade de débitos, na assembleia a ser convocada, deve a consulente deixar claro, na ata assemblear, que continuará discutindo o seu direito, relativamente a tais contingências passivas, sendo a contabilização nos moldes da IN n. 20 apenas uma correção formal presente dos balanços anteriores.

Portanto, a opção por essa forma de registro equaciona um problema, sem inviabilizar o prosseguimento das discussões judiciais nem obstar que, em sendo favorável o resultado final, a cooperativa promova a readequação de seus registros ao resultado definitivo da lide judiciária.

O segundo problema, aliás, já apontado por outros juristas ouvidos pela Consulente, está nas consequências, para os cooperados, da adoção da sistemática da IN n. 20.²³

22. Para o Direito Empresarial Contábil, como acentua Maria Helena Diniz provisão é: “d) importância pecuniária tirada antecipadamente do total dos lucros empresariais para atender a uma eventualidade surgida” (Dicionário Jurídico vol. 3, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 849).

23. É de se lembrar que o art. 1.094 determina o perfil jurídico da sociedade cooperativa e a esse perfil é que eu entendo que esteja subordinada a IN n. 20. Está assim redigido o artigo:

“Art. 1.094. São características da sociedade cooperativa: I - variabilidade, ou dispensa do capital social;

II – concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;

No entanto, a IN não acrescenta qualquer responsabilidade sobre a cooperativa e cooperados que já não tivessem previamente, com a vantagem de eliminar a falta de exteriorização contábil dos valores objeto das pendências judiciais, não provisionados oportunamente.²⁴

É que a responsabilidade dos cooperados já decorre da própria lei, seja nos termos daquela de 1971, seja nos do Código Civil de 2002.

Reza o art. 89 da Lei n. 5.764/71 que:

Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80.

Por sua vez, o art. 80 está assim redigido:

III – limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;

IV – intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;

V – *quorum*, para a assembleia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;

VI – direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;

VII – distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII – indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade”.

24. É ainda Ricardo Fiúza que, ao comentar o art. 1.093 do Código Civil declara: “Histórico: Este artigo foi objeto de emenda de redação na parte final de tramitação do projeto na Câmara dos Deputados, mas apenas para aperfeiçoamento de sua estrutura redacional. A sociedade cooperativa encontra-se regulada na Lei n. 5.764/71, que contém as normas especiais para sua regência.

Doutrina: A sociedade cooperativa encontra-se definida pelo art. 3º da Lei n. 5.764/ 71, do seguinte modo: ‘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’. É a cooperativa, pois, um tipo peculiar de sociedade, que poderá ser constituída mesmo sem capital, mas apenas com serviços, não tendo finalidade lucrativa. Por isso que o art. 4 da Lei n. 5.764/71 afirma que as cooperativas são ‘sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência’, destacando que estas não possuem natureza mercantil. Os arts. 1.093 a 1.096 do Código Civil estabelecem as regras gerais de regulação da sociedade cooperativa, sendo complementadas pelas normas da legislação especial” (*Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 983.)

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

Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:

I – rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;

II – rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.²⁵

Como se percebe, com ou sem a contabilização sugerida, tal responsabilidade já seria imposta pela Lei, no caso de a cooperativa não ter recursos para enfrentar suas obrigações, se as ações judiciais forem decididas em seu desfavor. Assim, a instrução não acrescenta nada que a Lei, em nível de responsabilidade dos cooperados, já não exija, ou mesmo o Código Civil.

Já a falta de provisionamento oportuno acarreta, no caso de insucesso das ações – no que não creio, em face das novas sinalizações dos Ministros do STJ – **além da responsabilidade já existente**, aquela decorrente do não registro de provisões ou de contingências passivas correspondentes ao objeto das lides judiciais, que é, a meu ver, uma grave falha nos balanços, podendo, inclusive, implicar medidas mais drásticas por parte da fiscalização federal.²⁶

25. O art. 81 da referida lei tem a seguinte dicção: “Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais”.

26. É de se lembrar que o artigo 113 do CTN ao definir as obrigações acessórias, transformando-as em obrigações principais quando não cumpridas: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária” (grifos meus).

