

IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÃO — COOPERATIVAS DE CONSUMO — ISENÇÃO FISCAL

— *As cooperativas de consumo estão sujeitas ao pagamento do impôsto de vendas e consignações.*

— *O conceito constitucional de instituição de assistência social, para o efeito de imunidade tributária, é incompatível com a idéia de lucro, auferido pelas sociedades de pessoas do gênero das cooperativas ou das mútuas de benefícios.*

PARECER

I — O Centro dos Retalhistas, julgando-se com direito a praticar o comércio de farmácia, em benefício dos seus associados — independente do pagamento do impôsto sôbre vendas e consignações — requer que lhe seja reconhecida, pelo poder competente, a imunidade tributária ou a isenção fiscal.

II — A Constituição federal, no seu art. 31, n.º V, letra b, entre os casos de imunidade tributária, inclui:

“Templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins”.

Pontes de Miranda, examinando o caráter legislativo das regras constitucionais, escreveu:

“Uma das classificações mais importantes, sobretudo quando se atende ao caráter social das Constituições contemporâneas, bem como ao regime de rigidez das Constituições, é a que distingue as regras jurídicas em regras bastantes em si, regras não-bastantes em si e regras programáticas. Rigorosamente, o que se deve ter em vista é a dicotomia das regras jurídicas em regras bastantes em si e regras não-bastantes em si; porque tanto umas quanto outras podem ser simplesmente programáticas.

Quando uma regra se basta, por si mesma, para sua incidência, diz-se bastante em si, *self executing, self acting, self enforcing*. Quando, porém, precisam as regras jurídicas de regulamentação, porque, sem a criação de novas regras jurídicas que as completem, ou suplemen-

tem, não poderiam incidir e, pois, ser aplicadas, dizem-se não-bastantes em si". (*Comentários à Constituição*, vol. I, pág. 99).

O Decreto n.º 4.336, de 31 de dezembro de 1960 — que fez a regulamentação do preceito constitucional, na parte referente ao imposto sobre vendas e consignações, da competência tributária do Estado do Ceará — no seu art. 4.º, letra b entre os casos de não-incidência — enumera: "as transações realizadas por instituições de educação e assistência social, as casas de misericórdia, asilos, recolhimentos ou abrigos e os hospitais que prestem serviços gratuitos e não tenham fins lucrativos".

Carvalho de Mendonça, doutrinando sobre a teoria geral do lucro nas cooperativas — que é o tipo mais generalizado das sociedades de pessoas — escreveu:

"As sociedades cooperativas não visam promover lucros para distribuí-los em dinheiro descontado entre os sócios; propõem-se, sim, a adquirir mercadorias, produtos, víveres, para o fim de revender-lhes o mais barato possível, a fornecer-lhes crédito com melhores e mais justas vantagens do que os estabelecimentos bancários, a proporcionar-lhes a aquisição de habitações mais cômodas, mais higiênicas e mais baratas do que as que podiam obter de empresas construtoras. Elas assim o fazem com o escopo de procurar ou criar em favor dos sócios as condições técnicas do mínimo custo. Ora, tudo isso representa também um lucro, e nem outro alvo têm os sócios. Em tese ou normalmente, é sempre comercial o "objeto" da cooperativa.

Além disso, podem elas ainda especular, auferindo lucros pecuniários fora do círculo dos sócios, em cuja vantagem direta se inspiram" (*Tratado de Direito Comercial*, vol. IV, pág. 248).

O Des. Antão de Moraes, aproveitando esta teoria para os efeitos jurídicos de direito fiscal, esclarece:

"O fim das cooperativas não é de fato promover lucros para distribuí-los em di-

nheiro entre os sócios. O seu fim, explica Carvalho de Mendonça, vol. 4, n.º 1.453, é procurar ou criar em favor dos associados, as condições técnicas do mínimo custo. Esse mínimo custo representa, sem dúvida, um lucro. Nem outro alvo visam os sócios, pois ninguém classifica as cooperativas de aquisição de prédios entre as sociedades beneficentes ou humanitárias.

O seu escopo não é distribuir lucros entre os sócios. Mas, o lucro existe no fato da obtenção do mínimo preço.

A cooperativa de venda é uma sociedade comercial. Como sociedade comercial, visa escopo de lucro, não sendo exato dizer que tem exclusivamente por fim eliminar os intermediários.

