MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.100226/2002-61
Recurso nº : 139.335
Matéria : CSLL - Ex(s): 1998
Recorrente : FUNDAÇÃO PREVIDENCIÁRIA IBM
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 25 de janeiro de 2007
Acórdão nº : 103-22.858

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – CSLL – ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88. A máxima efetividade da norma constitucional em lume torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSSL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSSL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por FUNDAÇÃO PREVIDENCIÁRIA IBM.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe (Relator), Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira e Paulo Jacinto do Nascimento que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

FLÁVIO FRANCO CORRÊA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 06 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO e LEONARDO DE ANDRADE COUTO.

139.335*MSR*20/02/08

RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo Fisco do auto de infração de CSL (fls. 313/316.

A fiscalização reporta-se aos meses de março e dezembro do ano-base de 1997, iniciando-se em 13/08/2002 (fls. 01 – MPF nº 07.1.66.00-2002-000880-0), com a posterior emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (fls. 02).

Os fatos que levaram o Fisco ao entendimento sustentado no auto de infração constam do Termo de Verificação Fiscal (fls. 288/312), o qual, em resumo, abaixo se reproduz:

A instituição fiscalizada é entidade fechada de previdência complementar, nos termos da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual veio a revogar o dispositivo que anteriormente regulava tais entidades, a Lei nº 6.435/77.

As entidades de previdência privada fechada advogaram, por longo tempo, tanto no âmbito da Administração Tributária quanto na esfera judicial, a tese de sua imunidade, no que se refere à tributação pelo Imposto de Renda.

A polêmica foi definitivamente encerrada pelo STF, o qual pronunciou-se contrariamente à imunidade das entidades fechadas de previdência privada, em Acórdão definitivo prolatado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 202-700-6, em 08/11/2001, relator Min. Sidney Sanches.

Afastada a hipótese de imunidade, enquadram-se as entidades fechadas de previdência privada na condição de contribuintes da contribuição social.

Quanto à base de cálculo da contribuição, esta corresponde ao resultado positivo do exercício, ajustado na forma da lei, que, neste caso, corresponde ao superavit apurado no programa previdencial quando do encerramento do correspondente período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação da CSLL.

No tocante às medidas judiciais relativas à CSL do ano-calendário de 1997, respondeu o contribuinte que foram as mesmas promovidas pela ABRAPP, sendo a fiscalizada associada desta entidade.

O Mandado de Segurança nº 2001.5101024801-0 (7ª Vara Federal – RJ), tem por objeto requerer o direito às associadas de aderir à anistia proposta pelo artigo 5º da MP 2.222/2001, sem desistência das ações que versam sobre os tributos ali referidos e independentemente do pagamento, que será substituído pelo arrolamento de bens.

A autoridade judicial de 1ª instância, em despacho proferido em 31/01/2002, indeferiu a medida liminar, alegando que a anistia constitui faculdade do contribuinte, não lhe sendo imposta pelo Poder Público, cabendo à impetrante assumir o ônus da escolha entre aderir à anistia ou discutir judicialmente os créditos tributários cuja exclusão ora se almeja com a adesão à anistia.

Do despacho, ingressou a impetrante com Agravo de Instrumento, recebido pelo TRF, 2ª Região, sendo atribuído ao mesmo efeito suspensivo para o fim de determinar a autoridade coatora a se abster de tomar qualquer medida para exigir das filiadas da ABRAPP a CSL.

Em 26/08/2002, a Quarta Turma do TRF, 2ª Região, por unanimidade, decidiu negar provimento ao agravo. E, em 19/12/2002, foi denegada a segurança vindicada na peça inaugural constante dos autos do Mandado de Segurança, tendo se exaurido o efeito suspensivo atribuído ao Agravo de Instrumento e sujeitando o contribuinte ao presente lançamento.

Ressaltou o Fisco, ainda, no Termo de Verificação Fiscal, que o procedimento foi instaurado a fim de se verificar a existência de valores devidos a título de CSL no período de 1997. De posse dos livros e balancetes foram elaboradas planilhas para identificação da correta base de cálculo da CSL.

Essas planilhas visaram identificar possíveis valores que, tendo afetado o resultado da fiscalizada, não são considerados dedutíveis ou tributáveis para fins de CSL.

Do resultado apurado pela entidade, deduzimos as constituições das Reservas Matemáticas e das Reservas para Contingências. Após estas destinações o resultado líquido ficou igual a zero. A este valor efetuamos as adições, exclusões e compensações prescritas ou determinadas pela legislação de regência.

Identificando o fisco bases positivas de CSL nos 1º e 4º trimestres de 1997 foi efetuado o presente lançamento.

Às fls. 268/287 constam os demonstrativos elaborados pelo Fisco, onde constam os valores tributáveis, os quais se traduzem conforme as tabelas abaixo.

Devidamente cientificado (fls. 315) em 26/12/2002, apresentou o interessado impugnação em 27/01/2003 (fls. 322/342), instruída com a documentação de fls. 344/416, trazendo as razões de defesa que abaixo se seguem:

Preliminar

Nulidade do auto de infração - inobservância às normas relativas à prorrogação dos prazos dos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF)

a) Não foi observado pelo fisco o disposto no artigo 13, § 2º, da Portaria SRF nº 3007/2001 para a lavratura do respectivo auto de infração;

b) O prazo para a conclusão dos trabalhos foi prorrogado por três vezes. Todavia, em nenhum momento a impugnante recebeu o documento de que trata o § 2º do artigo 13 da legislação citada, fato este que fazem tornar nulas as prorrogações;

c) É forçoso concluir que sendo nulas as prorrogações do prazo do MPF, o encerramento dos trabalhos deveria ter ocorrido em 11/10/2002. Contudo, a autuação se deu somente em 26/12/2002, não restando dúvida de que a presente ação fiscal é extemporânea, sendo irrefutável, já por essa primeira razão, a nulidade da autuação, pelo que se requer o arquivamento deste auto de infração lavrado a destempo;

