



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10814.000515/93-43  
Recurso de n.º : RD/301-0.248  
Matéria : IMUNIDADE  
Recorrente : FUND. PADRE ANCHIETA CENTRO PAUL. DE RÁDIO E TV EDUC.  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 25 DE AGOSTO DE 1998  
Acórdão n.º : CSRF/03-02.941

IMUNIDADE - FUNDAÇÃO PÚBLICA - A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra "a" e § 2º da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo "patrimônio", não é o contido na classificação dos impostos adotada pelo CTN, mas sim a do art. 57 do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, a guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAUL. DE RÁDIO E TV EDUCATIVA.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda e João Holanda Costa

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO e UBALDO CAMPELLO NETO.

Processo Nº. : 10814.000515/93-43  
Acórdão Nº. : CSRF/03-02.941

Recurso Nº. : RD/301-0.248  
Recorrente : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO TV  
EDUCATIVA  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

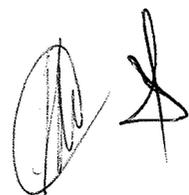
Recorre a esta CSRF a FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVA, com fundamento no art. 4º, II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria nº 540/92, do Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento, do Acórdão nº 301-27.529, proferido pela Egrégia Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em 11/11/93, assim ementado:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, parágrafo 2 da Constituição Federal, não abrange o I.I. e o I.P.I.

Negado provimento ao recurso.”

O Presidente da Câmara recorrida, entendendo configurada a divergência apontada pela recorrente com os acórdãos 302-32.539, 302-32.540 e 302-32.542, que, versando sobre o mesmo assunto, decidem-no de modo diverso do que consta do acórdão recorrido, e, ademais, satisfeitos os demais pressupostos para admissibilidade, acolheu o recurso interposto remetendo-o a esta Câmara Superior.

Após esclarecer que o reconhecimento da imunidade tributária foi-lhe negado sob o argumento de que as disposições do art. 150, VI da Constituição Federal só alcança os impostos que tenham como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços do sujeito passivo descritos no Capítulo III do Código Tributário Nacional, não incluindo, portanto os Impostos sobre o Comércio Exterior (Capítulo II) e os Impostos sobre a Produção e a Circulação (Capítulo IV), a recorrente fundamentou seu apelo a esta Câmara, em síntese, com os seguintes argumentos:



- o entendimento que embasou o aresto recorrido não encontra guarida nas lições legadas pelo doutos que discorreram sobre a imunidade, especialmente a recíproca, tendo sido, já, cabalmente rejeitado pelos pretórios, inclusive pela Suprema Corte.

- a imunidade recíproca, típica do Estado Federal, impediria a tributação mútua entre os entes políticos e suas extensões, sem, naturalmente, as restrições defendidas pelo acórdão recorrido, constituindo-se, dentre outros, em alicerce do próprio princípio federativo.

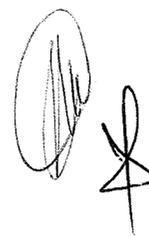
- amparando esta tese transcreve trechos de obras dos Mestres Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carrazza e Ruy Barbosa Nogueira, que leio em Plenário.

- em objeção ao raciocínio de que as pessoas políticas não gozam de imunidade, relativamente aos impostos de importação e sobre produtos industrializados, vinculado, por gozarem, na verdade, de isenção, concedida pelo art. 15, I, do Decreto-lei 37/66, antes da atual Constituição, assinala que as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam e não se confundem com isenções derivadas da lei ordinária ou da complementar.

- antes de finalizar o apelo requerendo a integral reforma do acórdão recorrido, elencou jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que passo a ler para os Srs. Conselheiros.

Presente aos autos a D. Procuradoria da Fazenda Nacional, incorporando "in totum", em suas contra-razões recursais, a fundamentação expendida pelo digno relator do acórdão citado, pugnando pela sua manutenção, posto que em consonância com a legislação de regência, mormente a Constituição Federal.

É o relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of a circular stamp containing a stylized monogram and a signature extending to the right.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro Relator Designado NILTON LUIZ BARTOLI

O Recurso Especial foi devidamente aparelhado por decisões que tratam da mesma matéria e que são de Câmara distinta da qual provem este feito, justificando a procedência da admissibilidade.

