

Processo nº 04/376.060/99
Acórdão nº 7.012
Sessão do dia 22 de novembro de 2001.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 5.459

Recorrente: **TRANSCOOPASS – COOPERATIVA DE TRABALHO
DE MOTORISTAS DE VEÍCULOS DE
TRANSPORTE
DE PASSAGEIROS DO ESTADO DO RIO DE
JANEIRO
LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE
REVISÃO E JULGAMENTO**

TRIBUTÁRIOS

Relatora: Conselheira **LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**
Designado para redigir o Voto Vencedor: Conselheiro **SANDRO
MACHADO DOS REIS**

***ISS - COOPERATIVAS DE TAXI -
INTERPRETAÇÃO DO INCISO XXIII, ART.12, DA
LEI MUNICIPAL Nº.691/84, COM REDAÇÃO
DADA PELA LEI Nº.2.277/94.***

Em que pese a existência de acórdão proferido pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça local na Representação de Inconstitucionalidade por Omissão nº.46/93, que objetivou apenas e tão-somente a declaração de inconstitucionalidade por omissão do art.71, II, alínea "e", da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, seus efeitos não são juridicamente capazes, no âmbito do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, de afastar a eficácia da Lei Municipal nº.2.277/94, que permanece em pleno vigor, até que outra a revogue. Recurso Voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, que transcrevo:

“TRANSCOOPASS — COOPERATIVA DE TRABALHO DE MOTORISTAS DE

VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO LTDA., já devidamente qualificada nos presentes autos, recorre a este Egrégio Conselho, tendo em vista a decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, que, em 23.05.2000, às fls. 129, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação apresentada ao Auto de Infração n.º 98.713, de 19.01.1999, mantendo, assim, o lançamento ali consignado.

D O S F A T O S E D O D I R E I T O

Versa o litígio sobre a insuficiência do recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza no período de janeiro de 1994 a maio de 1995 e sobre o não-recolhimento do mesmo tributo no período subsequente, de junho de 1995 a julho de 1998, relativo à prestação de serviços de transportes de passageiros. A apuração foi realizada pelo exame das notas fiscais e Livro de Apuração do ISS.

Quanto aos fatos, não há o que se perquirir. O ponto nodal é **matéria de direito**: alega a Recorrente, tanto na fase precedente, como na atual, que, por se tratar de **cooperativa de trabalho**, os prestadores de serviços são os cooperados, autonomamente.

Em apertadíssima síntese, assim está fundamentada a peça recursal (fls. 147/178), tempestivamente interposta:

I) segundo o art. 3º da Lei de regência do Sistema Cooperativista, é preconizado que *celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro*;

II) distingue, a atuada, os *negócios-fim* dos *negócios-meio*, pretendendo enquadrar as atividades atuadas nesta última espécie, pois, a seu ver, a Recorrente, age, na prática como mandatária de seus cooperados, uma vez que são eles que executam os serviços;

III) assim, tenta a Recorrente demonstrar que opera em nome de seus associados e não estes em nome da sociedade;

IV) traz à colação cópias de decisões judiciais, ainda não transitadas em julgado, em que cooperativas obtiveram vitória contra as respectivas municipalidades, em processos que tiveram por fito a deconstituição de lançamentos diversos do presente;

V) por fim, alude à questão de eventual isenção de que seria beneficiária, por força da Lei n.º 2.277/94, em dispositivo vetado pelo Ex^{mo}. Sr. Prefeito, mas cujo veto fora rejeitado pela Câmara Municipal”.

A Representação da Fazenda opina pelo não provimento ao recurso.

É o relatório.

V O T O S

V O T O V E N C I D O CONSELHEIRA RELATORA

De acordo com o art. 3º da Lei 5.674/71, celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Os atos cooperativos, conforme o art. 79 da mesma Lei, são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas.

Portanto, não é um ato cooperativo a prestação de serviço a não associados.

Tanto que o art. 111 da mencionada Lei considera como renda tributável o resultado positivo obtido na prestação de serviços a terceiros.

No presente caso, a Recorrente presta serviços de transporte de natureza estritamente municipal a não associados, serviços que têm seu fato gerador previsto no inciso XCVII da lista de serviços contida no art. 8.º da Lei n.º 691/84, na redação da Lei n.º 1.194/87.