Mérito

Natureza jurídica da impugnante e a impossibilidade de auferição de lucro

d) A impugnante é uma entidade fechada de previdência privada, sujeita ao regime da Lei Complementar nº 109/01, que sucedeu a Lei nº 6.435/77 e autorizada a funcionar através da Portaria nº 2.201/1980;

e) É notório que a obrigação de recolhimento de tributos surge com a ocorrência da hipótese definida por lei como fato gerador;

f) A proibição de auferição de lucros pelas entidades fechadas de previdência privada foi mantida, conforme se observa pelo artigo 31 da Lei Complementar nº 109/2001, que sucedeu a Lei nº 6.435/1977;

g) Ademais, o artigo 2º, da Lei nº 7.689/88 estabelece o resultado do período-base;

h) Portanto, com fundamento no artigo 195, I, alínea "c" da Constituição Federal, a Lei nº 7.689/88 criou uma contribuição sobre o lucro apurado de acordo com a legislação comercial em relação a pessoas jurídicas que tenham como pressuposto básico a auferição de lucro;

i) A legislação do imposto de renda ou a Lei das S/A esclarecem que o lucro apurado se traduz no resultado do exercício, que não pode ser aplicado às entidades fechadas de previdência privada que tem uma sistemática totalmente diferenciada das empresas que visam ao lucro;

j) Transcreve sobre o assunto ementas proferidas pelo Conselho de Contribuintes;

k) A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 22, § 1º, embora mencione expressamente as entidades fechadas de previdência privada, não trata da contribuição incidente sobre o lucro e sim sobre as remunerações pagas, o que, evidentemente, não é objeto da autuação;

l) A única interpretação razoável para o inciso III do artigo 72 do ADCT é no sentido de que apenas foi majorada a alíquota da CSL para as pessoas que já se enquadravam como contribuintes pela Lei nº 7.689/88;

m) Também é incabível a conclusão de que tal inclusão se deu em virtude do artigo 13, inciso I da Lei nº 9.249/1995. Ao contrário, ao afirmar que a base de cálculo da CSL é o lucro líquido, o caput do dispositivo afasta qualquer possibilidade de remissão às entidades fechadas de previdência privada, legalmente proibidas de persegui-lo;

n) As entidades fechadas de previdência social submetem-se a um regime contábil adotado pelas entidades fechadas de previdência complementar em que não se prevêem lucros ou prejuízos e sim superávits ou déficits;

o) Razão adicional para a improcedência do auto de infração ora impugnado é a desobediência ao princípio da igualdade;

p) as empresas comerciais que apuram lucros realizam várias deduções e compensações para alcançar a base de cálculo da CSL. Todavia, por ser a

impugnante entidade sem fins lucrativos, a fiscalização de modo simplório, considerou o superávit obtido como base de cálculo do referido tributo;

q) se a fiscalização pretende tributar a impugnante seria necessária a alteração de toda a sua sistemática contábil, com vistas à apuração de um lucro fictício, como se uma empresa comercial fosse, que possa servir como base de cálculo, após todas as compensações e deduções permitidas por lei;

Inexigibilidade dos acréscimos moratórios

r) Não podem prevalecer os valores cobrados pela fiscalização;

s) Invoca o Ato Declaratório (normativo) COSIT nº 17/1990;

t) Tendo em vista que o ato não fora revogado, jamais poderiam ter sido lançados juros de mora e multa pela suposta ausência de recolhimento da CSL exigida;

u) Dessa forma, na remota eventualidade de o auto de infração vir a ser mantido impõe-se que os valores a serem exigidos correspondam apenas aqueles referentes à CSL em 1997, sem atualização, multa ou juros de mora;

Do erro material cometido pela fiscalização

v) Estão os cálculos da autuação equivocados. A fiscalização adicionou ao superávit da impugnante valor correspondente à soma do Fundo de Ganhos e Perdas Atuariais e o Fundo de Transferência de Riscos Atuariais, desautorizando sua dedução;

w) A contabilização de ambos os fundos encontra respaldo no artigo 40 da Lei nº 6.435/1977 e atualmente no artigo 18, § 3º da Lei Complementar 109/01;

x) Esclarece ainda a impugnante a razão para a constituição do Fundo de Transferência de Riscos Atuariais;

y) Requer seja deduzido da base de cálculo dos valores lançados aqueles equivalentes à adição do Fundo de Ganhos e Perdas Atuariais e do Fundo de Transferência dos Riscos Atuariais;

Multa aplicada é confiscatória e irrazoável

z) A multa de ofício aplicada possui caráter confiscatório;

aa) Embora o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal se refira à instituição de tributos confiscatórios, o STF já definiu que essa vedação se aplica igualmente às multas por infração tributária;

bb) Dessa forma, a aplicação da majoração da multa pretendida pela fiscalização mostra-se inconstitucional por violar o princípio do não-confisco;

cc) Também contraria o princípio da razoabilidade, já que representa até mesmo um enriquecimento ilícito por parte do erário público;

dd) Neste caso, pode se concluir que o motivo da autuação teria sido o não recolhimento do tributo supostamente devido; o meio de punir para tal conduta foi a própria sanção; e o fim seria o de recompor o patrimônio da União Federal (com o pagamento de acréscimos legais) e punir a infração. Pode-se dizer, assim, que haveria, no caso, razoabilidade interna, posto que presente se encontra a relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins;

ee) O ônus imposto mostra-se exorbitante em relação ao benefício que seria o de punir a impugnante;

ff) mostra-se imprestável por violação direta à Constituição Federal, mais precisamente aos princípios do não-confisco e da razoabilidade externa;

Ilegalidade da taxa selic

gg) A natureza dos juros moratórios é a de recomposição do patrimônio do Estado, lesado pela demora do devedor em adimplir a obrigação;

hh) A taxa selic, no entanto, não reflete esta natureza, sendo imprestável para aquele fim. A referida taxa é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercados;

ii) Assim, a real natureza da taxa selic é a de pagamento pelo uso de dinheiro alheio, caracterizando com isso sua natureza remuneratória;

jj) Não é suficiente dizer que a taxa selic tem amparo legal, pois lei ordinária (como a Lei nº 9.065/1995) não pode alterar a definição, o conteúdo e o

alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme estabelece o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN);

kk) Como não poderia deixar de ser, a jurisprudência vem reconhecendo a inconstitucionalidade da Taxa Selic;

ll) Transcreve, ainda, sobre o assunto, ementas proferidas em acórdãos prolatados pelo STJ;

Posteriormente, após a apresentação de sua defesa, em 11/04/ 2003 (fls. 419), peticionou a interessada junto a esta DRJ/RJO I, fazendo com que fosse aditada a sua defesa ementa pinçada de Decisão proferida pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, o qual previa a possibilidade de dedução do cômputo da base de cálculo do IRPJ e da CSL das importâncias destinadas a complementar as provisões técnicas para garantia das operações das Entidades Fechadas de Previdência Privada.

