IMPÔSTO SÔBRE VENDAS E CONSIGNAÇÕES — DELEGAÇÃO DE ATRIBUIÇÕES — DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA — COOPERATIVAS — ISENÇÃO FISCAL — SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

— A uniformidade dos tributos, estabelecida na Constituição, é puramente geográfica: visa impedir a guerra de tarifas entre os Estados da Federação.

— A discriminação, ou classificação tributária, só é inconstitucional quando arbitrária, caprichosa e destituída de qualquer fundamento.

— É lícito tributar o produtor sócio de cooperativa e isentar do impôsto o não cooperado.

— A União, a pretexto de exercício de poderes implícitos, não pode invadir a esfera da competência privativa dos Estados para estabelecer isenções tributárias.

— Sujeito passivo da obrigação tributária é o obrigado a pagar o impôsto, seja um débito próprio ou alheio.

— Interpretação dos arts. 19, § 5.º, *e* 32 *da Constituição.*

PARECER

1. Em executivo fiscal, intentado pela Fazenda do Estado de São Paulo, contra uma cooperativa agrícola, para cobrança do impôsto sôbre vendas e consignações, alegou-se, em defesa, ser inconstitucional o tributo: *a*) em face

dos arts. 19, § 5.º, 36, § 2.º e 141, § 1.º da Constituição federal; *b*) em confronto com o art. 114 da Constituição do Estado de São Paulo.

2. Se assim não fôsse, improcederia a cobrança por não estarem as sociedades cooperativas sujeitas ao referido impôsto.

3. Instruída a consulta com os elementos necessários, pergunta-se no primeiro quesito:

"O art. 19, § 5.º, da Constituição federal foi ofendido"?

Dispõe êsse artigo:

"O impôsto sôbre vendas e consignações será *uniforme*, sem distinção de procedência ou destino".

A *uniformidade*, de que trata êste artigo, é puramente geográfica: visa impedir a guerra de tarifas entre os Estados da Federação. O preceito, de ordem geral, está no art. 32:

"Os Estados, o Distrito Federal e os municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza".

Foi esta regra, essencial no regime federativo, que o legislador constituinte acentuou no art. 19, § 5.º.

4. Princípio semelhante encontra-se na Constituição americana, art. 1.º, seção 8:

"The Congress shall power to lay and collect taxes, duties, imposts, and excises...; but, all duties, imposts and excises shall be *uniform* throughout the United States".

Que se entende pela expressão *uniformes* neste texto? Diga-o Cooley, *The Law of taxation*, vol. 1.º, § 111, Chicago, 1924:

"Secondly, what is meant by *uniform?* This is now well settled. It merely *means geographical uniformity*, i. e., that the tax on any person, occupation, article or the like *must be the same in every state*. It means that an indirect tax cannot be levied at one sum in one place and at another sum at another place, upon the same article or business. *It does not mean the tax must be uniform as between persons so as to preclude classification, taxing some and esempting others, or taxing one class higher then another. It does not mean that all occupations shall be taxed the same amount*".

Ou seja, em vernáculo:

"Em segundo lugar, que significa *uniforme?* Isto está agora bem assentado. Significa meramente *uniformidade geográfica*, isto é, que o tributo sôbre qualquer pessoa, ocupação, artigo e casos semelhantes *deve ser o mesmo em cada estado*. Significa que um tributo indireto não pode ser impôsto em uma soma em um lugar e em outra soma em outro lugar, sôbre o mesmo artigo ou ocupação. *Não significa que o impôsto deve ser uniforme de modo a impedir discriminação entre pessoas, tributando-se umas e isentando-se outras, ou tributando-se uma classe mais alto do que outra. Não significa que tôdas as ocupações devam ser tributadas com a mesma soma*".

5. Entre nós Temístocles Cavalcânti deu ao dispositivo constitucional em exame o ser verdadeiro sentido (*Constituição Federal Comentada*, vol. 1.º, pág. 301).

Nada tem êle que ver, portanto, com a matéria em discussão, uma vez que não se trata de mercadoria em trânsito, mas de tributação, dentro do Estado, no lugar competente.

