IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISENÇÃO – EMPRESA PÚBLICA – INTERPRETAÇÃO DAS LEIS FISCAIS – ANALOGIA E EQÜIDADE

– Na isenção estabelecida no art. 11 do Decreto-lei n.º 406, de 1968, se incluem as empresas públicas, especialmente a Caixa Econômica Federal que, a par dessa qualidade, possui ainda a de ser concessionária de serviços públicos federais.

PARECER

I

Consultam-me se na isenção prevista no art. 11 do Decreto-lei Federal n.º 406, de 31.12.68, pode-se considerar incluída a execução de obras contratadas com a Caixa Econômica Federal.

II

Segundo o citado artigo, está isenta do imposto sobre serviços a execução de obras contratadas com a União, estados, Distrito Federal e municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos.

O problema, pois, é saber se, das pessoas jurídicas referidas na lei, está irremediavelmente excluída a CEF, ou se é possível, por meio de interpretação compreensiva do referido texto legal, considerar que se impõe aplicar o mesmo tratamento à execução de obras com ela contratadas. Devemos, em conseqüência, antes de mais nada, caracterizar a natureza jurídica dessa entidade, a fim de apurar o seu enquadramento no texto legal referido.

O Decreto-lei federal n.º 759, de 12.8.69, que criou a CEF, qualificou-a como "empresa pública, dotada de personalidade jurídica de direito privado" (art. 1.º). Ora, a empresa pública se distingue das autarquias e das concessionárias de serviços públicos, expressamente contempladas no dispositivo que prevê a isenção.

Assim sendo, à primeira vista, e lavando-se em conta somente a enumeração legal, a conclusão a que se chegaria era a de que a execução de obras pelas empresas públicas estaria excluída da isenção.

Essa hermenêutica, no entanto, está hoje afastada pela doutrina mais autorizada. Com efeito, a lei não é uma mera construção lógica e gramatical. Evidentemente, a lógica e a gramática devem nortear a estruturação

dos dispositivos legais e a sistemática da lei, como um todo; no entanto, constituem simples condição necessária, mas não suficiente para um bom entendimento da norma jurídica. Nesta se contém um sentido decorrente da conduta humana a que se refere. Do mesmo modo que, na vida quotidiana, sempre interpretamos o que nos dizem, também ao aplicar a lei temos de buscar o seu sentido valorativo-social.

Nessa ordem de idéias, Cossio salienta que "la valoración jurídica no está en la ley en cuanto fórmula gramatical creada". (*La valoración jurídica y la ciencia del derecho*. B. A., 1954. p. 101). E acrescenta logo adiante:

"La valoración jurídica de la ley estuvo originariamente en los legisladores cuando la sancionaron y está otra vez originariamente en el juez cada vez que éste la interpreta aunque sean valoraciones de diferente contenido..."

Essa valoração jurídica, esse repensar a lei, se aplica a qualquer texto legal, inclusive às isenções, as quais são normas como as outras, também incorporando um sentido valorativo. Devemos, pois, para além da letra da norma jurídica, buscar o seu sentido, a sua finalidade, aquilo que uma parte da doutrina chama de causa jurídica.

Neste passo, peço vênia para repetir-me citando trabalho meu anterior.

Nele tive ocasião de lembrar a *Juris Responsе Camilii De Medicis* (Napoles, 1623) na qual já se admitia a interpretação extensiva em matéria tributária:

"interpretatio extensiva non est aliud quam interpretatio supletiva, quando verba deficiunt, sed non ratio" ("interpretação extensiva não é senão a interpretação supletiva, quando as palavras se mostram deficientes, mas não o sentido"). (Ver O problema da causa no direito tributário, *Rev. de Dir. Adv.º*, vol. 46, p. 85.)

Aceitando essa tese, tirava eu, no meu trabalho, a seguinte conclusão:

"Evidentemente essa forma de interpretação, baseada na *causa finalis* da imposição tanto pode funcionar contra o Fisco como contra o contribuinte" (loc. cit.).

No mesmo sentido, Vanoni observa que a lei tributária deve ser aplicada "non solo secondo la loro formula espressa, ma anche secondo il lero valore intimo" (*Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova, 1932. p. 281).

E, logo adiante, focalizando o problems quanto às isenções, declara que "nello Stato moderno l'esenzione non é privilegio, ma riconoscimento di una minore abilità a sopportare l'imposta..." (p. 284).

Nessa ordem de idéias, examinemos qual a *ratio legis* do art. 11, acima referido. Um pequeno retrospecto histórico pode nos esclarecer a respeito.

É sabido que a exclusão das obras de construção civil do ônus do imposto sobre serviços nasceu com o Ato Complementar n.º 34, de 30.1.67, art. 3.º, Alt. 7.ª, n.º V.

Por outro lado, o art. 5.º desse mesmo ato nos esclarece a finalidade da isenção: o barateamento de tais obras, pois, embora a isenção só se aplicasse para o futuro (inc. I), também alcançaria as obras contratadas anteriormente desde que fosse reduzido o preço do serviço em montante equivalente ao do imposto dispensado (inc. II).

