



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

545

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 09/08/1999
C	St
	Rubrica

Processo : 10166.015740/96-18

Acórdão : 202-10.885

Sessão : 03 de fevereiro de 1999

Recurso : 103.668

Recorrente : TELECOMUNICAÇÕES DE BRASÍLIA S.A. – TELEBRASÍLIA

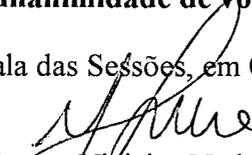
Recorrida : DRJ em Brasília – DF

PIS/PASEP – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – Além daqueles expressamente citados nos incisos I a V do artigo 14 do Decreto-Lei nº 2.052/83, quaisquer outras entidades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público (DL nº 2.052/83, art. 14, inciso VI). **COMPENSAÇÃO** – Irreparável o indeferimento de pedido de compensação com direitos creditórios do contribuinte comprovadamente inexistentes. **IMUNIDADE CONSTITUCIONAL** – A Contribuição para o PASEP, por não se enquadrar no conceito de imposto, não está abrangida pela limitação constitucional, inserida no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: TELECOMUNICAÇÕES DE BRASÍLIA S/A – TELEBRASÍLIA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, José de Almeida Coelho, Maria Teresa Martínez López, Ricardo Leite Rodrigues e Helvio Escovedo Barcellos.

sbp/cf/crt



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10166.015740/96-18

Acórdão : 202-10.885

Recurso : 103.668

Recorrente : TELECOMUNICAÇÕES DE BRASÍLIA S/A – TELEBRASÍLIA

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração de fls. 01/06, exige-se da ora recorrente o recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP, sobre os fatos geradores ocorridos entre abril e setembro de 1996, acrescido dos encargos legais, em decorrência da constatação de falta de recolhimento da contribuição, apurada em Cobrança Administrativa Domiciliar.

Na inauguração do litígio, fls. 28/47, a então impugnante traz as razões, assim resumidas na decisão recorrida:

“a) efetuou recolhimentos para o Pasep com base de cálculo modificada, conforme os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/89, que atingiram o montante de 2.351.132,45 UFIR em relação a fatos geradores de julho/88 a setembro/95 (fls. 50/111);

b) a autuação não considerou aqueles créditos (pagamentos a maior), ignorando assim o instituto legal da compensação de que se valeu a impugnante;

c) a IN 67/92 não é bastante para impedir a compensação efetuada, por ser ilegal toda e qualquer norma administrativa ou legalmente inferior que vise anular o direito público subjetivo conferido pela aludida Lei 8.383/91 (cita a doutrina e jurisprudência para defender seu direito à compensação);

d) em face do exposto, requer seja reconhecido seu direito de compensar os recolhimentos de Pasep efetuados na forma prescrita pelos Decretos-Leis, resultando assim no cancelamento integral do lançamento de que trata este processo.”

Com os fundamentos denegatórios da Decisão de fls. 115/123, a autoridade monocrática julgou procedente o lançamento de ofício, mas reduziu a penalidade de 100 para 75%, pela aplicação do princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”), tendo em vista o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27.12.96, que, resumidamente, em suas ponderações de ordem geral, têm o seguinte teor:

a) a autuação resulta da falta de recolhimento da Contribuição para o PASEP, nos meses de abril a setembro/96;



Processo : 10166.015740/96-18

Acórdão : 202-10.885

b) a defesa prende-se ao fato de que os recolhimentos, por ela efetuados, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449 são indevidos, por conta da execução suspensa destes diplomas legais e, por consequência, tem direito à compensação de tais valores;

c) segue na esteira do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 156, de 07.05.96, que principia a análise da questão, mencionando o Parecer PGFN nº 1.185/95 para elucidar os efeitos da Resolução do Senado Federal;