O processo veio a julgamento, tendo sido anulada a decisão "a quo", por meio do Acórdão 103-22.030, de fls. 648, por entender a Câmara que não havia concomitância entre as matérias discutidas na orbe judicial e Administrativa.

Elaborada outra decisão, desta feita, com a apreciação de todas as matérias ventiladas na impugnação, o processo foi novamente julgado, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro considerado o lançamento procedente, ementando a sua Decisão na forma abaixo transcrita.

> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal
> Ano-calendário: 1997
>
> Ementa: AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PARCIALMENTE. Deixa de se conhecer da impugnação quando as questões meritórias que envolvem a imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada já integram a lide judiciária.

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. NATUREZA JURÍDICA DAS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA EM PARTE. APRECIAÇÃO NECESSÁRIA APENAS PARA A AVALIAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Deixa de se conhecer a parte da impugnação relativa à natureza jurídica da contribuição social sobre o lucro, matéria esta já submetida à apreciação judicial. Entretanto, por possuir íntima relação de causa e efeitocom a aplicabilidade da penalidade e dos encargos legais cabíveis, cuja contestação é realizada apenas em sede administrativa, a apreciação meritória, na espécie, incidentalmente fazia-se necessária.

JUNTADA DE DOCUMENTO APÓS A IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO RELATIVA DO DIREITO EM MATÉRA PROCESSUAL FISCAL. Deixa de estar precluso o direito de o contribuinte fazer juntar, após o oferecimento da impugnação, documento, cujo objetivo foi apenas trazer ao conhecimento da Autoridade Julgadora entendimento exarado pela própria Administração Tributária. A preclusão do direito de apresentar prova documental após a defesa, segundo as regras do Processo Administrativo Fiscal, tem caráter relativo, haja vista que sua aceitação pode vir a acontecer nos casos em que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 1997

Ementa: ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DA CSL. Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994 e da Emenda Constitucional nº 10/1996, o legislador, exercendo o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades abertas e fechadas de previdência privada, são contribuintes da contribuição social sobre o lucro.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. ACRÉSCIMOS AUTORIZADOS POR LEI QUE FAZEM PARTE INTEGRANTE DO CÁLCULO DO MONTANTE TRIBUTÁRIO DEVIDO. Ao incidir sobre as entidades fechadas de previdência privada a contribuição social sobre o lucro, integrarão o intrumento de lançamento a multa de ofício e os juros de mora, cuja aplicabilidade encontra-se devidamente autorizada pela legislação de regência.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. BASE DE CÁLCULO DA CSL. FUNDO DE COBERTURA - OSCILAÇÃO DE RISCOS. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Serão dedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Entidades Fechadas de Previdência Privada as Reservas Matemáticas e as de Contingências. Impossível equiparar, na espécie, as provisões constituídas para assegurar perdas inerentes à própria entidade, quando a legislação de regência traz no seu bojo autorização para que sejam deduzidas reservas de caráter assecuratório quanto ao compromisso com os seus beneficiários.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO QUANTO AO CARÁTER CONFISCATÓRIO. A alegação de ofensa ao princípio vedação de confisco diz respeito à inconstitucionalidade de lei e refere-se aos tributos e não às multas aplicadas de ofício. Estas últimas e os juros de mora estão previstos em lei, sendo defeso aos órgãos administrativos se pronunciarem sobre matéria afeta exclusivamente ao Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os tributos e contribuições sociais que deixam de ser pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995 serão acrescidos de juros demora, equivalentes a partir de 1º de abril de 1995, à taxa referencial do SELIC para os títulos federais.

Lançamento Procedente"

Irresignada, manejou o Recurso Especial, onde alega, em síntese, o seguinte:

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Inobstante reconhecer que o E. STF já deixou claro que as entidades de assistência privada fechada não se beneficiam da imunidade constante do art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, até porque não se enquadram na categoria de assistente social, a verdade é que o r. voto prolatado no âmbito da Primeira Câmara, em sessão de 17 de setembro, de 2002, sendo Relatora a Conselheira Sandra Faroni, acompanhada pela unanimidade de seus pares, ao prover recurso de outro sujeito passivo, sob igual formação jurídica, deixou assente:

> CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNICIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência.

E ali orienta o seu voto no sentido de que, pelo visto, a entidade de previdência privada fechada não apura lucro, com o que estou de acordo. Ademais, a referência ao art. 22, § 1º da Lei 8.212/91 não aproveita, visto como esta lei cuida da contribuição para o financiamento da seguridade social e não da contribuição social sobre o lucro, espécies diferentes, fato por sinal sugestivamente reconhecido pela I. Relatora:

> "Para sustentar a exigência, a autoridade autuante e a decisão recorrida constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para

concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e alterado pela EC nº 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela "parcela do produto de arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

Essas Emendas Constitucionais (ECR nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro. Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido. (Até porque, segundo a melhor doutrina, o constitunte derivado não se equipara ao constituinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR nº 01/94 e s EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que aufiram lucro.
A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

> "Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:
>
> I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua

forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. {Inciso I com redação dada pela Lei 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: {Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; {Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. {Inciso IV com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo."

Observe-se, pois, que o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, ao qual a ECR 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre *lucro,* mas sim, de contribuições incidentes sobre o

total de *remunerações pagas*. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não aufiram lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o *caput* do artigo e o § 1º mencionam *"além das contribuições referidas no art. 23"*, mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição) obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo **sujeitas à contribuição,** estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91."

Na mesma linha estão os Acórdãos 107-06.703, 101-94.017 e 101-93.946 e 103-21639.

As EFPC não são enquadráveis na hipótese de imunidade da qual trata o art. 195, §7º, da Constituição da República, que é dirigida às entidades de assistência social, entre as quais não são classificadas as EFPC.

Por outro lado, alinho-me aos que entendem que a regra-matriz de incidência da CSLL (Lei 7.689/88 e alterações posteriores) não abrange o superávit apurado pelas EFPC, cuja disciplina legal, à época dos fatos geradores contemplados pela autuação questionada, era regida pela Lei 6.435/77. Posteriormente, as normas aplicáveis a essas entidades passaram a ser ditadas pela Lei Complementar 109/2001.

Segundo a Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, a base de cálculo da contribuição é resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial (art. 2º). Portanto, a contribuição deve incidir sobre o lucro (resultado positivo), ou seja, o suporte de fato para incidência dessa contribuição é a existência de lucro apurado segundo as determinações da lei comercial.

