

A NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS FATOS EMERGENTES DA ATUAÇÃO DAS COOPERATIVAS MÉDICAS

André L. Borges Netto

Advogado em Campo Grande/MS
(andreborges@terra.com.br)

“...têm as cooperativas um compromisso muito grande com a justiça social, na medida em que não há a exploração alheia, pelo contrário, por meio delas pode-se dispensar a intermediação de um empresário, que, este sim, auferiria, como é normal na sua qualidade, lucros. Significa um avanço social incomensurável a possibilidade de organizarmos setores da economia sob forma cooperativa”

“Portanto, a correção que há na Constituição com um regime jurídico mais benéfico, mais privilegiado, é o reconhecimento que ela faz das virtudes dessa forma de organização econômica, a que se rendeu boa parte do mundo, organizando sob cooperativas parcela da sua economia” (CELSO RIBEIRO BASTOS e ANDRÉ RAMOS TAVARES, “As tendências do direito público”, Ed. Saraiva, 2000, p. 457).

I - A consulta; II - O direito à não incidência tributária em relação aos fatos emergentes da atuação da consultante; III - A ação anulatória de lançamento fiscal e o cabimento da tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário; IV - Conclusão.

I - A CONSULTA

Tem se tornado comum a lavratura de Auto de Infração pela Receita Federal contra as Cooperativas de Prestação de Serviços Médicos, em que se exige o pagamento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social, PIS e COFINS em relação àquilo que se chama de “ato não cooperativo”.

Eis o que tem constado como justificativa do Auto de Infração:

“As empresas Cooperativas, segundo o art. 168 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11/01/1994, ‘pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas a sua finalidade’. Com base neste artigo e de acordo com os Pareceres normativos CST 073/75 e CST 038/80, tais empresas devem apurar duas classes de resultados, sendo a primeira chamada de resultado dos atos cooperativos, composta de transações situadas exclusivamente no campo do

cooperativismo, que são os “atos praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais”, estando estes atos protegidos, portanto, do alcance da cobrança de impostos; e a segunda composta dos atos não cooperativos, que são aqueles atos estranhos a sua finalidade, que não se incluem no conceito de cooperativismo, estes resultados estão dentro do campo de incidência dos impostos. No caso específico da empresa ora fiscalizada, atos cooperativos são os honorários pagos aos médicos cooperados e os pagamentos a outras cooperativas associadas, estes últimos chamados de intercâmbio. Já os atos não cooperativos, são as transações realizadas com hospitais e clínicas, laboratórios, médicos não cooperados, entre outras”.

As Cooperativas têm impugnado os Autos de Infração, algo que não vem sendo acolhido, o que leva à interposição de recurso ao Conselho de Contribuintes, onde vem sendo negado provimento à súplica recursal.

Por isto a consulta a nós formulada, quanto à possibilidade ou não de discussão judicial do assunto.

Pois bem, o fato é que, pelo que se vê do Estatuto da pessoa jurídica que formula a consulta, a mesma é uma **cooperativa de trabalho médico**, organizada de acordo com as previsões contidas na Lei Federal nº 5.764/71. Em razão disso, **as receitas e as despesas são dos cooperados**, assim com eventual resultado positivo obtido pela Cooperativa é sobra, distribuída na proporção do trabalho, e não do capital, de cada cooperado, algo que tem significativa relevância no campo tributário, **de vez que a prática de atos cooperativos não realiza a hipótese de incidência do Imposto de Renda, nem de seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS)**, como será demonstrado .

Como a Receita Federal está a compreender o assunto da forma diversa, e segundo nosso juízo de forma incorreta, a consulente, valendo-se do direito constitucional de ação (art. 5º, inciso XXXV, da CF/88), deve se socorrer da necessária manifestação do Poder Judiciário Federal, que saberá fazer prevalecer o **Direito** em detrimento do **abuso**, por exemplo por intermédio de ação anulatória de lançamento fiscal (já que não existe mais prazo para impetração de mandado de segurança), tal como isto restará exposto a seguir.

II - O DIREITO À NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS FATOS EMERGENTES DA ATUAÇÃO DA CONSULENTE

As Cooperativas funcionam no Brasil porque têm respaldo **constitucional** (exemplos: inciso XVIII do art. 5º; art. 146, inciso III, alínea “c”; § 2º do art. 174 da CF/88 etc) e **legal** (Lei Federal 5.764/71), conceituando-se desta forma as pessoas jurídicas que “reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o

exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, SEM OBJETIVO DE LUCRO” (art. 3º da Lei 5.764/71, destaque nosso).