d) para proteger os contribuintes que recolheram a contribuição, fundamentados nos decretos-leis, foi editada a Medida Provisória nº 1.175/95 (com suas reedições), que autorizou a não aplicação das disposições prejudiciais dos referidos decretos-leis, dispensando a cobrança da parcela que exceda ao devido, com base na lei complementar e alterações posteriores, vedada a restituição de valores já pagos;

e) tudo leva a crer que a atuada agiu conforme o procedimento legal previsto, pois efetuou o pagamento do PASEP, calculando os valores devidos, com base nos decretos-leis, legislação vigente e aplicável à época;

f) aplicar-se-ia perfeitamente à atuada o cálculo da Contribuição devida ao PASEP, com base nos decretos-leis, desde que ela tivesse utilizado corretamente a fórmula explicitada por aqueles atos, entretanto, foi constatada insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, o que deu causa ao lançamento de ofício, com base na Lei Complementar nº 08/70 e alterações posteriores;

g) segundo os decretos-leis (art. 1º, inciso III e § 2º), em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as Contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, são devidas, em percentual de setenta e cinco centésimos por cento da receita operacional bruta e transferências correntes e de capital, pelas empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público;

h) o artigo 3º da Lei Complementar nº 08/70, por seu turno, define que contribuirão para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios, sobre a receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, mediante a aplicação da alíquota de 0,8%;

i) para os fatos geradores ocorridos a partir de outubro/95, a Medida Provisória nº 1.495-13, de 29.11.96 (inciso I, artigos 2º e 8º), determina que a contribuição será apurada com



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.015740/96-18**Acórdão : 202-10.885**

base no faturamento, aplicando-se alíquota de 0,65%, considerando-se faturamento a receita bruta proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, em conformidade com as definições da legislação do Imposto de Renda; e

j) assim, insuficiente o recolhimento com base nos decretos-leis, a fiscalização, corretamente, lançou, de ofício, a contribuição, fundando-se na Lei Complementar nº 08/70.

Quanto ao alegado direito à compensação, a autoridade monocrática assevera:

“... que o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito líquido e certo ao crédito fiscal, como direito subjetivo público seu, no caso de existir norma legal autorizadora do encontro de contas e, ainda submetendo-se ele aos requisitos de condições e garantias estipulados pela lei específica, ou, nos limites legais, fixados por ato da autoridade fiscal competente, investida de poder discricionário em cada caso concreto.”

E continua:

“Donde resulta que para ter direito à compensação, não basta o sujeito passivo da relação jurídico-fiscal entender que pagou ou recolheu o tributo ou a contribuição federal indevidamente ou a mais que o devido, necessitando que o seu respectivo crédito tenha sido reconhecido pela Administração Fazendária ou por decisão judicial com trânsito em julgado, tendo em vista que o artigo 170 do C.T.N. exige, para que seja possível a compensação, que o crédito do sujeito passivo contra o Fisco seja líquido e certo.

Observando-se os autos nota-se que a Fiscalização não aproveitou os Darfs de compensação de folhas 10/13, considerando o procedimento da empresa como falta de recolhimento, certamente porque, como se disse nos parágrafos anteriores, a compensação exige liquidez e certeza do crédito.

Os valores compensados pela autuada têm origem, segundo a peça impugnatória (fls. 31 e 34), na redução da base de cálculo em face da suspensão de execução dos Decretos-leis 2.445 e 2.449/88. A autuada recolheu Pasep com base na receita operacional bruta, à alíquota de 0,65%.



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

Caso se aplicasse a legislação anterior aos decretos-leis, a base de cálculo seria receitas orçamentárias, transferências e mais receitas operacionais, à alíquota de 0,8%, como já se viu.

Entretanto, nos quadros demonstrativos (fls. 108/111), em que calcula o suposto valor a compensar, o fez pelo faturamento e à alíquota de 0,65%. Ou seja, retroagiu a Medida Provisória que somente é válida a partir de outubro/95.

