

PARECER

COOPERATIVA DE SERVIÇOS QUE SEPARA EM SUA CONTABILIDADE AS RECEITAS DERIVADAS DE ATOS COOPERATIVOS E DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. AUTUAÇÃO INDEVIDA DE TODOS OS ATOS COMO SE NÃO FOSSEM COOPERATIVOS. ADESÃO E DESISTÊNCIA AO PAES EM UMA DAS AUTUAÇÕES. ENTENDIMENTO DE CONFISSÃO GENERALIZADA PARA TODOS OS PROCESSOS POR PARTE DA FAZENDA. INCONSISTÊNCIA DA REFERIDA INTERPRETAÇÃO À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE, LEGALIDADE E NORMAS PROCESSUAIS. PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

1. Consulta

A consulta, que passarei a responder, está formulada nos termos seguintes:

A COOPERATIVA, neste ato representada pelo seu Presidente, pela presente e, em atendimento ao que restou acertado na reunião realizada no dia 29 de agosto de 2008, relativamente ao Parecer a ser elaborado pelo Dr. Ives, informa o quanto segue:

- a) quanto à distinção entre o ato cooperado (pagamento direto aos cooperados) e ao ato não cooperado (pagamento a terceiro), neste ato a cooperativa junta o Balancete detalhado a respeito desses pagamentos;
- b) já com relação ao ponto fulcral (extinção dos processos de execução, em face da adesão ao PAES), apresenta um breve relato sobre os fatos.

No final do ano de 2003, mesmo com os processos em andamento, alguns com garantia do juízo, outros não, porém, todos com Embargos interpostos, a Diretoria da Cooperativa, recém-empossada, solicitou uma

análise das pendências tributárias, ocasião em que foi contratada uma assessoria composta por ex-fiscais da Fazenda Nacional e Estadual.

Diante da informação de que existia um processo, em que houve perda de prazo por desídia do advogado que patrocinava a causa, aquela Assessoria “achou por bem” [sic] fazer a adesão ao PAES, a fim de parcelar aquela dívida, em face do cenário em que se apresentava o processo.

Em 13 de agosto de 2003, a Cooperativa, por orientação da referida Assessoria, aderiu ao PAES, pagando a taxa mínima de ingresso, não dando continuidade ao ato.

Surpreendentemente, a Procuradora da Fazenda Nacional, constatando a adesão, peticionou nos autos, “requerendo a extinção de todos os processos de execução contra a Cooperativa, por entender que houve confissão total da dívida, junto ao Fisco” [sic].

Mais surpreendente ainda foi a decisão dos Juízes desta comarca, os quais acolheram o pedido da Procuradoria, acabando por extinguir as execuções, com o seguinte fundamento: “restou configurado que a opção pelo PAES feita pela embargante por si só implicou em confissão irretroatável e irrevogável da dívida em cobrança, bem como na renúncia ao direito em que se funda a presente ação (Lei n. 10.684/03 — art. 4, II, última parte, e art. 15,1)” [sic].

Mesmo assim, a única medida tomada pelo patrocinador da causa foi interpor Recurso de Apelação contra a decisão que extinguiu os processos e, como não tem efeito suspensivo, os leilões começaram a ser designados, o que tem causado uma grande preocupação, visto que a Cooperativa conta com mais de 130.000 usuários e com mais de 1.300 médicos cooperados.

Assim, gostaria que o Parecer a ser elaborado fosse mais focado neste aspecto, afinal, enquanto não for apreciado o Recurso de Apelação, a Cooperativa encontra-se vulnerável aos expedientes fazendários.

2. Resposta

A consulente segrega, na sua contabilidade, as operações relacionadas com os atos cooperativos,¹ que são inúmeros,

1. 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

e com atos não cooperativos, conforme determina a Lei n. 5.764/71, nos termos dos arts. 86 e 87, assim redigidos:

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

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

E tal conforme consta dos balanços por ela publicados, os quais são regularmente auditados.

Não procede, pois, a informação fiscal da não segmentação das referidas receitas, nos autos de infração lavrados, conforme tive oportunidade de verificar ao examinar a documentação contábil e fiscal da consulente.²

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”.

2. Consta das demonstrações contábeis de 2007, acompanhadas do parecer dos auditores independentes, que:

“a) Os critérios para apuração de atos cooperativos estão elencados no item (b) desta Nota Explicativa;

b) Apuração de Atos Cooperativos e Auxiliares;

É esse o ponto fulcral dos autos lavrados, em que a matéria fática (não separação dos resultados segundo provenham de operações praticadas com associados ou não) alegada pela fiscalização contrasta com a realidade da contabilidade e dos balanços publicados e auditados por respeitável empresa de auditoria.³

b1) ATOS COOPERATIVOS;

Os Atos Cooperativos Principais referem-se às operações exclusivamente com os associados do Sistema. Os Atos Cooperativos Auxiliares referem-se às operações com meios credenciados, para execução de serviços auxiliares ao trabalho médico cooperado.

Embora tenha sido oferecida a tributação, a receita oriunda de aplicações financeiras foi alocada em atos cooperativos principais e auxiliares, para fins de apuração das sobras do exercício.

A apuração do resultado dos atos cooperativos e não cooperativos, visa atender o art. 87 da Lei n. 5.764/71 e legislação tributária, onde os resultados dos atos não cooperativos serão levados para a conta do RATES, permitindo ainda a apuração da Contribuição Social e Imposto de Renda.

b2) ATOS NÃO COOPERATIVOS;

Os Atos Não Cooperativos referem-se ao resultado das operações da Farmácia a Receita da Locação de Imóvel, sendo que o resultado de Atos Não Cooperativos foi destinado ao FATES e serviu de base de cálculo para os tributos IRPJ e CSLL.

b3) CRITÉRIOS DE PROPORCIONALIDADE E SEGREGAÇÃO DOS ATOS COOPERATIVOS E NÃO COOPERATIVOS;

As receitas de Aplicações financeiras que foi diretamente alocada como ato não cooperativo” (p. 17).