A inexistência de LUCRO vem confirmada pelo art. 4º da Lei 5.764/71, ao se fazer menção às COOPERATIVAS como “sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: (...) II – variabilidade do capital social representado pelas quotas-partes; (...) IV – inacessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade; (...) VII – RETORNO DAS SOBRAS LÍQUIDAS DO EXERCÍCIO, PROPORCIONALMENTE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS PELOS ASSOCIADOS, SALVO DELIBERAÇÃO EM CONTRÁRIO DA ASSEMBLÉIA GERAL” (destaque nosso).

Como se vê, as disposições legais acima citadas, referendadas pelo Estatuto dessas pessoas jurídicas, revelam sem qualquer sombra de dúvida que as Cooperativas organizadas nos termos da Lei 5.764/71, ao praticarem sua atividade essencial, integrada pelos denominados atos cooperativos, NÃO AUFEREM LUCROS, RENDAS OU RECEITAS. As receitas e as despesas, em verdade, são dos cooperados (médicos), assim como o eventual resultado positivo obtido pela cooperativa é sobra, dividida na proporção do trabalho, e não do capital, de cada cooperado. Segundo a doutrina especializada (REGINALDO FERREIRA LIMA, “Direito Cooperativo Tributário”, Ed. Max Limonad, 1997, p. 63), “como o fim da cooperativa é prestar serviços aos sócios, a disposição em questão mostra que a sociedade, como pessoa jurídica autônoma, não tem despesas e, por conseguinte, não dispõe de receita, visto que, mesmo efetuando o pagamento do custo da sua estrutura administrativa, paga em nome dos cooperados, portanto, com os recursos destes, e não da pessoa jurídica”.

Eis outra interessante anotação doutrinária que revela o acerto do que se defende: “O objetivo central das sociedades cooperativas é atingir o interesse comum dos associados sem almejarem finalidade lucrativa, em razão do que entende-se que estas Sociedades – que agem em nome e no interesse exclusivo dos associados – não possuem efetivas receitas, uma vez que os valores apenas transitam por seu caixa; porque, em realidade, pertencem exclusivamente aos próprios associados” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “ISS: Cooperativas Médicas – Controvérsia Jurisprudencial”, IOB 1/15838).

É em razão dessas peculiaridades técnicas que se pode afirmar, com WALDIRIO BULGARELLI (“As sociedades cooperativas e a sua disciplina jurídica”, Ed. Renovar, São Paulo, 2000, p. 20), que “a sociedade cooperativa, diferentemente das sociedades comerciais, atua na ordem prática regida por princípios doutrinários DE PROFUNDA INSPIRAÇÃO ÉTICA, no que se contrapõe fundamentalmente às sociedades capitalistas, despidas de qualquer sentido moral, absortas no objetivo senão do lucro, ao menos do rendimento do capital” (destaque nosso).

Tenha-se presente que pessoas jurídicas como as cooperativas de prestação de serviços médicos só praticam ATOS COOPERATIVOS, que não realizam a hipótese de incidência dos tributos exigidos pela União Federal¹, que são, por conseguinte, indevidos, sendo certo que não é correto estabelecer a distinção que de fato vem sendo estabelecida pela Receita Federal para dar sustentação a Autos de Infração, em que se procura configurar boa parte da atuação dessas pessoas jurídicas como vinculada à prática de “atos não cooperativos”. Ora, a finalidade essencial da cooperativa é a prestação de serviços aos seus médicos cooperados (sócios), sendo seu objeto social a prestação de serviços médicos e hospitalares a usuários individuais e empresas, no sistema cooperativista e de livre escolha por parte dos usuários.

O tema objeto do equívoco da Receita Federal (em querer tributar aquilo que ela entende abusivamente como “ato não cooperativo”) já foi enfrentando recentemente pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, oportunidade em que se produziu excelente acórdão, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. ATOS COOPERATIVOS. ISENÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. LEI NÃO 5.764/71. FORNECIMENTOS INCLUÍDOS POR CONEXÃO NO CONCEITO DE ATO COOPERATIVO. 1. Na cooperativa que presta serviços médicos, o cooperado é o profissional de medicina, ao qual em tese, é prestado serviço, que, no campo da realidade, se faz ao paciente. Serviços de laboratórios e clínicas, ínsitos que estão no ato cooperativo, não podem dele ser apartados para incidência tributária. 2. Recurso a que se dá provimento” (Apelação Cível nº 96.04.37209-2/SC).

