



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10980.723994/2012-45  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 1402-002.058 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2016  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO DO CARF

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO.**

Não havendo omissão, os embargos se prestam a reformar decisão embargada pretendendo dar interpretação diversa à norma aplicável ao caso concreto, o que não merece acolhimento.

**NORMA DE ISENÇÃO. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO LITERAL. REGRA APLICÁVEL AOS ÓRGÃOS JULGADORES COM RESERVAS.**

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, contudo, ao órgão judicante não cabe *outorgar* isenção, tão pouco restringir ou ampliar o texto isentivo. A este Conselho cabe apenas verificar o sentido e alcance da lei, atendidas as regras de hermenêutica aplicáveis às normas jurídicas em geral, inclusive à literal, gramatical, o que efetivamente ocorreu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento aos embargos de declaração. Vencido o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Designado o Conselheiro Demetrius Nichele Macei para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Processo nº 10980.723994/2012-45  
Acórdão n.º **1402-002.058**

**S1-C4T2**  
Fl. 391

---

*(assinado digitalmente)*  
DEMETRIUS NICHELE MACEI - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LEONARDO DE ANDRADE COUTO, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, LEONARDO LUIS PAGANO GONÇALVES e DEMETRIUS NICHELE MACEI.

## Relatório

Trata o presente da análise dos EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pela FAZENDA NACIONAL (fls. 380/382) contra o Acórdão 1402-001.726, proferido por esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que negou provimento ao recurso de ofício apresentado.

Tais embargos mostram-se tempestivos e preenchem os demais requisitos para seu conhecimento.

Designado para pronunciar-me sobre a admissibilidade dos embargos, assim o fiz:

"...

Em resumo, alega a Fazenda Nacional que há omissão no voto condutor do acórdão ao não justificar o afastamento do art. 111 do CTN, vez que, para o estabelecimento de isenção, há que se seguir a interpretação literal da lei.

Nesse sentido, assim se pronunciou a embargante:

O contribuinte apresentou DIPJ dos anos-calendário 2007 a 2010 como isento de IRPJ e desobrigado à apuração de CSLL. Entretanto, por se tratar de entidade desportiva dedicada ao futebol profissional, alguns regramentos específicos que definem o tratamento tributário destinado à atividade precisam ser observados.

Diante da determinação constitucional (art. 217, III) de tratamento diferenciado entre desporto profissional e não-profissional, o art. 18, IV da Lei nº 9.532/97, revogou a isenção do imposto de renda para as entidades que se dediquem à prática desportiva de caráter profissional. Eis a redação do dispositivo:

*Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:*

*(...)*

*IV - de prática desportiva, de caráter profissional;*

*(...)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.*

Apesar da revogação, o parágrafo único do artigo acima citado manteve a isenção para as entidades enquadradas nas condições dos arts. 12 ou 15 da mesma Lei.

O artigo 15 tem a seguinte redação:

*associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*  
(Destaque nosso)

Entretanto, tendo em vista a exigida literalidade na interpretação da legislação que trata sobre outorga de isenção (art. 111, II do CTN), deve-se atentar que os clubes de futebol profissional não se enquadram entre as entidades listadas no artigo transcrito.

A isenção do IRPJ para instituições recreativas tem por finalidade estimular atividades de lazer, recreação e prática de esporte amador. Entidades desportivas dedicadas ao futebol profissional não são estritamente recreativas.

O contribuinte também não se enquadra nas “associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”, uma vez que não presta nenhum tipo de serviço.

É importante perceber que a isenção do IRPJ é para as receitas das atividades listadas no art. 15, em interpretação literal. O sujeito passivo obtém receitas da exploração do futebol profissional (publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc.), com o principal objetivo de vencer campeonatos de futebol. Não há filantropia, cultura, recreação e pesquisa científica com o fruto dessas receitas obtidas. Quase a totalidade das receitas destina-se ao pagamento dos atletas, funcionários e manutenção da estrutura necessária para a participação em competições profissionais. Não se vislumbra nenhuma fundamentação legal nem razão para isenção tributária no caso.

Apesar de todos esses fatos, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento ao recurso de ofício por meio de uma interpretação extensiva da norma isentiva.