Observa-se também que se calculasse à alíquota de 0,8% sobre as receitas, o valor devido seria superior, inclusive, ao valor pago, não restando, assim, diferença a compensar, apenas suposição de recolhimento a maior.

Diz-se supostas diferenças a maior porque não há registros claros e ordenados das bases de cálculo e alíquota utilizadas para a apuração do valor pago (imagina-se que os valores pagos sejam calculados com fulcro nos decretos-leis, enquanto os que servem de comparação se fundamentam na Lei Complementar 08/70). Em suma, não se pode concluir certeza dos ditos créditos da impugnante, unicamente cotejando o Quadro apresentado e os Darfs.

Em relação à ilegalidade da IN/RF 67/92 que segundo a impugnante estabeleceu condições não precisas na Lei 8.383/91 temos a ponderar que a Instrução Normativa é norma complementar da lei (art. 100, inciso I) e como tal não tem o condão de ampliar ou reduzir o conteúdo e seu alcance.

No caso, a Instrução em tela estabeleceu condições mínimas de exequibilidade do instituto da compensação, pois se não forem cumpridas não se saberá o que é líquido e certo para proceder ao encontro de contas, condição “sine qua non” para o exercício do direito que a lei lhe assegura.

Trata-se, portanto, da exigência procedimental, porém não ilegal, visto que nada subtrai, aumenta ou modifica da lei que regulamenta.

Observe-se, oportunamente, que a Instrução Normativa SRF nº 021, de 10-03-97, revogou a IN/SRF 67/92, ditando procedimentos abrangentes e detalhados da compensação dos quais poderá valer-se a autuada para solicitar junto à Delegacia da Receita Federal jurisdicionante a compensação de quaisquer créditos que se julgue detentora.

(...)



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

No que diz respeito às decisões sobre compensação emanados dos Tribunais, é pertinente lembrar que os artigos primeiro e segundo do Decreto 73.529, de 21 de janeiro de 1974, vedam a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida pela Administração, muito embora a então Consultoria-Geral da República tenha se manifestado no sentido de admiti-la, em caráter de absoluta excepcionalidade, em casos de jurisprudência mansa e pacífica, respeitando, sempre, o efeito da coisa julgada.

Diante de tudo o que foi exposto, conclui-se, que a atuada não consegue desdizer o levantado pela ação fiscal, ou seja, a ocorrência do fato gerador do tributo que obriga a autoridade efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do CTN).

No mais, constatada a falta e insuficiência de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, tem lugar o lançamento de ofício conforme legislação que rege a contribuição para o PASEP; portanto, é pertinente, no mérito, manter-se integralmente o lançamento.

Por último, cabe dizer que o percentual da multa de ofício aplicável deve ser equivalente a setenta e cinco por cento, em decorrência da retroatividade benéfica do artigo 44 da Lei 9.450/96 (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1/97).”

No Recurso Voluntário (fls. 130/156), a interessada renova seu pedido inicial, acrescentando que as operações, por ela realizadas, estão amparadas pela imunidade constitucional deferida no artigo 155, inciso II, § 3º, da atual Carta Magna.

Quando reitera o pedido de reconhecimento do seu direito à compensação de tributo, pago indevidamente, assevera, neste particular, que a ela não cabe ser exigida a Contribuição para o PASEP, mas, sim, a devida a título de PIS-REPIQUE.

Aduz a recorrente que, apesar de todo o seu capital social ser de propriedade da TELEBRÁS, ela “não é autarquia, fundação pública, empresa pública ou sociedade de economia mista, caracterizando-se, apenas, como uma sociedade anônima de direito privado e regida pela Lei nº 6.404/76, visto que lhe falta requisito essencial para ser assim considerada: não foi criada por lei específica”.