Por sua vez, conforme os art. 4º, § 1º, e 5º, da Lei 6.435/77 as EFPC não podem ter fins lucrativos e serão organizadas como sociedades civis ou fundações. Como tais entidades, por vedação legal, não podem ter fins lucrativos, considero descabido cogitar-se de sujeição à incidência da CSLL. Ademais, os seus resultados são apurados de acordo com sistema contábil próprio, diverso do sistema de determinação do lucro regido pela lei comercial, e os seus superávits tem destinação específica definida na legislação pertinente.

A bem da verdade, o superávit das EFPC não foi alcançado pela Lei 7.689/88. Desse modo, é inconcebível exigir-se CSLL sobre tal base de cálculo..Nessa linha, ensina o renomado tributarista Roque Carraza[1]:

> "A hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.
>
> (...)
>
> Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o "tipo tributário", a exação não poderá ser exigida.
>
> (...)
>
> Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizitäd*). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (*hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo*), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei.

[1] "Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros Editores, São Paulo, 2003, 19ª edição, pág. 386/388.

Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (*lançamento*) ou que leve à sua efetiva arrecadação (*cobrança tributária*) deve encontrar respaldo numa lei." (Destaques em itálico constam do original)

De outra parte, art. 22 da Lei 8.212/91 trata de incidência de contribuição sobre remunerações pagas e não sobre o lucro. Nesses casos, estão abrangidas quaisquer entidades pagadoras daquelas remunerações, o que, indubitavelmente, inclui as EFPC.

No entanto, a remissão, por disposições constitucionais provisórias, às pessoas jurídicas abrangidas pelo art. 22, §1º, da Lei 8.212/91 não altera o pressuposto de incidência previsto pelo art. 195 da Constituição, qual seja, a apuração de lucro como definido nos termos da Lei 7.689/88.

Portanto, conclui-se que o art. 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina a destinação para o Fundo Social de Emergência da parcela da arrecadação resultante do aumento da alíquota da CSLL daquelas entidades que, estando submetidas à incidência da contribuição, encontrem-se listadas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, deve-se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE

VOTO VENCEDOR

Conselheiro FLÁVIO FRANCO CORRÊA - Redator Designado

Para bem fundamentar este voto, impende destacar, de plano, o exercício da jurisdição constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tal a importância que lhe conferiu a Carta Magna, ao reservar-lhe o pódio de guardião da Constituição (art. 102, *caput*, CR/88). Nesse sentido, cabe-me rastrear a jurisprudência da própria Corte Superior, na qual se solidificou a predominância de sua hermenêutica:

> *"(...)Ora, se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais Tribunais, em decorrência do efeito definitivo absoluto outorgado à sua decisão. Não se pode diminuir a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal com a manutenção de decisões divergentes. (...)Contrariamente, a manutenção de soluções divergentes, em instâncias inferiores, sobre o mesmo tema, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, a fragilização da força normativa da Constituição. (...)Privilegiar a interpretação controvertida, para a mantença de julgado desenvolvido contra a orientação desta Corte, significa afrontar a efetividade da Constituição.(...)"* (RE (AgR) 328.812-AM, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 04.11.2003 – Informativo nº 300, transcrições.)

> *"(...) Nesse sentido, afirma José Elaeres Teixeira, em estudo específico sobre o tema: "Assim, ainda que uma questão tenha conteúdo político, desde que apresentada ao Judiciário na forma de um que deva ser decidido em contraste com o texto constitucional, torna-se uma questão jurídica. Como juiz das suas atribuições e das atribuições dos demais Poderes, o Supremo Tribunal Federal está habilitado a se pronunciar*

sobre todo ato, ainda que político, praticado no exercício de uma competência constitucional." (TEIXEIRA, José Elaeres Marques. A doutrina das questões políticas no Supremo Tribunal Federal. Porto Alegre : Fabris Editor, 2005, p. 229). (...)" (MS 26.915, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 08.10.2007)

"(...) No campo interpretativo, cumpre adotar posição que preserve a atividade precípua do supremo Tribunal Federal – de guardião da Carta Política da República" (RE 132.747-DF, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 07.12.1995)

"(...)A manutenção de decisões divergentes da interpretação constitucional revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. (...)" De resto, a manutenção de soluções divergentes, sobre o mesmo tema, em instâncias inferiores, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, o enfraquecimento do texto normativo da Constituição" (RE 227.001-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* de 5-10-07)

"(...) A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela

Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional" (ADI-MC 2.010 / DF, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ de 12.04.2002)

Vale dizer que o próprio poder constituinte originário deferiu ao Supremo Pretório a nobre e magnânima defesa da Carta Política, ora atuando no controle de constitucionalidade e legitimidade de leis e atos normativos, perspectiva pela qual lhe é assegurada a função de legislador negativo[2], ora cumprindo o dever de exigir o implemento das omissões constitucionais. Nesse sentido, sobreleva-se a outorga constitucional que visou à preservação do sistema político e jurídico-institucional, *verbis*:

> *"...À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência,*

[2] EMENTA: Servidor Público. Decreto-Lei 2.225/85. - Falta de prequestionamento da questão relativa ao artigo 37, caput, da Carta Magna. - No tocante à alegada violação ao artigo 5º, caput, da Carta Magna, o que pretendem os recorrentes é que, com base no princípio constitucional da igualdade, lhes seja estendida a transferência determinada pelo Decreto-Lei 2.225/85. Ora, se esse Decreto fosse inconstitucional nessa parte por violação do princípio da igualdade, sua declaração de inconstitucionalidade teria o efeito de tê-lo como nulo, não podendo, portanto, ser aplicado às categorias por ele beneficiadas, e não o de estender a transferência por ele concedida a outra categoria que ele não alcança. **Em se tratando de inconstitucionalidade de ato normativo, o Poder Judiciário atua como legislador negativo, jamais como legislador positivo**. Portanto, a acolhida da pretensão dos ora recorrentes é juridicamente impossível por parte do Poder Judiciário. Recurso extraordinário não conhecido.(RE 196590 / AL, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ 14.11.1996). (os grifos não estão no original)

muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. ***A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.*** *A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. - O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas.* ***O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida.*** *Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional."* (Rcl-AgR 1.880 / SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 19.03.2004) (os grifos não estão no original)

Desde que ultrapassada a necessidade de iluminar a Corte Suprema com a envergadura que lhe assinala o realce indispensável à sustentação do raciocínio aqui externado, saliente-se, de imediato, a multiplicidade de pronunciamentos exarados em seus julgados, os quais, sem divergirem quanto à natureza tributária específica à

prestação pecuniária criada pela Lei nº 7.689/88, consignaram, à fartura, a assertiva de que a contribuição social sobre o lucro se insere no rol dos tributos que financiam a seguridade social:

> *"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. -* ***A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição****. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo. 4º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4º, C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de calculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a"). III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art, 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágrafo 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei*

7.689, de 1988." (RE 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28.08.2002) (os grifos não estão no original).