Como vimos, trata-se de exigência tributária constituída por Auto de Infração que entendeu devidos o Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados pela Recorrente, fundação pública Estadual, que realizou importação de mercadorias destinadas à operação de suas emissoras de radiodifusão educativa, Rádio e Televisão Cultura, ou seja, para a consecução de seus objetivos institucionais legais, pleiteando a exoneração da aplicação da legislação tributária com fundamento na imunidade recíproca com fundamento no artigo 150, item VI, Letra "a" e § 2ª da Constituição Federal.

Antes de adentrarmos ao mérito, entendo conveniente ressaltar que o presente recurso proporcionou-me oportunidade ímpar para analisar a questão com maior profundidade e refletir a respeito da correta interpretação do artigo 150, item VI, Letra "a" e § 2ª da Constituição Federal, que será desmontado, para que seja analisado cada termo relevante a deslinde da questão, ainda, muito polêmica dentre nossas Casas Julgadoras.

Imprescindível firmar-se uma posição definitiva, que, para minha surpresa, é contrária ao meu entendimento anterior.

Preliminarmente, necessário localizar a norma imunizante dentro do sistema jurídico brasileiro, vez que sem esse juízo espacial e do alcance do conteúdo da imunidade, seremos incapazes de por fim à celeuma criada neste

processo e às diversas posições antagônicas que reinam nas diversas Câmaras deste Egrégio Conselho de Contribuintes.

A imunidade pleiteada é assim colocada na Constituição Federal, art. 150, inciso IV, alínea “a”, c/c o parágrafo 2º do mesmo artigo:

**“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

...

**VI - instituir impostos sobre:**

**a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;**

...

**Parágrafo 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”**

Inicialmente, é necessário deixar claro que, a Imunidade tratada pela Constituição Federal de 1988, tem o mesmo conteúdo e abrangência da imunidade disposta na Constituição Federal de 1967, alterada substancialmente pela Emenda Constitucional n.º 1 de 1969. Assim, quando se falar em Imunidade Constitucional, entenda-se a abrangida pelas duas constituições.

Em seqüência, salienta-se que a hermenêutica jurídica admite vários métodos de interpretação da norma legal, sendo certo que o bom intérprete da norma constitucional não pode olvidar que a Lei Magna tem supremacia sobre as demais e que não tem por escopo regular a conduta humana.

Na verdade, a Constituição de um estado democrático “contém em seu bojo uma filosofia, ou melhor uma orientação ética e moral, baseada no princípio de que os homens não são meios, mas fins em si mesmo...” e “sem dúvida, a Constituição não é mera estrutura normativa, mas um texto que alberga no seu todo conteúdos sociológicos, jurídicos, políticos, culturais, sendo o seu campo ilimitado, do qual a imunidade tributária faz parte desse todo”. (BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, doutrina publicada da Rev. Dialética de Direito Tributário n.º 34, ps. 20 e 21).

Côncio que a Carta Maior tem apoio ético e ideológico, onde o homem é um fim em si mesmo, assegurando-lhe os meios para atingir este fim, verifico que a imunidade tributária é instituída em função de considerações de interesse geral, políticos, religiosos, sociais ou econômicos e que deve ser interpretada segundo essa orientação.

Com efeito, A.A. Contreiras de Carvalho afirma que a imunidade tributária baseia-se “em razões políticas, senão também, religiosas, morais e culturais” (in “Doutrina e Aplicação do Direito tributário”, Ed. Freitas Bastos, p. 153).

Ives Gandra, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes, na doutrina citada, foi feliz em sua síntese sobre a matéria:

“As imunidades tributárias foram criadas, estribadas em considerações extrajudiciais, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira”. ( “Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, pags. 170/171, nota 1)

Assim é que o intérprete da Constituição tem que buscar a origem e o escopo maior da norma imunizadora, as exigências sociais que originaram a imunidade tributária. É o método teleológico, hoje, sabidamente, mais relevante que o gramatical.

