IMPÔSTO SÔBRE VENDAS MERCANTIS — REVENDA SEM INTUITO DE LUCRO

— Não estão sujeitas ao pagamento do impôsto sôbre vendas mercantis as mercadorias vendidas, sem intuito de lucro, aos associados, em bar pertencente a sociedade civil.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

União Federal *versus* Rio de Janeiro Country Clube
Apelação cível n.º 119 — Relator: Sr. Ministro
MACEDO LUDOLF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de apelação cível número 119, do Distrito Federal, em que são apelantes o Dr. Juiz da 2.ª Vara da Fazenda Pública, *ex-officio*, e a União Federal e apelado Rio de Janeiro Country Club.

Acorda o Tribunal Federal de Recursos, por sua 2.ª Turma, negar provimento à referida apelação, tanto de ofício, como voluntária, o que faz por unanimidade de votos, nos têrmos do relatório e notas taquigráficas que neste se integram. C., *ex-lege*.

Rio, 17 de novembro de 1947. — *Abner de Vasconcelos*, Presidente. — *Edmundo de Macedo Ludolf*, Relator.

RELATÓRIO

Como deflui dêste processo, propôs "Rio de Janeiro Country Club", sociedade civil com sede no Disrito Federal, ora apelada, uma ação ordinária contra a União Federal, ora apelante, para o fim de ser anulado o ato do Sr. Ministro da Fazenda que, em processo administrativo iniciado por auto de infração devidamente lavrado, reformara o acórdão n.º 12.706, do 1.º Conselho de Contribuintes, e obrigara o apelado ao pagamento da importância de Cr$ 44.002,00, proveniente de impôsto e multa, em partes iguais, relativamente ao tributo cobrado sôbre vendas mercantis, tendo ficado pleiteada a condenação da apelante no sentido de restituir aquela importância, com os juros de mora e custas.

Em apoio do pedido, argüiu-se o seguinte, com longos fundamentos:

que o apelado é uma sociedade civil, de intuitos não econômicos, destinando-se principalmente a difundir os esportes entre os seus associados e a promover reuniões sociais;

que a mesma sociedade, mantendo um "bar interno", o faz para vender bebidas e comestíveis aos referidos associados, por isso que sòmente estes têm ali ingresso, a não ser que levem convidados seus e que não poderão visitar o Clube senão seis vêzes cada ano;

que, não havendo nisso qualquer intuito lucrativo e apenas a finalidade de recreio e gôzo dos sócios, não se pode falar, no caso, em vendas mercantis para o feito da incidência do cogitado tributo, previsto no regulamento anexo ao decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, atentos os ensinamentos da lei e da doutrina do Direito Comercial;

que, por outro lado, a sociedade em questão foi considerada de utilidade pública e goza da isenção, por decreto, de todos os impostos pertencentes ao município, diretos ou indiretos, pelo período de dez anos, inclusive o tributo de que se trata, cuja arrecadação faz a União, em benefício do Distrito Federal;

que, portanto, dada a ilegalidade da exigência feita ao apelado, deve ser judicialmente decretada a nulidade do ato administrativo incriminado.

A inicial foi instruída com vários documentos, como se vê de fls. 23 a 47, sendo citada a União Federal na pessoa do Dr. 5.º Procurador da República, que ofereceu a contestação de fls. 66 e 76. Nessa peça de defesa, sustentou a apelante ser improcedente a pretensão ajuizada, de vez que o apelado reclama para si uma situação de privilégio, eis que mantém um bar em sua sede social, no qual efetua venda aos seus sócios de bebidas e comestíveis, ato êsse de pura mercância e que quer isentar, no entanto, do pagamento do impôsto em tela.

Acentuou que dessa situação de privilégio não gozam, sequer, as cooperativas das fôrças militares, nada importando a finalidade do Clube, se desportiva ou social, atendendo a que êle explora um bar e deve pagar os impostos a que estão sujeitos todos os comerciantes. Ponderou ainda que a pretendida situação de não-comerciante não pode ter qualquer prevalência na hipótese, pois é sabido que também os empreiteiros-construtores não são comerciantes e, não obstante, para resolver dúvidas surgidas, expressamente um decreto-lei veio sujeitá-los ao impôsto de vendas mercantis.

O ilustre Dr. Procurador reportou-se a peças do respectivo processo administrativo, que foram por êle transcritas em seu trabalho, falando ainda, a fls. 92, sôbre docs. juntos depois da contestação.

Proferido o despacho saneador, realizou-se no local a vistoria ordenada pelo Juízo (*ut* laudo a fls. 105), seguindo-se a audiência de instrução e julgamento (fls. 109).