Levou, portanto, o legislador em conta, ao conceder a isenção, o interesse das pessoas de direito público na diminuição do ônus das obras que realizam, mas não só daquelas pessoas, pois, ao mesmo tempo, incluiu na exoneração as empresas *privadas* concessionárias de serviços públicos.

Vemos, assim, que o intuito de diminuição das despesas com obras visava resguardar não só o patrimônio das pessoas de direito público como o daquelas que, embora constituídas por patrimônio privado, têm os seus ganhos regulados pelo poder público e realizam obras para prestação de serviços de interesse público, isto é, as concessionárias.

Ora, esses mesmos pressupostos militam a favor da CEF.

Com efeito, o capital dessa empresa, embora tenha ela personalidade de direito privado, pertence integralmente à União (art. 3.º do Decreto-lei n.º 759). Assim sendo, onerar as obras executadas para a CEF com o imposto sobre serviços é onerar implicitamente a União, única proprietária de todo o patrimônio da CEF. Dessa maneira, por forma indireta estaria sendo desprezada a finalidade do art. 11 do Decreto-lei n.º 406.

Além do mais, a CEF também é concessionária de serviços públicos, tais como os de exploração das Loterias Federal e Esportiva, bem como os de operações sobre penhor civil, os quais, monopolizados pela União, tiveram sua exploração concedida à CEF (art. 2.º, *d* e *e*, do Decreto-lei n.º 759).

Assim sendo, também por esse lado, tem a CEF direito à isenção por ser concessionária de serviço público.

Em conseqüência, coerentemente com os princípios acima expostos, não teria dúvida em afirmar, desde logo, a possibilidade de uma interpretação compreensiva do citado art. 11, e, portanto, a inclusão das empresas públicas entre aquelas a que o texto legal faz referência, na concessão da isenção.

No entanto, poderia parecer que essa conclusão se choca com o art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN), que manda aplicar *literalmente* a lei tributária, em casos de outorga de isenção. Examinemos, pois, o problema sob esse aspecto.

Seguindo a velha teoria de que a isenção é um favor, o CTN considerou que deveria restringir, o mais possível, a exoneração de tributos. Essa tese está implícita no citado texto legal, transparecendo no próprio termo nele usado para caracterizar a promulgação da norma eliminatória do ônus fiscal.

Com efeito, fala o CTN em "outorga" de isenção, como se esta fosse um mero "consentir em, conceder, facultar, permitir" (V. *Pequeno Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*), ao invés de ser o reconhecimento de uma necessidade social de interesse coletivo.

Na base desse pressuposto, é evidente que aqueles que assim pensam são levados a interpretar os textos concessivos de isenção o mais estritamente possível.

No entanto, esse pressuposto não se coaduna com as conclusões da moderna dogmática jurídica que vê nas isenções não um favor pessoal, mas o reconhecimento de uma necessidade social, como vimos acima.

Mas, a tendência à interpretação estrita das isenções vai além, no texto do CTN; exige a aplicação literal da lei, como o meio mais simples de ser atingida a finalidade de não estender as exonerações tributárias, além do que se considera o seu limite natural.

Esse modo de entender parte de um outro pressuposto: o de que a letra da lei dá, de imediato e sem maiores indagações, uma idéia perfeitamente clara do seu conteúdo.

No entanto, também esse pressuposto é falacioso; filia-se ele ao aforismo de que *in claris non fit interpretatio*, o qual, segundo já foi observado, pressupondo a clareza do texto legal para dispensar a sua interpretação, já deve antes tê-la interpretado, para concluir que ela é clara, tendo usado, portanto, implicitamente, do instrumento que, explicitamente, considera dispensável. No entanto, nada é claro em si mesmo.

A colocação dessa premissa nada mais é do que um pressuposto acrítico do realismo ingênuo, já ultrapassado, em matéria de conhecimento.

Como observa Betti, com muita oportunidade, "l'errore sta... nel disconoscere la relatività della qualifica di *chiaro* data al testo, e nel credere che la chiarezza sia un dato preexistente, insito nel testo *in se*, pressuposto e non risultato del processo interpretativo" (*Interpretazione della legge e degli atti giuridici*. Milão, 1949. p. 328).

E logo adiante insiste, apoiando-se em Lauterpacht:

"la valutazione di chiarezza, ben lungi dal costituire il punto di partenza, non dev'essere che il punto d'arrivo dell'esame ermeneutico" (op. cit., p. 329).

Segundo a gnoseologia moderna, as coisas não se apresentam à nossa consciência tal como são, mas tal como as vemos.

Se isso acontece com o mundo das coisas, com mais razão acontecerá no mundo dos valores, de que participa o direito, pois estes quando objetivados, só valem pelo sentido que se possa depreender da sua formulação, e, no caso específico do direito, do sentido da norma em que se incorporem.

Partindo desses princípios, aos quais não se pode negar validade, cabe perguntar: se de um texto legal, encarado à luz de todo o sistema jurídico, se deduz inegavelmente o alcance de uma isenção, além da literalidade do referido texto, sob pena de ser a lei ilógica e contraditória, deve-se desprezar o sentido da norma para ficar com a ilogicidade da sua letra? É claro que não.