### ***O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA***

A Constituição Federal promulgada em 1988 consagrou como um dos pilares da sociedade brasileira o princípio do Federalismo, outorgando independência política e econômica aos Estados Membros e Distrito Federal, bem como aos municípios brasileiros, pela autonomia municipal.

Essa independência e autonomia econômica, financeira e política estão diretamente relacionadas à desvinculação com o Poder da União, que até então era controlador das finanças públicas e dos direcionamentos políticos dos



outros entes públicos, face à centralização do poder autoritário das décadas de 60 a meados da década de 80, inspirados no regime de controle do Estado e do cidadão.

Note-se que, a dependência econômica traz, inexoravelmente, a dependência política, e, assim, a Constituição Federal outorga a cada ente político da Federação a Competência Tributária, ou seja, o poder de instituir tributos destinados à sua manutenção, na forma do art. 145 in verbis:

**“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:”**

O tratamento reservado pela Constituição Federal ao Sistema Tributário Nacional é um dos mais completos e detalhistas dentre todas as constituições do mundo contemporâneo.

Ora, indubitavelmente há, no mundo capitalista, relevante importância o Poder exercido pelos Entes Políticos, face a carga de recursos que arrecada pela tributação, o que reforça o requisito da autonomia contido no princípio do federalismo.

Dentre os tributos que estão sujeitos às respectivas competências tributárias, está o “Imposto”, espécie do gênero “tributo”, que é mais especificamente tratado pela Constituição, para cada ente, nos artigos 153, para a União, 155, para os Estados e o Distrito Federal, e 156, para os Municípios.

Percebe-se que o detalhe do regramento constitucional para o Sistema Tributário Nacional, visa, principalmente delinear os contornos das competências tributárias dos entes políticos, com o fim de evitar-se, de um lado, invasões de competências e, de outro, abuso do poder de tributar, que já fora preocupação de grandes juristas como Rubens Gomes de Souza, Aleomar Baleeiro, Rui Barbosa Nogueira e tantos outros.



Pautada nos princípios do federalismo e da autonomia, com vistas também no controle da Competência Tributária, a Constituição Federal contemplou o art. 150, na Seção II - Das Limitações ao Poder de Tributar, que açambarcou, dentre os limites, o princípio da imunidade recíproca, ou seja, a vedação de os entes políticos instituírem impostos uns dos outros.

Note-se que o limite do poder de tributar está adstrito à espécie “Imposto” do gênero “Tributo”, vez que os recursos arrecadados dessa tributação é não vinculado à atividade estatal, conforme a classificação dos tributos consagrada pelo Prof. Geraldo Ataliba.

### **CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO GERALDO ATALIBA**

Segundo o Mestre de Direito Tributário, Prof. Geraldo Ataliba, os tributos classificam-se em “vinculados” e “não vinculados”, ou seja:

- I - Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal (ou numa repercussão desta), incluem-se aí as TAXAS e as CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA.
- II - Não Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste num fato ou ato qualquer que não uma atuação estatal, ou seja, um ato praticado no exercício dos direitos civis, incluem-se aí tão somente os IMPOSTOS.

Há inquestionável correlação entre o fato de a imunidade alcançar os limites da competência tributária tão somente dos imposto, uma vez que independem do ato do estado, ou seja, o estado não necessitaria lançar mão do imposto para ressarcir a prestação de uma atividade estatal ou propagar a equidade como ocorre no caso da contribuição de melhoria.

Como visto, o ente político pode ser, sim, sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, desde que há, para o ente tributante, competência para instituir determinado tributo.



## **O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE “PATRIMÔNIO”**

Como vimos, o art. 150, VI, “a” estabelece a imunidade recíproca e define, para tanto, seu alcance tão somente aos impostos, da seguinte forma:

**“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

...

**VI - instituir impostos sobre:**

**a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;**

Mas o que significa o termo “Impostos sobre o Patrimônio”, dentre os impostos previstos na Constituição sob a tutela da Competência Tributária outorgada aos Entes Políticos? Pode efectivamente o conceito de patrimônio - um tanto deturpado no art. 150 da Lei Maior - ser reduzido ao bel prazer das conveniências da arrecadação?