Em desenvolvida sentença a fôlhas 110-124, o ilustre juiz *a quo*, Dr. Elmano Cruz, depois de fazer circunstanciado relato do assunto processado,

concluiu por julgar procedente o petitório da inicial, condenando a Fazenda na forma reclamada.

Dessa sentença, eis aí os fundamentos:

"Cogita-se na espécie da exigência do impôsto de vendas mercantis do *Rio de Janeiro Country Clube*, sociedade civil de finalidade social e esportiva, e que mantém em sua sede um serviço de "bar e restaurante" para uso dos seus sócios, e convidados dêstes, no número e nas vêzes limitados pelos estatutos.

A hipótese é inteiramente análoga a por mim julgada na ação intentada pelo *Gávea Golf & Country Clube*, e de que dá notícia a certidão de fls. 83 e 88 dêstes autos.

O autor — cuja sede se encontra à Avenida Prudente de Morais, em Ipanema, fêz instalar no edifício social um "bar" destinado a fornecer aos seus associados bebidas e comestíveis, com que se retemperem e desalterem, nas horas de freqüência ao clube.

Trata-se de um "bar interno", como me foi dado verificar na diligência levada a efeito, e de que dá notícia o laudo de fls. 104-104v, e cujo acesso só é permitido aos sócios, e aos convidados dêstes quando em sua companhia, através da cancela do edifício social, na qual se mantém um porteiro fiscalizando a admissão das pessoas.

O contrôle dos convidados é feito por meio de um livro existente na poraria, e no qual, por ocasião da diligência, lançou êste Juízo o seu nome, o mesmo fazendo os peritos, e advogados das partes. (Vide laudo a fls. 105).

A situação do "bar" é, pois, uma situação de utilidade reduzida, não franqueada ao público, mas limitada à utilização dos sócios, colocado no momento no 2.º pavimento do prédio, e em breve no 1.º, conforme se pôde apurar por ocasião das diligências (fls. 105), em face das obras então encontradas em execução no local.

Por outro lado, não se trata de um arrendamento de exploração do "bar" feito a terceiros, por isso que as carteiras dos "garçons" que fazem o serviço, estão anotadas pelo *Country Clube*, por seus diretores e não por um possível arrendatário dos serviços instalados.

Todos êsses fatos ficaram devidamente apurados na diligência feita no local, e são referidos no laudo de fls. 105.

A situação, pois, do Autor, é a de uma sociedade civil, de fins não econômicos, que revende a seus associados bebidas e comestíveis, sem nenhum escopo mercantil, isto é, finalidade lucrativa que constituir pudesse um desideratum na organização da sociedade.

Ora, o decreto n.º 22.061, de 1932, dado como infringido pelo autor, dispôs no seu art.º 1.º: "Nas vendas mercantis a prazo efetuadas entre vendedor e comprador domiciliados no território brasileiro, é obrigatória, no ato da entrega, real ou simbólica da mercadoria, emissão de faturas ou conta e

duplicata, ficando o comprador com a fatura e o vendedor com a duplicata, depois de aceita por aquêle."

Trata-se por conseguinte de um impôsto específico, incidente sôbre vendas mercantis, que como tais são definidas no Código Comercial, art.º 191, ou, *in verbis*: "E' ùnicamente considerada mercantil a compra e venda dos efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos, ações de companhias, e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante".

Ora a sociedade civil *Rio de Janeiro Country Clube* não é uma sociedade comercial, e pouco importa que ela adquira, para revender a seus sócios, bebidas e comestíveis, porque essa simples compra não lhe traz a sujeição ao tributo cobrado por fôrça do decreto n.º 22.061, de 1932.

Na sentença do *Gávea & Golf*, deixei bem acentuado o aspecto fiscal do caso, e a ela me reporto, pois nada tenho a lhe acrescentar:

"E' certo, como já sustentei em sentença proferida em ação intentada pela Cia. de Carris, Luz e Fôrça contra a União Federal, aliás já confirmada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (apelação cível n.º 7.656) que para caracterização de uma venda mercantil se fazem necessários os seguintes elementos: — *a*) intervenção de uma parte comerciante; *b*) sejam bens móveis ou semoventes; *c*) que tenham sido adquiridos com escopo de venda lucrativa". Diz mais que "essa é a noção corrente tirada da letra do art. 191 em última alínea do Cód. Comercial, apoiada na doutrina (Pardessus, vol. I, n.º 12; Vivante, "Tratado", n.º 44-45, 1.º vol.). No caso da Cia. de Carris, dei pela existência dos dois primeiros elementos e neguei a existência do último, ao passo que nestes autos a hipótese veste figura diversa, pois o autor não é comerciante, nem comerciantes são os adquirentes das mercadorias vendidas em seu "bar", valendo notar, além disso, que o escopo de lucro que naturalmente tem o autor quando compra no atacadista os gêneros que revende, não constitui finalidade de sua atuação, mas simples acessório *ad-latere* na prática das atividades desportivas. Veja-se, em Bento de Faria, o que a respeito da compra e venda em tais casos se acentua, e lá se encontrará que não pode ser considerada mercantil a venda dos gêneros e quaisquer outros fornecimentos feitos pelos diretores de colégio para ocorrer às necessidades de seus alunos, representa *principalmente* o preço da educação que recebem (Alauzet, "Com. do Cód. du Comm". vol. 6, n.º 2.966, p. 799; Orillard, "Competence des tribunaux du Commerce," n.º 266 e seguintes); Bedarridé, "Jurd. Comm.", n.º 23; Bento de Faria, "Cód. Comercial." pág. 174). Assim, para integração da chamada venda mercantil, às transações em que intervenha o *Gávea Golf Country Clube* faltam dois elementos fundamentais: *a*) intervenção de uma parte comerciante; *b*) escopo de lucros como finalidade da compra para venda. Não altera os têrmos da equação o fato de estar comprovado em balancetes oferecidos pelo Clube que dá lucro na revenda de bolas de golf, por isso que se trata de cobrança de impôsto

sôbre vendas no bar, isto é, sôbre fato certo, ao qual é por completo estranho o vender de bolas de golf por parte do clube. Não estão em causa as bolas de golf, mas as revendas de bebidas e comestíveis "no Bar" do Clube, e, para caracterizar estas vendas, não serve o lucro possìvelmente obtido com as vendas de bolas. Ninguém de boa fé sustentará que a venda de bebidas e comestíveis no "Bar" do *Gávea Golf* constitua uma das finalidades do Clube, principalmente tendo-se em vista o seu patrimônio social, e qualidades e obrigações que assistem aos associados (art. 10), e a sua situação geográfica na cidade do Rio de Janeiro. Situado longe do centro urbano, tendo o bar instalado no interior do edifício social, com o ingresso barrado por um porteiro que exige, sem exceção de pessoa, como já foi dito, a prova de autorização para entrar no Clube, se sócio, a prova de qualidade, se convidado o cartão de autorização devidamente preenchido, é inadmissível que se pretenda tenha tal associação civil, a finalidade lucrativa, quando compra para revender nos seus serviços de bar, as mercadorias consumidas. O lucro decorrente de venda, — é naturalmente objeto de cogitações não como finalidade, mas como *meio* para estabelecer o equilíbrio na manutenção do bar, com o pagamento dos garçons e demais empregados que nêle atuam. E tanto é *meio* e não *fim* que jamais o "Bar" teria dado lucro como alega o autor, sem contestação por parte da ré, e assim a finalidade lucrativa seria uma realidade deficitária, o que levaria o Clube a extinguir a secção. Não socorre, é certo, ao *Gávea Golf*, a isenção concedida pelo decreto n.º 11.935, em razão mesma dos argumentos que acabam de ser expendidos, isto é, ser estranha a sua finalidade a revenda de mercadorias no bar da sede. O argumento expendido pelo Dr. Procurador nesse sentido é de todo procedente, mas procedente em ambos os efeitos, isto é, se serve para afastar das finalidades do clube em relação à isenção a revenda de mercadorias, serve também para afastar em relação à tributação a mesma revenda. Se não é finalidade para a isenção, não pode ser para a tributação. Sustentando a mesma tese de não tributabilidade da sociedade civil de fins não lucrativos, encontra-se nestes autos a sentença proferida pelo Dr. Cunha Vasconcelos, Juiz da 3.ª Vara da Fazenda Pública, na questão intentada pelo *Jockey Club Brasileiro*, com relação ao impôsto de indústrias e profissões também cobrado pela Recebedoria. Não importa que lá seja um impôsto e aqui seja outro, pois a tese é uma só: não tributação das sociedades civis de intuitos não econômicos e que não se provou tenha desvirtuado as suas finalidades. Verifiquei, por outro lado, pessoalmente, por ocasião da diligência, que as carteiras dos empregados do "bar" são rubricadas pessoalmente pelos dirigentes do Clube, além da rubrica do encarregado do "Bar Hiltz", que figura na relação dos empregados de fls. vinte e sete, como Secretário Gerente. Não se trata, assim, de arrendamentos a terceiros, mas de direção do próprio Clube, para uso de seus sócios, que, dirigindo-se a local tão distante, não poderiam evidentemente ficar à míngua de elementos materiais com que se refizessem depois da prática de esportes. Como sociedade civil devidamente registrada, o Clube autor não pode, por outro lado, exercitar atos mercantis, como finalidade, e se o fizer, será