É relevante notar, como bem ressaltou o ilustre Representante da Fazenda em seu parecer, que aqueles que dão preferência às cooperativas de taxi, fazem-no em razão do nome da empresa que esses veículos exibem, não escolhem este ou aquele motorista. Escolhem a cooperativa na certeza de que, por trás do motorista que a transporta de um lugar para outro, está a segurança daquela empresa, além da comodidade da hora marcada, do local de embarque escolhido pelo usuário, etc.

Os motoristas de taxi, autônomos, que são os profissionais cooperados, são isentos do ISS por força do disposto no inciso XIX do art.12 da Lei n.º 691/84.

Entretanto, a isenção alegada pela Recorrente, contida no inciso XXIII do mesmo art.12 da Lei n.º 691,84, introduzida pela Lei n.º 2.277/94, não deve ser aplicada. Isto, porque o Órgão Especial do Tribunal de Justiça, em julgamento da Argüição Direta de Inconstitucionalidade n.º 46/93, considerou inconstitucionais, por vício de iniciativa, os dispositivos legais que versem sobre isenção, anistia ou remissão de créditos tributários que não tenham sido originados do Executivo Municipal.

Acolhendo parecer da Procuradoria Geral do Município o Sr. Prefeito autorizou os órgãos

municipais competentes a deixar de cumprir os dispositivos legais que se encontrem em igual situação da decidida na Arguição Direta de Inconstitucionalidade acima referida, em decisão publicada no Diário Oficial do Município em 1.º de outubro de 1996.

Assim, não há como acolher as razões da Recorrente, uma vez que os serviços de transportes de natureza estritamente municipal têm seu fato gerador previsto no inciso XCVII da lista de serviços, a recorrente é tributariamente capaz e não há dispositivo legal aplicável que outorgue à TRANSCOOPASS a isenção do ISS.

Por todo o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso.

V O T O V E N C E D O R
CONSELHEIRO SANDRO MACHADO DOS REIS

Ainda que superadas as alegações da recorrente relacionadas aos atos cooperativos, à aplicabilidade da Lei nº.5.764/71 no que tange ao caso das cooperativas de taxi - no caso concreto, bem como à atual posição deste E. Conselho, firmada no sentido da incidência do ISS sobre os serviços prestados pela referida sociedade, a qual, por ora, nos filiamos, parece-nos não ser adequado o entendimento que nos leve a não aplicação da Lei Municipal nº.2.277/94.

Vejamos os vários fundamentos.

A Lei nº.2.277/94, acrescentando o inciso XXIII ao art.12 da Lei nº.691/84, concedeu isenção do ISS às cooperativas que congregam os profissionais autônomos taxistas, desde que repassem integralmente aos cooperados o produto da prestação dos serviços.

É bem verdade que esse dispositivo foi objeto de discordância do Prefeito da Cidade do Rio de Janeiro que, inconformado com a alteração sofrida por seu texto durante o processo legislativo, ocasionada por membros da Câmara de Vereadores, opôs veto ao projeto aprovado.

Deve ser dito, aliás, que o Projeto de Lei que deu origem à Lei nº.2.277/94 foi de iniciativa do próprio Poder Executivo. O que ocorreu, como já mencionado, foi a alteração do projeto durante as discussões na Câmara dos Vereadores. Portanto, quando já iniciado o processo legislativo ! Isso, por si só, já inviabilizaria a presença do alegado vício.

Ato contínuo, a Câmara de Vereadores rejeitou o veto, tendo sido promulgada a lei com a isenção às cooperativas (publicada em 26 de junho de 1995), passando a produzir efeitos a partir da competência junho de 1995.

Em que pese a arguição da ilustre Representação da Fazenda no que se refere a tal ponto, não vemos como a mesma possa prosperar validamente. Ou seja, a nosso sentir, a Lei

nº.2.277/94 continua em vigor.

Ora, é bem da verdade que o tema relativo ao papel do Legislativo e do Executivo no controle de constitucionalidade suscita um número elevado de indagações. Evidentemente, essas questões passam pelo próprio controle de legitimidade dos atos normativos no âmbito dos Poderes Executivo e Legislativo, envolvendo até mesmo a atuação de órgãos superiores desses Poderes no controle direto de constitucionalidade.

Assim, tanto o exercício do poder de veto por parte do Chefe do Executivo, quanto o controle de constitucionalidade exercido pelos órgãos legislativos situam-se no contexto desse esforço de controle de constitucionalidade dos atos normativos pelos Poderes Executivo e Legislativo.