Vale enfatizar: todos os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos cooperados na rede credenciada. AS OPERAÇÕES REALIZADAS ENTRE A COOPERATIVA E OS MÉDICOS COOPERADOS CONFIGURAM ATOS COOPERATIVOS PRINCIPAIS, E AS OPERAÇÕES DE CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS CREDENCIADOS, PELA SOCIEDADE, CONFIGURAM ATOS COOPERATIVOS AUXILIARES, MAS TODOS ELAS INTEGRAM,

¹ A “não incidência tributária”, como se sabe, “configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária, é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária. Objeto, pois, da não incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência” (HUGO DE BRITO MACHADO, “Aspectos Fundamentais do ICMS”, Dialética, 1999, p. 180). É isto, inclusive, que já restou decidido pelo TJ/RJ: “Direito Tributário. Embargos à execução fiscal. Cobrança de ISS. Não incidência tributária por não estar a cooperativa abrangida pela legislação fiscal. No caso, o cooperativado é o contribuinte do ISS, ao praticar atividade remunerada constante da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/86. Provimento ao recurso. (...) Como anteriormente dito, é um caso de não incidência, ante a falta de ocorrência do fato gerador do tributo, por estar o sujeito passivo fora do alcance da lei tributária, não estando a cooperativa apelante abrangida pela legislação fiscal relativa ao tributo em questão, pelo que dou provimento ao recurso interposto” (Apelação Cível nº 96.001.9155, data do julgamento: 05.02.97, Rel. Fabrício Bandeira Filho).

NECESSARIAMENTE, O GÊNERO **ATOS COOPERATIVOS**, NOS TERMOS DO ART. 79 DA LEI 5.764/71.

A doutrina tem enfrentado a diferença entre o ato cooperativo principal e o acessório :

“As Cooperativas exercem atividades próprias de seus associados (médicos), que atendem ao público, e não aos próprios associados, consistentes na captação de clientela, na cobrança e recebimento do produto da atividade dos sócios, na administração dos interesses comuns dos associados (contratação de serviços). Desempenham toda e qualquer atividade-meio, ou instrumental, para que os associados possam alcançar, em conjunto, seus objetivos profissionais.

“Os atos cooperativos acessórios (hospitais, fisioterapeutas, laboratórios etc) são absolutamente indispensáveis para a realização dos atos principais (serviços médicos), constituindo um elemento-meio (de natureza instrumental) para atender os objetivos precípuos da Cooperativa. Nas relações com terceiros, a Cooperativa representa seus associados, de modo que os contratos que realizam correspondem a negócios pactuados diretamente entre os associados e aqueles terceiros. Não se pode admitir a desconsideração desses atos, cuja única razão de ser é viabilizar o serviço do cooperado” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “ISS: Cooperativas Médicas – Controvérsia Jurisprudencial”, IOB 1/15838).

Referir-se, pois, aos atos em questão como **“atos estranhos à finalidade da Cooperativa”** (como vem sendo sustentado pela Receita Federal) é desconhecer a verdadeira e legítima natureza jurídica das cooperativas, tal como isto vem bem explicado pelo jurista acima citado.

A verdade, pois, é que se está a tentar equiparar a pessoa jurídica cujo regime jurídico está sob análise às sociedades civis de prestação de serviços ou a uma sociedade comercial comum. Esta equiparação, como é evidente, afronta o direito que norteia as sociedades COOPERATIVAS, dado que as mesmas revestem-se de estrutura jurídica própria e bem definida, não podendo sofrer tratamento destinado a outro tipo de sociedade, que não se enquadra no disposto na Lei 5.764/71. Esta lei impõe às COOPERATIVAS a efetiva inexistência de finalidade lucrativa (art. 3º da Lei 5.764/71), sendo certo que as mesmas não prestam nenhum tipo de serviço EXTERNO, existindo com a única e específica finalidade de prestar serviços aos seus médicos cooperados (sócios). Isto significa dizer que os atos, quaisquer que sejam, envolvendo a COOPERATIVA e seus associados, não existem para o mercado, não configuram contratos de compra e venda de mercadoria ou produto ou contrato típico de prestação de serviços, vale dizer, não transferem a propriedade ou serviços a terceiros. São atos internos, que não podem ser considerados para fins de tributação porque não transcendem os limites da cooperativa.