6. O segundo quesito contém pergunta relativa à segunda objeção constitucional:

"O art. 36, § 2.º da Constituição federal foi violado"?

Prescreve êsse artigo:

"E' vedado a qualquer dos poderes delegar atribuições".

Como o art. 38 da lei n.º 185, de 13 de novembro de 1948, determina que nas vendas efetuadas por produtores, por intermédio de sociedades cooperativas, o impôsto sôbre vendas e consignações, devido pelo vendedor, será arrecadado e pago pelas sociedades cooperativas, enxerga-se nesta determinação ofensa àquele dispositivo constitucional. Mas, sem razão alguma, porque a proibição atinge apenas os poderes de ordem le-

gislativa. Êsses a Assembléia Legislativa do Estado não pode delegar. A parte, porém, que envolva, nas leis, função puramente administrativa, ou de execução, pode ser exercida por quem a lei designar. E' ainda, Cooley quem nos vai guiar nesse passo (obra citada, vol. 1.º, § 78):

"Como preliminar para estabelecer a validade de uma censurada delegação de poder relativa a tributação, importa verificar se houve qualquer delegação de poderes legislativos distintos dos poderes administrativos (*"it is proper to consider whether there has been any delegation of legislative as distinguished from administrative powers"*. Sòmente é inadmissível uma delegação de poder legislativo a uma corporação ou pessoa não legislativa. Se o poder delegado é um poder administrativo (*"Is a ministerial one"*), não importa que a delegação seja para outro ramo do govêrno. Não há delegação proibida quando a delegação é de função puramente consultiva ou administrativa por natureza (*"merely advisory or ministerial in their nature"*). Por outras palavras, o legislativo deve fazer a lei, mas pode prescrever suas próprias instruções no tocante aos funcionários administrativos que vão executá-la. No que diz com a tributação, esta regra demanda apenas uma discriminação entre a parte legislativa e a parte administrativa da tributação. Todo o sistema de tributação se compõe de duas partes — os elementos que contribuem para a imposição do tributo e as medidas tomadas para o seu lançamento e cobrança. A primeira é uma função legislativa, que não pode ser delegada, salvo no que adiante se indica; a última é mera execução ("machinery) delegável a outrem que não as repartições do govêrno (*"the later is mere machinery and delegable to other than governamental agencies"*).

Adiante:

"Nunca é suposto pelo povo que o legislativo pode arcar com tal supervisão de tôdas as infinitas variedades de interêsses do estado, bem como de todos os negócios gerais e locais, de modo a ser capaz de determinar em cada caso exatamente o que é necessário em matéria de tributação, e exatamente que fins, em qualquer tempo, ante circunstâncias particulares, devem ser providenciados. Há uma diferença entre fazer a lei e executar a lei: uma é legislação e a outra é Administração".

7. Nem se diga que essa regra só diz respeito, na maioria dos casos, a delegações feitas a outros órgãos da Administração. Sem dúvida assim é, geralmente, mas uma vez que se está admitindo, apenas para argumentar, a existência de uma delegação de poderes, que, na realidade, não existe, convinha deixar saliente, como ficou, que a regra constitucional não compreende a parte administrativa das leis.

Mas, a hipótese da consulta não é de delegação de poderes. E' um caso de simples arrecadação do impôsto por meio de terceira pessoa. Isso é perfeitamente lícito, conforme ensina Cooley (obra cit., vol. 3.º, § 1.351):

"Na mor parte das vêzes os tributos impostos pelos Estados são recebidos das pessoas tributadas, ou lançados sôbre a propriedade que determinou a taxação. Em poucos casos, entretanto, nos quais tal medida não acarrete injustiça, o Estado pode atingir a pessoa tributada indiretamente e receber, à primeira solicitação, de qualquer outro que, por sua vez, se tornará recebedor da pessoa sôbre quem o tributo foi realmente impôsto. A razão disto é que, nesses casos, isso é mais conveniente para o estado e porventura torna mais certo recebimento. Contudo, êsse meio sòmente pode ser empregado quando o caso é tal que não ocasiona injustiça para ninguém. Um dêsses casos ocorre quando o tributo é impôsto sôbre dividendos ou outros recebimentos de acionistas, oriundos de lucros de sociedades, ou sôbre suas ações, ou sôbre os juros pagos por sociedades devedoras, onde o pagamento é exigido da sociedade, o qual ela, então, deduz do pagamento a ser feito ao acionista, ou aos portadores dos títulos da dívida. Dúvida não há quanto ao