Eis o cerne central da questão, saber se os Impostos incidentes sobre a importação de bens estão ou não sob o termo “Impostos sobre o Patrimônio” a que se refere o art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988.

Primeiramente necessário conceituar, dentro do direito o termo “patrimônio”, vez que o termo “imposto”, prescinde, no caso de conceito.

O Código Civil, em seu art. 57, trata “patrimônio” como o coletivo de coisas:

**“Art. 57. O patrimônio e a herança consistem coisas universais, ou universidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.”**

Considerando que as coisas coletivas, ou universais, são verificadas quando se encaram agregadas em todo, temos que, o patrimônio é um coletivo de coisas é uma universalidade dentro do mundo das coisas.



Em verdade o Código Civil, ao tratar das diferentes classes de bens, ora atribui a denominação de coisa, ora atribui a denominação de bem, sendo que se entende por coisa, o conceito mais abrangente dentre ambos. Mas para adequar o vocabulário aos Impostos em discussão, adotaremos o termo “bens”.

O dicionário “Vocabulário Jurídico” de De Plácido e Silva (3ª Edição, 1973, Editora Forense, Rio de Janeiro) define assim patrimônio:

**PATRIMÔNIO** - Derivado do latim patrimonium, de pater, originariamente quer o vocábulo significar os bens da família ou os bens herdados dos pais.

Nesse restrito sentido, tinham-no, primitivamente, os romanos, que chegavam, mesmo, a distingui-lo sob a denominação de família, simplesmente, ou de família pecúnia, conforme se registra nos fragmentos da XII Tábuas, a respeito do Direito das Sucessões.

Aliás, aludindo ao patrimônio, primitivamente, os romanos chamavam-no de res. Foi esta a denominação mais antiga.

...

**Patrimônio.** No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, **patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.**

O patrimônio, assim, integra o sentido de um complexo de direitos e de relações jurídicas, apreciáveis em dinheiro ou som um valor econômico, em qualquer aspecto em que seja tido, isto é, como valor de troca, valor de uso ou como um interesse, de que possa resultar um fato econômico.

Nessa acepção, o **patrimônio é considerado uma universalidade de direito, constituindo, assim, uma unidade jurídica, abstrata e distinta dos elementos materiais que o compõem**, de modo que podem estes ser alterados, pela diminuição ou aumento, ou mesmo desaparecerem, sem que seja afetada sua existência, que



se apresenta juridicamente a mesma durante a vida do titular dos direitos ou relações jurídicas que o formam.

A idéia de patrimônio está intimamente ligada à de pessoa, de modo que chegou a considerá-lo como “prolongamento da personalidade” (RAOUL DE LA GRASSERIE).

Nesta razão é que PLANIOL assentou que:

- I. As pessoas somente podem ter um patrimônio.
- II. Toda pessoa tem necessariamente um patrimônio.
- III. Cada pessoa pode ter, unicamente, um patrimônio.
- IV. O patrimônio é inseparável da pessoa.

Destas regras se infere que o patrimônio:

- a) Assenta na própria natureza da pessoa, considerada como capaz de ser sujeito, ativo ou passivo, de direitos e obrigações, somente tendo aptidão para possuir bens ou assumir obrigações.
- b) Que o patrimônio não significa simplesmente riqueza, pois que pode ser constituído por direitos, que não se mostrem de valor positivo, embora apreciáveis economicamente, ou possam resultar num valor econômico positivo.
- c) **Que o patrimônio, desde que se apresenta como uma universalidade, tem que ser único**, embora, por uma ficção jurídica, se permita seu fracionamento, como nos casos dos benefícios de inventário e na sucessão dos bens do ausente.
- d) Somente, assim, excepcionalmente, poderá o patrimônio ser dividido em massas distintas.
- e) **Quer então significar que a totalidade do patrimônio somente se separa da pessoa quando esta morre, porque nas alienações de bens que formam seu conteúdo não há transferência de patrimônio, mas de parcelas dele. “(Nota: que são substituídas pelo dinheiro que também constitui patrimônio).**  
(grifos e nota acrescentados ao original)



Observa-se, portanto, que o patrimônio é uma universalidade composta de bens e direitos, e que, independentemente da natureza dos elementos, forma um todo abstrato, indivisível e inseparável da pessoa.