Além do mais, cumpre indagar previamente se o próprio texto do art. 111 do CTN, propugnador da literalidade interpretativa, deve ser interpretado literalmente, mesmo à luz dos outros dispositivos do CTN.

Com efeito, se no § 2.º do art. 108 do CTN se estatui que "o emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido", é evidente que se permite uma interpretação compreensiva da lei, desde que não se use de simples critérios de justiça, desde que o intérprete não se substitua ao legislador.

Esse dispositivo é a contrapartida do § 1.º do mesmo artigo, o qual exclui o uso da analogia, na interpretação de lei tributária, quando da sua aplicação resultar exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, a analogia é aplicável na interpretação da lei fiscal, pois, dessa maneira, dispõe expressamente o art. 108, I, do CTN, disposição essa que se aplica também às isenções, não só porque o texto referido é amplo, como também porque o tratamento das isenções no § 2.º desse dispositivo indica claramente que o *caput* do artigo abrange esse setor da legislação tributária, dado que o parágrafo constitui sempre uma norma específica do que se contém na norma principal.

Ora, se a analogia pode ser aplicada na interpretação das isenções tributárias, só não podendo ir a ponto de permitir a aplicação do princípio de eqüidade, é evidente, cumpre repetir, que o dispositivo do art. 111 do CTN, que manda interpretar literalmente a lei que outorga isenção, não pode ser interpretado, ele próprio, somente pela sua literalidade.

Ao aplicar o art. 111 temos também de interpretá-lo e, já aí, de acordo com as regras normais de interpretação fornecidas pela doutrina.

Uma delas é a de que na lei não existem dispositivos inúteis e a outra a de que, na sua interpretação, devemos conciliar os seus vários dispositivos, delas deduzindo uma sistemática coerente.

Dentro dessa ordem de idéias, temos de admitir que:

I — às isenções pode se aplicar a interpretação por analogia;

II — esse emprego nunca poderá ir a ponto de utilizar o princípio de eqüidade, dispensando pagamento de tributo devido.

Ora, se o inciso II do art. 111 do CTN eliminasse essas regras gerais, que sentido teria considerá-las aplicáveis às isenções?

A amplitude do art. 108, I, seria ilusória e o seu § 2.º seria inútil.

Temos, pois, de admitir que, ao dizer que na aplicação dos textos legais que isentam de tributos se deve dar-lhes interpretação literal, quis o CTN vedar que, no direito tributário, se preencham as chamadas lacunas da lei, não se podendo estender o conteúdo desta para dispensa de tributo.

Quando, pois, o CTN fala em literalidade, no seu art. 11, quer, na realidade, vedar a ampliação analógica por semelhança ou por eqüidade, mas não eliminar a interpretação compreensiva do texto, o que, no caso, seria uma contradição intrínseca da lei e uma injuricidade, como vimos acima.

Estabelecido esse entendimento do CTN, na parte de regras de interpretação, vemos que não constitui ele obstáculo ao resultado a que chegamos mais atrás sobre o real sentido do art. 11 do Decreto-lei n.º 406.

Assim sendo, eliminado mais esse argumento contrário à concessão da isenção do imposto sobre serviços com relação à execução de obras para a CEF, cumpre salientar que, no caso especial do Estado da Guanabara, a própria administração tem sido compreensiva na aplicação do citado texto legal.

Com efeito, a própria Secretaria de Finanças não tem considerado a relação de pessoas jurídicas constante do art. 11 do Decreto-lei n.º 406, como um *numerus clausus*, tanto que, no Proc. 04-373.043/67, ao citar as pessoas jurídicas isentas pelo Ato Complementar n.º 37, que continha relação idêntica à do art. 11 do Decreto-lei n.º 406, alinha todas as incluídas no citado ato, apondo, no final, um "etc." o que significa admitir a extensão da isenção a outras pessoas (*Diário Oficial* I de 16.8.67). Ainda no mesmo mês e ano, o Secretário de Finanças considerou que uma empresa pública, a Companhia Estadual de Águas da Guanabara, gozava do benefício fiscal (*Diário Oficial* I de 7.8.67, p. 12.781).

Se a própria administração fiscal assim entendeu em outros casos, não pode deixar de adotar o mesmo critério no caso presente, pois é princípio constitucional a igualdade de todos perante a lei (art. 153, § 1.º, da Constituição Federal), sendo também norma cogente estadual a de que qualquer decisão tem força normativa (art. 9.º da Lei n.º 672, de 9.12.64).

À vista de todo o exposto, sou de opinião que na isenção do art. 11 do Decreto-lei n.º 406, de 31.12.68, se incluem também as empresas públicas e especialmente a CEF que, a par dessa qualidade, possui ainda a de ser concessionária de serviços públicos federais.

É o que me parece.

Rio de Janeiro, 6 de abril de 1973. *Carlos da Rocha Guimarães,* Advogado no Rio de Janeiro.