Outra questão de relevo neste contexto refere-se à possibilidade ou não de o Executivo deixar de cumprir decisão legislativa com fundamento em uma alegada inconstitucionalidade. A bem da verdade que, no caso, a Representação por Inconstitucionalidade por Omissão nº.46/93 teve por objeto a declaração de omissão por inconstitucionalidade do art.71, II, alínea “e”, da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, como se vê da ementa abaixo:

“Inconstitucionalidade por omissão. Ação expressamente prevista no Art.103, §2º, da Constituição Federal estando legitimado ao exercício o Prefeito do Município (Art.159 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro). É reservada ao Chefe do Poder Executivo a iniciativa das leis que disciplinam a concessão de isenções, anistias fiscais e remissões de dívidas e créditos tributários pelo que padece de inconstitucionalidade por omissão o art.71, II, alínea “e” da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro ao deixar de incluir entre as leis de iniciativa do Prefeito as que disciplinam a matéria constante do art.44, inciso V, do mesmo diploma legal. Procedência do pedido.

(Órgão Especial, Representação por Inconstitucionalidade nº.46/93, TJRJ)”

Os efeitos decorrentes deste tipo de ação já foram objeto de discussão pela doutrina, valendo destacar a importante posição de MICHEL TEMER:

“Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de administrativo, para fazê-lo em 30 dias.”

A novidade, consignada pela jurisprudência e pelo próprio autor citado, inspirou-se na Constituição Portuguesa, art.283, 1 e 2.

De qualquer forma, a controvérsia que sob o regime constitucional anterior ganhou alguma densidade doutrinária e jurisprudencial, perdeu, certamente, muito do seu significado prático em face da nova disciplina conferida à ação direta de inconstitucionalidade. A outorga do direito para propor a ação direta aos Chefes do Executivo federal e estadual (em âmbito municipal temos a representação por inconstitucionalidade), retira, senão a legitimidade desse tipo de conduta, pelo menos na maioria dos casos, a motivação para a adoção dessa conduta de quando desforço no âmbito do Estado de Direito.

Não se pode perder de vista, outrossim, que o controle de constitucionalidade acaba por ser

visto pelo Executivo e pelo Legislativo como óbice ou estorvo na realização de dadas políticas. Esse parece ser o caso dos autos. A decisão judicial que afirma a inconstitucionalidade de uma decisão legislativa traduz-se, não raras às vezes, em obstáculo definitivo a consecução de determinados objetivos, eliminando uma ou algumas possíveis soluções alvitadas.

No caso que se apresenta, ao revés, o controle de constitucionalidade à disposição do Executivo Municipal mostra-se como meio hábil para que ele possa buscar a declaração de inconstitucionalidade do atual inciso XXIII, art.12, da Lei nº.691/84 (redação dada pela Lei nº.2.277/94), horizonte ainda não perseguido.

Assim sendo, sob nossa ótica não poderia ser utilizada a decisão proferida na Representação por Inconstitucionalidade por Omissão nº.46/93 para se determinar o não cumprimento da Lei nº.2.277/94, eis que não atingida pelos efeitos da referida decisão e ainda não questionada judicialmente pelo Chefe do Poder Executivo Municipal.

Mas, ainda que pudéssemos aplicar o acórdão preferido pelo Órgão Especial do E. Tribunal de Justiça local, teríamos a questão sobre ser ou não ser competência privativa do Chefe do Poder Executivo Municipal os projetos de lei que disponham sobre matéria tributária.

A questão não é simples sob nenhum aspecto, sobretudo porque se refere à própria validade da norma, vale dizer, à legitimidade do titular para dar início ao processo de produção de normas – o processo legislativo. Na correta visão de JOSÉ AFONSO DA SILVA, iniciativa legislativa é a “ faculdade que se atribui a alguém ou a algum órgão para apresentar projetos de lei ao legislativo” (cfr. Curso de Direito Constitucional Positivo, pág.497).

Inaugurado o processo legislativo por quem não tem a competência para fazê-lo, resultará em inafastável vício de iniciativa que nem mesmo a sanção pelo Chefe do Poder Executivo poderá sanar. Como bem esclarece PINTO FERREIRA:

“A falta de iniciativa, quando se trata de competência reservada, não pode ser convalidada pela sanção, do mesmo modo que o projeto de lei aprovado sem quorum. O vício de origem opera ex nunc, não podendo o ato de sanção convalidá-lo” (cfr. Comentários à Constituição Brasileira, 3º volume, pág.262).