3. 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.

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.

Neste ponto, portanto, da matéria fática que teve oportunidade de verificar, nas duas colunas de resultados dos balanços (atos cooperativos e atos não cooperativos), não cabe razão ao Fisco, que lastreia sua convicção na não separação entre receitas de um e outro tipo de atuação da consultante, quando a separação efetivamente existe, o que implica violação do princípio da verdade material.

Por outro lado, à vista do disposto nos arts. 13, 14 e 15 da Lei n. 10.684/03, assim redigidos:

Art. 13. Os débitos relativos à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como de suas autarquias e fundações públicas, com vencimento até 31 de dezembro de 2002, poderão ser pagos mediante regime especial de parcelamento, por opção da pessoa jurídica de direito público interno devedora.

Parágrafo único. A opção referida na *caput* deverá ser formalizada até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação desta Lei, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 14. O regime especial de parcelamento referido no art. 13 implica a consolidação dos débitos na data da opção e abrangerá a totalidade dos débitos existentes em nome do optante, constituídos ou não, inclusive os juros de mora incidentes até a data de opção.

Se na aparência (que pouco significa para o Direito, v.g. 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.

Internacionalmente, 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 sobre, 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).

Parágrafo único. O débito consolidado na forma deste artigo:

I - sujeitar-se-á, a partir da data da consolidação, a juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data de deferimento do pedido até o mês anterior ao do pagamento, e adicionados de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo feito;

II - será pago mensalmente, até o último dia útil da primeira quinzena de cada mês, no valor equivalente a, no mínimo, um cento e vinte avos do total do débito consolidado;

III - o valor de cada parcela não poderá ser inferior a dois mil reais.

Art. 15. A opção pelo regime especial de parcelamento referido no art. 13 sujeita a pessoa jurídica optante:

I - à confissão irrevogável e irretroatável dos débitos referidos no art. 14;

II - ao pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem como dos valores devidos relativos ao PASEP com vencimento após dezembro de 2002.

Parágrafo único. A opção pelo regime especial exclui qualquer outra forma de parcelamento de débitos relativos ao PASEP.

A consulente pediu o ingresso no PAES relativamente ao débito objeto de um dos processos contra ela indevidamente ajuizado. Tal pedido deduzido, inadvertidamente, por deliberação de um de seus advogados - e apenas um, e não de todos os demais -, não foi reproduzido em nenhum dos demais processos, pela elementar razão de que os autos de infração lavrados, dando origem aos supostos débitos, não tinham sustentação fática ou jurídica, não cabendo ao Erário exigir tributo a que, clara e nitidamente, não tinha direito.

Partindo do princípio de que, mediante esse pedido, o contribuinte teria “confessado matéria jurídica” em todos os processos - e não apenas em um deles -, implicando “renúncia tácita” ao direito de neles discutir a legitimidade dos supostos débitos, nos feitos em que demonstrava a inconsistência da

pretensão fiscal, está a Fazenda a exigir o pagamento de importâncias indevidas a título de tributos inexistentes, por força desta exegese extensiva e presumida.⁴

É de se lembrar que o art. 4º, II, da legislação em tela exige **expressa** desistência, conforme texto que transcrevo:

Art. 4º. O parcelamento a que se refere o art. 1º:

I...]

II - somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar... [grifos meus]

Embora solicitado, neste parecer, a manifestar-me principalmente sobre a questão da denominada “adesão presumida”, o que farei ao final, parece-me, claramente, que o ponto central da questão reside em saber se é legítimo a Fazenda cobrar importâncias que não correspondem a tributos instituídos de acordo com a Constituição e com as leis complementares e ordinárias.

Vale dizer, pode o Erário, pelos princípios da legalidade e da moralidade pública, exigir “tributo indevido” - na linguagem gráfica, embora incorreta, hospedada pelo CTN —, considerando que “confissões presumidas e tácitas de direito”

4. Maria Helena Diniz claramente admite confissão apenas em matéria de fato, como, de resto, todos os juristas de renome: “CONFISSÃO. 1. Direito processual civil, a) Ato pelo qual a parte admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao adversário; b) meio de prova, judicial ou extrajudicial, consistente no reconhecimento, tácito ou expresso, de um fato prejudicial a quem formula tal declaração” (*Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, p. 757).

justificariam a cobrança do que, à luz do Direito Material, não teria sustentação?⁵

O princípio da moralidade é, de longe, o mais relevante dos cinco princípios que conformam a atuação da Administração Pública expostos no art. 37, *caput*, da Lei Suprema, assim redigido:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:... [Redação dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998]⁶

Desses princípios, o da legalidade está inerente em todo o ordenamento nacional, vale dizer, não só os arts. 5º, II, e 150, I, da Lei Suprema impõem-no, como é princípio que conforma a ordem legal brasileira. Não é, pois, um princípio próprio ou exclusivo da Administração.⁷

5.0 art. 165, I, do CTN utiliza-se da incorreta expressão "tributo indevido", visto que, pelo princípio da legalidade *se um tributo é indevido*, não é tributo. A dicção é a seguinte: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;"

6. Celso Ribeiro Bastos lembra que: "Inovação muito importante é a consagrada à introdução que se faz do princípio da moralidade como retor da atuação da Administração Pública. Não que esse princípio fosse absolutamente desconhecido no nosso direito administrativo. Pelo contrário. Já houvera sido ele objeto de peruciente e meticulosa análise feita por Manoel de Oliveira Franco Sobrinho em obra específica intitulada 'O controle da moralidade administrativa'. Hely Lopes Meirelles também incluía este princípio dentre os conformadores da atividade administrativa. A nossa própria jurisprudência era muito tímida à recepção do princípio, levada a efeito, ao que nos parece, em pouquíssimos casos, como por exemplo no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, da lavra do desembargador Cardoso Rolim. Ali se assentou que: 'O controle jurisdicional se restringe ao exame da legalidade do ato administrativo; mas, por legalidade ou legitimidade se entende não só a conformação do ato com a lei, como também a moral administrativa e com o interesse coletivo'" (*Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1992, v. 3, t. 3, p. 36).

