

Parecer aprovado pelo Sr.
Procurador Geral.

PARECER N.º: 296/81

Procurador

Em 02.04.81

PROCESSO N.º: 41.251/77

INTERESSADO: FECOTRIGO - Federação das Cooperativas Brasileiras de Trigo e Soja Ltda.
ASSUNTO: Não incidência do ISSQN.

EMENTA: Cooperativas. ISSQN. Incidência. Verificada a ocorrência do fato gerador em toda a sua plenitude, envolvendo na relação jurídica sociedades cooperativas, estas suportam a incidência do respectivo tributo, por não serem destinatárias "in genere" de imunidade ou isenção fiscal.

Fecotrigo - Federação das Cooperativas Brasileiras de Trigo e Soja Ltda., com sede na rua Andrade Neves, nº 106, n/ capital, conquanto não tenha requerido de modo expresso, implicitamente pede o reconhecimento da não incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Alega que, como entidade cooperativa de 2º grau, coordena um "Pool de Exportação da Soja" que forma com as cooperativas federadas, visando a obter melhores condições de comercialização da soja no mercado externo e com custos operacionais menores. Para tanto, soluciona os problemas de transporte, armazenamento, carregamento de navios, efetuando ainda os pagamentos de todas as despesas de exportação em nome do pool, mediante os valores tarifários que cada federada lhe paga anualmente, não consistindo esta receita base de cálculo do ISSQN.

Encontram-se anexos ao processo o Estatuto Social e o Balanço Geral da Fecotrigo, relativo ao exercício de 1966.

Protocolado o expediente e prestadas as informações de estilo, todas contrárias à pretensão deduzida, ao final, o Sr. Diretor da Divisão de Tributos Diversos solicita a esta Procuradoria parecer sobre a questão. O Sr. Secretário Municipal da Fazenda acolhe a solicitação e submete a matéria à PGM, tendo sido o feito distribuído a esta EAFT/CAJ.

Em assim sendo, passemos ao exame do que se requer.

I - O Município, fazendo uso da competência que lhe

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . . .
 outorgou a Constituição, em consonância com as regras superiores e-nunciadas, legislou sobre a matéria, ora vigendo a Lei Complementar nº 7/73, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 27, de 1976, decorrendo pois destes diplomas legais a exigibilidade do tributo em questão.

A primeira indagação a ser respondida é se a pos-tulante, pelas operações que realiza, é ou não sujeito passivo da obrigação tributária.

A fonte de tal obrigação é a lei.

Busquemos, pois, no direito positivo tal como es-tá legislado, a orientação a tomar.

A primeira verificação a ser feita é se o suporte fático da relação jurídica tributária se ajusta às atividades reali-zadas pelas cooperativas.

O fato, ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária, é o "fato gerador".

Na espécie, tratando-se do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal deixou a cargo da lei complementar a definição do fato gerador. Assim, conceituou-o o Códig-o Tributário Nacional e, posteriormente, a nível de lei complemen-tar, o Decreto-lei federal nº 406, de 31.12.68, com as alterações in-troduzidas pelo Decreto-lei nº 834, de 08.09.1969.

Destarte, estabelece o art. 8º do citado disposi-tivo legal que:

"O imposto, de competência dos Municípios, so-bre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de ser-viço constante da lista anexa."

O "caput" do art. 9º como regra geral, estabelece que:

"A base de cálculo do imposto é o preço do servi-ço."

E, mais adiante, no art. 10, dispondo sobre o su-jeito passivo da obrigação tributária, assim diz:

. . . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. nº 41.251/77

. . .

"Contribuinte é o prestador do serviço."

"Parágrafo único - Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades."

De outra parte, reza o art. 12 que:

Considera-se local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

. . .

Ademais, a lista que menciona o citado Decreto-lei enumera em seus 66 itens os serviços cujas prestações constituem fato gerador do ISSQN.

Mas, para maior elucidação da matéria, busquemos na doutrina os ensinamentos daqueles que mais sabem.

Assim, consoante Bernardo Ribeiro de Moraes, in Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, p. 113, Rev. do Tribunaís, S.Paulo, 1975, para que nasça a obrigação tributária, é mister que os serviços sejam prestados de "certa forma, respeitando certas condições. Enumera o mestre elementos essenciais do fato gerador, elementos imprescindíveis à incidência tributária. Na falta de qual quer um desses elementos ou condições, incoorre o fato gerador do ISSQN. Não haverá a incidência tributária e nem se instaurará a relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Constituem, assim, elementos essenciais do fato gerador: a efetividade do serviço; a autonomia; a habitualidade e a finalidade lucrativa.