A FINALIDADE da COOPERATIVA é promover a aproximação da atividade profissional de seus sócios (cooperados) ao usuário final do trabalho, sem as

intermediações que só servem para produzir lucro indevido e deteriorar o teor de qualidade desse trabalho. Esta atividade-fim da COOPERATIVA, que se resume na prestação de serviços AOS PRÓPRIOS COOPERADOS, é realizada SEM FINS LUCRATIVOS, ou seja, sem receita, RAZÃO PELA QUAL NÃO GERA O IMPOSTO SOBRE A RENDA E SEUS REFLEXOS. Sabe-se que referidos tributos incidem apenas sobre as atividades comerciais com repercussão econômica, de nada adiantando os Pareceres Normativos gerados pela Receita Federal tratarem do assunto de forma diversa, podendo aquelas considerações (elaboradas pelo Fisco) abranger sociedades mercantis de outra natureza mas não as COOPERATIVAS (em razão da natureza jurídica das mesmas. Aliás, é bom lembrar conhecido e vetusto brocardo jurídico: “ad impossibilia nemo tenetur”).

Ressalte-se, também, até para tranquilizar o Fisco (que pretende apenas arrecadar tributos, independentemente das previsões legais e constitucionais, como é o costume do Poder Público no Brasil) que os médicos cooperados, trabalhando autonomamente em seus consultórios (ou mesmo os hospitais, clínicas e laboratórios), já pagam Imposto de Renda e outros tributos, em nome próprio, não se podendo, pois, exigir o mesmo tributo da COOPERATIVA.

Não é por outra razão que o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em relação à exigência do ISS, já decidiu que:

“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” (REsp nº 33.260-0/SP).

Outro não foi o entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, guardião máximo da Constituição da República, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 97.059-2, em que foi recorrente a Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e recorrida a UNIMED de Belo Horizonte, cuja ementa foi assim redigida:

“ISS. COOPERATIVA. NÃO INCIDÊNCIA sobre sua atividade, bem analisada a atuação que desenvolve, não exercendo recrutamento, colocação ou fornecimento de mão de obra”.

Eis ainda outro julgado, em que se enfrentou bem o assunto em pauta:

“Ser cooperativa não é simplesmente auto-denominar-se, mas preencher uma série de requisitos e submeter-se a fiscalização específica. E porque a embargante atendeu às exigências legais, ganhou a qualidade que proclama, gozando dos privilégios que lhe confere a Lei Federal nº 5.674/71. Daí que não se concede questionamento em torno dessa condição, até porque não compete à Municipalidade desconstituí-la. (...) Os cooperados se aglutinam, aderindo ao propósito cooperativo em benefício dos cooperados. Para tanto, a Unimed promove o agenciamento de clientela em favor de seus cooperados, que recebem o produto de seu trabalho e sobre esse trabalho recolhem o tributo ora também cobrado da sociedade cooperativa. Mas esta,

formada sem finalidade lucrativa, como é próprio de seu tipo, não se sujeita à tributação que lhe está sendo exigida. O fato de receber e repassar valores destinados aos médicos cooperados, deduzidas as despesas que a organização tem, não configura lucro. Nem mesmo a existência de fundos específicos, criados por determinação legal e com destinação também prevista em lei, pode permitir a compreensão de que eles representam lucros. Bem por isso, equivocou-se a r. sentença, posicionando-se, como o fez, para rejeitar os embargos. E na esteira das inúmeras decisões já proferidas, inclusive com destaque ao aspecto da bitributação, é provido o recurso da embargante, para acolhimento integral de seus embargos, invertidos os ônus da sucumbência” (Apelação Cível nº 358.116/Santos, data do julgamento: 8.18.86, Rel. Des. Wanderley Racy).