"... O primeiro problema que se põe é o de saber se a Lei nº 7.689/88 realmente instituiu uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Constituição, ou se, ao contrário, da interpretação sistemática dessa lei decorre que, sob a denominação de contribuição social, se criou, em verdade, um adicional ao imposto de renda. (....) ***Com a devida vênia, não me parece procedente essa linha de fundamentação para descaracterizar a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 como contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Constituição.*** *(...)Ora,* ***já tendo sido demonstrado neste voto que essa contribuição se funda no disposto no inciso I do artigo 195 da Constituição****,a ela se aplica o disposto no par. 6º do referido dispositivo constitucional, o qual afasta, expressamente, com relação a contribuições dessa natureza,a aplicação do princípio da anterioridade previsto no artigo 150, III, b. (...)"* (Voto do Min. Moreira Alves, Relator, no julgamento do RE 146.733, DJ 06.11.1992) (os grifos não estão no original)

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal. (...) Destina-se a mencionada contribuição ao financiamento da seguridade social, como indicado no próprio art. 195 supracitado*, mais precisamente ao financiamento do "sistema único de saúde" (art. 198, parágrafo único) e das "ações governamentais na área de assistência social" (art. 204), já que a "previdência social", que também integra a seguridade social (art. 194), se sustenta por meio de sistema especial de contribuições (art. 201,*

caput e parágrafo 7º) (...)" (Voto do Ministro Ilmar Galvão no julgamento do RE 146.733, DJ 06.11.1992) (os grifos não estão no original)

"Ementa: **Contribuição social sobre o lucro (L. 7.689/88); constitucionalidade de sua instituição, fundada no art. 195, I, CF**; inconstitucionalidade, porém, de sua exigência sobre o lucro apurado em 31.12.1988, à vista do art. 195, § 6º, da Constituição (STF, RREE 146.733 e 138.284)" (RE nº 224.885, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 17.04.1998) (os grifos não estão no original).

Valho-me das linhas preliminares já consolidadas no âmbito da Suprema Corte para repelir o entendimento do ilustre Relator, ao obstinar-se à tese de que a contribuição social sobre o lucro não é espécie das contribuições que custeiam a seguridade social.

No passo seguinte, devo expor as razões em que me alicerço para superar a opinião que serviu de paradigma ao voto vencido, que se inspirou na autoridade da consagrada Conselheira Sandra Faroni.

Em primeiro lugar, estranho, com a devida vênia, a imprecisão conceitual constante do aresto-modelo, segundo a qual o poder constituinte derivado é exercido pelo "legislador". A tal propósito, perceba-se que a Carta Magna, além de assentar no Título IV a organização dos poderes instituídos – Executivo, Legislativo e Judiciário – cada qual com disciplina constitucional específica, estabeleceu, ademais, que o poder legislativo é exercido pelo Congresso Nacional. E no que toca ao debate em torno da divisão de poderes do Estado, ganhou terreno a idéia de que tais poderes conservam características do poder político: a unidade, a indivisibilidade e a indelegabilidade. Em sintonia com essa corrente preponderante, José Afonso da Silva[3], do alto de sua cátedra, apresenta a melhor explanação acerca do tema, aqui reproduzida para os fins que interessam a este julgador:

[3] Curso de direito constitucional positivo, Malheiros Editores, 25ª edição, págs. 107/108

*"O Estado, como estrutura social, carece de vontade real e própria. Manifesta-se por seus **órgãos** que não exprimem senão vontade exclusivamente humana. Os órgãos do Estado são **supremos** (constitucionais) ou **dependentes** (administrativos). Aqueles são os a quem incumbe o exercício do poder político, cujo conjunto se denomina **governo** ou órgãos governamentais. Os outros estão em plano hierárquico inferior, cujo conjunto forma a Administração Pública, considerados de natureza administrativa. Enquanto os primeiros constituem objeto do Direito Constitucional, os segundos são regidos pelas normas do Direito Administrativo. E aí se acha o cerne da diferenciação entre os dois ramos do Direito.*

*O **governo** é, então, o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das **funções do poder político**. Este se manifesta mediante suas funções que são exercidas e cumpridas pelos órgãos de governo. Vale dizer, portanto, que o poder político, **uno, indivisível** e **indelegável**, se desdobra e se compõe de **várias funções**, fato que permite falar em **distinção das funções**, que fundamentalmente são três: a **legislativa**, a **executiva** e a **jurisdicional**."* (grifos no original)

Diante dessas considerações, cumpre, portanto, não confundir as funções do poder com os órgãos especializados para o respectivo exercício (se todas as funções do poder político fossem exercidas por um único órgão haveria concentração de poderes, o que estaria em colisão, por conseguinte, com o princípio da separação, de índole constitucional).

Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também lhe outorgou o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que

ostenta, não é em demasia que se traz à colação a reflexão do ilustre José Afonso a respeito da referida competência congressual[4], *verbis*:

> *"A Constituição, como se vê, conferiu ao **Congresso Nacional** a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão **constituído** o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de **poder constituinte instituído ou constituído**. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é, do próprio poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de **poder constituinte derivado**, embora pareça mais acertado falar em **competência constituinte derivada** ou **constituinte de segundo grau**. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes em que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu **um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional.***
>
> ***No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição**, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão "é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto*

[4] J. Afonso da Silva, ob. cit. págs. 64/65

seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário[5]". (grifos no original)

Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o "legislador" que exerce o poder constituinte derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho[6], ao prelecionar que nada obstaria ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo 30, que "a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção" convocada para esta finalidade[7]. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

Todavia, no Brasil, o poder constituinte originário impôs limites ao poder de emenda do Congresso Nacional, à luz do disposto no artigo 60 da Carta Política:

"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II - do Presidente da República;
III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

[5] Direito constitucional comparado, I – O Poder Constituinte, págs. 155/156
[6] Direito Constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1048.
[7] "Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto."

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa."