motivo a que pelos meios regulares se processe o cancelamento do seu registro no Cartório competente. Até lá, porém, a norma estatutária deve servir de limite à conceituação da sociedade, vale dizer, dos atos que a mesma exercitar. Veja-se a respeito a magnífica lição sôbre a "Indole Giuridica della Socità Civile", in *Revista di Diritto Commerciale*, vol. VII, parte prima. pág. 517, estudo de Ferrara".

Idêntica é a posição do autor nesta demanda, com a circunstância de serem análogas não só a situação do "Bar", como as relações entre o Club autor e seus empregados.

Improcedente é, pois, em face do exposto, a exigência que se lhe faz do pagamento do impôsto de vendas mercantis, e ilegal por conseqüência o ato do Sr. Ministro da Fazenda que determinou o pagamento de tal tributo, acrescido de multa.

Julgo, pois, procedente a ação proposta, para o efeito de anular o ato do Sr. Ministro da Fazenda que reformou o acórdão 12.706, do Primeiro Conselho de Contribuintes, que fica, assim, restabelecido, condenando a União a restituir à autora a quantia depositada, conforme talão n.º 3.711, de 21 de abril de 1942, com os juros da mora e custas.

Recorro *ex-officio*. P.R.I."

Não se conformando com a condenação imposta, a União Federal interpôs a apelação constante de fls. 127-131, apoiando-se na argumentação já exposta na causa e frisando que se tem em mira um bem sortido "Bar" com opulento restaurante anexo, onde há grande freqüência, inclusive de pessoas convidadas, e considerou que, não obstante o art. 191 do Código Comercial, fôrça é convir que a revenda de mercadorias é o ato típico de comércio, cuja prática habitual faz presumir intenção de lucro, reputando-se comerciante quem esteja compreendido nessa situação. Pouco importa, ao que ainda acentuou, que o questionado bar-restaurante esteja próximo ou distante da porta principal de entrada, pois o que prevalece é o fato de sua instalação e negócio com todos os requisitos comerciais e preços correntes.

Apreciou o aspecto da isenção do impôsto, para concluir que a mesma não se presume: deve estar consignada em lei ou ato que a determine.

Por tais razões, propugnou a apelante pela reforma da sentença que lhe foi contrária.

De seu lado, o apelado abroquelou-se nas alegações primitivamente por êle trazidas a Juízo, situando as circunstâncias capitais de que o Clube em aprêço não é comerciante e nem vende mercadorias aos sócios com finalidade de lucro, acrescendo que o tributo, cuja incidência se discute, só recai sôbre as vendas mercantis definidas no Cód. Com., art. 191, dentre as quais não se ajustam de modo algum as que são realizadas no bar e restaurante dêle apelado.

Subiram os autos ao egrégio Supremo Tribunal Federal, abrindo-se vista ao então Procurador Geral da República, Exmo. Dr. Gabriel de Resende Passos, que exarou o seguinte parecer:

"Nas razões de fls. 127 e seguintes o Dr. Procurador demonstra a legitimidade do tributo a que se pretende furtar a apelante, visto como, embora a sócios e seus convidados, na realidade a apelada vende *bebidas e refrescos*, isto é, faz operação mercantil, que a torna sujeito ao respectivo impôsto de vendas mercantis.

A quantidade, a estima da sociedade, nada disso descaracteriza a operação, que é o que cumpre considerar para apurar-se a incidência do impôsto.

Se o bar do "Rio de Janeiro Country Club" fôsse destinado a obsequiar aos seus sócios e convidados, isto é, a fornecer-lhes bebidas, refrescos, aperitivos e refeições gratuitas, então não haveria "vendas mercantis" a serem tributadas. Isto, porém, não ocorre, pois o bar é uma das fontes de rendas do Clube — pessoa jurídica que se não confunde com seus diretores ou com os sócios, como é óbvio, — e, como negocia bebidas e outras mercadorias, seja lá com quem fôr, efetua vendas mercantis, que estão sujeitas ao impôsto respectivo.

A sentença, *data venia*, reconheceu uma isenção que não tem apoio em lei expressa e, pois, não pode prevalecer.

Esperamos a sua reforma como pronunciamento de justiça".