direito de fazê-lo, salvo no que toca aos pagamentos a não residentes, nem mesmo quanto a êles se a lei sob a qual seus juros foram percebidos prevê a imposição e recolhimento dos impostos por essa maneira. Outros exemplos temos quando o pagamento do impôsto é exigido do arrendatário de uma estrada de ferro, que opera sob arrendamento. A soma do respectivo impôsto pode ser deduzida da renda. Ou, ainda, quando a pessoa encarregada da guarda de licores distilados, é obrigada a pagar o tributo, que sôbre êles recai, dando-selhe privilégio sôbre êles para garantir o regresso".

8. Verificado, assim, que o art. 36, § 2.º da Constituição federal, que veda a qualquer dos poderes delegar as suas atribuições, nada tem que ver com o assunto da consulta, porque não houve nenhuma delegação de poder e apenas cobrança do impôsto através de uma cooperativa — *"collection through third persons"* — para usar a própria expressão de Cooley, coisa perfeitamente lícita e, no caso, necessária, para facilitar o recolhimento e evitar a evasão do tributo — passemos ao terceiro quesito:

"Na hipótese de haver o art. 38 da lei n.º 185, de 13 de novembro de 1948, feito distinção entre cooperados e não cooperados, para sujeitar sòmente aquêles ao impôsto de vendas e consignações, vulnerou-se o art. 141, § 1.º, da Constituição federal ou o art. 114 da Constituição do Estado"?

Respondo negativamente. Tem-se procurado apoio na jurisprudência americana para justificar a inconstitucionalidade. Conheço essa jurisprudência, perfeita e completamente catalogada em Cooley, obra citada, vol. 1.º, §§ 247 e seguintes; na *"Encyclopedia of Law and Procedure"*, vol. 37, vb. *"Taxation"*, págs. 746 e seguintes; e na esplêndida edição da Constituição Americana, mandada organizar pelo Senado, documento n.º 232, a qual contém "annotations of cases decided by the Supreme Court of the United States to January 1, 1938": a matéria da consulta está na pág. 981 e seguintes.

Começando por esta última obra, no capítulo "Classification *in* general", pág. 983, encontro logo a lição de que a desigualdade só é inconstitucional quando envolve grosseira desigualdade *"gross inequality"* e que basta, para justificar a lei um justo e razoável grau de igualdade: *"a fair and reasonable degree of equality"*. O que a discriminação não deve é ser caprichosa ou arbitrária: *"neither capricious nor arbitrary"*. Deve basear-se em real e nítida diferença, conquanto essa diferença não precise ser de vulto, nem evidente: *"But the classification may not be arbitrary; it must be based on a real and substancial difference... but where there is a difference it need not be great of conspicous"*.

À pág. 953, sob o título *"Classification"*, lê-se a lição de alguns acórdãos, assim exposta:

"A cláusula de igual proteção exige leis de aplicação homogêneas a todos que estiverem na mesma situação, mas ao legislativo se deixa grande descrição ("Wide discretion") na seleção das classes. Conquanto o poder legislativo do Estado não possa arbitràriamente (*"arbitrarily"*) escolher certos indivíduos para sofrerem a ação de suas leis ("for the operation of its statutes"), a escolha para ser adversa à cláusula de igual proteção, constante da décima quarta emenda, *deve ser claramente arbitrária e injusta e não meramente possível de assim ser* ("muts be clearly and actually arbitrary and unreasonable and not merely possibly so"). A desigualdade proibida pela décima quarta emenda é *sòmente aquela que é verdadeiramente, palpàvelmente injusta e arbitrária* ("is only such as is actually and palpably unreasonable and arbitrary"). Todavia, a garantia constitucional de igual proteção das leis se interpõe *contra discriminações que sejam inteiramente arbitrárias* ("against discriminations that are entirely arbitrary").