7. Os arts. 5º, II, e 150, I, estavam assim redigidos: "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos

O mesmo se diga do princípio da eficiência. Nitidamente, não se prestam concursos ou se fazem licitações na administração, senão para que seja eficiente. Não se vota em representantes do povo, no Legislativo, no Executivo, para que atuem de forma ineficiente. Não se contratam servidores para o exercício de cargos públicos em comissão ou como medida de emergência, senão para exercerem bem suas funções de servir ao público. O mesmo princípio determina a realização de concursos para provimento de cargos no Judiciário. A eficiência é, portanto, princípio que perpassa todo o estamento estatal, sendo, evidentemente, inerente à Administração.⁸

O princípio da impessoalidade é também ínsito. Se não estivesse explicitado, nem por isso poderia deixar de conformar a administração pública. O administrador não tem que ter preferências ou simpatias. Todos aqueles a que presta serviços públicos têm que ser rigorosamente iguais perante a Administração.⁹

termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

8. Alexandre de Moraes, sobre o princípio, escreve: “O princípio da eficiência compõe-se, portanto, das seguintes características básicas: direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade” (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2002, p. 790).

9. Escrevi: “O princípio da eficiência no direito administrativo foi introduzido no país com a Emenda Constitucional n. 19/98. De rigor, sempre foi um princípio implícito ou decorrencial dos demais princípios. É pressuposto da Administração Pública seja ela eficiente, seja na contratação de serviços públicos de terceiros, através dos certames licitatórios, seja pela escolha de seus servidores por concursos públicos.

Licitação e concurso público são mecanismos que permitem o controle da aplicação de verbas orçamentárias e o termo Administração’ está a demonstrar que ao Estado cabe administrar’ os recursos públicos a bem da comunidade, ou seja, utilizar adequadamente os recursos dos cidadãos e residentes

E, como consequência, a Administração, que representa o povo, não pode agir na clandestinidade, em segredo, como uma sociedade secreta. Daí decorrer que a publicidade é, da mesma forma, inerente ao serviço público. Tem a sociedade o direito de conhecer tudo que faz a Administração Pública.¹⁰

O princípio da moralidade, de todos esses ínsitos princípios, é o mais relevante, por definir a ética na Administração. O Poder Público, ao contrário do que disse certo Ministro no passado, não é “necessariamente aético”. Para mim, deve ser necessariamente ético. Atos aéticos, convenientes, coniventes, suspeitos de obtenção de benefícios, privilégios ou preferências contra a lei ou contra a moral, devem ser incinerados, no elenco dos atos administrativos.

Não se pode admitir que a Administração Pública cobre o que não tem direito (princípio da legalidade ferida) e nem

para prestar serviços adequados, diretos ou indiretos, à sociedade, através dos poderes constitucionais (políticos e burocráticos).

Por esta razão, os princípios consagrados no direito administrativo, da moralidade, legalidade, publicidade e impessoalidade, objetivam tornar o Estado eficiente. Sem moralidade pública, o Estado vê suas instituições fragilizadas, pois os representantes do povo terminam mais se auto-prestando serviços do que servindo à Nação. Se não estiverem sujeitos, rigorosamente, ao império da lei, o Estado não será um Estado de Direito. Sem publicidade, os cidadãos desconhecerão o que ocorre na Administração Pública e acabarão por não ter instrumentos para controlá-lo. E sem a impessoalidade, corre, o Estado, o risco de beneficiar os amigos do rei e perseguir os inimigos, tornando-se, o Estado Democrático de Direito, um arremedo do idealizado pelo constituinte” (*Princípio da Eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária-CEU; Revista dos Tribunais, 2006, p. 29. Pesquisas Tributárias Nova Série 12).

10. Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “Publicidade. A divulgação do ato administrativo, quer no âmbito da administração, quer para o público em geral, é indispensável para que possa haver controle sobre ele. Isto, sem embargo do fato de ser necessária para que produza efeitos, conforme estabelece a legislação.

Nesta Constituição, o princípio de publicidade é reforçado pelo fato de que o art. 50, ao enunciar direitos e garantias fundamentais, consagra, no inc. XXIII, o direito individual de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo (v. supra), e, no inc. LXXII, a, prevê o ‘*habeas data*’, instrumento destinado a efetivar o direito a informação sobre a pessoa do interessado, constante de bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público (v. supra). Na verdade, nesse princípio está compreendida a transparência” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 244-45).

legitimidade (moral ou ética), para ficar com o que não lhe cabe, lançando mão de interpretações *pro domo sua* para alargar, em matéria tributária, exegese não permitida ou expressamente vedada pela Lei Suprema.

Assumem particular relevo, nesse aspecto, os arts. 150,1, e 112 do CTN, o primeiro impondo a estrita legalidade na instituição do tributo, com tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, e o segundo impondo que, nas dúvidas exegéticas, a interpretação adotada seja a favorável e não a contrária ao contribuinte.¹¹

E, de resto, o caso típico da consultante em que:

- a) Não confessou “matéria jurídica” nem expressa, nem tacitamente, em todos os processos elencados pela PGFN;
- b) A separação, na sua contabilidade e na declaração de Imposto de Renda, nos termos da legislação nela composta, entre atos cooperativos e não cooperativos, é de meridiana clareza;
- c) A confissão é sempre DE FATO; não existe CONFISSÃO DE DIREITO.¹²

11. Os artigos estão assim redigidos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I — à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

12. J. J. Calmon de Passos ensina que: “O melhor entendimento, entretanto, e hoje vitorioso, é o de que a confissão é uma declaração de ciência, uma declaração da parte sobre a verdade de determinado fato cuja existência importa consequência desfavorável para quem admite essa verdade. Nada

É de se lembrar que o fato pode ser objeto de confissão; o direito, apenas de exegese.