No que concerne ao aspecto da responsabilidade por atos dos dirigentes, ela já existe por força dos artigos 80 e 89 da Lei das Cooperativas, havendo, todavia, sempre o direito de regresso dos cooperados contra os dirigentes, no caso de má gestão – o que admito, exclusivamente, para efeitos de argumentação. Isso entretanto, não pode ser oposto ao Fisco Federal, em caso de insucesso das ações judiciais, por força do art. 123 do CTN.²⁷ Em outras palavras, os cooperados não se eximem do inadimplemento de obrigações fiscais pela cooperativa, a pretexto de má administração, embora tenham direito de regresso contra os administradores.

Enfim, sempre, em última instância, são os cooperados os responsáveis, nitidamente nos limites da lei e do estatuto da própria cooperativa.

Por essa razão, a entrevista de contador do Sistema Unimed, Professor José Bento de Oliveira, parece-me absolutamente irretocável, no seguinte trecho:

O que é exatamente a IN 20? Ela é obrigatória ou apenas uma recomendação?

Bento: Ela é uma possibilidade de acerto dos balanços contábeis das cooperativas e de atender às exigências da ANS e do governo. Não é obrigatória, porém uma oportunidade exclusiva para o exercício de 2008.²⁸

e mais adiante:

Como fica, então, o registro da contingência tributária do passado no balanço contábil?

Bento: Não podíamos lançar um valor que iria gerar uma perda, se a dívida estava e ainda está em discussão. Agora, podemos lançar os mesmos valores, registrando-os como dívida de longo prazo, e a receber dos cooperados. O registro passivo tributário não significa que o cooperado terá que pagar, porque as ações judiciais que contestam a dívida perma-

27. O artigo 123 do CTN está assim redigido: “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

28. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulista, Janeiro de 2009, p. 02.

necerão em curso. E essa dívida só será cobrada dos cooperados se perdermos a ação judicial, fato que pode demorar dez ou mais anos. Além disso, se a cooperativa tiver um capital de giro, nem precisará cobrar do cooperado. E, ainda, caso perca e não tenha capital de giro, poderá parcelar essa dívida.²⁹

Concluindo:

O Sr. acha justo que os novos cooperados estejam sujeitos a pagar ou paguem por uma dívida que é anterior ao ingresso deles na cooperativa? Bento: Sim, eu defendo que paguem porque a cooperativa que não provisionou no passado, investiu muito mais, cresceu, aumentou sua carteira de clientes. Isto significa que é, hoje, uma instituição mais forte e mais valiosa, tanto do ponto de vista financeiro quanto da marca. Além disso, o rateio das perdas é um dos deveres que competem ao cooperado na constituição estatutária das cooperativas, no art. 89 da Lei n. 5.764/71, no art. 1.095 do Novo Código Civil – 10.406/02 e na Norma Brasileira de Contabilidade NBCT 10.8.³⁰

Em resumo, portanto, caso a entidade opte por adotar o procedimento sugerido pela IN 20, os valores serão lançados como dívida de longo prazo a receber dos cooperados, à evidência, nos termos do estatuto e das responsabilidades lá definidas. Esse aspecto, entretanto, não significa que eles terão mesmo de pagar a suposta dívida. Primeiro, porque a discussão judicial não é afetada: se as ações forem ganhas, não haverá passivo. Segundo, porque, se, no final, as ações forem perdidas, duas coisas podem ocorrer: caso a cooperativa tenha capital de giro, ela mesma pagará o débito; se não tiver, aí sim os cooperados pagarão, nos limites de sua responsabilidade estatutária, o que, entretanto, já decorre da própria lei, quando prevê o rateio dos resultados (art. 89 da Lei n. 5.764/71 e art. 1.095 do NCC). Todas estas conse-

29. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulista, Janeiro de 2009, p. 02.

30. Publicação da área de comunicação e marketing da Unimed Paulista, janeiro de 2009, p. 01-02.

quências jurídico-tributárias já estão delineadas, independentemente da adoção da forma de registro contábil facultada pela IN 20.³¹

Já as vantagens de adoção da solução contábil proposta pela ANS, como bem relatou o relatório didático da Unimed, são inequívocas:

- Permite tratar um problema sério do Sistema Unimed, o registro das obrigações legais, sem afetar de uma só vez o resultado do exercício;
- Não afeta o cooperado de imediato, visto que, enquanto o passivo não for exigido da cooperativa, o ativo também não será;
- Ainda que o passivo venha a ser exigido da cooperativa, mas houver condições financeiras para sua liquidação (no giro da cooperativa), o cooperado **talvez** não seja penalizado, pois terá que recompor o capital de giro da cooperativa somente se isso for indispensável.