Traz, também, citações de jurisprudência para corroborar sua tese de que o direito de pleitear a restituição ou compensação do PASEP “se extingue no prazo de 05 (cinco)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

anos, que tem como termo inicial a data final dos primeiros 05 anos, contados do pagamento antecipado”.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03.06.96, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida. Quanto à alegada imunidade das operações, por ela praticadas (art. 155, § 3º, da CF), bem como quanto à alegação de que não se aplica à empresa a Contribuição para o PASEP, mas, sim, a devida a título de PIS-REPIQUE, a Procuradoria da Fazenda Nacional entende que tais argumentos não podem ser objeto de apreciação, na presente fase, por força do disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09.12.93.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, o presente processo trata da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP, incidente sobre os fatos geradores ocorridos entre abril e setembro de 1996, decorrente da constatação de falta de recolhimento da contribuição.

Inicialmente, entendo não procedente o pedido de reconhecimento do direito à compensação de valores, que alega ter recolhido a maior, pois, nos autos, não existe nenhum elemento capaz de indicar, sequer, a possibilidade da existência de direitos creditórios da ora recorrente.

Com efeito. O pleito da recorrente está amparado em duas falsas premissas.

A primeira, que não estaria sujeita à Contribuição para o PASEP, mas, sim, à Contribuição para o PIS, na modalidade REPIQUE, argumentando que não é empresa pública, ou sociedade de economia mista, mas, apenas, uma sociedade anônima de direito privado, regida pela Lei nº 6.404/76, ainda que todo o seu capital social seja de propriedade da TELEBRÁS.

Todavia, com o advento do Decreto-Lei nº 2.052/83, “*são participantes contribuintes do PASEP*”, além daqueles expressamente citados nos incisos I a V do artigo 14, “*quaisquer outras entidades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público*”. Esse entendimento já foi manifestado por esta Câmara, na apreciação do Recurso nº 88.774, relatado pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, em Sessão de 26 de agosto de 1993, que deu origem ao Acórdão nº 202-06.033.

Na segunda premissa, também equivocada, alega que, na vigência da Lei Complementar nº 08/70, a Contribuição para o PASEP incidia sobre o faturamento, passando, a partir de 1988, a incidir sobre a receita bruta operacional.

Não é o que determinam os textos legais. A Lei Complementar nº 08, de 03.12.70, define, em seu artigo 3º, como base de cálculo do PASEP, a “*receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional*”.

Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.07.88, o artigo 1º, inciso III, do Decreto-Lei nº 2.445, de 29.06.88, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21.07.88, definia como nova base de cálculo: “*receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas*”. O § 2º do mesmo artigo complementava: “*considerando-se*



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda.”.

Relativamente à alegada imunidade das operações, por ela realizadas, com fundamento no artigo 155, inciso II, § 3º, da Constituição Federal, tanto este Colegiado quanto o Primeiro Conselho de Contribuintes já apreciaram referida matéria, cuja jurisprudência dominante, por unanimidade de votos, afasta as contribuições sociais da vedação constitucional ora discutida.

Neste sentido, também por unanimidade de votos, já se manifestou, por mais de uma vez, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal.

Em uma das ocasiões, tendo como Relator o ilustre Ministro MAURÍCIO CORREA, na apreciação do Agravo Regimental, em Agravo de Instrumento AGRAV-174540/AP, em Sessão de julgamento de 13.02.96, assim decidiu:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRANSLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos.
2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserta no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.
3. Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

Agravo regimental improvido.”
(grifei)

Noutra ocasião, em Sessão de 13.05.96, no julgamento do Recurso Extraordinário RE-144971/DF, relatado pelo ilustre Ministro CARLOS VELLOSO, cujos



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

fundamentos entendo perfeitamente aplicáveis à exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, apesar de ser específico para a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, o Acórdão foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. C.F./67, art. 21, IX. INCIDÊNCIA DO PIS FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 155, § 3º. Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988: INCONSTITUCIONALIDADE.

