

Processo nº 04/353.245/00  
Acórdão nº 7.491  
Sessão do dia 14 de novembro de 2002.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 5.914**

Recorrente: **COOTRAMO - COOPERATIVA DE TRABALHO DE MOTORISTAS**

**DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS E TURISMO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

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

Relatora: Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
Representante da Fazenda: **SÉRGIO DUBEUX**

***ISS – COOPERATIVAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS***

*A prestação dos serviços a terceiros, efetuada pelas cooperativas, configura fato gerador do ISS, enquadrados na hipótese de incidência prevista no inciso LXXIX, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, com a redação da Lei nº 1.194/84. Inteligência do artigo 86, da Lei nº 5.764/71*

***ISS – COOPERATIVAS - LEI Nº 2.277/94 – ISENÇÃO CONDICIONADA – IMPOSSIBILIDADE DE SUA APLICAÇÃO***

*Inaplicável o benefício fiscal por força de determinação do Chefe do Poder Executivo Municipal e, principalmente, pela ineficácia do dispositivo, em face do estatuído no artigo 87, da Lei 5.764/71, instituidora do regime jurídico das sociedades cooperativas, combinado com os artigos 176 e 179, do Código Tributário Nacional. Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**RELATÓRIO**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 128/129, que passa a integrar o presente:

“COOTRAMO — COOPERATIVA DE TRABALHO DE MOTORISTAS DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS E TURISMO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 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 27.09.2001, às fls. 80, JULGOU IMPROCEDENTE a impugnação apresentada ao Auto de Infração n.º 98.930, de 18.08.2000, mantendo, assim, o lançamento ali consignado.

## DOS FATOS E DO DIREITO

Versa o litígio sobre o não-recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza da primeira quinzena de agosto de 1995 até julho de 2000, relativo à prestação de serviços de locação de bens móveis, conforme autuação. A documentação e escrituração contábil e fiscal estava em dia, daí pôde a apuração se dar com base nesses elementos.

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. 96/118), 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 autuada, os *negócios-fim* dos *negócios-meio*, pretendendo enquadrar as atividades autuadas 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; e

V) colaciona, às fls. 102/104, trechos de parecer em processo de consulta, de autoria do Fiscal de Rendas Ivan Dalton Ascher Ascheroff, o qual, supostamente, ampararia seu pleito.

Ao fim, requer seja declarada a improcedência do Auto de Infração.”

A douta Representação da Fazenda, ao constatar a ausência de fundamentos que conduzam a posicionamento diverso, manifesta-se pelo improvimento do recurso, mantendo-se, via de consequência, a decisão recorrida, em todos os seus termos.

É o relatório.

## VOTOS

### ***VOTO VENCEDOR*** ***(Conselheira RELATORA)***

Incluo em meu voto, para dele fazer parte integrante, o parecer do ilustre Representante da Fazenda Sérgio Dubeux, de fls. 129/136, que, esgotando a matéria, tece valiosas considerações sobre as cooperativas de trabalho, e analisa, com precisão, a incidência do ISS sobre os serviços prestados a terceiros pela Recorrente, os quais deram ensejo ao lançamento de ofício constante da inicial. Por isso, passo a transcrevê-lo:

“Preliminarmente, é de se registrar, independentemente de considerações jurídicas, mas com forte repercussão nesse campo – haja vista que o aspecto social é o móvel do jurídico, na medida em que este visa a estabilizar as relações sociais – que o cooperativismo é forma de organização de sociedades civis, das mais salutares e recomendáveis, infelizmente pouco aproveitadas em nosso País.

As **cooperativas de trabalho**, especificamente, têm como objetivo reunir profissionais de um mesmo ramo de atividades de forma a lhes prover um dos direitos constitucionais mais valiosos, tristemente cada vez mais escasso, ante a avassalante globalização pela qual o mundo moderno passa: o direito ao trabalho. E este provimento se dá de forma harmônica, vez que não há a figura do patrão, inexistindo o desgastante relacionamento empregado/empregador, muitas das vezes originador de tão inevitáveis quanto indesejáveis conflitos e litígios. Destarte, profissionais vêem facilitado seu acesso ao mercado de trabalho sob o comando de suas próprias vontades e desígnios, mas amparados pela segurança que lhes proporciona, e aos seus contratantes, a conformação de personalidade jurídica.