A lei do PAES faz referência, no art. 15, à **confissão irrevogável e irretratável** dos débitos referidos no art. 14, que, por sua vez, menciona a totalidade de **débitos existentes, constituídos ou não**.

Declara o art. 13 que tal **confissão de dívida é irretratável e irrevogável**, implicando renúncia de discussão, mas condiciona o art. 4º, II, a **que seja expressa**.

Ora, renunciar a “alegações de direito” não significa “renunciar ao direito material” propriamente dito, e sim deixar de contestar, de resistir à pretensão do Fisco, submetendo-se à exigência do tributo, instituído por lei presumivelmente legítima.

Nesse sentido é que se diz que o direito do contribuinte, em relação ao pagamento do tributo, é um direito **disponível**,¹³ na medida em que ele pode exercer ou não a faculdade de se opor à exigência fiscal.

Ofertei parecer à Prefeitura de Ubatuba - que foi acolhido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo - em que os contribuintes titulares de imóveis localizados na orla marítima, por meio de uma sociedade de amigos do Bairro, propuseram à

mais é, portanto, do que um testemunho sobre fato que só diverge dos demais testemunhos por ser feito pela própria parte e em contradição com seus interesses.

A confissão, pois, é meio de prova ao lado de outros meios de prova que o direito consagra, como sejam o documento, a perícia, o testemunho etc. Das demais só diverge pelo fato de ser uma prova poderosa, '*probatio probantissima*', como denominada por alguns, não podendo ser ilidida facilmente. Essa particular força probante da confissão assenta em uma regra da experiência, ou seja, a de que ninguém afirma verdadeiros, sem que o sejam, fatos dos quais decorrem prejuízos para o confitente" (*Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977, v. 18, p. 2).

13. Tive oportunidade de sustentar essa característica, entendimento que, aliás, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal, para considerar que o Ministério Público carece de legitimidade para ajuizar ações civis públicas, tendo por objeto contestar a legitimidade de tributos.

Câmara de Vereadores a pavimentação da rua à beira-mar, instituindo, para tanto, uma contribuição de melhoria, a ser paga antes da obra, pois a Prefeitura não tinha recursos para executar tal serviço. A Câmara acatou o pedido dos moradores contribuintes, que desejavam pagar a referida contribuição de melhoria mesmo antes da execução da obra, ou seja, de forma diversa da prevista no art. 82 do CTN. No caso, o valor da contribuição de melhoria revelou-se mais módico e vantajoso aos munícipes, por não ter o Município que obter financiamento junto ao sistema financeiro, para prestar tal serviço, contando com recursos dos próprios contribuintes, com o que o ônus de juros e encargos dessa natureza não compuseram o valor da imposição tributária.

Já o direito de que *a obrigação tributária seja instituída por lei válida, compatível com a Constituição, é um direito subjetivo público, ao qual não pode o cidadão renunciar.*

Ora, quando a lei institui Programas Especiais de Parcelamento e condiciona a adesão à desistência¹⁴ das ações que o contribuinte promove para resistir à exigência fiscal, presume-se que o faz para obter, mais celeremente, a arrecadação de quantias que representem verdadeiros tributos, ou seja, créditos tributários escudados em ato legislativo válido.

14. "PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. SUSPENSÃO. ADESÃO AO PROGRAMA ESTADUAL DE PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. 1. O parcelamento do débito tributário é espécie de transação, muito embora não determine a extinção imediata do crédito, que fica suspenso até o seu adimplemento total pelo devedor. 2. Inexistindo pedido de desistência por parte do embargante não havendo disciplina na lei sobre o pagamento dos honorários advocatícios, incumbe ao juiz a aplicação das regras do CPC. 3. Extinto o processo de embargos por perda de objeto, correta a decisão que aplicou o art. 26, § 2º CPC em relação a verba honorária. Recurso especial improvido". (REsp n. 399.703, Rei. Min. Eliana Calmon, DJ de 12 de maio de 2003, Segunda Turma).

A desistência¹⁵ exigida tem, pois, a finalidade de obter, do contribuinte, o compromisso de que não vai celebrar a novação num dia, para voltar a discutir o crédito tributário no outro, uma vez que a extinção prevista no art. 267 do CPC, *in verbis*:

Art. 267 - Extingue-se o processo sem resolução de mérito.

[...]

VIII — quando o autor desistir da ação.

Tal não impede o ajuizamento de nova demanda.

Trata-se, assim, de exigência razoável. Cumprindo à autoridade fiscal arrecadar aquilo que a lei lhe outorga como tributo, ao ensejo da celebração de transação/moratória, é legítimo que obtenha do contribuinte compromisso mais consistente que o da mera desistência da ação nos termos do art. 267, VIII do CPC ou por qualquer outro ato extrajurídico.

É forma de comprometê-lo a aderir ao parcelamento e “confessar matéria de fato”, mas não há como extrapolar a lei, pretendendo que tal **confissão possa versar sobre matéria jurídica** - que apenas se interpreta.

Em face dos princípios da legalidade, da moralidade, da eficiência e da impessoalidade, já atrás referidos e consagrados

15. “PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITO INFRINGENTE. POSSIBILIDADE. OMISSÃO. ACORDO. PERDA DE OBJETO. FATO POSTERIOR. ART. 462 DO CPC. [...] - O Juiz, em qualquer grau de jurisdição, deve levar em consideração a ocorrência de fatos supervenientes à propositura da ação que tenham força suficiente para influenciar no resultado do “*decisum*”, nos termos do art. 462 do CPC, sob pena de incorrer em omissão. - Constatada a perda do objeto do recurso especial pela homologação judicial de acordo locatício celebrado entre as partes, deve ser suprida a omissão pelo remédio recursal próprio - Embargos de Declaração acolhidos. Recurso Especial prejudicado” (EDREsp n. 132.877/SP. Rei. E. Min. Vicente Legal, DJ de 25 de fevereiro de 1998, p. 130, Sexta Turma do EG. STJ; grifos meus).

no art. 37 da CF, é essa a única interpretação possível, sendo descabido cogitar que, estabelecendo a exigência da renúncia nesses termos, o legislador ou a autoridade administrativa tenham tido por escopo assegurar à Administração Pública receitas a que a União não faria jus.