- I. Legítima a incidência do PIS, sob o pálio da CF/67, não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, IX). Também é legítima a incidência da mencionada contribuição, sob a CF/88, art. 155, § 3º.
- II. Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988: RE 148.754, Plenário, Rezek, "DJ" de 04.03.94.
- III. R.E. conhecido e provido, em parte.”

(grifei)

Por tratar de igual matéria, também adoto e transcrevo parte das razões de decidir consubstanciadas no voto condutor do Acórdão nº 108-03.820, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da lavra do ilustre Conselheiro José Antônio Minatel.

“Primeiramente, quero consignar que tenho entendimento firmado no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III “b”, da Carta Magna.

O pronunciamento do Conselho de Contribuintes tem sido admitido não para declarar a inexistência de harmonia da norma com o Texto Maior, por lhe faltar esta competência, mas para certificar, em cada caso, se há pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre a matéria em litígio e, em caso afirmativo, antecipar aquele *decisum* para o caso concreto sob exame, poupando o Poder Judiciário de ações repetitivas, com a antecipação da tutela, na esfera administrativa, que viria mais tarde a ser reconhecida na atividade jurisdicional.

Nessa linha está a resposta da Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, à consulta formulada pela Secretaria



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

da Receita Federal sobre a extensão administrativa das decisões do Poder Judiciário, onde destaco:

“32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.”

Feita essa ressalva, atrevo-me a enveredar pelo exame da pretensão da autuada que, a meu juízo, pleiteia o reconhecimento de verdadeira imunidade, instituto que se caracteriza por hospedar garantia no seio do Texto Constitucional.

(...)

É princípio assente na doutrina que a imunidade, como regra, se aplica primordialmente aos impostos, tanto que o instituto costuma ser exteriorizado sob o título de ‘imunidade impositiva’. Isto não quer dizer que não possa existir regra de imunidade para outras espécies tributárias, mas, para tanto, haverá de ser expressa, nominando a espécie tributária que se pretende alcançar, se taxa ou contribuição, ainda mais tendo presente a natureza contraprestacional dessas exações. Quando isso não acontece, parece lógico admitir que o instituto tem alcance limitado para a espécie imposto, como é a quase totalidade das regras imunizantes do Texto Constitucional.

Assim, vejo a regra estampada no questionado § 3º do art. 155 da Constituição, com alcance limitado para impedir incidência de outros impostos que não os listados expressamente no seu texto, sendo o termo “tributo” ali empregado não na sua acepção técnica de gênero, mas querendo referir-se unicamente à espécie imposto.

Reforça essa inteligência ao se constatar que se trata de exceção. Se assim o é, qual a regra? Ela está estampada no próprio dispositivo, tratando taxativamente dos **impostos** que incidem sobre aquelas operações, ainda que em mensagem negativa. Se o comando normativo trata de **impostos**, que é a regra, parece óbvio que a exceção não pode se afastar desse contexto para abarcar outro instituto não contido na regra (tributo).



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

É da essência da construção do raciocínio lógico, que a norma excepcionante tem a função de afastar os efeitos da regra, não permitindo que atinja uma determinada fração da mesma unidade. Daí ser inconcebível que ao legislar sobre **imposto** se possa excepcionar **tributo**.

Toda preocupação dos arts. 153, 154, 155 e 156 do Texto Constitucional é no sentido de disciplinar o regime jurídico dos **impostos** que compõem o Sistema Tributário Nacional, ferindo toda a estrutura lógica concluir que o § 3º do art. 155, ao limitar a incidência de **impostos**, alargou somente a exceção para alcançar o gênero tributo. A expressão “tributo” não está sendo utilizada no sentido técnico, mas querendo referir-se à mesma classe tratada na regra – **imposto**.