À pág. 954, colige-se a lição de outras decisões:

"A faculdade de classificação, que pode ser exercida na legislação dos Estados, *tem a maior amplitude* ("a very broad range"); e uma classificação, não é inválida, com base na cláusula de igual proteção, em virtude de simples desigualdade. Uma classificação não torna a lei policial do Estado inconstitucional, como atentatória da igual proteção, desde que haja base razoável para a classificação. As exceções de certas classes não tornam a lei inconstitucional, salvo se não houver justa razão para exigir, igualmente, a extensão da lei às classes excetuadas. A classificação para os fins da lei não é inválida porque não se esteia em diferenças científicas ou assinaladas em pessoas ou coisas ou em suas relações; basta que seja prática e não pode ser alterada, salvo se fôr *visìvelmente arbitrária* (*"palpably arbitrary."*)

9. Vê-se, portanto, que a inconstitucionalidade não provém da discriminação, senão apenas da discriminação injusta, grosseira, evidentemente arbitrária. Ora, tendo o poder legislativo a maior largueza na apreciação dessa matéria, dificilmente se poderá divisar tão feio vício na lei, que tem sempre por si a presunção de se haver inspirado nos mais elevados propósitos (obra citada do Senado americano, pág. 954):

"Há forte presunção de que as discriminações da legislação do Estado se baseiam em fundamentos adequados. O mero fato de que uma lei, relativa a certas classes, poderia, com propriedade, ter incluído outras, não a deve condenar em face da cláusula de igual proteção. A regra de que tôda a presunção é em favor da validade da legislação, aplica-se à postura municipal, que não deve ser havida por inconstitucional, dentro do alcance da décima quarta emenda, como denegatória de igual proteção das leis, quando a parte, que a impugna, como impondo taxas desiguais, não mostra *claramente* uma classificação imprópria."

10. Cooley (obra citada, vol. 1, § 334, pág. 71), extraiu da jurisprudência americana, sôbre a justiça da classificação (*"reasonableness of classification"*), as regras seguintes:

"Uma classificação é adequada ("proper") quando baseada em um *motivo* ("on a reason") *e não puramente arbitrária* ("and not pureley arbitrary"). Deve haver um motivo para a discriminação, que a estreme *do mero acaso, fantasia, capricho ou vingança* ("from mere accident, whim, caprice or vindict veness"). Discriminações *sem motivo e hostis* (clear and hostile) não se podem fazer à guisa de classificação. Uma discriminação não é arbitrária, naturalmente, quando baseada *em sãs razões do bem público* ("on sound reasons of public policy"). De outra parte, conquanto deva haver um motivo para a classificação, o motivo não precisa ser adequado ("a good one") *e é indiferente que a lei seja injusta* ("ant it is immaterial that the statute in injust"). *O principal não é a sabedoria, mas a boa-fé da classificação* ("the test is not wisdom but good faith in the classification").

Diferenças radicais não se exigem para manter um discrime de tributação. A diferença, em que se baseia a classificação, *não precisa ser grande nem evidente* ("need not be great nor conspicous"). A classificação não depende de diferenças científicas ou marcantes nos indivíduos classificados, sendo suficiente se forem práticas.

A justiça da classificação não pode ser determinada por nenhuma regra fixa.

O poder legislativo tem grande discrição em matéria de classificação. Em tributação *há faculdade mais lata de classificação do que em outras funções legislativas* ("there is a broader power of classification than in some other exercises of legislation").

A classificação tributária não pode ser revista pelos tribunais, a menos que seja *evidentemente arbitrária* ("palpably arbitrary"). Não é da alçada do tribunal verificar se a classificação é a mais sábia ou a melhor que podia ser feita. A classificação não precisa ser *justa e adequada* ("reasonable and pro-

per") consoante a opinião dos julgadores, *porém o tribunal deve poder verificar que os legisladores* tinham o direito de considerá-la justa e adequada sem violentar o senso comum ("but the court must be able to see that legislators could regard it as reasonable and proper without doing violence to common sense"). Em outras palavras, deve haver razão suficiente para êles sustentarem a controvérsia, embora a razão não seja correta. Entretanto, um tributo discriminatório não deve ser mantido se a classificação fôr de todo *ilusória*.