Por oportuno, anote-se que o Supremo Tribunal Federal reportou-se à diretriz constitucional retratada no parágrafo anterior:

"...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - "pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição..." (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar "o sistema essencial de valores da

Constituição, tal como foi explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente enfatizado, ***o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador*** *(...)"* (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)

Não bastasse a voz da Suprema Corte, constitucionalistas de renome, ao seu turno, também empreenderam percuciente pesquisa ao texto original da Carta

Magna, para a delimitação das fronteiras dentro das quais se encerra o poder de emenda, a teor de extraordinária obra doutrinária[8]:

> *"As limitações materiais ao poder de reforma não estão exaustivamente enumeradas no artigo 60, § 4º, da Carta da República. O que puder se afirmar como ínsito à identidade básica da Constituição ideada pelo poder constituinte originário deve ser tido como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo. Recorde-se sempre que o poder de reformar a Constituição não equivale ao poder de dar ao País uma Constituição diferente, na sua essência, daquela que deveria revigorar por meio de emenda.*
>
> *Como se viu, a própria cláusula de imutabilidade (art. 60, § 4º) não pode ser tida como objeto de ab-rogação, não obstante não haja proibição expressa nesse sentido. Os princípios que o próprio constituinte originário denominou* ***fundamentais****, que se lêem no Título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis.*
>
> *A própria natureza do poder constituinte de reforma impõe-lhe restrições de conteúdo. É usual, nesse aspecto, a referência aos exemplos concebidos por Nélson de Souza Sampaio, que arrola como intangíveis à ação do revisor constitucional: a) as normas concernentes ao título do poder constituinte, porque este se acha em posição transcendente à Constituição, além de a soberania popular ser inalienável; b) as normas referentes ao titular do poder reformador, porque não pode ele mesmo fazer a delegação dos poderes que recebeu, sem cláusula expressa que o autorize; e c) as normas que disciplinam o próprio procedimento de emenda, já que o poder delegado não pode alterar as condições de delegação que recebeu."*

[8] Curso de direito constitucional, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, Saraiva, 2007, págs. 218/219.

Colecionadas as observações da doutrina e da jurisprudência referidas, incumbe-me, no presente, descrever os trechos relevantes das Emendas Constitucionais mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese:

a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

"Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I - .....;

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

....." (os grifos não estão no original);

b) Emenda Constitucional 10/96:

"Art. 1º O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º .....;

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

.....

Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - .....;

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta

por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

....." (os grifos não estão no original)

b) Emenda Constitucional nº 17/97:

"Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação

"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1ºde janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza."

....."

Equivoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as "matrizes constitucionais dos tributos" (sic). Em repúdio à tese em comento, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, *verbis*:

> *"Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:*
>
> .....
>
> *"Art. 195 -* .....
>
> *I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*
>
> *a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
>
> *c) a receita ou o faturamento;*
>
> *d) o lucro;*
>
> ....."

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

> *"Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:*
>
> .....
>
> *"Art. 146.* .....
>
> .....
>
> *III -* .....
>
> .....
>
> *d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II,*

das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes." (NR)

"Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

"Art. 149. .....

.....

§ 2º .....

.....

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

....." (NR)

"Art. 150. .....

.....

III - .....

.....

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

.....

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"Art. 153. .....

.....

§ 3º .....

.....

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

....."(NR)

"Art. 155. .....

.....

§ 2º .....

.....

X - .....

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

.....

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização." (NR)

"Art. 158. .....

.....

II - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

....." (NR)

"Art. 159. .....

.....

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

.....

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso." (NR)

"Art. 167. .....

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

....." (NR)

"Art. 170. .....

.....

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

....." (NR)

"Art. 195. .....

.....

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

.....

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento."(NR)

....."

Em face do exposto, o Supremo Tribunal Federal, decerto, exercendo a defesa que lhe foi delegada pelo poder constituinte originário, para a preservação da estabilidade do ordenamento normativo do Estado e da segurança das relações jurídicas, teria declarado a inconstitucionalidade da alteração no texto da Carta Magna ou, ao menos, a plausibilidade da alegada contaminação pelo vício grave aduzido, quando convocado ao exame de constitucionalidade da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, *verbis:*"

> *"EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. AUMENTO DE ALÍQUOTA. PERÍODO BASE DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1994. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA CONCESSÃO DA MEDIDA. Medida cautelar requerida para concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário em que se alega a inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/1994). Ausência do fumus boni juris e do periculum in mora. Agravo regimental conhecido, mas improvido."* (AC-MC-AgR 1.059, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 12.05.2006).

No relatório do julgado supra-selecionado, assim resumiu o eminente Relator:

> *"Trata-se de agravo regimental interposto de decisão que negou seguimento a ação cautelar ajuizada com o propósito de atribuir efeito suspensivo a recurso extraordinário.*
> *No recurso extraordinário, busca a ora agravante a declaração incidental de inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social*

sobre o Lucro Líquido (CSSL) imputado às instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar nº 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/94), no período de janeiro a dezembro de 1994.

Para negar seguimento à ação cautelar, concluí não ser possível verificar, de plano, a inexistência de diferenciação entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos, que firmasse a forte plausibilidade da alegação de contrariedade aos arts. 5º, caput; 145, § 1º, e 150, II, da Constituição. (...)

A decisão recorrida tem o seguinte teor:

"Trata-se de ação cautelar, com pedido e antecipação para concessão de medida liminar, ajuizada contra a União por Banco Rendimento S./A, para que seja atribuído efeito suspensivo a recurso já admitido pelo Tribunal de origem 9fls. 04/169).

A requerente, instituição financeira, ***impetrou mandado de segurança com o intuito de 'garantir seu direito líquido e certo de ter afastada a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no que se refere aos aumentos de alíquota de alíquotas superiores a 10% (dez por cento), relativa aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 1994' (Lei Complementar 70/1991, art. 11, e Emenda Constitucional de Revisão 01/1994).***

O Juízo de primeira instância denegou a segurança *(fls. 04/42-45), em sentença de que a recorrente apelou.* ***Julgando o recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região houve por bem confirmar a sentença denegatória da segurança (fls. 04/85-119).***

Antes do julgamento da apelação, foi concedida medida liminar à requerente, para possibilitar-lhe 'o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, relativa a fatos geradores

ocorridos de janeiro a dezembro de 1994, à alíquota de 10%, até deliberação do relator sorteado para julgar o recurso de apelação interposto nos autos de mandado de segurança subjacente" (fls. 77).