Em analisando-os, temos que:

a) Efetividade do serviço.

Para que haja incidência do ISSQN não basta a simples intenção da prestação dos serviços, ou a mera possibilidade de prestá-los; é mister a efetiva venda dos serviços. A presunção da ocorrência, não é suficiente para gerar a obrigação tributária. A obrigação de pagar o imposto nasce ao ter lugar a efetiva prestação dos serviços.

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

2. Autonomia

Outro elemento essencial para a caracterização do fato gerador do ISSQN é a prestação dos serviços com autonomia ou em nome próprio. O prestador de serviços (o profissional autônomo ou a empresa) deve agir em seu próprio nome. Para que se concretize o fato gerador não é necessário que a pessoa preste serviços por conta e assumindo os riscos do empreendimento, mas apenas, com autonomia ou em nome próprio.

3. Habitualidade

A habitualidade é outro elemento essencial na caracterização do fato gerador do ISSQN.

É necessário que a prestação de serviço seja efetuada de forma habitual, com continuidade, repetida.

O Decreto-lei nº 406, de 1968, ao dispor que o ISSQN é devido por empresa ou profissional autônomo está implicitamente exigindo a habitualidade da atividade de prestação de serviços, na medida que é um traço característico tanto do profissional autônomo quanto da empresa. A prática de um ato esporádico de prestação de serviço não é, por si só, capaz de caracterizar fato gerador do ISSQN.

4. Finalidade lucrativa

Outro elemento essencial na caracterização do fato gerador do ISSQN é o preço, a remuneração pelo serviço prestado.

A prestação de serviços deve ser sempre onerosa para que se constitua fato gerador do tributo em questão, na medida que é um elemento característico do profissional autônomo, como também da empresa.

A empresa tem finalidade lucrativa, exercendo sempre atividade remunerada, onde o elemento lucro sempre estará presente.

Segundo dispõe o Decreto-lei nº 406, de 1968, a base de cálculo do ISSQN é o "preço do serviço".

De outro lado, ensina Ruy Barbosa Nogueira que o fato gerador "compreende aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal e valorativo e tarifário".

. . .

P A R E C E R Nº 296/81 Procurador

Proc. 41.251/77

. . . .
 (Direito Financeiro - Curso de Direito Tributário. 2-ed. São Paulo , José Bushatsky, 1969, p. 113).

No caso do ISSQN, podemos entender como elementos integrantes, necessários à constituição do fato gerador os elementos: material; o subjetivo ou pessoal, o temporal, o espacial e o valorativo.

- Elemento material

O elemento material do fato gerador do ISSQN consiste no núcleo, no cerne, na descrição de todos os dados contidos no art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 1968, com a nova redação oferecida pelo Decreto-lei nº 834, de 1969.

Portanto, para que se configure a incidência do ISSQN é mister que a lei defina em abstrato o fato ou conjunto de fatos para que, se ocorridos em concreto, sobre ele incida a norma jurídica, gerando a obrigação tributária.

- Elemento subjetivo ou pessoal

Elemento subjetivo ou pessoal do fato gerador do ISSQN são os sujeitos ativo e passivo: aquele, o Município, figurando no pólo positivo da relação tributária; este, o profissional autônomo ou empresa prestadores do serviço, figurando no pólo negativo.

- Elemento temporal

Elemento temporal do fato gerador do ISSQN é aquele que marca o instante da sua ocorrência, o momento em que o serviço é prestado, isto é, em que acontece o fato gerador com todas as consequências previstas no CTN.

Dispõe o CTN que:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios".

. . . .

...

- Elemento espacial.

O elemento espacial é aquele que marca o local onde se realiza o fato.

Em relação ao local da prestação de serviços, três foram os critérios estabelecidos para fins de incidência do ISSQN: o primeiro em razão do estabelecimento prestador; o segundo, em razão do domicílio do prestador e o terceiro em razão do local da prestação do serviço. (DEC. LEI 834/69, art. 12, alíneas "a" e "b".)