Quando uma classificação é atacada, e nenhum motivo de fato pode razoàvelmente conceber-se para mantê-la, a existência dêsse estado de fato ao tempo em que a lei foi elaborada, deve ser presumida.

A classificação, que tem fundamento razoável, não é inválida simplesmente porque não foi feita com exatidão matemática nem porque ocasiona, na prática, algumas desigualdades".

11. Esta longa transcrição foi, sem dúvida, muito útil, porque resumiu o que havia até à época na jurisprudência americana. De tudo se conclui que só a classificação evidentemente arbitrária, caprichosa e destituída de qualquer fundamento, é inconstitucional; não o sendo a que tenha algum motivo, embora não seja um bom motivo, se o legislador não afrontou o senso comum, se agiu de boa-fé, se teve em vista o bem público, nada podem fazer os tribunais.

12. Resta agora verificar, para justificar a resposta negativa dada à pergunta condicional, constante do quesito, se o legislador teria motivo para tributar o cooperado e isentar ou libertar de incidência o não cooperado. Para tanto convém examinar de perto a índole das sociedades cooperativas. Na *Revista dos Tribunais*, vol. 109, página 127, lê-se o seguinte, em acórdão da lavra do autor dêste parecer:

"A agravante foi lançada para pagar à agravada os impostos de licença e indústrias e profissões.

Acha não dever pagar tais impostos, porque, mera sociedade civil de tipo cooperativo ou mútuo, não exerce comércio ou atividade com fins lucrativos.

O fim das cooperativas não é de fato promover lucros para distribuí-los em dinheiro entre os sócios. O seu fim, explica Carvalho de Mendonça, vol. 4, número 1.453, é procurar ou criar em favor dos associados, as condições técnicas do mínimo custo. Êsse 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 (Vivante, vol. 2, n. 647, 5.ª edição). Como sociedade comercial, visa escopo de lucro, não sendo exato dizer que tem exclusivamente por fim eliminar os intermediários (Vivante, lugar citado, n.º 644, nota 9):

"*a*) porque se a cooperativa surge, muitas vêzes, para combater os intermediários, não se pode dizer que os elimine, *dado que ela própria é um intermediário*, que tem o mérito de substituir uma cadeia complicada e custosa de outros intermediários, mas não os suprime de todo, porque, do contrário, *deveria suprimir-se a si mesma*. Além disso, enquanto é uma sociedade, *visa forçosamente um lucro, uma vez que não há sociedade que não tenha o escopo de efetuar um lucro e dividí-lo entre os sócios* (art. 1.697, do Código Civil);

b) porque quando a sociedade fôsse cooperativa só quando surge para fazer guerra aos intermediários, dever-se-ia negar-lhe caráter cooperativo quando não existir nenhum intermediário para combater, como aconteceu geralmente com as leiterias sociais e com as sociedades para construção de casas operárias;

c) porque muitas grandes emprêsas que surgem, especialmente os grandes armazéns, têm por objetivo suprimir

tais intermediários especuladores e não são cooperativas".

Lorenzini, citado por Finochiaro, *Società cooperativa di consumo*, Roma, 1920, n.º 49, pág. 86, explica bem as vantagens dos cooperados:

"O escopo das cooperativas seria ajudar os sócios na qualidade econômica particular que os levou à união: oferecendo aos consumidores mercadorias de qualidade e preço preferíveis a tôdas as outras, facilitando aos produtores agrários a aquisição dos principais coeficientes da emprêsa (trabalho, capital), ou ajudando-os na produção e na venda. Se conseguem atingir êsse escopo, a sua emprêsa se encerra com lucro, *embora o ganho não seja social mas privado*".