Em outras palavras, não é razoável que a imposição de renúncia tenha tido por fim assegurar ao Estado o direito de receber “tributos” calculados ao arrepio de legislação que rege os atos cooperativos, a pretexto de que a disponibilidade do direito, manifestada pelo contribuinte, supriria o vício do ato, atribuindo à Receita Federal a legitimidade que a lei não fora capaz de lhe dar.

Nem se diga que é esse mesmo o efeito da renúncia. Primeiro, porque, como acima sustentado, não houve renúncia ao direito material, mas ao direito de resistir à pretensão fiscal num determinado processo. Em segundo lugar, porque, embora a renúncia possa ter, entre particulares, o condão de legitimar o ilegal e o ilegítimo — o que, atualmente, é até duvidoso, a julgar pelos princípios que, segundo o Código do Consumidor e o próprio Código Civil atual, presidem as relações entre privados, mormente em se tratando de contratos de adesão, a que se assemelha o parcelamento objeto desta análise —, o mesmo não se pode dizer quando uma das partes é o Estado e o objeto é a obrigação tributária.

Consoante reconhece a doutrina nacional e estrangeira, em Estados democráticos¹⁶ de Direito, o interesse público de

16. Digno de nota é o voto do Ministro Marco Aurélio, no RE n. 166.772-9/RS, publicado no DJ de 16 de dezembro de 1994 (Tribunal Pleno): “Já disse, linhas atrás, que está em tela uma ciência.

obter receita, que é aquele que o Estado possui como qualquer sujeito de direito, é considerado “secundário”, só podendo ser perseguido se compatível com o interesse público “primário”, que, no caso, é o respeito à legalidade e à ordem jurídica na instituição do tributo. Esse interesse público primário condiciona a legitimidade da arrecadação à existência de obrigação tributária lastreada em lei, vale dizer, em ato legislativo válido, compatível com a Constituição.

Celso Antonio Bandeira de Mello,¹⁷ reportando-se às lições de **Renato Alessi**, assim resume:

O autor exemplifica anotando que, enquanto mera subjetivação de interesses, à moda de qualquer sujeito, o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, enquanto empobrecesse a Sociedade; [...] sem embargo tais interesses não são interesses públicos, pois estes, que lhe assiste prover, são os de favorecer o bem-estar da Sociedade e de retribuir condignamente os que lhe prestam serviços.

E prossegue o eminente administrativista,¹⁸ destacando a importância da distinção:

Assim enquadrado o Direito, o meio justifica o fim, mas não este àquele. Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo escorcem em descompasso. Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto a dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada: ‘Cumpro evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos *‘Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Ed. Globo, Porto Alegre - segunda edição, 1933 - pág. 118’. E realmente assim o é. Conforme frisado por Celso Antônio Bandeira de Melo, não cabe, no exercício da arte de interpretar, inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela ‘perseguida - parecer inédito’.

17. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, p. 64.

18. *Ibidem*. p. 64.

Essa distinção a que se acaba de aludir, entre interesses públicos propriamente ditos - isto é, interesses primários do Estado e interesses secundários (que são os últimos a que se aludiu), é de trânsito corrente e mormente, na doutrina italiana, e a um ponto tal que, hoje, poucos doutrinadores daquele país se ocupam em explicá-los, limitando-se a fazer-lhes menção, como referência a algo óbvio, de conhecimento geral. Este *discrimen*, contudo é exposto com exemplar clareza por Renato Alessi, colacionando lições de Carnelutti e Picardi, ao enunciar que os interesses secundários do Estado só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários, isto é, com interesses públicos propriamente ditos.

Assim, a presidir a celebração de qualquer acordo entre o Estado e o particular, tendo por objeto um tributo, há de existir, *sempre*, por parte do Estado, a crença na presunção de que haja lei que autorize sua cobrança. Até porque ninguém está obrigado a cumprir exigência sem lei que a autorize e, no caso, a segmentação dos atos cooperativos e não cooperativos está nitidamente firmada no balanço e na contabilidade da consulente.

Tendo em vista que a obrigação tributária é *ex lege*, ou seja, deriva da ocorrência, em concreto, da situação definida em lei como necessária e suficiente para caracterizar-se a incidência do tributo, não se pode admitir que tal “adesão com renúncia e confissão”, exigida nos programas de parcelamento, objetivasse outorgar ao Estado um direito material divorciado daquele que só lhe pode advir da estrita observância do princípio da legalidade. Não pode ter pretendido fazê-lo derivar da vontade do contribuinte, mormente quando viciada pela *coação*, representada por sanções políticas, impostas para desestimulá-lo de discutir judicialmente a legalidade de exações tributárias; pelo *erro* a que é levado pela complexidade da legislação tributária e pela impossibilidade de discussão das condições de concessão do parcelamento impostas pela lei.

Todas essas circunstâncias impedem que a disponibilidade manifestada pelo contribuinte se configure como aquela decorrente de sua livre vontade, mormente em se tratando de “confissão de direito” que, de resto, não existe nem na execução fiscal, nem na cobrança de supostos débitos, na fase administrativa. Em matéria de direito, nenhuma confissão é possível, seja expressa ou tácita.

Não desconheço, à evidência, decisões do STJ entendendo que a renúncia de natureza processual pode atingir o direito material. Em todas as decisões referidas, todavia, jamais foi assentado que pudesse suprir a falta do direito material do Estado, autorizando-o a cobrar o que não tem direito, autorizando-o a lançar mão, como faz não poucas vezes, de instrumentos não democráticos de coação (como, por exemplo, enviar nomes de presumíveis devedores à SERASA, para prejudicar sua atividade econômica na obtenção de financiamentos, inclusive no segmento privado).