Todavia, não é esta configuração jurídica capaz de colocá-las à margem da obrigatória contribuição social representada pelos tributos originários das atividades e operações que realizam.

O cooperativismo é matéria regulada pela Lei nº 5.764/71.

O art. 79 desta lei assim define *ato cooperativo*:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem Contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

De pronto, delinea-se que ato cooperativo não é o praticado entre a cooperativa e os tomadores de serviços ora objeto da autuação. Estas operações são atos de comércio, da espécie prestação de serviços (comercialização de bens imateriais.)

Estas operações, ressalve-se, são plenamente lícitas, consoante o art. 86 da mesma lei, que preconiza:

**“Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei”.**

Neste ponto é importante lembrar que o pensamento do i. parecerista da F/CET, representado pelas palavras trazidas à colação pela Recorrente em excerto, é convergente com o aqui desenvolvido, quando o que se discute é da incidência do ISS relativamente aos atos externos praticados pelas cooperativas, e não quanto aos chamados *atos cooperativos*.

Não pretendeu o legislador, todavia, que as cooperativas ficassem ao largo da imposição tributária, eis que a tributabilidade sobre suas operações é expressamente prevista na mesma lei:

“Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”.

Consoante o comando legal, o art. 52, II, do Estatuto Social da Recorrente (fls. 34-vº), prevê expressamente:

“Art. 52. Além das taxas fixadas no artigo anterior, revertem em favor do:

.....  
II – FATES – mensalidades, rateios, franquias, resultados de operações com pessoas que não sejam Cooperados, os resultados positivos da participação da Cooperativa em sociedades não cooperativistas e, os auxílios, legados e doações específicos”.

E, em se tratando de lei federal, não descuidou, o legislador, de prever a incidência do Imposto sobre a Renda, particularmente, vindo por rezar, em seu art. 111:

“Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei”.

Há, ainda, na lei definidora da Política Nacional de Cooperativismo, o art. 4º, que é claro ao estabelecer a **inexistência de eventual distinção** (relevante ao deslinde da matéria objeto desta lide) **entre as sociedades cooperativas e as demais**. Assim dispõe o supracitado artigo:

“Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:”

E aí se seguem onze incisos que dizem respeito ao relacionamento entre as cooperativas e os cooperativados, nunca entre aquelas e terceiros, inferindo-se, pois, que neste aspecto não há distinção.

De posse desses objetivos, emerge, com meridiana clareza, não haver óbices à sujeição tributária passiva por parte das cooperativas.

Quanto à ocorrência do fato gerador, quer nos parecer, s.m.j., igualmente cristalina a configuração jurídica da prestação dos serviços em tela. Não obstante o fim das cooperativas em geral seja atender seus cooperativados – como frisa a Recorrente e assegura a Lei -, para a consecução desses objetivos mister é a prática de negócios-meio, os quais se colocam no campo de incidência tributária. É irrelevante perquirir-se se tais prestações de serviços são negócios-fim ou negócios-meio: o que repercute no mundo jurídico-tributário, de importância para a solução do presente litígio, é saber se tais operações fazem exsurgir, ou não, a incidência do ISS.

Sublinhe-se, então, que:

- a) a locação de bens móveis (ou os serviços de transporte) é fato gerador do ISS, com previsão no inciso LXXIX da Lista de Serviços (ou XCVII);
- b) a recorrente, como pessoa jurídica, é tributariamente capaz;
- c) seja como negócios-fim ou negócios-meio, é inconteste que foram praticadas operações sujeitas à tributação;
- d) não há dispositivo legal que outorgue à Recorrente isenção, imunidade ou não-incidência tributárias.

O ponto que talvez mereça discussão mais alongada é saber se praticou serviços por si ou em nome de seus associados. Mas, cremos, a discussão não vai tão longe assim.

**Quem contrata é a cooperativa. Logo, é ela quem se obriga a prestar tais serviços. É ela quem, corretamente, emite a nota fiscal.**

Destaque-se, ainda, como decorrência natural e direta da contratação da

cooperativa pelos tomadores de serviços – e não da contratação dos cooperados -, que o civilmente responsável pela prática de qualquer ato ilícito praticado por seus associados no desempenho de suas atividades é a cooperativa, devendo, ademais, ser observado, que essa responsabilidade é de caráter objetivo, isto é, até mesmo nas hipóteses de prática de atos ilícitos sem culpa, por parte dos cooperativados, a cooperativa há de responder.