Posteriormente, em virtude da Const. Fed. de 1946, derivou-se para êste Tribunal Federal de Recursos a competência para decidir a controvérsia, dando-se a remessa do processo e sua nova distribuição, com audiência em seguida do Exmo. Senhor Dr. Subprocurador Geral da República, que se reportou ao que fôra expedido a fls. 147v.-158-v. (vide fls. 152).

Rio de Janeiro, 23 de outubro de 1947. — *Edmundo de Macedo Ludolf.*

VOTO

O Sr. Ministro Macedo Ludolf (Relator): Está evidente a inexistência de qualquer *desideratum* de ordem econômica por parte do apelado, Rio de Janeiro Country Club, que é uma sociedade civil e destina-se, exclusivamente, à prática e difusão dos esportes entre os seus associados, aos quais também proporciona diversões sociais. Isso decorre do que ficou esclarecido convenientemente no presente litígio, sem a menor contestação a respeito.

Por igual, patenteia-se que o bar e restaurante, em função permanente na sede do Clube, fazem parte da sua organização interna, sendo mantidos para atender ao consumo dos sócios, além de seus convidados, limitando-se os convites, todavia, ao máximo de seis vêzes, à mesma pessoa, por ano, conforme contrôle na portaria (*ut.* fls. 105).

Essas instalações se isolam completamente da via pública e os respectivos serviços são feitos pelos próprios empregados do apelado, segundo ainda informa a vistoria efetuada, não se cogitando, portanto, de qualquer arrendamento por parte de terceiros.

Além do mais, não há a mínima comprovação de que a venda de bebidas e comestíveis se realize ali com intuito de lucro, o que, aliás, estaria fora

do escopo manifesto do Clube, cuja existência se reduz em proporcionar cultura física, comodidade e gôzo a todos aquêles que concorrem para a sua manutenção, dentro do quadro geral de seus associados.

Assim, dês que afastada a hipótese de mercância na forma conceituada pelo nosso direito vigentte (Cód. Com., artt. 191), por isso que terminantemente não existe, no caso, o propósito de auferir-se vantagem na revenda de produtos, torna-se incabível a exigência do tributo que foi impôsto ao apelado, ou seja o relativo à compra e venda mercantil.

A fonte de renda a que aludiu o ilustre Dr. Procurador Geral, no seu respeitável parecer a fls. 148, em referência ao predito bar, não pode ser admitida, por via de simples presunção, como sendo uma situação sujeita à incidência pretendida pela Fazenda. E' perfeitamente compreensível que as transações dêsse bar com os seus frequentadores se efetuem em condições de permitir certa margem financeira para o custeio dêle, criado que foi no interêsse dos elementos pertencentes à sociedade e que comparecem às suas reuniões.

Bem é de ver que não se cuida em absoluto de isenção, como quis hàbilmente insinuar o digno representante da apelante, mas apenas do reconhecimento de que não deve ser cobrado, contra o apelado, o impôsto, nos têrmos da lei e do que já se tem decidido sôbre a matéria, segundo os julgados mencionados nos autos e que se apresentam, sem dúvida, esteados nos melhores fundamentos jurídicos.

Por fim, a invocada situação dos empreiteiros-construtores, como ainda fêz a apelante, vem justamente em apoio do apelado, porque fôra preciso uma lei especial, a fim de torná-los na dependência do tributo em tela, atendendo a que, diante da circunstância de não serem êles considerados comerciantes, a jurisprudência, notòriamente, sempre os excluiu, antes dessa lei, da obrigação de satisfazer aquêle tributo.

Pelo exposto, nego provimento às apelações interpostas, para manter a sentença apelada.

VOTO

O Sr. Ministro Artur Marinho (Revisor): A sentença recorrida, lavrada pelo ilustre Juiz Elmano Cruz, se sustenta por seus bons fundamentos, após criteriosas investigações probatórias apropriadas.

Além disso, pontos básicos de preceitos constitucionais encampam o entendimento vencedor. Em última análise, só "os comerciantes e produtores" devem impostos como o focalizado, conforme decorria do art. 23, letra *d*, da Carta de 1937, e, hoje, entre aquêles, os "industriais", consoante deixou acentuado o art. 19, IV, da Constituição de 1946.

No caso debatido, não se trata de isenção, de privilégio ou do que quer que seja excepcional, mas tão apenas de inclusão ilegítima do apelado entre as pessoas jurídicas ou físicas, que, por direito, se subordinam ao pagamento do impôsto questionado.

Também nego provimento a ambas as apelações.

VOTO

O Sr. Ministro Henrique d'Avila: — Nego provimento à presente apelação, para confirmar a sentença apelada.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Por unanimidade de votos, a Turma negou provimento a tôdas as apelações, para confirmar a sentença apelada.