Todas as decisões da Suprema Corte de Legalidade cuidam exclusivamente de aspectos processuais, sem que se tenha debruçado sobre a primeira e mais relevante de todas as questões objeto deste parecer.

É ético, é moral, é justo exigir o Poder Público, a título de “tributo”, aquilo a que não tem direito? O que “tributo” não é? Não fere, fantasticamente, tal maneira de agir, além da legalidade, o princípio da moralidade, o mais relevante dos princípios que conformam a administração pública.¹⁹

19. José Cretella Jr. lembra que: “Os romanos que entrelaçavam o ético e o jurídico (cf. Celso: *‘Ut eleganter Celsus definit, ius est ars boni et aequi. Digesto, I, 1, pr. e § 1º. Paulo: ‘Non omne quod licet honestum est’. Digesto, 50, 17, 144, 1. Ulpiano: ‘Iurispraeceptum sunt haec: honeste vivere, alterum*

Acresce-se que os precedentes, segundo os quais a renúncia ao processo projetaria efeitos no âmbito do direito material, cuidam, tão-somente, de discussões travadas perante o Judiciário. Não é o caso da consulente, no qual a Fazenda Pública pretende atribuir à “confissão de direito”, vislumbrada em um dos processos, efeitos genéricos capazes de abranger todos os demais e atingindo supostos débitos - mesmo que comprovadamente inexistentes — que estivessem sendo discutidos judicial ou administrativamente!

Seria razoável, por acaso, cogitar de renúncia de direito material relativo à ação judicial que sequer foi ajuizada? Que renúncia é essa?

É de se lembrar, no caso da consulente, que, por indiscutível desaviso de um funcionário, foi pleiteada a inclusão de um único débito no programa PAES. E desse pedido a consulente desistiu, por não se enquadrar na figura de devedora, em virtude da existência de provas concretas, demonstrando ser inaceitável, ilegal e aética a exigência.

Tal ilegitimidade se repete no objeto de outros autos de infração e processos, que a consulente foi obrigada a contestar, dada a resistência da Fazenda Pública em curvar-se ao regime

non laedere, suum cuique tribuere. *Institutos*, 1, 13 e *Digesto*, 1, 1, 1), sabiam, no entanto, os limites dos dois campos, embora soubessem que na zona cinzenta tangenciavam inúmeras vezes. A mais autorizada doutrina francesa (cf Maurice Hauriou, *Précis de droit administratif et de droit public*, 11. ed., Paris, 1927, Sirey, p. 376; Georges Vedel, *Droit administratif*, 5a ed., Paris, 1973, Presses Universitaires de France, ps. 610-611; Jean Rivero, *Droit administratif*, 11. ed., Paris, 1985, ed. Dalloz, p. 264) coloca em grande evidência a moralidade, como regra que deve orientar o administrador” (*Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991, v. 4, p. 2145).

do ato cooperativo tal como preconizado pela Constituição, pela lei e pela esmagadora maioria da doutrina pátria.²⁰

Ora, nitidamente, as decisões do STJ não representam precedentes válidos para a situação aqui analisadas, pois fazem menção a **renúncia** (a palavra sequer existe, na lei referente ao PAES, que se refere a confissão) na ação, na qual, por EXPRESSO ABANDONO da discussão, os efeitos de direito material e a eficácia da coisa julgada teriam seu término.

Ora, no AgRg n. 878.140/RS, que é tido por acórdão base sobre a matéria, o eminente Ministro Luiz Fux faz menção a que: “...a opção pelo PAES importa em o **embargante reconhecer...**”.

Vale dizer, reconhecer com relação ao objeto da própria ação em que fez a opção e não na de outras ações em que tal opção não foi feita.²¹

Acrescenta, inclusive, que cabe ao juiz verificar o “objeto mediato do pedido”, devendo perscrutar:

...com exatidão e de forma inequívoca a real intenção da parte (à evidência no processo), abrindo nova oportunidade processual, se neces-

20. O Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, no verbete “Cooperativas”, veicula o seguinte esboço: “COOPERATIVA S.f. (Lat., de *cooperari*) Dir. Obr. Sociedade de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, não sujeita a falência, constituída para prestar serviços aos associados, ou cooperativados, e que se distingue das demais sociedades de natureza econômica, além das peculiaridades especificadas em lei, em que não distribui lucros, mas resultados provenientes de suas operações. Cognatos: cooperativado (s.m.), participante de cooperativa; cooperativismo (s.m.), doutrina econômica sobre o sistema cooperativo, ou das cooperativas; cooperativista (adj. Es. 2 g.), relativo a cooperativas; adepto do cooperativismo. CF, arts. 5 (XVIII), 174 § 2; L 5764, de 16 de dezembro de 1971 (L n. 6.981, de 30 de março de 1982)” {*Dicionário Jurídico Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996, p. 205; grifos meus}.

21. “Os embargos a execução têm natureza de ação de conhecimentos introduzida no organismo do processo de execução. Em conseqüência, a opção pelo PAES importa em o embargante reconhecer a legitimidade do direito em que se funda a sua oposição de mérito à execução” (AgRg n. 878.140/RS).

sário, para os devidos esclarecimentos de alcance desse ato de disponibilidade processual, [grifos meus]²²

É de se perguntar: diante de tal fundamento, que integra decisão paradigmática do STJ, como deveria atuar um juiz em processo judicial em que não houve confissão expressa; não houve renúncia expressa, nos termos do que determina o art. 4º, II, da Lei do PAES; nem foi, conseqüentemente, respeitado o direito do contribuinte de explicitar o alcance de ato de liberalidade processual que JAMAIS ali praticou, nem em relação ao processo nem em relação ao direito discutido?