.....
Não importa indagar se a cooperativa lucrou como sociedade. Basta que os sócios hajam auferido as vantagens da união. O lucro privado, que é o fim da união, mostra a vantagem que leva o cooperado sobre o não cooperado, principalmente na cooperativa de venda, em que o cooperado, além de não precisar *queimar* o seu produto, de evitar o intermediário, indo diretamente ao consumidor, conta, para obter o melhor preço. com armazéns de guarda e espera, com uma organização, enfim, possuidora de técnicos especializados, perfeitos conhecedores do mercado, capazes, portanto, de colocar o produto em condições incomparavelmente melhores do que o não cooperado. Acresce que se a sociedade der lucros, parte desses lucros, em forma de juros ou dividendo, reverterá aos associados" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, págs. 449-450).

Luís Mélega, justificando a tributação das cooperativas de consumo na legislação específica do Estado de São Paulo esclarece:

"Essa obrigação decorre da "sujeição passiva por substituição", Instituto do Di-

reito Tributário, de aceitação pacífica no direito pátrio e consagrado pelas legislações fiscais dos países onde tal disciplina tem sofrido o influxo benéfico dos mais “adiantados estudos e das mais pacientes elaborações doutrinárias” (*Commentários ao Código de Impôsto e Taxas do Estado de São Paulo*, Livro I, Vol. I, tomo I, pág. 108).

A doutrina contrária, defendida por Noé Azevedo, Teotônio Negrão e Haroldo Valadão, está superada.

A jurisprudência dos Tribunais, na hipótese das cooperativas — como demonstrou Aliomar Baleeiro — reconheceu a constitucionalidade da cobrança do impôsto sobre vendas e consignações:

“Acórdão do T. de S. P. de 20-3-52: cooperativas estão sujeitas ao impôsto de vendas (*Revista Forense*, vol. 155, pág. 265); acórdão do T. de S. P., de 18-9-1953, no agravo n.º 63.134: cooperativas estão sujeitas ao impôsto de vendas, porque a Constituição revoga leis de isenções, desde que não há poderes implícitos contra poderes expressos (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 38, pág. 198); acórdão do T. de S. P., de 14-10-1953, no ag. n.º 65.172: lei federal não pode outorgar isenção de impostos estaduais (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 38, pág. 216); acórdão do T. de S. P., de 27-11-1953, agravo n.º 64.489: só o poder competente para tributar pode isentar (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 39, pág. 192); T. Alçada de S. P., de 14-9-1954, agravo n.º 8.364, idem (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 41, pág. 75); acórdão do S. T. F., 2.ª Turma, de 27-7-1957, no recurso extraordinário, n.º 23.741, vencido ministro Orosimbo Nonato: é constitucional o impôsto estadual sobre cooperativas (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 48, pág. 104); acórdão do T. de S. P. de 12-11-1954, no agravo n.º 68.792, idem (*Revista Forense*, vol. 160, pág. 279); ac. do S. T. F., de 28-6-56, no recurso extraordinário n.º 29.107, rel. ministro Nélson Hungria: Constituição revogou isenções de impostos municipais por lei federal (*Revista Forense*, vol. 171, pág.

158); acórdão do S. T. F. 1.ª Turma, de 23-6-1956, no recurso extraordinário n.º 26.918, rel. ministro Nélson Hungria, vencido ministro Afrânio da Costa, idem (*Revista Forense*, vol. 170, pág. 157); acórdão do S. T. F., de 4-4-57, no recurso extraordinário n.º 34.221, rel. ministro Luis Gallotti, idem; acórdão do S. T. F., de 29-10-1956, no recurso extraordinário n.º 22.189, ministro Ribeiro da Costa, idem (ap. 91, no *Diário da Justiça* de 22-4-1957, pág. 1.163); acórdão do S. T. F., de 22-6-1953, no recurso extraordinário n.º 21.506, idem (*Diário da Justiça* de 24-6-1957, pág. 1.533); acórdão do S. T. F., de 25-5-1953, no recurso extraordinário n.º 19.873, idem (ap. 57 no *Diário da Justiça* de 11-3-57, pág. 791)”, (*Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, págs. 164-165).

III — Francisco Campos, examinando a mesma tese jurídica nas instituições mútuas de beneficência — que é uma nova modalidade de sociedade de pessoa — conclui:

“Duas objeções, porém, se formulam contra a atribuição de comercialidade às mútuas. A primeira é que elas se constituem exatamente com o fim de suprimir a mediação nas trocas; a segunda é que na mútua não existe o intuito de lucro ou o ânimo de especular.