É o que nos diz o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90) em seu art. 14:

“Art. 14. O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos”.

Destacamos a responsabilidade civil das cooperativas, partícula de sua capacidade jurídica e processual, passiva e ativa, por entendermos que esta é indissociável da sujeição passiva tributária. Se alguém é capaz de contratar, de obrigar-se a prestar serviços, ser pólo ativo e passivo em relação contratual e processual, fugiria à lógica concluir pela sua inimponibilidade tributária.

O art. 20 do Código Civil é conciso ao afirmar que *as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros*.

Se as cooperativas são, nitidamente, pessoas jurídicas distintas dos elementos que compõem seu corpo social, para efeitos jurídicos, sejam civis, comerciais, ou mesmo trabalhistas – nas relações contratuais que mantêm com seus funcionários administrativos -, por que não o seriam para efeitos tributários? Não vislumbramos motivo plausível.

Na mesma linha sistemática do Código Civil, o art. 126, II, do Código Tributário Nacional declara que *a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional*, o que torna inócua a argumentação da defendente ao procurar se esquivar do crédito tributário em lide, alegando que “não atua como empresa no sentido definido na lei tributária, mas sim como sociedade de fim econômico, é verdade, mas para vantagens não a clientes, porém aos próprios sócios”. É inequívoco, tanto formal como faticamente, que a Recorrente, pelo menos para os fins aqui relevantes, é empresa, é sujeito passivo de obrigações tributárias. À evidência, opera com receitas e despesas, deve auferir lucro (ou sobras, como prefere denominar), e, ainda que os não auferisse, não haveria óbice para a imposição tributária em comento.

O contratante de serviços que opta por uma cooperativa, e não pela contratação isolada de autônomos, quer, a seu favor, a garantia, a segurança, de que os serviços têm por trás de si o nome de uma empresa, de uma pessoa jurídica, sujeita às obrigações e deveres definidos na legislação civil e comercial, respondendo até, pelo menos, o limite de seu capital social. De fato, é esta a situação: para quem contrata, pouco – ou nada – importa que a configuração jurídica da contratada seja sob a forma de cooperativa. Esta questão é de relevância *interna corporis*.

**E o que dizer, se o entendimento fosse diverso, das condições desleais de concorrência em que se colocariam as cooperativas, de qualquer espécie, diante das demais empresas que disputam o mesmo mercado?**

A título de ilustração, e versando sobre tributo diverso, se trilhássemos o raciocínio desenvolvido pela Recorrente, seríamos conduzidos à conclusão de que um restaurante, uma lanchonete, uma loja de roupas, ou um comércio de qualquer natureza, constituído sob a forma de cooperativa entre os garçons e cozinheiros, ou balconistas e gerentes – constituição, essa, juridicamente possível -, estaria fora do campo de incidência do ICMS, apenas, eventualmente, se sujeitando ao ISS sobre a taxa de administração cobrada de seus cooperativados. Seria, a conclusão, a um só tempo, afrontosa não só aos mais comezinhos princípios de saudável concorrência econômica, violando o princípio da isonomia, como, também, representaria a institucionalização da elisão tributária.

Por último, de se destacar que a matéria já se encontra sedimentada por esta E. Casa, que assim já se manifestou, por exemplo:

a) por ocasião do julgamento do RV nº 3.064, ao prolatar o Acórdão nº 5.215, de 16.07.98:

**“ISS – COOPERATIVAS – PRESTAÇÃO DE  
SERVIÇOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS**

*Correta a exigência do tributo, quando comprovado pelo exame dos contratos celebrados de prestação de serviços e dos documentos fiscais o exercício de atividade sujeita à incidência do imposto. Recurso improvido. Decisão unânime.”*

b) ou, mais recentemente, no julgamento do RV nº 3.867, quando proferiu o Acórdão nº 5.876, de 11.05.99, assim vazado:

**“ISS – COOPERATIVAS**

*A prestação de serviço a terceiros efetuada pelas cooperativas configura fato gerador do ISS, sujeitando-as ao tributo. Recurso improvido. Decisão unânime.”*

Embora a atual Recorrente **não tenha argüido** quanto a eventual isenção a que faria jus, há de se considerar os seguintes fatos.