Comparando os dispositivos da Constituição da República (art.61, §1º, I, “b”, CF), da Constituição Estadual (art.112, §1º, II, “a” e “b”), e da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, percebe-se a nítida distinção em relação à competência privativa do Chefe do Poder Executivo para inaugurar o processo legislativo que verse sobre matéria tributária. Ao passo que a Constituição da República é expressa ao atribuir a competência privativa ao Presidente - especificamente em relação à matéria tributária dos territórios, a Constituição do Estado é omissa.

Justamente em relação a esta omissão da norma estadual, duas situações ocorrem quando partem de membro da Assembléia Legislativa proposições versando sobre matéria tributária, a saber: (a) o Projeto de Lei é convertido em Indicação Legislativa (art.96 do Regimento Interno da ALERJ) ou; (b) o Projeto de Lei aprovado pela Assembléia é vetado

pelo Governador por vício de iniciativa.

Interessante é notar que em ambos os casos é afastada a concretização da proposição não por versar sobre matéria tributária, mas por referir-se à norma arçamentária, esta de indiscutível iniciativa do Governador (art.209 da Constituição Estadual).

A concretização da iniciativa legislativa no Chefe do Poder Executivo Estadual traduz-se num obstáculo quase intransponível, levando-se em consideração que, não raro, inexistente interesse do Governador/Prefeito em apresentar proposições mais benéficas para os contribuintes e aparentemente mais onerosas para o fisco. Por esta razão, é necessária a reflexão sobre o assunto, esclarecendo até que ponto é pertinente esta iniciativa privativa do Governador/Prefeito.

Além disso, considerando que a iniciativa privativa do Governador se sustenta no fato da natureza orçamentária das normas em questão, é igualmente importante procurar distinguir os conceitos de matéria tributária e orçamentária.

Através de histórico traçado por J. CRETELLA JR é possível perceber a evolução dos dispositivos constitucionais em torno da iniciativa privativa. O art.41, §1º, da Constituição de 1934 dispunha que:

“Compete exclusivamente à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa das leis de fixação das forças armadas, e, em geral, de todas as leis sobre matéria fiscal e financeira”. A Constituição de 1937 estabeleceu que “A iniciativa dos projetos de lei cabe, em princípio, ao Governo. Em todo caso, não serão admitidos como objeto de deliberação, projetos ou emendas de iniciativa de qualquer das Câmaras, desde que versem sobre matéria tributária ou que de uns ou de outras resulte aumento de despesas” (art.64). Já em 1946, a Constituição previa que “Cabe à Câmara dos Deputados e ao Presidente da República a iniciativa da lei de fixação das forças armadas e a de todas as leis sobre matéria financeira”. Finalmente, a Emenda Constitucional n01/69 determinou que “É da competência exclusiva do Presidente da República a iniciativa das leis que disponham sobre matéria financeira”, conforme art.57, I.

De toda esta evolução constitucional, duas conclusões são imperativas: desde 1934 há previsão constitucional estabelecendo iniciativas privativas e nunca houve consenso acerca dos conceitos de matéria financeira, fiscal e tributária no âmbito da União.

Indiscutivelmente a expressão matéria é entendida como o conteúdo da regra jurídica. Por outro lado, os conceitos de matéria financeira, fiscal e tributária são distintos; cada qual possuindo significado específico, visto que no Direito não existe hibridismo entre institutos. Como bem esclarece GERALDO ATALIBA, “em direito, as coisas ou são ou não são. Não há meio termo” (cfr. Hipótese de Incidência Tributária, pág.186).

Superada esta questão, donde se conclui que matéria tributária tem definição própria, retornamos às seguintes indagações: (a) a omissão da Constituição Estadual sobre a iniciativa privativa do Governador para as leis sobre matéria tributária inviabiliza a apresentação e a regular tramitação de projetos de lei sobre tributos por membros da

Assembléia Legislativa ?; (b) e sobre a apresentação de emendas a projeto iniciado pelo Chefe do Poder Executivo Estadual ou Municipal ?

Segundo o Prof. LUIZ ROBERTO BARROSO, em suas considerações ao art.61, §1º, II, “b” da Constituição Federal:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inclinou-se no sentido da observância compulsória pelos Estados – membros das regras básicas do processo legislativo federal, como, por exemplo, daquelas que dizem respeito à iniciativa reservada” (cfr. Constituição da República Federativa do Brasil – Anotada, pág.177)”.

Já há jurisprudência do STF, já sob a nova ordem constitucional, a respeito do tema, conforme se depreende da dicção do julgado unânime da Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) nº.352/DF (RTJ 133/1044), relatada pelo Ministro CELSO DE MELLO. Vejamos:

“A alegação de vício de iniciativa, deduzida em face do art.61, II, b, da Constituição Federal, não parece revestir-se de plausibilidade jurídica. O dispositivo constitucional invocado estabelece ser da competência privativa do Presidente da República a inauguração do processo legislativo no que concerne à organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios, (grifei), não constituindo, por seu conteúdo mesmo, norma cuja observância se imponha aos Estados – membros”.