Contudo, verifica-se que no acórdão há uma omissão, pois a Turma não justificou o afastamento do art. 111 do CTN.

[...]

De fato, há que se dar razão à embargante no sentido de que, pelo menos em tese, o acórdão embargado negou provimento ao recurso de ofício com base em uma interpretação extensiva da norma isentiva. A se confirmar tal conclusão, presente estaria a omissão aventada pela embargante.

Desse modo, por entender que, em tese, houve omissão sobre ponto que a turma deveria ter se pronunciado, com base no art. 65, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, manifesto-me pela admissão dos embargos de declaração opostos e conseqüente retorno dos autos a este Colegiado para apreciação.

..."

O I. Presidente desta turma aprovou o despacho, admitindo os embargos na forma apresentada acima, retornando os autos para relato e inclusão em pauta de julgamentos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

Como relatado, no acórdão embargado foi mantido o entendimento da DRJ quanto à isenção de IRPJ para as atividades de exploração de prática desportiva, de caráter profissional, promovidas por clubes recreativos e associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais foram constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. Veja-se nesse sentido, a ementa do acórdão embargado.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*EXPLORAÇÃO DE PRÁTICA DESPORTIVA, DE CARÁTER PROFISSIONAL, POR CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS QUE PRESTEM OS SERVIÇOS PARA OS QUAIS FORAM CONSTITUÍDAS E OS COLOQUEM À DISPOSIÇÃO DO GRUPO DE PESSOAS A QUE SE DESTINAM. ISENÇÃO. O artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção das entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional. Contudo, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.*

Alega a embargante que há omissão no voto condutor do acórdão ao não justificar o afastamento do art. 111 do CTN, vez que, para o estabelecimento de isenção, há que se seguir a interpretação literal da lei.

De fato, compulsando o acórdão recorrido observa-se que a isenção em análise baseia-se em uma interpretação extensiva da lei, o que torna imperioso a justificativa para o afastamento do art. 111 do CTN.

Tendo em vista que o acórdão recorrido passou ao largo quanto a essa justificativa, entendo caracterizada a omissão aventada, que deve ser sanada.

Retifico, pois, o voto do acórdão embargado na forma a seguir apresentada, tomando emprestado, com a devida vênia, os fundamentos da embargante, que adoto como razão de decidir nesse voto, na forma a seguir apresentada.

Há que se consignar, de início, que a conclusão quanto à matéria em discussão é controversa.

Na linha de entendimento da decisão recorrida e embargada tem-se o Parecer nº 086/2012/CONJUR-ME/CGU/AGU, de 03 de setembro de 2012, cuja ementa transcreve-se a seguir.

*Autuações da RFB contra entidades de prática desportiva que desenvolvem a modalidade futebol de forma profissional - descaracterização de sua natureza jurídica associativa. Imposição de adoção do modelo de sociedades empresárias.*

*O futebol integra o patrimônio cultural brasileiro e reveste-se de elevado interesse social.*

*Inobservância do princípio constitucional da liberdade associativa (CF art. 5º XVII) e da autonomia das entidades desportivas (CF art. 217 I).*

*Desrespeito à Carta Olímpica e, consequentemente, ao disposto no §1º do art. 1º da Lei 9.615/1998.*

*Não configuração de cancelamento legal dos benefícios tributários concedidos através da Lei Nº 9.532/1997 e da Medida Provisória Nº 2.158-35/2001 àqueles clubes de futebol.*

Conclui aquele parecer:

1. o desporto é elemento constitutivo da cultura nacional e, na forma da Lei Pelé, integra o patrimônio cultural brasileiro, sendo considerada de elevado interesse social;
2. a desconsideração do princípio da liberdade associativa e consequente obrigatoriedade de transformação das entidades de prática desportiva em sociedades empresárias acarreta em efeitos deletérios à organização do desporto;
3. além de se tratar de ferimento ao disposto na Constituição Federal e na Lei Geral do Desporto quanto à autonomia das entidades desportivas, a interpretação equivocada da RFB ataca os princípios inscritos na Carta Olímpica, a qual o Brasil assente.
4. não houve qualquer modificação nas normas federais que tenha cancelado as isenções tributárias previstas na Lei Nº 9.532/1997 e na Medida Provisória Nº 2.158-35/2001 às entidades de prática desportiva que desenvolvam a modalidade futebol de forma profissional, desde que sua natureza jurídica seja a de associações civis sem finalidade lucrativa.