Nitidamente, nos processos onde não há confissão nem renúncia, não há como atuar, o magistrado, da forma declarada pelo Ministro Luiz Fux.

A própria ementa:

...depende da confissão irretroatável e irrevogável dos débitos fiscais, o que leva à extinção do feito (nitidamente onde a confissão irretroatável e irrevogável foi realizada) com julgamento de mérito, ou seja, da renúncia ao direito sobre o que se funda a ação (a ação em que a confissão se deu).

[...]

22. O texto do Min. Luiz Fux, relator, no referido processo é o seguinte: “4. Acerca da renúncia ao direito em que se funda a ação já tivemos oportunidade de destacar que:

‘A parte pode renunciar à ação, figura que recebe o nome de ‘desistência’, ou renunciar ao próprio direito material’, objeto mediato do pedido.

Nessa hipótese, a manifestação não é meramente formal, senão atinge a própria pretensão, abdicando a parte do direito que lhe pertence para não mais reclamá-lo. Opera-se, assim, a extinção com julgamento de mérito porque a parte que renuncia despoja-se de seu direito material e a eficácia da coisa julgada material é plena, sendo defeso discutir novamente em juízo acerca daquela pretensão.

Em face dessa relevante diferença, cumpre ao juiz verificar com exatidão e de forma inequívoca a real intenção da parte, abrindo nova oportunidade processual se necessário, para os devidos esclarecimentos do alcance desse ato de disponibilidade processual” (*Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 420-21).

Neste sentido, a extinção do processo deve ocorrer ao assumir no que **dispõe o art. 269 do CPC V** (à evidência, o processo em que a confissão foi feita), [grifos meus]²³

Ora, em nenhum momento cuidou a decisão - o que está claro, evidente, nítido — de situação em que, ao arrepio dos princípios da legalidade e da moralidade, está o Fisco a cobrar o que não tem direito; em que não existe confissão; e em que, ademais, não só não há CONFISSÃO, COMO HÁ CONTESTAÇÃO, apoiada em provas documentais da ilegitimidade da exigência.

Aplicar a exegese do STJ, ao caso da consulente, que não a comporta, resulta em apropriação confiscatória de recursos do contribuinte.

A pergunta que se coloca, portanto, é como considerar que a lei exija manifesta e EXPRESSA confissão e renúncia, essas inexistam, e, mesmo assim, o Fisco pretenda cobrar o indevido?

A opção por programas de parcelamento, como o REFIS e o PAES, deve ser manifestada nos autos de cada processo. Tanto que, se o contribuinte aderir em relação a um débito e não aos demais, está automaticamente excluído do parcelamento, conforme art. 4º, I e II, assim redigidos, que repito:

23. A ementa a que se refere o Ministro Luiz Fux está assim versada: “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS). EXTINÇÃO DO PROCESSO COM JULGAMENTO DE MÉRITO. ART. 269, V, DO CPC. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA.

É pacífico neste Sodalício o entendimento de que, consoante consta do artigo 3º, I, da Lei n. 9.964/00, a adesão ao REFIS depende de confissão irrevogável e irretroatável dos débitos fiscais, o que leva à extinção do feito com julgamento do mérito em razão da renúncia ao direito sobre o qual se fluida a ação. Nesse sentido, a extinção do processo deve ocorrer com arrimo no que dispõe o artigo 269, V, do Código de Processo Civil, como condição para que seja assegurado à empresa o direito de ingressar no programa. Precedentes. Embargos de divergência provido” (EREsp n. 727.976/PR; DJ de 28 de agosto 2006).

Art. 4º. O parcelamento a que se refere o art. 1º:

I - deverá ser requerido, inclusive na hipótese de transferência de que tramam os arts. 2º e 3º, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação desta Lei, perante a unidade da Secretaria da Receita Federal ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, responsável pela cobrança do respectivo débito; [Vide Lei n. 10.743, de 09 de outubro de 2003]

II — **somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais, relativamente à matéria cujo respectivo débito queira parcelar;** [grifos meus]

Ora, o inciso II é claro ao exigir:

- a) **MANIFESTAÇÃO EXPRESSA COM RELAÇÃO À AÇÃO OU AO RECURSO PROPOSTO;**
- b) De forma **IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL;**
- c) Renúncia a quaisquer direitos sobre os quais versem as **impugnações ou recursos administrativos ou judiciais.**²⁴

Convenço-me, cada vez mais, de que, num Estado Democrático de Direito, o Estado aético não tem espaço e uma das

²⁴ O art. 151 do CTN está assim redigido: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; [Incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001]

VI - o parcelamento. [Incluído pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001]

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessorias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou delas consequente”.

formas de valorizar o princípio da moralidade é jamais permitir que o Estado exija o que não tem direito — como ocorre no caso concreto, em que instituição que presta fantásticos serviços sociais à comunidade de importante região agrícola do País, tornar-se-ia inviável, se prevalecesse interpretação que leva o Fisco a:

- 1) Pretender o que não lhe é devido, mediante o artifício de ignorar a verdade material espelhada na documentação contábil e fiscal da entidade; considerar receitas decorrentes de atos cooperativos (não tributáveis) e de atos não cooperativos (tributáveis), separadamente contabilizadas, como se fossem, todas elas, receitas de atos não cooperativos, sujeitos à tributação;
- 2) Considerar a adesão ao PAES, manifestada inadvertidamente em um processo - do qual, aliás, desistiu - como “confissão tácita de direito”, capaz de projetar efeitos em relação aos demais processos administrativos e judiciais, em que não houve qualquer adesão nem confissão;
- 3) Não levar em consideração que o art. 4º da Lei do PAES exige **confissão e renúncia expressas em cada processo administrativo ou judicial**;
- 4) Desconsiderar a jurisprudência do STJ, que exige serem as confissões e renúncias feitas **DENTRO DE CADA PROCESSO**, além de exigir, por parte do magistrado, que se verifique qual a extensão do ato de liberalidade praticado (se houve renúncia ao direito processual ou ao direito material), o que só tem sentido se a **renúncia tiver sido expressa** e jamais tácita.