- Elemento valorativo

Elemento valorativo do fato gerador do ISSQN é o que se constitui de duas parcelas:

- a) o preço ou a remuneração pelo serviço prestado ou seja, a base de cálculo do tributo;
- b) a alíquota.

Destarte, fixado o conceito do fato gerador do ISSQN e analisados seus elementos essenciais, é mister agora uma rápida análise sobre a natureza jurídica da cooperativa e os atos cooperativos que pratica habitualmente, para, afinal, verificarmos se sobre estes últimos incide a norma tributária.

II - Cooperativa

1. Cooperativa, como organização empresarial, é pessoa jurídica que realiza, de forma habitual, a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços, por cujo intermédio os cooperados que a integram visam a obter os produtos ou serviços de que necessitam, ao preço mais baixo.

Sobre a matéria, preleciona J.X. Carvalho de Mendonça; in Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5a. ed., 1954, vol. IV, págs. 239-241:

"Os sócios não se limitam a entrar com a quota para a formação do capital social e a prestar a colaboração ativa como nas outras sociedades comerciais ..., são, ao mesmo tempo, os clientes, os auxiliares da ação ou do exercício social, em ou

...

P A R E C E R Nº 296/81 Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

tros t^êrmos, os cooperadores, os oper^ários, os consumidores, os compradores, etc. . As cooperativas constituem-se entres os que, tendo id^ênticas necessidades, procuram remedi^ã-las com a maior poupança."

"A sociedade compra produtos para reven-der, visando partilhar os lucros pecuni^ários dessa especula^ção entre os s^ócios (referimo-nos ã em presa comercial por excel^ência), eis a sociedade comercial ordin^ária. Se essa sociedade se prop^õe, prncipalmente, a revender aos seus s^ócios, oferecendo-lhes vantagens com a subst^tui^ção do inter-mediário, cujos proventos resultam em benefício dessa clientela, ã teremos a cooperativa".

Observa ainda o mestre:

"...a essas sociedades não se veda estender o círculo da sua função a terceiros, não só cios.

É muitas vezes o meio que se lhes oferece para a garantia do seu êxito e segurança dos seus fins. Certo é, por^êm, que o benefício direto resultante do exerc^ício social deve visar sobretudo os s^ócios, temb^êm clientes da sociedade, proporcionando-lhes facilidades e vantagens especiais. Em regra, os lucros ou benefícios dos s^ócios consistem justamente nessas facilidades e vantagens."

. . .

"A cooperativa tem uma personalidade distinta das pessoas dos s^ócios; a modalidade do seu exerc^ício não altera a empresa em si, a sua natureza e objetivo. Cada um dos s^ócios que compra ou que entra em rela^ções de neg^ócios com a sociedade é, sob êsse ponto de vista, terceiro".

As sociedades cooperativas são ins-titutos modernos, tendentes a melhorar as condições das classes sociais, especialmente dos peque

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

...
 nos capitalistas e operários. Elas procuram li
 bertar essas classes da dependência das grandes
 indústrias por meio da união das forças econômi-
 cas de cada uma; suprimem aparentemente o inter-
 mediário, nesse sentido: as operações ou servi-
 ços que constituem o seu objeto são realizados
 ou prestados aos próprios sócios e é exatamente
 para esse fim que se organiza a empresa coope-
 rativa; diminuem despesas, pois que, representando
 o papel do intermediário, distribuem os lucros
 entre a própria clientela associada; em suma, con
 correm para despertar e animar o hábito da econo-
 mia entre os sócios".

E, mais, às páginas 273 e 274 da mesma obra, diz
 o eminente mestre:

"No ato constitutivo da sociedade deve-se dis
 por sobre a repartição dos lucros e perdas".

Não havendo cláusula a esse respeito, serão
 anualmente deduzidos 10% dos lucros para o fundo
 de reserva e o saldo se houver ou as perdas di
 videm-se em duas partes iguais. Uma se partilha
 entre os sócios; a outra se partilha proporcio-
 nalmente à quota de cada sócio".

2. Fica claro, pois, que a cooperativa é criada e ge
 rida para satisfazer as necessidades de seus associados, de seus
 clientes: necessidade de escoamento de produção, necessidade de de
 terminados serviços; necessidade de fornecimento de bens etc.. E, em
 assim agindo, isto é, praticados os atos capazes de satisfazer tais
 necessidades, temos o ato cooperativo.