(destaquei).

Em sentido contrário, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2567/2012 entende que, ainda que seja possível para uma entidade do desporto profissional adotar a forma de associação civil sem fins lucrativos, os princípios contidos no Art. 145, § 1º (Capacidade contributiva) e Art. 150, II (Vedação de tratamento desigual), ambos da Constituição Federal, levariam à conclusão de que o Art. 27, § 13, da Lei nº 9.615/98, teria afastado a aplicação das normas de isenção contidas no Art. 15 da Lei nº 9.532/97, e nos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as entidades de desporto profissional, inclusive os clubes de futebol.

No caso em análise, a contribuinte apresentou DIPJ dos anos-calendário 2007 a 2010 como isento de IRPJ e desobrigado à apuração de CSLL. Entretanto, tratando-se de entidade desportiva dedicada ao futebol profissional, alguns regramentos específicos que definem o tratamento tributário destinado à atividade precisam ser observados.

Diante da determinação constitucional (art. 217, III) de tratamento diferenciado entre desporto profissional e não-profissional, o art. 18, IV, da Lei nº 9.532/97, revogou a isenção do imposto de renda para as entidades que se dediquem à prática desportiva de caráter profissional. Veja-se a redação do dispositivo.

*Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:*

(...)

*IV - de prática desportiva, de caráter profissional;*

(...)

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.*

Apesar da revogação, o parágrafo único do artigo acima citado manteve a isenção para as entidades enquadradas nas condições dos arts. 12 ou 15 da mesma Lei.

No caso presente, trata-se de instituição enumerada no art. 15, *verbis*:

*Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Grifei)*

Nesse diapasão, os fundamentos do acórdão embargado trazem extensiva interpretação sobre a pertinência dos clubes de futebol no grupo das instituições de caráter recreativo, veja-se o excerto da decisão recorrida, no que interessa.

"...

Reitero que nenhuma dúvida existe de que a impugnante é, intrinsecamente, uma entidade recreativa.

O autuante fundamenta seu entendimento (fls. 26) nos seguintes termos:

*"A condição de instituição de caráter recreativo também não se aplica integralmente, pois, em função da interpretação restrita do CTN, não há como aceitar tal enquadramento através da interpretação extensiva ou de integração analógica. A isenção do IRPJ para instituições recreativas tem por finalidade estimular atividades de lazer, recreação e prática de esporte amador. Entidades desportivas dedicadas ao futebol profissional não são estritamente recreativas." (Negritei).*



Entende o autuante, portanto, que somente as entidades **estritamente** recreativas estão alcançadas pela isenção e que tais entidades poderiam dedicar-se apenas ao esporte amador. Em outras palavras, a mera circunstância de haver a prática desportiva, de caráter profissional, suprimiria o direito à isenção. Penso, entretanto, que esse entendimento somente se justificaria em face da leitura isolada do artigo 15 acima transcrito, que sozinho já concede isenção às entidades *estritamente* recreativas.

O autuante ignora por completo o parágrafo único do art. 18, que assegurou a fruição do benefício para qualquer entidade que, enquadrada no art. 15, **também** se dedique à **prática desportiva, de caráter profissional**.

Repito, por força do art. 15, as entidades *estritamente* recreativas, já eram beneficiárias da isenção. Para tais entidades, o parágrafo único do art. 18 é **absolutamente inoperante**, porque não existe necessidade de assegurar um benefício do qual já dispõem.

Para que o parágrafo único do art. 18 faça algum sentido é necessário admitir que veio autorizar que as entidades nele mencionadas - todas previamente beneficiárias de imunidade ou isenção - exerçam as **atividades econômicas** listadas nos incisos do *caput* do artigo, **sem perder o benefício fiscal**.