**Patrimônio**, quanto à sua essência (“conjunto de determinações que fazem que uma coisa seja o que é e se distinga de outra qualquer”, *Vocabulário de Filosofia*, de R. Jolivet, 1975, Agir, Rio, pág. 83), é, segundo, os juristas, “um conjunto de direitos e obrigações” ou, como o definem os contabilistas, “o **patrimônio** compreende tanto os valores que se possui ou tenha a receber como os que se tem de dar ou restituir.” (*Contabilidade Superior*, de FREDERICO HERRMANN JR., 5ª edição, Editora Atlas S.A., SP, páginas 114 e 116, respectivamente.) Não é por outra razão, aliás, que o saldo patrimonial tanto pode ser positivo como negativo, sendo negativo naturalmente o “valor dos empenhos que sobram depois de exaurido o ativo.” (Obra de FREDERICO HERRMANN JR. citada, pág. 124)

Outro aspecto a considerar pertinente à matéria é que a palavra “patrimônio”, no art. 150, VI, da vigente Constituição, sucedâneo do art. 19, III, da Emenda Constitucional n.º 1/69, palavra essa que foi reproduzida nos arts. 29 e 32 do Código Tributário Nacional, tem mais conotação de **ativo** ou de **bens** do que propriamente de **patrimônio**.

Explicando claramente o sentido desta última palavra, dizem DOMINGOS D'AMORE e ADAUCTO DE SOUZA CASTRO, no seu “Curso de Contabilidade”, 1º volume, Edição Saraiva, SP, 1964:

“Seguindo a técnica jurídica, *patrimônio* é o ‘conjunto de direitos e obrigações, suscetíveis de apreciação econômica, pertencentes a uma pessoa natural ou jurídica”. (Pág. 58).

...

“No sentido econômico, é o “complexo de elementos materiais e imateriais, ativos e passivos, submetidos a uma administração. (Pág. 59).” (grifei).

“O patrimônio pode ser estudado sob o tríplice aspecto: *jurídico, econômico e específico*.”

Qualquer que seja, contudo, o aspecto que se tenha em vista, evidencia-se a dúplice natureza dos elementos que o compõem: de uma parte, apresentam-se os *valores positivos* e, de outra, os *valores negativos*, que correspondem, sob o ponto de vista contábil, ao ativo e ao passivo do patrimônio”. (Pág. 67). (grifei).

Na mesma linha, o FREDERICO HERRMANN JR. na obra, edição e editora acima mencionadas, págs. 110/111:

“Os bens atuais e os que tem a receber de terceiros representam os elementos **positivos**, e os que devem ser restituídos em espécie ou em moeda são **negativos** na equação patrimonial. Os primeiros constituem o **ativo** e os outros formam o **passivo**.”

Em seguida, refere-se às considerações de FABIO BESTA:

“Sob o aspecto **econômico**, o **ativo** é um conjunto de **bens** que a pessoa de fato possui, sozinha ou em conjunto com terceiros. O **passivo** representa os **bens** que devem ser deduzidos para ser entregues aos terceiros que haviam cedido temporariamente bens equivalentes.

Sob o aspecto **jurídico**, o **ativo** é a soma dos bens sobre os quais a pessoa tem **direito de posse ou domínio**. (Pág. 111).”

E ainda: “**ATIVO** (s.m.). Diz-se do conjunto de bens e de créditos que constituem patrimônio de uma pessoa jurídica.” (IÊDO BATISTA NEVES, “Vocabulário Enciclopédico de Tecnologia Jurídica”, vol. I, Forense, pág. 257). Nenhuma referência a qualquer elemento negativo.

Do exposto, não é difícil concluir que **ativo** é a totalidade dos bens e direitos de uma pessoa física ou jurídica ou, como o definem ainda mais rigorosamente DOMINGOS D'AMORE e ADAUCTO DE SOUZA CASTRO, *in obra*, volume, edição, editora, e ano supra referidos, pág. 68:

“Dessa forma, o *ativo* apresenta-se como um conjunto de direitos reais e pessoais (bens e créditos),” ao passo que “o *passivo* representa o conjunto de obrigações a favor de terceiros.”