A requerente sustenta, em síntese, para fundamentar o fumus boni júris, que 'se discute no apelo extremo violação a direitos constitucionalmente garantidos, como, por exemplo, igualdade, isonomia e capacidade contributiva' *(fls. 120). (...)*

É o breve relatório.

Decido.

A utilidade da concessão de efeito suspensivo ao recurso extraordinário pressupõe a existência de uma decisão de mérito favorável que possa ter a eficácia restaurada com a suspensão dos efeitos do acórdão recorrido (cf. a Pet. 2.514-QO, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.06.2002).

Não é o caso dos autos, ***pois tanto a sentença como o acórdão do Tribunal Regional Federal foram desfavoráveis à parte requerente****, configurando-se o provimento cautelar outrora deferido já absorvido pelo julgamento da apelação.* ***O provimento pretendido pelo requerente nestes autos, portanto, assemelha-se à antecipação de tutela requerida no próprio recurso extraordinário****.*

Tanto a tutela antecipada como a concessão de efeito suspensivo a recurso originalmente desprovido de tal eficácia é medida excepcional e se justificam por confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional ***e pela forte plausibilidade da tese articulada pela parte requerente****.*

Não é o caso dos autos, visto que ainda não há pronunciamento definitivo favorável de nenhum órgão desta Corte acerca da inconstitucionalidade do aumento da alíquota da CSSL para as instituições financeiras. Pelo contrário, há uma decisão monocrática contrária ao entendimento da requerente, proferida pelo ministro Gilmar Mendes (RE 235.036, DJ 2111.2002).

A simples admissão, para julgamento, de recurso extraordinário em que se versa a questão não firma, por si, a verossimilhança da correção pretensão recursal.

Ademais, não é possível verificar, de plano, a plausibilidade da inexistência da diferenciação relevante entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos da CSSL que justifique a proibição da incidência diferenciada do tributo, nos termos dos arts. 5º, 145, §1º, e 150, II, da Constituição.

Ausente, ainda, o periculum in mora. Nos termos da decisão do ministro Sepúlveda Pertence proferida no julgamento da Pet. 2.218 (DJ 13.02.2001): (...)

Do exposto, nego seguimento à ação cautelar, ficando prejudicado o requerimento para a concessão da medida cautelar.

Publique-se, com a atenção ao requerimento de fls. 15."

"Reafirma a parte agravante a existência de periculum in mora, ante a inexistência de "qualquer provimento que afaste a exigência do tributo e a aplicação de penalidades pelo Interessado, inclusive em relação ao período em que a mesma encontrava-se respaldada pela medida liminar concedida nos autos da Ação Cautelar proposta perante o Tribunal Regional Federal da Terceira Região" (fls. 191)

Quanto ao fumus boni juris, a agravante sustenta que a plausibilidade de suas alegações "é evidente, face à necessidade de edição da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1.998 para legitimar o aumento da alíquota CSL (sic) *para as instituições financeiras" (fls. 196).*

Do exposto, requer a reconsideração da decisão pelo relator, ou, se mantida referida decisão, o provimento do agravo regimental.

É o relatório."

E, no mérito, o julgado fixou-se nas seguintes razões:

"Mantenho a decisão agravada, por seus próprios fundamentos.

Com efeito, a concessão de tutela antecipada ou efeito suspensivo a recurso originalmente de tal eficácia é medida excepcional, que se justifica por confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional e ***pela forte plausibilidade da tese articulada pelo requerente****.*

A demonstração da indiscutível gravidade do risco à prestação jurisdicional e da quase certeza da procedência da tese do requerente torna-se ainda mais importante para o tipo de situação retratada pelos autos, ***na qual tanto a decisão de mérito de primeira instância como a decisão de mérito de segunda instância foram desfavoráveis ao agravante****.*

Contudo, nenhuma das duas hipóteses para a concessão de tutela antecipada se confirma no caso em exame.

Sem uma detida análise do sistema de custeio da seguridade social e das circunstâncias do caso, ***é impossível afirmar a forte plausibilidade da tese que sustenta a proibição constitucional para a tributação diferenciada das instituições financeiras, especialmente no que se refere à tributação por contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, por violação da***

capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da isonomia tributária (art. 150, II).

Basta lembrar que, para tais tributos, vigem os princípios da eqüidade (art. 194, V) e da universalidade (art. 195, caput) na forma de participação do custeio.

Ademais, a parte agravante ***não indicou precedentes desta Corte que pudessem confirmar a plausibilidade da tese invocada, tampouco recurso na iminência de apreciação que contasse com manifestações favoráveis á sua tese****. Pelo contrário,* ***há ao menos duas decisões monocráticas contrárias ao entendimento da agravante. Refiro-me ao RE 235.036 (rel. min. Gilmar Mendes, DJ 21.11.2002) e ao RE 370.590 (rel. min. Eros Grau, DJ 05.10.2005)****.*

(...).

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto." (os grifos em negrito e sublinhados não estão no original)

Pelo que se vê na doutrina e na jurisprudência, o poder constituinte derivado não ultrapassou os limites que lhe foram impostos pelo poder constituinte originário, no tocante à norma insculpida no art. 72, III, dos ADCT, inserida pela Emenda Constitucional de Revisão nº1/1994, com as inovações resultantes da Emenda Constitucional nº 10/1996. Diga-se, outrossim, da estrada tortuosa pela qual o aresto-modelo enveredou, ao interpretar a Constituição conforme a lei, e não a lei conforme a Constituição. Sim, na verdade, o voto vencido, na trilha de seu paradigma, descortinou a exegese que extraíra de uma norma de índole constitucional, em consonância com os parâmetros que vislumbrara na Lei nº 7.689/88. Não posso desperdiçar, em vista dos equívocos patenteados, o apoio oferecido pela brilhante lição do Ministro Celso de Mello, relator da Petição nº 3.270 (Informativo STF 370), *verbis*:

"... É importante rememorar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, há quase 110 anos, em decisão proferida em 17 de agosto de 1895 (Acórdão nº. 5, Rel. Min. JOSÉ HYGINO), já advertia, no final do

século 19, não ser lícito ao Congresso Nacional, mediante atividade legislativa comum, ampliar, suprimir ou reduzir a esfera de competência originária desta Corte Suprema, pelo fato de tal complexo de atribuições jurisdicionais derivar, de modo imediato, do próprio texto constitucional, proclamando, então, naquele julgamento, a impossibilidade de introdução de tais modificações por via meramente legislativa, "por não poder qualquer lei ordinária aumentar nem diminuir as atribuições do Tribunal (...)" ("Jurisprudência/STF", p. 100/101, item n. 89, 1897, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional - grifei).