Aos que repudiam essa possibilidade, quero lembrar que não se trata de construção inusitada, além do que é sabido que o legislador não é técnico e não prima pelo rigor científico na elaboração da regra jurídica. O Texto Constitucional é rico em outros exemplos já depurados pela hermenêutica, onde já se reconheceu que a *mens legis* não está traduzida na literalidade da norma, mas exteriorizada do comando integrativo do sistema do qual emana. À guisa de exemplo:

1º) a vedação de “**cobrar tributos**”, contida na expressão inserta no inciso III do art. 150, da C.F., não quer traduzir nenhuma proibição de ato de cobrança propriamente dita, ato do Executivo ou do Judiciário, sendo pacífico o entendimento de que a mensagem é dirigida ao Poder Legislativo, a quem é vedado **instituir tributo** sobre “... fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” e “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

2º) o mandamento contido no § 7º do art. 195, da C.F., “são **isentas** de contribuição para a seguridade social ...” não traduz tecnicamente o instituto jurídico da isenção, que tem aptidão para ser veiculado por lei ordinária, devendo o intérprete conceber tal locução com a textura “são **imunes** ...”, uma vez que a proteção assegurada pela Lei Maior assume o *status* do instituto jurídico da imunidade.

3º) a expressão contida na parte final do § 4º, do art. 182, da C.F. “... **sob pena**, sucessivamente, **de**”



Processo : 10166.015740/96-18
Acórdão : 202-10.885

I – ...

II – imposto sobre a propriedade predial territorial urbana progressiva no tempo;” não quer desmoroar a construção milenar de que o tributo não pode ser sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), estando ali empregada a palavra **pena** não no seu sentido técnico, ainda mais que a sanção pressupõe a existência de ato ilícito, hipótese que não se coaduna com o direito de propriedade assegurado na própria Constituição.

Bastam esses dispositivos para demonstrar que não é inusitado buscar o verdadeiro alcance e conteúdo das normas, abandonando as dobras da sua literalidade. Se nos exemplos citados não repugna a interpretação sistemática e integrativa, porque haveria de sê-lo no dispositivo em debate?

Não se pode olvidar da lição primeira do mago da hermenêutica jurídica, CARLOS MAXIMILIANO, que pela sua pertinência, recomenda ser reproduzida:

“a) cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se, em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.” (HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO – pág. 109 – Ed. Forense – 1988)

À lição de tamanha grandeza poderia ser aditado o brocardo jurídico que enuncia “nada interessa o nome, a expressão usada, desde que o principal, a essência, a realidade esteja evidente”, tradução para o vernáculo do latim “nihil interest de nomine, cum de corpore constat”, como escreveu ATILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JÚNIOR, na sua obra “A Interpretação do Direito Tributário Segundo os Tribunais” (pág. 126 – Ed. Fiúza – 1996).

(...)

Releva ressaltar que a Constituição Federal deu relevo ao princípio da universalidade do custeio da Seguridade Social, asseverando no art. 195 que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10166.015740/96-18**Acórdão : 202-10.885**

indireta, nos termos da lei ...”, de tal sorte que se constituiria em discriminação odiosa a desoneração de uma única atividade econômica desse encargo, ferindo o consagrado princípio da isonomia tributária.

A única dispensa desse encargo é dada pela própria Constituição Federal, que se apressou em enumerar “as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” (art. 195, § 6º) como únicas beneficiárias da imprópria “isenção” (imunidade) já comentada, regra que tem a sua razão de ser na finalidade altruísta visada por essas entidades, verdadeiras supridoras de atividades que competiriam, primordialmente, ao desestruturado Poder Público. Por maior que seja o esforço exegético, não há regra de interpretação possível de abarcar a atividade da recorrente no contexto dessa norma exonerativa.

Para fechar a análise, veja-se que a própria norma instituidora da contribuição – Lei Complementar nº 70/91 – arrolou nos seus artigos 6º e 7º as únicas hipóteses de exclusão da referida incidência, não sendo legítimo o alargamento pela inclusão de outras não contempladas pelo legislador.”.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 1999


TARÁSIO CAMPELO BORGES