13. Êste é justamente o ponto que queria ferir. 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 sôbre 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 incomparàvelmente melhores do que o não cooperado. Acresce que se a sociedade der lucros, parte dêsses lucros, em forma de juros ou dividendos, reverterá aos associados. Pode-se comparar essa situação com a do produtor não cooperado, obrigado, para atender às suas despesas particulares, aos gastos de custeio, aos adiantamentos obtidos sôbre o preço da produção, a vender, quase sempre, em péssimas condições, o seu produto? Quem não conhece a fraca possibilidade de resistência econômica e financeira que, em geral, pesa sôbre os nossos produtores?

14. Assim, se o legislador, levado por essas considerações, tributar o produtor cooperado e imunizar do impôsto o não cooperado, não optará, talvez, pela melhor razão, mas terá, em todo o caso, uma boa razão, que não é arbitrária, nem grosseira ou obra de pura imaginação, mas que é real, que repousa numa desigualdade inegável de situações. Essa desigualdade impõe uma discriminação entre o produtor, que nada lucrou, ou que lucrou muito menos do que o outro que, defendido por uma organização eficiente, retirou do seu trabalho e capital, a remuneração justa a que tinha direito.

Assim, se o legislador só tributasse o produtor cooperado, em nada ofenderia a Constituição federal, por não ser a lei que assim dispusesse, evidentemente arbitrária. A releitura das transcrições acima feitas, relativas à jurisprudência americana, em confronto com o que acaba de ser expendido, mostra a sem-razão dos que pretendem divisar inconstitucionalidade numa disposição como a que supôs o quesito.

15. No terceiro quesito se indaga:

"Vigora a legislação federal, que isentou de impostos as cooperativas?"

Pretende-se, nos embargos, anexados à consulta, que a isenção decorre de haver, o art. 38 do decreto n.º 22.239, de 19 de dezembro de 1932, considerado civis as sociedades cooperativas de venda, declarando-as não sujeitas à falência nem à incidência de impostos que recaiam sôbre as atividades mercantis. Mas, êsse artigo, na parte em que declarou as cooperativas imunes de impostos, foi implìcitamente revogado pela Constituição federal, por ser com ela incompatível. De fato, nenhuma lei federal pode anular ou reduzir a outorga constitucional constante do art. 19, número IV:

"Compete aos Estados decretar impostos sôbre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação de pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual".

Como se vê, êsse artigo inclui, expressamente, entre os sujeitos passivos do impôsto, ao lado dos comerciantes e industriais, os *produtores;* e nenhuma distinção faz entre vendas e consignações mercantis ou civis. Tôdas estão compreendidas.

16. Não há falar em poderes implícitos da União. Conceda-se que assim se pudesse pensar no regime da Carta de 10 de novembro de 1937, cujo art. 15, n.º XIX, prescreveu competir privativamente à União legislar sôbre as cooperativas. A Constituição de 18 de setembro de 1946, não reproduziu êsse dispositivo. Assim, o poder legislativo da União sôbre as cooperativas decorre da regra geral contida no art. 5.º, n.º XV, letra *a*: legislar sôbre direito civil, comercial e penal. Ora, para exercer êste poder a União não precisa invadir a esfera privativa dos Estados, em matéria de impostos, criando isenções a pretexto de poderes implícitos. Não há poder implícito contra poder expresso. Se o que está expresso é que determinado impôsto cabe privativamente aos Estados, a União não pode, invocando poder implícito, anular ou diminuir essa garantia.

17. O Tribunal de Justiça do Estado firmou jurisprudência no sentido da constitucionalidade do impôsto (*Revista dos Tribunais*, vols. 194, página 272; 190, pág. 955; 189, pág. 485; 149, pág. 279; 167, pág. 314; 166, pág. 582; 144, pág. 728; 143, pág. 240). E o Supremo Tribunal Federal, como consta de algumas dessas decisões, aceitou o princípio evidente de que só quem pode tributar pode isentar; princípio da maior relevância política nas federações, cujos membros não poderão viver se não estiverem garantidos contra incursões indébitas no regime econômico e financeiro que se lhes assegurou na Constituição. Hoje, a principal fonte de renda dos Estados é, exatamente, o impôsto de vendas e consignações. Se a União se julgar com direito de isentar os cooperados, todos vêem o perigo que a Fazenda dos Estados correrá: multiplicar-se-ão as cooperativas e a renda pública decrescerá na proporção.