3, E, mais: ainda que alguns neguem na empresa coope
 rativa a presença do lucro, é evidente a sua existência, pois, como
 empresa que é, como subsistiria sem este elemento? Elemento este, no
 te-se bem, tantas vezes citado pelo eminente mestre J.X. Carvalho de
 Mendonça em sua obra cujos trechos transcrevemos no presente parecer.

O que ocorre é uma mera mudança de nome, ou seja,
 denominando-se atualmente "sobras" os excedentes, os lucros.

...

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

E não se diga que a cooperativa, por força do mecanismo de retorno, isto é, a devolução proporcional a cada cooperado, do que ele porventura tenha contribuído a mais para o custeio dos serviços que utilizou, tenha com isso eliminado os lucros, na medida que nem todas as "sobras" ou "lucros" retornam aos associados. Permanece determinado percentual em nome da empresa cooperativa. E esse é o seu lucro.

Não importa pois, a denominação que lhe tenham dado, ou seja, o nome "sobras", como não importa também a sua destinação.

Destarte, após estes conceitos, resta saber se, no caso em exame, está a cooperativa sujeita ao ISSQN.

III - Da incidência do ISSQN.

1. Convém assinalar, em primeiro lugar que não estão as cooperativas imunes de impostos por força da Constituição Federal ou da Lei nº 5.764, de 1971, que define a política nacional do cooperativismo, institui o regime jurídico do cooperativismo e dá outras providências. Inexiste também isenção tributária, por via federal, em relação a imposto e taxas.

2. Como assinalamos inicialmente, tem a FECOTRIGO, entidade cooperativa de 2º grau, como objetivo, a "união das cooperativas filiadas e a ampla defesa de seus interesses econômicos e assistenciais, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitando a utilização recíproca dos serviços", tendo, entre outras finalidades, uma enorme gama de serviços, enumerados que estão nas alíneas "a" a "o" do art. 2º do Estatuto Social.

Dentre estes serviços inúmeros, se efetivamente prestados, estariam sujeitos ao ISSQN, tais como, entre outros:

- organização, programação, planejamento, assessoria, consultoria técnica, financeira ou administrativa (item 13 da Lista de Serviços);

- transporte, de natureza estritamente municipal e armazenamento (itens 27 e 36);

- agenciamento e representação de qualquer natureza (item 32);

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . .
- agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio (item 58 da Lista de Serviços).

Ora, consignadas no Balanço Geral, às fls. 2, vêm-se as receitas concernentes a serviços de transporte e armazenagem, serviços estes previstos na Lista de Serviços, itens 27 e 36, anexa ao Dec. Lei nº 834, de 1969. Ora, o fato previsto em abstrato pela lei a que o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária realizou-se, concretizou-se. Ocorreu aqui a efetiva realização do serviço, Constata-se pois, a existência do primeiro elemento essencial à caracterização do fato gerador do ISSQN.

Passível de averiguação ainda é a realização de outros serviços, cujas receitas encontram-se inseridas no citado Balanço Geral.

3. No que respeita ao segundo elemento essencial à caracterização do fato gerador do ISSQN é inegável a sua presença nos atos praticados pela FECOTRIGO, na medida que, como pessoa jurídica que é, uma empresa organizada para a prestação de serviços previstos estatutariamente, age de forma autônoma, isto porque, conquanto possam as cooperativas federadas participar na prestação dos serviços, cada uma delas tem personalidade jurídica distinta da Federação, não sendo mais que terceiros, que clientes, nas operações praticadas pela requerente. Cabe aqui a regra do art. 20 do CCB: a pessoa do sócio não se confunde com a da sociedade. E, como tal, sempre que prestarem serviços sujeitos ao ISSQN, isto é, cujo fato gerador surja com todos os seus elementos essenciais, serão também, sem dúvida, sujeitos passivos do tributo municipal em questão.

4. No que concerne ao aspecto de habitualidade na prestação dos serviços, dispensa maiores considerações, eis que, decorrente das próprias disposições estatutárias, demonstrado está no Balanço Geral anexo ao presente processo.

5. Finalidade lucrativa. Não há como negar a existência deste elemento nos atos praticados pela postulante.

Como organização empresarial que é, os serviços as suas associadas são prestados sempre mediante remuneração.