O autuante argumenta (fls. 26), *verbis*:

*"É importante perceber que a isenção do IRPJ é para as receitas das atividades listadas no art. 15, em interpretação literal. O sujeito passivo obtém receitas da exploração do futebol profissional (publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc.), com o principal objetivo de vencer campeonatos de futebol. Não há filantropia, cultura, recreação e pesquisa científica com o fruto dessas receitas obtidas..."*

Ora, a isenção do artigo 15 é para as receitas inerentes às atividades das entidades contempladas no artigo 15, em interpretação literal, como advoga o autuante. Mas **não é dessa isenção que se está aqui cogitando**. O benefício em questão é outro: trata-se daquele previsto no parágrafo único do artigo 18, que garante àquelas entidades do artigo 15 o exercício das atividades - todas elas econômicas - listadas no artigo 18, mantendo a isenção da qual são titulares.

Mas o autuante argumenta que tais receitas advêm de exploração de atividade econômica, insistindo que o parágrafo único do art. 2º da Lei Pelé afirma expressamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica.

Ora, o objetivo do parágrafo único do art. 18 foi exatamente permitir que as entidades ali referidas conservassem a isenção, quando exercessem as atividades econômicas listadas nos diversos incisos do artigo. É óbvio que, caso as receitas adviessem de filantropia, cultura, recreação, etc., não haveria a necessidade de ter assegurada a fruição da isenção, uma vez que tais receitas já são intrinsecamente isentas.

Parece-me óbvio, portanto, que o único sentido possível do parágrafo único do artigo 18 é aquele que, excepcionalmente, concilia o exercício de determinada atividade econômica com a isenção de algumas entidades, permitindo-lhes conservarem o benefício intrínseco, **mesmo exercendo tais atividades**.



Entendo, portanto, que o lançamento é improcedente, porque ignora a isenção expressamente assegurada pelo parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, aos clubes recreativos.

..."

E continua, agora considerando a alternativa de a interessada ser associação civil que presta os serviços para os quais foi instituída, e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

"...

Entretanto, mesmo que a impugnante não fosse um autêntico clube recreativo, entendo que também faria jus à isenção, pelo mesmo dispositivo legal, mas na condição de associação civil que presta os serviços para os quais foi instituída, e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Esse foi o entendimento esposado nos votos anteriormente referidos, cujos pontos mais relevantes passo a reproduzir.

..."

Como se constata, os próprios fundamentos do voto condutor do acórdão embargado evidenciam a interpretação extensiva dada para a norma isentiva analisada. Sem essa interpretação extensiva, os clubes de futebol profissional não se enquadrariam entre as entidades listadas no artigo 15 acima citado.

Reforço ser imperioso a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, conforme prescrito no art. 111, II, do CTN, de modo que se deve dar ao texto isentivo interpretação restrita, vedando-se a interpretação extensiva ou de integração analógica. Com isto, pretende-se impedir que se dê à norma concessiva de isenção alcance maior do que o pretendido pelo legislador, ou seja, que a interpretação ou a utilização de qualquer outro princípio de hermenêutica termine por ampliar o alcance da isenção concedida.

Assim, tendo em vista a exigida literalidade na interpretação da legislação que trata sobre outorga de isenção (art. 111, II do CTN), forçoso reconhecer como descabido o entendimento exarado nos acórdãos, tanto o recorrido quanto o embargado, no que se refere à isenção tributária para as atividades de exploração de prática desportiva, de caráter profissional, promovidas pela autuada.

Nesse sentido, caracterizada a omissão aventada, Voto no sentido de dar provimento aos embargos de declaração para, uma vez sanada a omissão, atribuir-lhes efeitos infringentes para retificar os termos do acórdão embargado, dando provimento ao recurso de ofício apresentado.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI.

Trata-se de Embargos declaratórios, opostos pela Fazenda Nacional, argumentando que teria havido contradição no acórdão embargado por ter deixado de interpretar literalmente isenção do imposto, negando assim vigência ao artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>.

O ilustre Conselheiro relator votou no sentido de acolher os embargos, dando-lhes efeitos infringentes e, conseqüentemente, dando provimento ao Recurso Ofício, mantendo a exigência fiscal.

Sem esquecer da profundidade e equilíbrio sempre presentes nos votos proferidos pelo colega relator, ousei discordar das suas conclusões neste caso específico, pelos seguintes motivos:

Em primeiro lugar, é preciso observar que o acórdão recorrido deu "sua" interpretação da legislação ao caso concreto, como é usual da atividade judicante. Neste sentido, os presentes embargos ultrapassariam seu cabimento, na medida em que tentam, por via do afastamento de aparente contradição, tentar fazer prevalecer seu entendimento, "sua outra" interpretação, vencida no referido acórdão.