18. A Constituição do Estado, no artigo 114, determina que o Estado estimulará a formação das cooperativas e lhes dará amparo. Isso o Estado deverá fazê-lo, sem, porém, desorganizar a renda pública, isentando-as, além do impôsto direto sôbre as cooperativas de natureza civil, também do impôsto indireto de vendas e consignações. As cooperativas não podem nem devem pretender uma situação de privilégio, que determine, para cobrir a diminuição de renda do Estado, uma sobrecarga fiscal excessiva sôbre as outras classes contribuintes.

19. Respondido, assim, negativamente, o terceiro quesito, vejamos o quarto:

"O art. 38 da lei n.º 185, de 13 de novembro de 1948, tributou as cooperativas?"

Absolutamente não. Basta ler o artigo:

"*Nas vendas efetuadas por produtores* (criadores e agricultores), *por intermédio de sociedades cooperativas* de beneficiamento e vendas em comum... o impôsto sôbre vendas e consignações *devido pelo vendedor*, será arrecadado e pago pelas sociedades cooperativas..." Isto outra coisa não significa senão o pagamento do impôsto, por intermédio de terceiro, pagamento cuja correção constitucional ficou esclarecida acima com a lição de Cooley, e é corroborada pelo Supremo Tribunal Federal, no acórdão relatado pelo Sr. Ministro Filadelfo Azevedo (*Arquivo Judiciário*, vol. 63, pág. 83). Convém destacar desta decisão a seguinte passagem do voto do Sr. Ministro Castro Nunes (tratava-se de responsabilidade da emprêsa emissora pelo pagamento de tributos sôbre títulos que emitiu):

"Verdade é que aos olhos do fisco, a responsável é a Companhia, quer nos têrmos da lei n.º 25, de 1891, quer de acôrdo com a lei posterior. O fisco desconhece os contribuintes, não entra em contacto com êles; são, por assim dizer, aos olhos do fisco, contribuintes ignorados, ocultos, porque o fisco entra em contato com as emprêsas *que já en-*

tão funcionam como exatorias, com a obrigação de arrecadar o impôsto. A cláusula de isenção não aproveita às emprêsas, nem à sua pretensão; *elas devem, como exatorias, porque não recolhem o impôsto ao Tesouro".*

Essa a situação das cooperativas no caso da consulta. Devem, como exatorias, porque não recolheram o impôsto que arrecadaram. Mas, êsse impôsto não recaiu sôbre elas. Recaiu sôbre o vendedor — consignante — o produtor. Nesse sentido, mas só nesse sentido, as cooperativas podem ser havidas como sujeito passivo do tributo. Vejamos a definição de Pugliese:

"Sujeito passivo da obrigação para o direito tributário é quem é obrigado jurìdicamente a pagar o débito tributário, seja um débito próprio ou um débito alheio".

Esta definição, que cito através de Tesoro, *Principi di diritto tributário,* Bari, 1938, pág. 97, nota 2, tem a vantagem de estremar o fenômeno jurídico do fenômeno econômico. Ao jurista não interessa saber em que qualidade o contribuinte paga o impôsto: se por efeito de uma translação ou de uma obrigação legal. Só êste aspecto oferece importância para êle, observa Tesoro (lugar citado, nota 1):

"Não se deve olvidar que aqui se examina o fenômeno financeiro sempre do ponto de vista jurídico, não econômico; a distinção, ora lembrada, portanto, nada tem em comum com o fenômeno da *translação,* e com os conceitos próprios do direito financeiro, relativos à percussão e à incidência, ao contribuinte de direito e ao contribuinte de fato. etc.".