Ademais, não fosse pelos motivos retro-elencados, o lançamento fiscal continuaria sendo inválido porque a Receita Federal tem utilizado a Autuação Fiscal para descaracterizar aquelas pessoas jurídicas como COOPERATIVAS, procedimento inadequado para o fim visado. Situação exatamente idêntica a esta foi analisada recentemente pelo TRF da 5ª Região, tendo sido exarada a seguinte e importante decisão:

“Não está o Fisco Federal impedido de promover, se entender cabível, a descaracterização da entidade como cooperativa, mas para isso deverá instaurar o devido processo legal administrativo, em condições que permitam ao interessado exercer livremente o seu direito de defesa, não sendo a autuação procedimento idôneo para declarar a descaracterização do perfil do contribuinte, pois o seu objeto é legalmente definido (art. 142 do CTN). O Fisco não pode descartar atos constitutivos de uma pessoa jurídica como imprestáveis, a não ser que lhes mostre algum vício nulificador, nem atribuir ao contribuinte ‘status’ diverso do decorrente de seus atos de constituição, a não ser que demonstre que esses documentos são desmerecedores de fé, como também não pode pressupor ou decretar arbitrariamente a perda da condição de cooperativa” (Agravo de Instrumento nº 33479/CE).

Pare encerrar, sobre a matéria objeto desse estudo existe parecer inédito de autoria do consagrado HUGO DE BRITO MACHADO, ex-juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que foi utilizado para elaboração de boa parte das considerações acima elencadas, tendo aquele jurista chegado às seguintes conclusões:

“COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO. NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ E REFLEXOS SOBRE ATOS COOPERADOS, PRINCIPAIS OU ACESSÓRIOS.

- As cooperativas organizadas nos termos da Lei nº 5.764/71, ao praticarem sua atividade essencial, integrada pelos denominados *atos cooperativos*, não auferem lucro, rendas ou receitas.

- As receitas e despesas são dos cooperados, assim como o eventual resultado positivo obtido pela cooperativa é sobra, distribuída na proporção do trabalho, e não do capital, de cada cooperado.

- A prática de atos cooperativos não realiza a hipótese de incidência do Imposto de Renda nem, de seus reflexos (CSLL, PIS, COFINS, FINSOCIAL), que são, por conseguinte, indevidos.

- A realização de propaganda, a contratação de terceiros para a prestação de serviços auxiliares essenciais, e o atendimento a usuários não cooperados, constituem atividades meio e sua prática não infringe a Lei nº 5.764/71, nem descaracteriza uma cooperativa.

- Atendidos os requisitos exigidos pela lei de regência, é absurda a pretensão fiscal de descaracterizar uma cooperativa para fins tributários. Cooperativa, para o Direito do Trabalho, é exatamente aquela que se enquadra na lei disciplinadora dessa figura societária, já que não existe lei estatuinto uma disciplina jurídica específica da mesma para fins tributários.

- Ausência de controvérsia quanto aos fatos, centrando-se a questão no significado jurídico que se lhes atribui. Cabimento de Mandado de Segurança. Cabível também, alternativamente, ação anulatória de lançamento tributário.

- O direito à jurisdição cautelar tem fundamento constitucional (CF/88, art. 5º, XXXV). Havendo plausibilidade nas afirmações do contribuinte e a possibilidade de ineficácia da prestação jurisdicional, a concessão de medida liminar, ou de antecipação de tutela, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, é medida que se impõe”.

Revelado está, pois, que é **viável** a discussão judicial sobre a não incidência tributária em relação aos fatos emergentes da atuação das cooperativas médicas, algo que pode ocorrer, inclusive (já que não existe mais prazo para impetração de mandado de segurança), via da ação anulatória de lançamento fiscal, com pedido de tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

III - A AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL E O CABIMENTO DA TUTELA ANTECIPADA PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É **admitida** a tutela antecipada em relação ao que deve ser sustentado na inicial da ação anulatória de lançamento fiscal (art. 273 do CPC c/c art. 151, inciso IV, do CTN), a fim de impedir que a consulente seja compelida a recolher tributos a que não está obrigada e nem ser submetida a garantir o juízo pela penhora em ato desprovido de qualquer validade jurídica.

Fácil é perceber a extrema necessidade que tem a consulente de obter a tutela antecipada para impedir que se produzam os conhecidos efeitos de um indesejado e ilícito lançamento fiscal de ofício (impedimento de obter certidões negativas e necessidade de oferecer bens à penhora em eventual ação de execução fiscal), “única forma de tornar possível a rápida prevenção ou composição da lide, sem sujeitar a prestação jurisdicional às prejudiciais delongas impostas pela natureza do processo e pelas notórias deficiências da administração da justiça” (SÉRGIO BERMUDES, “A Reforma do Código de Processo Civil”, Ed. Saraiva, 2ª ed., 1996, p. 28).