Veja-se, "exempli gratia", o que dispõe a respeito o art. 43, letra "h" do Estatuto Social, estabelecendo taxas de custeio para os serviços proporcionados pela Federação.

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

Vejam-se ainda as disposições do art. 20 do citado Estatuto, dispondo sobre o pagamento de juros às suas federadas sobre o capital por elas subscrito, à taxa de 6% ao ano.

Demonstram ainda a existência da finalidade lucrativa as disposições dos arts. 54 e 57, que dizem do retorno das sobras aos associados e da aplicação das citadas sobras, as quais nada mais são que o lucro auferido pela FECOTRIGO.

Acresce ainda mencionar o que disciplina o art. 64 do citado Estatuto, quando diz da possibilidade da Federada, individualmente ou com apenas algumas federadas participar de investimentos.

Ora, quem não tem finalidade econômica pode distribuir "retornos ou sobras" e, ainda, pagar juros, podendo ainda participar de investimentos? É óbvio que não.

É oportuno lembrar decisão unânime do Supremo Tribunal Federal, em que a segunda turma julgou o R.E. nº 50.185, em que foi Relator o Exmo. Sr. Min. Vítor Nunes Leal:

"A isenção fiscal em favor das cooperativas não resulta da Constituição, mas de lei ordinária emanada do poder tributário competente".

O eminente Relator, pondo relevo em determinados trechos da argumentação do Estado transcreve-os neste Acórdão. Dentre eles, citamos:

"A Agravada, mesmo que tivesse vigência o Decreto federal nº 22.239, de 1932, não podia se aproveitar da isenção ali concedida: a) Porque ' não provou que não tinha portas abertas ao público; b) distribuía aos seus associados sob a más cara de juros, dividendos proporcionais ao seu capital; c) assim, praticando atos de comércio, costumeiramente e distribuindo dividendo aos seus associados, em proporção ao capital, a Agravada não podia ser considerada "sociedade civil", mesmo face ao Decreto federal nº 22.239 de 1932".

.....
Em seu voto, diz o eminente Ministro:

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

.....

"Argumentou o Acórdão recorrido que a Cooperativa a que se refere estes autos é sociedade civil e não tem fins lucrativos, não podendo, pois, estar sujeita à incidência do imposto de vendas e consignações.

.....

Mas o próprio acórdão se incumbe de demonstrar que a Cooperativa de Consumo da Vila dos Bancários da rua Amélia distribui sobras aos seus associados. E constitui operação jurídica qualificar estas sobras.

A meu ver, tem razão o Estado, quando as dede fine como dividendos ou lucros, embora distribuidos mediante critério peculiar. Com isso rui o alicerce do acórdão recorrido".

STF - 2a. Turma-Rel. Exmo. Sr. Min. Vítor Nunes Leal - RDA. 74/137-141).

A toda a evidência, demonstrada está, pois a existência do último elemento integrante do fato gerador do ISSQN, ou seja, a finalidade lucrativa.

Destarte, ao cabo desta análise, temos como certo que determinados atos cooperativos realizados pela FECOTRIGO com suas associadas, sujeitam-se à tributação do imposto municipal.

De outro lado, se analisarmos a espécie à luz dos ensinamentos do eminente Prof. Ruy Barbosa Nogueira, já citados no presente parecer, se nos afigura clara a existência de todos os elementos configuradores do fato gerador do ISSQN, citados pelo mestre.

a) O elemento material, ou seja, o núcleo, o cerne, a descrição de todos os dados contidos no art. 8º do Decreto-lei nº 406/68, com a nova redação oferecida pelo Decreto-lei nº 834/69.

Ora, em abstrato a lei define o fato ou conjunto de fatos capazes de gerar o tributo municipal, uma vez concretizados. E, os fatos concretizaram-se. Desta forma, sobre eles incide a norma jurídica colorindo-os do direito, gerando assim a obrigação tributária.

b) O elemento subjetivo ou pessoal: o sujeito a-

.....

P A R E C E R Nº 296/81 Procurador

Proc. 41.251/77

. . .
 tivo e o sujeito passivo. Este, a cooperativa que, como já se demonstrou, é uma organização empresarial, é uma pessoa jurídica que, no caso em exame, entre outros atos, presta, de forma habitual, serviços alcançados pelo ISSQN, figurando assim no pólo negativo da relação tributária. Aquele, o Município, o sujeito ativo, em face da competência que lhe outorgou a Constituição Federal, em seu art. 24, inc. II, figurando no pólo positivo da mesma relação.