Começemos pela segunda objeção, pois não é difícil perceber que entre ela e a primeira existe uma irremovível contradição. Se, com efeito, as mútuas se constituem com o fim de suprimir a mediação, é que existe um móvel que as leva a procurar este fim, e o móvel em questão tem um acentuado caráter econômico, pois que a mediação tem um preço, e o que atua nos mutuários para se associarem na produção de utilidades para o próprio consumo não pode ser senão o intuito de realizar em benefício próprio a economia que resulta da eliminação do preço atribuído à mediação nas trocas. De outra maneira não se explicaria a formação e o florescimento das associações mútuas e cooperativas. A preferência por estas formas de exploração

industrial só encontra explicação no fato de, com elas, visarem os consumidores realizar em benefício próprio o lucro auferido, nas formas capitalistas de exploração, pelos intermediários. Pelo fato deste lucro assumir a forma indireta de economia, não perde, porém, o caráter de benefício, vantagem ou prêmio que cabe normalmente à mediação nas formas ordinárias de indústria ou de comércio, em regime de economia capitalista.

O intuito de auferir benefício ou lucro é, por conseguinte, o móvel que determina nos consumidores a preferência pelas formas mútuas ou cooperativas de exploração industrial ou comercial.

.....

A mútua não suprime, pois, o lucro normalmente atribuído à mediação, mas apenas transfere, sob forma direta ou indireta, aos associados a vantagem ou o benefício que compete ao intermediário; e, ainda mais, a mútua só se constitui pelo intuito que anima os mutuários de realizar em proveito próprio o lucro ou o benefício da mediação.

Se as formas cooperativas ou mútuas de associação não excluem, antes pressupõem, nos associados a intenção de lucro, não menos verdade é, igualmente, que elas não suprimem o intermediário ou elidem o fenômeno da mediação”, (*Direito Comercial*, págs. 531-533).

Antônio Nicácio, estabelecendo a limitação constitucional da instituição de assistência social, para efeito de imunidade tributária, doutrina:

“Não estão, assim, compreendidas nos limites da imunidade as chamadas sociedades de socorro ou assistência mútua, em que é cobrada dos interessados determinada importância (mensalidade ou anuidade), ainda que módica, pelos serviços prestados” (*Do Imposto de Transmissão de Propriedade Causa Mortis*, pág. 103).

O conceito constitucional de instituição de assistência social — para efeito de imunidade tributária — é, pois, incom-

patível com a idéia do lucro mascarado auferido pelas sociedades de pessoa do gênero das cooperativas ou das mútuas de beneficência.

IV — O Decreto n.º 4.336, de 31 de dezembro de 1960, no seu art. 1.º letra e, entre os casos de incidência fiscal, enumera: “atos de comércio praticados pelas associações de classe, sociedades beneficentes, de socorro mútuo, grupos profissionais ou fundações, se os associados contribuírem para sua manutenção concorrem para integralização de ações, e a entidade, em razão de suas atividades, auferir ou pode auferir lucros”.

O Centro dos Retalhistas — como sociedade mútua de beneficência — mantém uma dissimulação de cooperativa de consumo que efetiva venda de remédio aos seus associados com finalidade lucrativa, como reconhece genericamente a doutrina exposta nas operações de venda realizadas por todas as sociedades deste gênero.

A instituição de assistência social, para gozar do benefício da imunidade tributária ou da isenção fiscal da legislação local, deve estar dissociada integralmente da idéia de lucro e ser a encarnação corporificada do espírito vivo da caridade evangélica — como ocorre com as casas de misericórdia, asilos, recolhimentos, abrigos e hospitais públicos.

A subscrição compulsória de ações ou a obrigação do pagamento de uma contribuição mensal desnatura o caráter gratuito de qualquer serviço assistencial.

V — Paralela a esta conclusão a corrente doutrinária mais evoluída — subestimando o valor da existência do lucro para efeito de caracterizar o ato sujeito ao imposto sobre vendas e consignações — chega ao extremo de admitir a tributação até em transações civis (Valdemar Ferreira, *Revista de Direito Mercantil*, vol. V, págs. 904-905; Paulo Tompson Flores, *Revista Jurídica*, vol. 46, págs. 58-63; Miranda Guimarães, *Comentários ao Código de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo*, vol. I, pág. 23; De-

cisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, *Revista dos Tribunais* vols. 201-235, págs. 531-562, respectivamente).

VI — Em face de todos os fundamentos expostos, somos de parecer que o Centro dos Retalhistas está obrigado ao pagamento do impôsto sôbre vendas e

consignações pelas operações de venda — que têm tôdas as características legais de ato de comércio — de produtos farmacêuticos de sua cooperativa aos associados ou estranhos.

Fortaleza, 14 de agôsto de 1961. — José Rolim da Nóbrega, Procurador Fiscal do Estado do Ceará.