Só por esta razão, em prestígio a atividade judicante da Turma que debateu e deliberou à unanimidade o acórdão, apenas o fato do mal uso destes embargos já seria motivo para não acolhê-los, ao menos quanto aos efeitos pretendidos (infringentes).

Em segundo lugar, é um verdadeiro *idiotismo*<sup>2</sup> conceber que seja possível ao legislador estabelecer - aprioristicamente - um critério de interpretação, com a pretensão de evitar a chamada interpretação "extensiva" ou "restritiva" da lei.

Este tema é recorrente na doutrina e jurisprudência, e não são raras as vezes em que o Estado, por meio da fiscalização tributária, se utiliza da equivocada "interpretação" da regra do art. 111 do CTN que estabelece regras de "interpretação" das isenções.

Veja-se que o referido artigo, por si, já cria uma espiral lógica interminável. A interpretação, da interpretação, da interpretação...

<sup>1</sup> "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; (...)"

<sup>2</sup> Expressão utilizada por José Souto Maior Borges para dizer que não é possível ao interprete restringir ou ampliar o sentido de uma norma. Se o fizer, deixa de ser ato de interpretar para ser revogar ou legislar. (Isenções Tributárias. 2 ed. São Paulo. Sugestões Literárias, 1980. p. 110)

Tércio Sampaio Ferraz Jr. compara a interpretação à tradução de um texto. O texto estrangeiro diz alguma coisa, e todos sabemos disso, mas cabe ao tradutor estabelecer o que o texto quer dizer para nós. O mesmo acontece com a regra jurídica, que é vertida a regra usual no momento de seu uso no caso concreto (aplicação).<sup>3</sup>

Para que não haja sequer discussão sobre valores extra-jurídicos na análise da questão, vejamos algumas conclusões de renomado positivista do Direito. Hans Kelsen, ao tratar da hermenêutica (ciência da interpretação), identificou que na esfera *estática* da norma, cabe ao interprete apenas descrever o ordenamento, sem nunca agregar nada ao objeto interpretado (a lei, o ordenamento jurídico). Este é o entendimento expressado pela Fazenda Nacional nos presentes embargos, qual seja, de que do texto isentivo só se pode extrair uma norma, um comando possível.

Já ao tratar da esfera *dinâmica* da norma, naquele momento em que o julgador verifica o sentido e alcance de um texto legal para a aplicação a um dado caso concreto, a atividade do interprete deixa de ser neutra pois, quando é declarada a aplicabilidade (ou não) de uma norma a um determinado fato, o interprete efetivamente agrega algo.

Aqui poderíamos distinguir a interpretação doutrinária da interpretação da autoridade julgadora. Na primeira, temos apenas texto e interprete. Na segunda, temos texto, interprete e *produto da atividade do interprete*.

Muito se discute a respeito da natureza jurídica da regra de isenção.

Alguns afirmam que se trata de *privilegio* do Estado ao contribuinte, um *favor* fiscal; outros que se trata de *renúncia* do Estado à parcela de tributo do contribuinte, reconhecendo que para aquele sujeito (ou situação) não há capacidade contributiva.

Ambos os entendimentos não são suficientes para justificar que a interpretação seja apenas literal, gramatical, especialmente na esfera *dinâmica* da norma.

A um, porque nosso sistema constitucional há muito prevê o princípio da isonomia, afastando qualquer "privilegio" a determinada classe de pessoas. Ora, por privilegio deve-se entender que o Estado, mesmo sabendo que o sujeito pode pagar (tem capacidade contributiva) o escolhe para que não pague. Isto é privilegio.

A dois porque, seja por privilegio, seja por estabelecer renúncia, ou a uma terceira ou quarta categoria, não há nada que justifique que a isenção seja tratada como norma jurídica diferente das demais, sujeitando-se outras regras gerais diferentes daquelas a que estão sujeitas as demais regras jurídicas do ordenamento brasileiro. O ordenamento jurídico é um só e é assim que a Constituição Federal faz referência às normas de inferior hierarquia, dando fundamento de validade a todas, sem exceção.