Quanto aos demais elementos que preleciona o mestre, desnecessária se torna maiores considerações, vez que, sobejamente já se demonstrou a existência deles.

Embora a apreciação já feita, convém notar ainda que o Decreto-lei nº 406 de 1968, com as alterações introduzidas pelo Dec. -Lei 834, de 1969, no seu art. 6º, § 1º, I, incluiu, entre os contribuintes do ICM., as cooperativas desde que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias.

Diz o citado diploma legal:

"§ 1º Consideram-se também contribuintes:

I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive ve cooperativas, que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;"

De outro lado, ao estabelecer o art. 8º do mencionado Dec.-Lei que o ISSQN, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa àquele Decreto, evidencia esta regra em seu bojo um caráter muito mais amplo que a estabelecida pelo art. 6º referido citado. É que contribuinte do imposto municipal é o prestador do serviço, seja ele profissional autônomo ou empresa. Veja-se a amplitude da expressão "empresa" empregada pelo legislador, vez que compreende qualquer tipo de organização econômica, seja civil ou comercial; compreende enfim, qualquer tipo de sociedade, salvo, é óbvio, as imunes, em decorrência das disposições do art. 19 da Constituição Federal.

Ora, na esteira deste entendimento, se não estão as cooperativas afastadas da incidência do ICM., em face da regra citada, com muito maior razão não estão também fora do alcance do ISSQN, constatado o surgimento do fato gerador deste tributo com todos os seus elementos essenciais.

P A R E C E R Nº 296/81 Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

De todo o modo, a esta altura da análise que vimos fazendo, é de todo conveniente que se mencione o que dispõem os arts. 87 e 111 da Lei 5.764, de 1971.

Dizem os citados artigos:

"art. 87 - Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados ' nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos."

. . .

"art. 111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

As operações de que trata o art. 88 citado, ' consiste na participação das cooperativas em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Conseqüentemente, "a contrário sensu", os resultados dos atos das cooperativas com seus associados não seriam ' passíveis de tributações.

Todavia, assim não é, eis que:

Fixou a Constituição, antecipadamente, de modo taxativo, quais as matérias objeto de Lei Complementar

Entre outras, vê-se no art. 18, § 1º, que, em se tratando de matéria tributária, só através de lei complementar ' poderão ser estabelecidas as normas gerais de direito tributário etc.

Destarte, não pode a lei ordinária dispor sobre matéria reservada a lei complementar. De resto, na escala hierárquica das normas jurídicas, esta se situa logo abaixo da Constituição ; assim, inadmissível se torna aquela disciplinar matéria previs

. . .

P A R E C E R Nº 296/81

Procurador

Proc. 41.251/77

. . .

ta na Carta Magna, reservada especificamente ao campo de lei complementar, cuja finalidade é o preenchimento das lacunas, completando o texto da Lei Maior, dadas as circunstâncias e necessidades super-venientes.

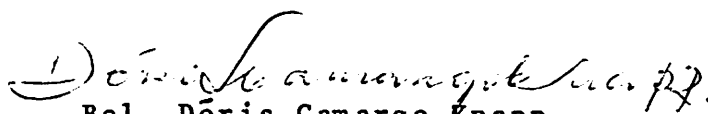
Por estas razões, não pode a Lei nº 5.764, de 1971, como lei ordinária que é, contrariar o que disciplinou a legislação federal que rege o tributo municipal em questão.

"In casu", a incidência do tributo só poderia ser elidida se a postulante estivesse beneficiada por isenção do ISSQN, concedida por Lei Complementar Federal (art. 19, § 2º da Constituição Federal), ou por lei municipal.

Destarte, demonstrada a ocorrência do fato gerador do ISSQN em toda a sua plenitude e, em existindo receitas oriundas de serviços prestados pela postulante, cabe ao Município o dever de tributá-los por situarem-se também, as cooperativas, no polo negativo da relação jurídica tributária, da competência edilícia.

S.M.J., é o parecer.

Porto Alegre, 19 de março de 1981.


Bel. Dóris Camargo Knapp