Deferindo-se a tutela antecipada que se pleiteia, estará o magistrado proferindo decisão que visa prestigiar o ordenamento jurídico vigente no País, evitando-se, com tal ato, a protelação ilegal do exercício do direito que possui a consulente, de não pagar tributo que se sabe ser indevido, situação esta que a tutela antecipada visa resguardar, conforme vem sendo apontado pela doutrina:

“Na antecipação de efeitos satisfativos, cuida-se, antes, de proteção realmente efetiva a um direito subjetivo, de forma tal que, se a evidência é tanta, mais danosa passa a ser a protelação do exercício do direito do que a remota possibilidade de sua inexistência” (ERNANE FIDELIS DOS SANTOS, “Novos Perfis do Processo Civil Brasileiro”, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 1996, p. 25).

Espera-se a observância da orientação jurisprudencial² que se encontra demonstrada no acórdão a seguir transcrito:

“Tutela antecipada - Ações contra o Estado - Admissibilidade - A antecipação da tutela inseriu-se como provimento interlocutório de antecipação de efeitos da tutela, não da tutela de mérito, que virá apenas no final do processo - e, então, subordinada ao reexame, para reserva de formação de coisa julgada. A disciplina minuciosa e cuidadosa do instituto, inserida pela reforma de 1994 - CPC, arts. 273, §§ 1º a 5º, e 461, § 3º - estabeleceu-o não como provimento cautelar - como equivocadamente, chegou a entrever parte da doutrina inicial, impressionada com os termos da parte final do art. 273, “caput” e § 1º -, mas como instituto novo e, portanto, diverso, não é razoável que se interprete a luzes dos institutos anteriores - cautelar e mérito - pena de se extinguir a novidade, em homenagem ao mais puro terror ao novo e à apologia do antigo, ainda que evidentemente insuficiente, este, no caso, à demanda das transformações experimentadas pelo sistema processual. Não há pois nenhum empecilho à aplicação do instituto da antecipação da tutela relativamente a ações contra o Estado, inclusive no tocante a recebimento de vencimentos, proventos e outras formas remuneratórias. Ao contrário: venha a antecipação da tutela em casos de direito cristalino desse tipo contra o Estado !” (TJSP, Ac. un. da 9ª Câm. de Direito Público, de 19.3.97 - AI 27.786-5/1 - Rel. Des. Sidnei Beneti; **COAD-Nossos Tribunais** 38/97, verbete 79.973).

² Vale citar, também, que existe uma forte vertente **doutrinária** que considera cabível a antecipação da tutela em face da Fazenda Pública. Conferir, dentre outros, os seguintes juristas: ANTONIO CLÁUDIO DA COSTA MACHADO, “Tutela Antecipada”, Oliveira Mendes, 1998, p. 615/620; J. E. S. FRIAS, “Tutela Antecipada em face da Fazenda Pública”, RT 728/60; HUGO DE BRITO MACHADO, “Tutela Jurisdicional Antecipada na Repetição do Indébito Tributário”, Revista Dialética de Direito Tributário, 5/42; CRISTIANE APARECIDA MOREIRA KRUKOSKI, “A Antecipação dos Efeitos da Tutela Jurisdicional contra a Fazenda Pública”, Revista Dialética de Direito Tributário, 24/12; JUVÊNIO VASCONCELOS VIANA, “Antecipação de Tutela contra a Fazenda Pública”, Revista Dialética de Direito Tributário, 30/58.

No Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul existem precedentes semelhantes, a saber:

“ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA - AÇÃO CONTRA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - CONSAGRAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE DO PROCESSO - INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO. O art. 273 do CPC autoriza o juiz a antecipar o resultado, a efetivação, a execução ou a realização da tutela pretendida, sem qualquer exceção, sendo inaplicável inclusive o texto da Lei 9.494/97, cuja constitucionalidade é discutível” (Agravo nº 64.288-8, Rel. Des. Atapoã da Costa Feliz, DJ 5021, 19.05.99, p. 3).

“ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA - AÇÃO CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - CONSAGRAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFETIVIDADE DO PROCESSO - INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO. O art. 273 do CPC autoriza o juiz a antecipar o resultado, a efetivação, a execução ou a realização da tutela pretendida, sem qualquer exceção. É inaplicável, inclusive, o texto da Lei 9.494/97, cuja constitucionalidade é discutível” (Agravo nº 61.896-8, Rel. Des. Atapoã da Costa Feliz, DJ 5024, 24.05.99, p. 4).