Mais recentemente, em julgamento de matéria idêntica à vertente, entendeu esta C. Casa, por maioria, em decisão ainda não transitada em julgado à data da elaboração deste parecer, que, por força da isenção estabelecida no art. 12, inciso XXIII, da Lei nº 691/84, o lançamento não se sustentava. Proveu, pois, o recurso.

Ao analisar, novamente, a matéria, por ocasião do julgamento do recurso voluntário de uma terceira empresa co-irmã da Recorrente, também por maioria, este E. Conselho improveu o recurso. A decisão igualmente não transitou em julgado.

O dissenso se dera não somente em função de considerações sobre a constitucionalidade do dispositivo isencional, acrescentado, por iniciativa do Poder Legislativo, ao projeto de lei que originou a Lei nº 2.277/94, mas também no que concerne à aplicabilidade do próprio dispositivo.

É que, caso vencidos os demais argumentos, ao isentar do ISS as *cooperativas que congregam os profissionais autônomos taxistas, desde que repassem integralmente aos cooperados o produto da prestação dos serviços*, o legislador municipal estabeleceu hipótese de cumprimento impossível, ou, mesmo, contrária à lei, vez que o já citado art. 87 da Lei Federal das Cooperativas estabelece que “os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos”.

De notar-se, como decorrência natural, que os próprios estatutos da cooperativa em questão, prevêm o repasse do FATES na hipótese de recebimentos por operações de prestação de serviços a terceiros (art. 52, II, destacado neste parecer às fls. 130).

Ora – perquirimos -, como haveria de a Cooperativa, esta ou qualquer outra, repassar aos cooperados o produto da prestação dos serviços – condição necessária para a fruição do benefício isencional local – se a lei federal obriga que tais resultados sejam levados à determinada conta específica e assim, de igual modo, em sintonia com a lei de regência, prevêm os estatutos?

É forçoso reconhecer a discrepância do dispositivo isencional em relação à lei matriz das cooperativas, pelo que resta prejudicada sua aplicação, a par de demais considerações decorrentes do trato à matéria determinado pelo Chefe do Poder Executivo Municipal.”

No tocante aos julgamentos mencionados pela Representação da Fazenda, há de ser ressaltado que o RV 5.459, provido por maioria, em sessão do dia 22.11.2001 (Acórdão nº 7.012) teve o pedido de reconsideração nº 1.030 apresentado pela douta Representação da Fazenda, deferido pelo voto de qualidade (Acórdão nº 7.472, de 03.10.2002), com a seguinte ementa:

***"ISS - COOPERATIVAS***

*A prestação de serviço a terceiro efetuada por cooperativas configura fato gerador do ISS, sujeitando-se ao tributo.*

***ISS - COOPERATIVAS DE TÁXIS -  
INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO  
OUTORGADA PELA LEI Nº 2.277/94***

*De acordo com autorização do Prefeito publicada no Diário Oficial de 1º de outubro de 1996, é inaplicável a isenção outorgada pela Lei nº 2.277/94, por constituir situação igual à decidida pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça, em julgamento da Arguição Direta de Inconstitucionalidade nº 46/93. Pedido de reconsideração deferido. Decisão pelo voto de qualidade".*

O recurso voluntário nº 5.504, em sessão do dia 16.04.2002 (Acórdão nº 7.228) foi improvido pelo voto de qualidade, ficando decidido pela inaplicabilidade do disposto no inciso XXIII, do artigo 12, da Lei nº 691/84, introduzido pela Lei nº 2.277/94.

Na oportunidade, reitero o entendimento que manifestei em Declaração de Voto nos citados recursos, no sentido de, em se abstraindo o tratamento conferido à isenção invocada pelo Chefe do Executivo Municipal, o próprio texto da lei que confere a mencionada isenção possui uma grande impropriedade, capaz de torná-la ineficaz, visto tratar-se de isenção condicionada. Isto porque, o dispositivo isencional em tela, a par de duvidosa constitucionalidade, se apresenta inoperante, diante do antes transcrito art. 87, da Lei Federal nº 5.764/71, uma vez que a condição nele estabelecida não pode ser satisfeita pelas cooperativas, impossibilitando, com isso, seu necessário reconhecimento por parte da administração fazendária, nos precisos termos dos artigos 176 e 179, do Código Tributário Nacional.