Ora, as cooperativas pagam um débito que não lhes pertence: que pertence ao produtor consignante. Pagam com o dinheiro que não é seu: que é do vendedor, pois êste recebe o preço menos o impôsto. Não há translação alguma. O débito não passa para as cooperativas. Permanece com o vendedor. Mas, como êste é desconhecido do Fisco, para facilitar a cobrança, o Fisco impõe às cooperativas de venda a *obrigação legal* de descontar do preço o impôsto e recolhê-lo. Nesse sentido, repito, as cooperativas são sujeito passivo da obrigação fiscal; porque deixaram de cumprir uma obrigação para a qual o responsável imediato e direto lhe forneceu os meios. Não houve translação, porque o encargo fiscal permaneceu com o devedor principal. Houve, sim, para facilidade da arrecadação, substituição de pessoas: ao invés de cobrar do devedor real — o que seria difícil — o Fisco determina que a cobrança seja feita pelas cooperativas. Como estas recebem dinheiro, que não lhes pertence, que pertence ao Tesouro, ficam, por isso, obrigadas ao recolhimento, não tendo, evidentemente, o direito de regresso, porque pagaram — simples intermediárias — com dinheiro do devedor, descontado do preço de venda. E' a hipótese lembrada por Cooley, julgada, em caso semelhante, pelo Supremo Tribunal Federal, consoante acima se esclareceu. Eis como Tesoro (obra citada, pág. 102, n.º 35), explica a ocorrência:

"Sujeitos passivos só em sentido formal. Neste caso temos um devedor *que não é contribuinte;* o sujeito passivo deve pagar o tributo por um pressuposto de fato, que diz respeito direta e imediatamente a uma terceira pessoa, para com a qual, conforme o caso, a norma tributária lhe reconhece o *direito* ou o *dever* do regresso...

Em qualquer caso há uma verdadeira e própria *substituição ex-lege,* na qual a norma tributária indica, como devedor do tributo, uma pessoa substancialmente estranha ao pressuposto de fato, que é a causa jurídica da obrigação tributária...

Em todos os casos indicados há um instituto jurídico particular e típico do direito tributário, que não pode ser explicado com os princípios, de direito privado, da representação, do mandato ou da fiança, etc.: a *substituição* tributária, que importa a sub-rogação *ex-lege* de um sujeito passivo (*substituto*) por um outro, que possui a capacidade contributiva, que normalmente faz surgir a obrigação tributária (*substituído*),

é imposta pelo legislador só com o escopo de facilitar a arrecadação do tributo, seguindo o princípio econômico-financeiro da imposição na fonte da renda ("stoppage at source"). Exatamente, portanto, o instituto jurídico da substituição pode ser considerado — como acentuou Pugliese — uma forma especial de *execução contra terceiros*, preventivamente determinada pela lei, análoga à execução que o Fisco poderia intentar contra o terceiro, com fundamento nas normas processuais do direito comum, após haver notificado o título executivo ao devedor efetivo; esta fase intermédia é omitida, e a lei impõe diretamente ao terceiro a obrigação de pagar, inscrevendo-o como devedor nos registros e transformando-o em sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se, em conclusão, de um instituto jurídico de caráter substancialmente executivo, que não se pode considerar — como às vêzes se tem sustentado — uma relação tácita de mandato, de representação ou de fiança, segundo os conceitos tradicionais do direito privado; é um instituto jurídico autônomo, característico do direito tributário".

Em nota (pág. 102), Tesoro cita as opiniões de O. Buehler e F. Myrbach Rheinfeld, que o consideram simples *intermediário* ou mero *órgão de arrecadação* quem se acha, perante o Fisco, em situação idêntica à das cooperativas, no caso da consulta.

20. Último quesito:

"Os não cooperados também incidem no impôsto?"

Sem dúvida. Não há discriminação alguma. Todos estão em situação idêntica: cooperados e não cooperados, consoante resulta do *Código de Impostos e Taxas*, Livro I, art. 6, letra *h*:

"Nos casos não regulados por verba e pago pelo vendedor".

Todos são, portanto, contribuintes. Se os não cooperados ficam, quanto ao impôsto, em situação mais vantajosa do que os cooperados, não é porque a lei crie essa desigualdade: é porque aquêles têm maior facilidade de fugir ao seu cumprimento. Não é possível extrair dessa infração argumento para sustentar uma inconstitucionalidade, que absolutamente não existe.

São Paulo, 5 de maio de 1952. — *Antão de Morais*, Desembargador aposentado do Tribunal de Justiça de São Paulo.