Em suma: ***o Congresso Nacional não pode, simplesmente porque não dispõe dessa prerrogativa, interpretar a Constituição, mediante simples atividade normativa de caráter ordinário,*** *ainda mais quando essa interpretação, veiculada em sede meramente legal, afetar exegese que o Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guardião da Lei Fundamental, haja dado ao texto da Carta Política.* ***Cabe rememorar, no ponto, a esse respeito, a lição do ilustre magistrado ANDRÉ GUSTAVO C. DE ANDRADE ("Revista de Direito Renovar", vol. 24/78-79, set/dez 02), que também recusa, ao Poder Legislativo, a possibilidade de, mediante verdadeira "sentença legislativa", explicitar, em texto de lei, o significado da Constituição:***

"Na direção inversa - da harmonização do texto constitucional com a lei - haveria a denominada ***'interpretação da Constituição conforme as leis', mencionada por Canotilho como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais,*** *principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de 'mão trocada' se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos.* ***O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a***

doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma 'legalidade da Constituição a sobrepor-se à constitucionalidade das leis'. *Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação 'correta' do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este." ..."* (os grifos não estão no original).

Mestre Canotilho[9], ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, "no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juízes devem interpretar as leis *in harmony with the constitution.*".

E prossegue o renomado constitucionalista:

*"O princípio tem sido interpretado no sentido do **favor legis**, no plano do direito interno, e do **favor conventionis**, no plano do direito internacional. Conseqüentemente, uma lei ou um tratado só devem ser declarados inconstitucionais quando não possam ser interpretados conforme a constituição. (...)*

*O sentido da interpretação conforme a Constituição não deve ser apenas o do **favor legis** ou do **favor conventionis**, conducente à sua caracterização como simples meio de limitação do controlo jurisdicional (uma norma não deve considerar-se inconstitucional enquanto puder ser interpretada conforme a constituição). Se assim o fosse, seria um mero **princípio da conservação de normas**. Ora, o princípio da*

[9] Direito constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1.294

interpretação conforme a constituição é um princípio hermenêutico de conhecimento das normas constitucionais que impõe o recurso a estas para determinar o conteúdo intrínseco da lei. Desta forma, o princípio da interpretação conforme a Constituição é mais um princípio da prevalência normativo-vertical ou da integração hierárquico-normativa *de que um simples princípio da conservação de normas."* (grifos no original)

A prevalência hierárquico-normativa, de que trata Canotillho, obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.

Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do *nomem juris* do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho[10] explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, *"ao*

[10] Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra", afinal os nomes que designam as *"prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica."*

Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do "resultado do exercício", ajustando-o, todavia, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo *nomem juris* do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido.

Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste relator, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de "base de cálculo da CSSL", *verbis*;

> *"IRPJ – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE DE COMPENSAÇÃO – IRPJ – CSLL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e* ***da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro****, a partir do ano-*

calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da ***compensação da base de cálculo negativa da contribuição social****."* (acórdão nº 101- 95002, Rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 20.05.2005) (os grifos não estão no original)

"CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da ***base negativa da CSSL****, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e* ***a base de cálculo positiva da CSSL****, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e* ***base negativa****, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subseqüentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95)" (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002)* (os grifos não estão no orginal)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - ***As bases de cálculo negativas*** *apuradas integralmente antes da vigência da Lei 8383/91 são excluíveis da apuração da* ***base de cálculo da contribuição social****, até porque esta exação, como apêndice do IRPJ, se subsume aos mesmos princípios do lançamento conexo." (acórdão nº 103-20243, Rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, sessão de 14.03.2000)* (os grifos não estão no original)

A despeito do entendimento que apresento neste voto, defendendo a diferenciação entre "base de cálculo da CSSL" e lucro líquido, retorno à expressão "resultado do exercício", gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, com o intuito de adequá-lo às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que a norma constitucional reclama. Socorro-me, para fins hermenêuticos, do julgamento do AI 382298-AgR (DJ 28.05.2004), ressaltando breve trecho da lavra do Ministro Gilmar Mendes, relativamente ao princípio supracitado:

> *("...)A propósito, transcrevo, aqui, trecho da doutrina de Konrad Hesse, in A Força Normativa da Constituição, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 34, por mim traduzido, referente à interpretação constitucional:*
>
> *"(...)* ***O Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional.*** *Portanto, compete ao Direito Constitucional realçar, despertar e preservar a vontade de Constituição (Wille zur Verfassung), que, indubitavelmente, constitui a maior garantia de sua força normativa. Essa orientação torna imperiosa a assunção de uma visão crítica pelo Direito Constitucional, pois nada seria mais perigoso do que permitir o surgimento de ilusões sobre questões fundamentais para a vida do Estado."(,,),"* (os grifos não estão no original)

No mesmo tom, Canotilho[11]:

"Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: ***a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê ...****"* (os grifos não estão no original)

[11] Ob. cit. pág. 1.210

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado Professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco[12]:

> *"Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio,* ***o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia,*** *sem alterar o seu conteúdo..."* (os grifos não estão no original)

De tudo o que salientei, depreendo que a harmonização entre a Lei nº 7.689/88 e o art. 72, III, dos ADCT exige a compreensão de que "resultado do exercício" é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Por conseguinte, pouco importa, para a tributação da CSSL em consonância com o artigo 72, III, dos ADCT, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não. Contudo, a justiça que se exige do órgão julgador requer a segregação das entidades que distribuem benefícios previdenciários decorrentes, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Isto porque a jurisprudência da Corte Suprema acolheu-as no seleto grupo das instituições de assistência social, albergadas, em conseqüência, pelo manto da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a teor das informações que emanam das seguintes ementas:

> *"IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário,*

[12] Ob. cit. pág. 111

sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ***ante a configuração da assistência social."*** (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.08.2003) (os grifos não estão no original)

"CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. ***As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.*** *Recurso extraordinário conhecido e provido."* (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

Alfim, os autos denunciam, entretanto, que a autuada não está incluída na categoria das instituições de assistência social, uma vez que a relação jurídica da qual se deriva o sistema previdenciário aludido não dispensa – ao contrário, impõe - a participação dos beneficiários em seu custeio.

Com base, portanto, nos fundamentos que reuni, NEGO provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, 25 de janeiro de 2007.

FLÁVIO FRANCO CORRÊA