Apesar de reconhecer que a IN 20 não é lei e que, portanto, os que não quiserem seguir sua orientação não estão obrigados a fazê-lo, essa orientação é a melhor, para equacionar definitivamente os problemas contábeis do Sistema Unimed.

Concluindo o presente parecer, entendo que:

- a) há razoáveis possibilidades de uma revisão de decisões contrárias à não incidência, no Sistema Unimed – integrado por autênticas cooperativas de serviços – de tributos federais e municipais;
- b) os Ministros Luiz Fux e Eliana Calmon, em votos recentes, reconhecem que, se houvesse tributação sobre as cooperativas, o ato cooperativo seria mais oneroso que o ato mercantil, pois sobre uma mesma operação recairia uma dupla incidência, o que é conflitante com o estímulo ao cooperativismo, previsto no art. 174, § 2º, da CF;

31. O art. 1.096 do Código Civil está assim redigido: “Art. 1.096. No que a lei for omissa, aplicam-se as disposições referentes à sociedade simples, resguardadas as características estabelecidas no art. 1.094”. Ora, nitidamente tais casos omissos, em face da permanência da Lei sobre Cooperativas não revogada, inexistem. Se existirem, entretanto, só aí se aplicaria a regência das sociedades simples, mas sempre COM AS CARACTERÍSTICAS DO ARTIGO 1.094.

- c) confiante no tratamento que o Constituinte dispensou à cooperativa, o Sistema Unimed deixou de provisionar as contingências passivas, no passado, e, se tivesse que fazê-lo pelas regras contábeis clássicas, hoje, teria que declarar provisão de valores que tornariam, na exteriorização contábil, o sistema insolvente;
- d) a solução de um tratamento diferencial para os exercícios anteriores e outro a partir de 2009, proposta pela ANS, retira desta exteriorização, os riscos de uma fotografia contábil negativa, que poderia levar à insolvência do setor;
- e) a opção por essa solução não acrescenta aos cooperados, por outro lado, responsabilidade maior do que aquela que já têm, por força dos arts. 89 e 80 da Lei das Cooperativas, e pelo art. 1095 do Código Civil, assim redigido:

Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada.

§ 1º. É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.

§ 2º. É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais;

- f) a opção não impede a continuidade das discussões judiciais, que não dependem da forma pela qual as supostas dívidas são contabilizadas, mas sim do direito, ou seja, dos fundamentos jurídicos que lhes dão suporte; vale dizer, em havendo provimento judicial reconhecendo o direito – no caso, declarando a não incidência do tributo sobre o ato cooperativo – qualquer que tenha sido a forma de escrituração contábil adotada deverá ser reformatada, nos termos das decisões judiciais.

Assim, caso haja decisão futura favorável e definitiva, a contabilidade do Sistema Unimed terá, necessariamente, que se adaptar ao novo resultado, devendo ser revista para retratar a situação e os efeitos decorrentes do resultado judicial.

Em face de tudo o que atrás apresentei, entendo que:

- 1) A contabilização como sugerida pela ANS não veda a continuação das discussões judiciais por parte das diversas cooperativas do Sistema Unimed;
- 2) Não há, em sendo aprovada em Assembleia a contabilização sugerida, acréscimo de responsabilidade aos cooperados, além daquela que já possuem por força dos arts. 89 e 80 da Lei de Cooperativas e do art. 1.095 do Código Civil, nos limites definidos pelo Estatuto, que nesses termos deve ser mencionada na Assembleia convocada para aprovar a contabilização.

Respondo, pois, sucintamente, às questões formuladas:

- 1) O sistema foi descrito no corpo do parecer, como as conseqüências da adoção das normas sugeridas pela I.N. n. 20 da ANS.
- 2) Sim.
- 3) Não.
- 4) A responsabilidade permanece rigorosamente igual àquela determinada pela Lei das Cooperativas e pelo Código Civil, nos termos definidos pelo Estatuto. A adoção, portanto, da solução contábil da ANS não acresce qualquer responsabilidade que os cooperados já não tenham no presente.

SMJ

São Paulo, 30 de janeiro de 2009.