Em face do exposto, e acompanhando a precisa argumentação apresentada pela Representação da Fazenda, NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter, na íntegra, a decisão da primeira instância administrativa.

**VOTO VENCIDO**  
**(Conselheiro PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS)**

Dirijo da i. Relatora em linha com meu voto proferido no Acórdão nº 7228, de 16.04.2002.

Nesse sentido, transcrevo-o para os fins e efeitos de integrar o presente.

"O tema foi objeto de intenso debate, muito recentemente, no recurso voluntário nº 5.459 (acórdão nº 7.012, 22-11-2001), recorrente Transcoopass Cooperativa de Trabalho de Motoristas de Veículos de Transporte de Passageiro do Estado do Rio de Janeiro Ltda.

Infelizmente, ausente naquela oportunidade, aproveito para declarar meu voto nos autos em questão e o faço para me filiar a tese muito bem elaborada pelo conselheiro Sandro Machado dos Reis, nos termos do voto vencedor.

Em que pese os entendimentos contrários, creio que se encontra em pleno vigor a Lei nº 2.277/94 que, introduziu o inciso XXIII ao art. 12 da Lei nº 691/84 com o fim de conceder isenção do ISS às cooperativas de taxistas autônomos no Município do Rio de Janeiro.

Como bem demonstrou o erudito voto do conselheiro Sandro Machado dos Reis, o projeto de lei que deu origem à lei nº 2.277/94 foi de iniciativa do próprio poder executivo. Nas palavras do referido conselheiro "o que ocorreu. ... 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".

Nesse sentido, a Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro, em seu art. 70, § 1 estabelece que, "a iniciativa privativa do prefeito na proposição de leis não elide o poder de emenda da Câmara Municipal".

Tendo seu processo de tramitação e de promulgação transcorrido nos exatos termos da legislação aplicável, não obstante os vetos do prefeito e a sua rejeição pela Câmara, deve produzir efeitos de direito a lei nº 2.277/94, até que sua inconstitucionalidade venha ser obtida por via própria.

Por fim, a meu ver, também não caberia prosperar a exação fiscal dado que as características da cooperativa – ente sem fins lucrativos que, como longa manus dos cooperados instrumentaliza o exercício da atividade de seus integrantes – conduzem o intérprete a desconsiderar a cooperativa para fins de tributação do ISS, sob pena de bitributação".

Pelas razões acima, mantenho meu anterior entendimento, para DAR PROVIMENTO ao recurso.

***VOTO VENCIDO***  
***(Conselheiro SANDRO MACHADO DOS REIS)***

Vejo-me, novamente, diante de discussão sobre a aplicabilidade, ou não, do dispositivo isencional previsto no inciso XXIII, do art.12, da Lei Municipal nº.691/84 (Código Tributário Municipal).

Diante disso, e sobre o tema em epígrafe já tendo me manifestado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº.5459, em que figurava como recorrente Cooperativa de Taxi, peço venia a relatora para permanecer vencido, porém fiel ao meu posicionamento anterior, cujos termos passam a fazer parte integrante do presente voto:

“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, ao 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 argüição 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 nº1/69 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 hibridez 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 n.º.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 n.º.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, afora tais ponderações, devemos lembrar que o Projeto de Lei que deu origem à Lei Municipal n.º.2.277/94 (Projeto de Lei n.º.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”.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado nestes autos.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **COOTRAMO - COOPERATIVA DE TRABALHO DE MOTORISTAS DE TRANSPORTES DE PASSAGEIROS E TURISMO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes, por maioria, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Conselheira Relatora.

Vencidos os Conselheiros **PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS** e **SANDRO MACHADO DOS REIS** que davam provimento ao recurso, nos termos dos seus respectivos votos.

Ausente da votação, a Conselheira **LUCIA ROSA DUTRA CID CRUZ**, substituída pelo Suplente **MILTON PINHO MAJELLA**

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 14 de novembro de 2002.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
CONSELHEIRA RELATORA

**PEDRO ANTONIO BATISTA MARTINS**  
CONSELHEIRO – VOTO VENCIDO

**SANDRO MACHADO DOS REIS**  
CONSELHEIRO – VOTO VENCIDO