Certamente que não se pode alegar ser impossível conceder tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário, algo que é combatido no parecer já mencionado do professor HUGO DE BRITO MACHADO:

“Em face do disposto nos arts. 151, inciso IV, e 141 do CTN, alguns sustentam ser inadmissível medida cautelar ou antecipação da tutela jurisdicional para suspender a exigibilidade do crédito tributário. A tese é respeitável mas decorre do equívoco de interpretar a lei desatento aos dispositivos da Constituição. O direito à tutela jurisdicional, por esta assegurado, há de ser entendido como direito à tutela jurisdicional efetiva, e quando, para tanto, seja necessária a cautelar o direito a esta é inerente ao direito à jurisdição.

Casos podem ocorrer nos quais o contribuinte tenha indiscutível direito à proteção cautelar e não se possa utilizar o mandado de segurança. Negar-lhe, nesses casos, a proteção cautelar é violar a Constituição, que assegura o direito à jurisdição, e não é razoável entender-se assegurado esse direito se a prestação jurisdicional resulta ineficaz à míngua do provimento cautelar.

Inadmissível, portanto, a interpretação literal do art. 151, inciso IV, do Código, que na verdade há de ser entendido como referindo-se a todo e qualquer provimento jurisdicional provisório no âmbito de questão na qual se discuta o crédito tributário” (f.26, parecer não publicado).

Também cabe revelar, ainda segundo o que consta do parecer em referência, que o STJ já afirmou ser cabível a cautela, fora do mandado de segurança, se a questão decidida na ação principal for, como no caso de que se cuida, apenas de direito. Eis o julgado:

“Processo Civil. Ação cautelar. Suspensão de exigibilidade do crédito. A tutela cautelar independe de garantia, sendo exigível pela parte sempre que os respectivos pressupostos estejam satisfeitos; para os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a medida liminar prevista no art. 151, VI, do Código Tribunal Nacional também pode ser deferida em ação cautelar, se a questão discutida na ação principal for exclusivamente de direito. Recurso especial conhecido e provido” (REsp 99.467, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 16.11.98).

Aliás, eis o que restou decidido recentemente pelo STJ:

“Na espécie, o INSS não questiona a inexata aplicação da tutela antecipada do art. 273 do CPC, mas a impossibilidade de aplicá-la para suspender a exigibilidade do crédito tributário em decisão concedida ao argumento de que esta se equipara à liminar mandamental prevista no art. 151, II, do CTN. O voto da Min. Relatora lembrou que há controvérsias doutrinárias e decisões contrárias sobre o tema neste Tribunal, entretanto reconheceu a identidade quanto à natureza jurídica dos institutos em interpretação sistemática – o que não estaria vedado pelo art. 111 do CTN. Prosseguindo o julgamento, a Turma concluiu que, inexistindo impedimentos legais quanto à concessão da tutela, pode-se aceitá-la como se fosse liminar mandamental do art. 151 do CTN e, por não haver ofensa aos arts. 151 e 111 do CTN, não conheceu do recurso. Ressalte-se que a LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por tutela antecipada” (REsp nº 260.085-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 3/5/2001).

Demonstrada a correção jurídica do que se sustenta (“verossimilhança da alegação”), o **fundado receio de dano irreparável** é de inegável presença, especialmente se for levado em consideração que os tributos indevidos eventualmente pagos são de difícilíssima recuperação, além do fato de que a não ser por este caminho a consulente sequer terá direito a obter certidões negativas, indispensáveis para a manutenção de sua atividade.

IV - CONCLUSÃO

Revelado está, pois, que é **viável** a discussão judicial sobre a não incidência tributária em relação aos fatos emergentes da atuação da consulente, algo que pode ocorrer, como sugerido, via da ação anulatória de lançamento fiscal, com pedido de tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Admitimos outras interpretações sobre o assunto, só não se podendo desconsiderar que a análise dessa questão tributária (tal como realizada neste estudo) está de acordo com a lição dos doutos, sempre no sentido de que têm as cooperativas um compromisso muito grande com a justiça social, na medida em que não há a exploração alheia, pelo contrário, por meio delas pode-se dispensar a intermediação de um empresário, que, este sim, auferiria, como é normal na sua qualidade, lucros. Significa um avanço social incomensurável a possibilidade de organizar setores da economia sob forma cooperativa (Celso Ribeiro Bastos e André Ramos Tavares, citação que consta do preâmbulo).