Quanto à natureza do ato cooperativo, lembro, neste parecer, o que já escrevi:

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
- 2) a obrigação de um contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

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

Praticam as cooperativas inúmeros atos não cooperativos 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, que revende os **produtos adquiridos** para 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**.

Em uma cooperativa de serviços ou de produção — que angaria clientes e disponibiliza atividades para os cooperados, sendo este o seu objeto social — todos os atos praticados pela cooperativa para conquista de uma clientela para os associados praticados 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 mer-

cadorias ou bens da cooperativa para os associados passa a comportar a figuração jurídica de ato cooperativo - nas cooperativas de produção ou de serviço a ação de atrair clientes para os associados formata os atos cooperativos *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 clientes, conquistando-os, ou veiculando a produção dos cooperados para eventuais interessados.

Neste 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 cooperativa, 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 sempre terceiros não cooperados seriam o mercado a ser atingido.

Tal posicionamento leva-me, agora, à terceira consideração, que diz respeito, especificamente, às cooperativas de prestação de serviços médicos, que devem ser examinadas, na inteligência que extraio dos dispositivos retro-citados, à luz de suas características próprias e diversas dos demais serviços médicos ofertados em planos de saúde por entidades que não são cooperativas.

A consulente foi organizada para assegurar serviços em prol de seus associados, estes, por suas atividades profissionais, sendo contribuintes dos diversos tributos incidentes sobre o trabalho que realizam.

A função essencial da cooperativa médica é, portanto, exclusivamente prestar serviços para seus cooperados, todos médicos.

Tais serviços, à evidência, como determina o art. 3º da Lei n. 5.764/71, são realizados em “proveito comum”.

A cooperativa angaria clientes para seus cooperados e, por esta razão, este ato é tipicamente um ato cooperativo.

Ocorre que os médicos associados à cooperativa não são apenas clínicos, mas especialistas em diversas áreas, grande parcela sendo constituída de cirurgiões.

Para o exercício de sua atividade, esses associados necessitam utilizar suporte instrumental ofertado pelos hospitais, casas de saúde etc. e um médico-cirurgião não pode exercer sua atividade sem o aparato hospitalar.

Sustentar o contrário seria o mesmo que admitir a possibilidade de um soldado ir à guerra sem armas ou com armas sem munição.

Nitidamente, não descaracteriza os serviços da cooperativa encaminhar clientes para seus hospitais onde seus cooperados atendam seus pacientes. É ato cooperativo, o ato de encaminhar pacientes para a prestação de serviços, submetendo-se a atuação individual do médico ou do estabelecimento hospitalar a tributação normal de uma prestação de serviços remunerada.

Em outras palavras, o ato de angariar e levar clientes para os associados é típico ato cooperativo. A prestação de serviços pelo associado ou sistema hospitalar por ele indicado é ato de exercício profissional remunerado e tributado.²⁵

Não cuidarei, neste parecer, de todos os aspectos do ato cooperativo, nem da atuação das Cooperativas no Brasil, pois já o fiz no referido trabalho, mantendo minha inteligência sobre a lei e seus efeitos tributários, tal como ali exposto.

Assim, passo a responder, objetivamente, às questões formuladas pela Consulente, nos termos seguintes:

- a) A contabilidade da consulente retrata a receita de atos cooperativos e não cooperativos;
- b) Tal procedimento encontra-se rigorosamente de acordo com os arts. 85, 86 e 87 da Lei n. 5.764/71, segundo os quais a contabilidade da cooperativa deve expor, segmentadamente, as receitas decorrentes de atos cooperativos ou não;
- c) A ação desavisada de funcionário, ao manifestar adesão ao PAES em um processo, NÃO SIGNIFICOU CONFISSÃO, NEM EXPRESSA, como manda o art. 4º da

25. Planos de saúde de cooperativa médica objetivando atendimento exclusivamente por médicos cooperados e instituições hospitalares por eles indicados e onde exercem suas atividades - ato cooperativo típico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 86, nov. 2002.

Lei do PAES, nem tácita, em relação ao objeto dos DE-MAIS PROCESSOS administrativos e judiciais;

- d) Pelo princípio da legalidade, o Estado não pode cobrar a título de tributo o que a lei não lhe permite;
- e) Com confissão ou sem confissão, pelo princípio da moralidade, é aético e fere o fundamento maior da Administração Pública, pretender o Fisco exigir o que não tem direito e contra a lei;
- f) Mesmo que se admitisse, em face de mera argumentação por absurdo, que o Estado tem direito de ser aético e cobrar o que não lhe pertence, por força de confissão obtida, só poderia fazê-lo, à luz da jurisprudência, no tocante ao objeto da confissão, que há de ser **expressa, e não tácita**, e manifestada no processo em que se discute a exigência, jamais em outros; deve, ademais, o MAGISTRADO EXAMINARAS CARACTERÍSTICAS QUE CONFORMARAM A CONFISSÃO EXPRESSA, como, de resto, o Ministro Luiz Fux expôs no acórdão retrocitado. Por outro lado, não há “confissão de direito”, pois o direito só pode ser objeto de interpretação e não de confissão;
- g) No exame que fiz das decisões do STJ, resulta claro que todas elas partiram da premissa de QUE A ADMINISTRAÇÃO ERA TITULAR DO DIREITO MATERIAL, única forma de entender a razão pela qual o Tribunal não cuidou dos princípios da legalidade e da moralidade. Ainda assim, impuseram que o magistrado verifique os aspectos do direito material envolvidos;

- h) Entendo que a consulente tem o direito de contestar, em face dos fundamentos alinhavados neste parecer que, sugiro, seja juntado ao recurso de apelação, ou em memorial aos julgadores, se já interposto.

S.M.J.

São Paulo, 16 de Outubro de 2008.