Mais adiante, o Min. CELSO MELLO esclareceu que:

“É de se observar que a Constituição de 88 não reproduziu a norma contida no art.57, I, da Carta de 1969, que atribuía ao Presidente da República a iniciativa de leis referentes à matéria financeira, o que impede, agora, vigente um novo ordenamento constitucional, a útil invocação da jurisprudência que se formou, anteriormente, neste Corte, no sentido de que tal constituía princípio de observância necessária pelas unidades federadas (RTJ 125/975)”.

Esta manifestação do STF tem sua razão de ser. A uma, porque não se pode confundir o que se entende por matéria financeira com o conteúdo da matéria tributária. A duas, porque mesmo havendo manifestação em contrário do próprio Tribunal, a Constituição Federal é expressa quando confere a iniciativa privativa ao Presidente da República e não ao Chefe do Poder Executivo, o que poderia levar a uma obediência pelas Constituições Estaduais/Leis Orgânicas. A três, porque a melhor interpretação tanto da Constituição Federal como da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e da Lei Orgânica do Município/RJ, remetem-nos à conclusões distintas.

Vale suscitar a lição de MARIA HELENA FERREIRA CÂMARA:

“A ação do intérprete se exerce no sentido de preencher o que não está determinado. Enfim, determina-se o conceito pela interpretação (cfr. Revista de Informação Legislativa nº.95, pág.119).”

Na irretocável manifestação de CARLOS MAXIMILIANO, analisando os aspectos em

torno da interpretação constitucional, fica evidente que:

“No Direito Público se emprega, de preferência, a linguagem técnica, o dizer jurídico, de sorte que, se houver diversidade de significado do mesmo vocábulo, entre a expressão científica e a vulgar, inclinar-se-á o hermeneuta no sentido da primeira (cfr. Hermenêutica e Aplicação do Direito, págs.305/306).

Justamente em razão do rigor técnico na interpretação da constituição é que advém o afastamento da iniciativa privativa do Governador do Estado/Prefeito em relação aos projetos de lei versando sobre matéria estritamente tributária. A omissão da Constituição Estadual e, no caso, da Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, não deve ter sido despropositada. Até porque, se o constituinte estadual/municipal quisesse atribuir tal prerrogativa ao Governador/Prefeito o teria feito, como o fez o constituinte federal ao determinar expressamente a iniciativa privativa ao Presidente da República no que toca à matéria tributária dos territórios.

Aliás, cabe frisar, que no legislativo federal a iniciativa dos parlamentares em matéria tributária é amplamente exercida. Basta recordar, a título exemplificativo, o histórico da Lei Complementar nº.87/96 – que dispõe sobre normas gerais em relação ao ICMS – também conhecida como Lei Kandir, justamente por decorrer de projeto de lei apresentado pelo Deputado Federal Antônio Kandir, quando do pleno exercício de seu mandato parlamentar.

Ademais, afóra tais ponderações, devemos lembrar que o Projeto de Lei que deu origem à Lei Municipal nº.2.277/94 (Projeto de Lei nº.700/94) foi de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, e que eventual emenda da Câmara dos Vereadores durante o trâmite legislativo não pode ter o condão de viciar a referida lei, como, aliás, dispõe o art.71, §1, da própria Lei Orgânica do Município.

Por todo o exposto, compreendidas as ponderações da Representação da Fazenda e da Ilustre Conselheira Relatora, mas pedindo venia para delas discordar, votamos pelo **PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO** do contribuinte.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **TRANSCOOPASS – COOPERATIVA DE TRABALHO DE MOTORISTAS DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO LTDA.**e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, dar provimento ao recurso, nos termos do Voto Vencedor do Conselheiro **SANDRO MACHADO DOS REIS.**

Vencidos os Conselheiros **RELATOR, FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES** e **DENISE CAMOLEZ** que negavam provimento ao recurso, nos termos do Voto Vencido

da primeira.

Ausente da votação o Conselheiro **PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS**,
substituído pelo Suplente **ADALBERTO JOSÉ TEIXEIRA**.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 22 de novembro de 2001.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ
RELATORA – VOTO VENCIDO

SANDRO MACHADO DOS REIS
VOTO VENCEDOR