Outra coisa, bem diferente, são as regras de *integração* da legislação tributária. Note-se que o CTN estabelece no seu Capítulo IV as regras de "interpretação e integração" dos artigos 107 a 112, indistintamente. Digo isso pois o primeiro artigo do capítulo faz referência expressa apenas à *interpretação*, mas refere-se obviamente a ambos os institutos, ao dizer:

#### **"CAPÍTULO IV**

##### ***Interpretação e Integração da Legislação Tributária.***

*Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.*

*(...) (grifei)*

Por *integração* entende-se o preenchimento de lacunas na legislação. Neste sentido, não poderia caber a analogia em matéria de isenções, por exemplo, justamente porque, neste caso, o interprete estaria agindo como legislador, inovando a norma, ampliando o seu sentido, ou eventualmente restringindo.

Como afirmei antes, ao interprete não cabe restringir ou ampliar, mas somente interpretar. MAS ao interpretar, não é possível limitar-se a determinada técnica interpretativa ao estabelecer o sentido e alcance do texto, especialmente quando o interprete reveste a figura de julgador.

Afirmar isso seria um verdadeiro absurdo. Seria admitir que a interpretação desconsiderasse a existência de determinada norma constitucional contrária, ou até mesmo lei de mesmo nível, que contivesse comando antinômico, por exemplo (resultado da interpretação sistemática).

Na interpretação não há lacuna a preencher. O interprete não está inovando, e nem poderia, em relação ao texto interpretado.

Neste sentido, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

*ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. APOSENTADORIA POR TEMPO DE SERVIÇO. MOLÉSTIA GRAVE. CARDIOPATIA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. LEI N. 4.506/64 (ART. 17, INCISO III). DECRETO N. 85.450/80. PRECEDENTES.*

*1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.*

*(...)*

*3. Recurso especial conhecido e não-provido.*

(REsp 192.531/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/02/2005, DJ 16/05/2005, p. 275)

Entendo que a regra inscrita no artigo 111 do CTN só faz sentido caso se refira às situações de *integração* da lei tributária, para não admitir que o aplicador da lei de isenção, por meio de analogia, por exemplo, conceda isenção a quem não tem.

Por isso mesmo a aplicação da norma precisa ser literal, no sentido de que se não há regra expressa concedendo isenção para determinada classe de sujeitos ou de situações, não pode o aplicador fazê-lo.

Entendo que aqui o legislador apenas fez a necessária ressalva quanto a aplicação da analogia prevista no artigo 108<sup>4</sup>, pois a ele é defeso interferir na técnica para se chegar à melhor ou pior interpretação.

Por essa razão é que, mesmo reconhecendo que determinada isenção ofendeu o princípio da igualdade, nem o Poder Judiciário pode "estender" a isenção àquele que foi preterido pelo legislador, mas se encontrava na mesma situação jurídica. Isto equivaleria a ultrapassar a literalidade da norma de isenção para beneficiar outros que a legislação não quis beneficiar.

Neste sentido:

*Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Isenção. Alcance do benefício. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. Efeito confiscatório da exação. Súmula nº 279/STF.*

*1. A suposta ofensa à Constituição somente poderia ser constatada a partir da análise e da reinterpretação da legislação infraconstitucional, o que torna obliqua e reflexa eventual ofensa, a qual é insuscetível, portanto, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário.*

*2. Impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções de tributos não previstas em lei.*

*3. O caráter confiscatório da exação, no caso em exame, somente seria aferível mediante reexame do quadro fático-probatório. Incidência da Súmula nº 279/STF.*

*4. Agravo regimental não provido.*

(RE 852409 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-080 DIVULG 29-04-2015 PUBLIC 30-04-2015)

Finalmente, entendo que não houve qualquer omissão no acórdão embargado, muito menos negativa de vigência ao artigo 111 do CTN.

Muito ao contrário.

Visto por outro prisma, ao interpretar a norma de isenção o acórdão partiu justamente da sua interpretação gramatical, literal, para daí seguir às demais técnicas de hermenêutica em direito admitidas (teleológica, histórica e sistemática), até que chegasse à interpretação mais adequada ao caso concreto.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento aos embargos de declaração.

É o meu voto.

*(assinado digitalmente)*

DEMETRIUS NICHELE MACEI - Redator designado.