E, por fim, à pág. 105, os mesmos autores incluem, no *ativo*, justamente os “imóveis, móveis e utensílios, mercadorias, matéria-prima, títulos de renda, bancos, caixa, títulos a receber, clientes, devedores, etc.” (Nossos os grifos). Ainda aqui, nenhum elemento negativo.

A propósito não percamos de vista a lição de CARLOS MAXIMILIANO :

“Embora seja verdadeira a máxima atribuída ao apóstolo São Paulo - a letra mata, o espírito vivifica -, nem por isso é menos certo caber ao juiz afastar-se das expressões claras da lei, somente quando ficar evidenciado ser isso indispensável para atingir a verdade em sua plenitude. O abandono da fórmula explícita constitui um perigo para a certeza do Direito, a segurança jurídica; por isso é só justificável em face de mal maior, comprovado: o de uma solução contrária ao espírito dos dispositivos, examinados em conjunto. As audácias do hermeneuta não podem ir a ponto de substituir, de fato, a norma por outra.

k) Entretanto, o maior perigo, fonte perene de erros, acha-se no extremo oposto, no apego às palavras. Atenda-se à letra do dispositivo; porém com a maior cautela e justo receio de ‘sacrificar as realidades morais, econômicas, sociais, que constituem o fundo material e como o conteúdo efetivo da vida jurídica, a sinais, puramente lógicos, que da mesma não revelam senão um aspecto, de todo formal.’ Cumpre tirar da fórmula tudo o que na mesma se contém, implícita e explicitamente, o que, em regra, só é possível alcançar com experimentar os vários recursos da Hermenêutica.” ( *in* “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 9ª edição/ 3ª tiragem, Forense, Rio, 1984, pág. 111).

Aproveitando o conceito ora detalhadamente estudado e o Código Civil, verifica-se que, no caso, a Recorrente é pessoa jurídica, fundação pública, cuja constituição é, primordialmente, a destinação de um patrimônio à consecução de certos objetivos.

Ao transportarmos o conceito de “patrimônio” do Código Civil para a regra imunizante do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, verificamos que os “Impostos sobre o Patrimônio” alcançam a universalidade de coisas (móveis, imóveis, fungíveis, infungíveis, consumíveis, divisíveis e indivisíveis) sujeitas às mais diversas ações da pessoa segundo as atividades lícitas que venha a



praticar. Ou, no caso, é a universalidade de coisas que ingressam ou saem da esfera da propriedade da fundação pública, segundo os ditames da lei que a instituiu ou segundo os seus objetivos estatutários.

### **O CONCEITO CONSTITUCIONAIS E A ESTRUTURA DE CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS DO CTN.**

A contrariedade surgida a partir da diferença entre o conceito de patrimônio desenvolvido segundo as regras basilares do Código Civil Brasileiro e o conceito dado ao termo patrimônio pela classificação dos Impostos adotada pelo Código Tributário Nacional tem sua razão.

O Cientista do Direito Paulo de Barros Carvalho, em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 33, pág. 147, ensina:

**“As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.**

**Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.**

**Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por**



**mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo critérios específicos.”**

Assim, segundo a origem do nome “patrimônio” do Código Civil, outros objetos receberam esse nome com o fim de atribuir-lhe o conceito de coletividade de coisas, mas, nem sempre o coletivo universal que trata o Código Civil.

O Código Comercial atribui ao nome “patrimônio” o conjunto de bens de propriedade do comércio e dos sócios, para distingui-los. A Lei de Sociedades Anônimas, antes da recente alteração, dava ao patrimônio o conceito de conjunto de bens, direito e deveres que deveriam ser dimensionados no balanço patrimonial, ou seja, incluía no conjunto do “patrimônio” deveres ou dívidas, criando a figura do patrimônio negativo, ou até, abusando da lógica formal, do patrimônio inexistente ou o não patrimônio. A Lei das Sociedades Anônimas adotou do nome “patrimônio” a nomenclatura do “patrimônio líquido”, como se pudesse imaginar um patrimônio bruto cujo conjunto, em si mesmo contém coisas que não são patrimônio, mas a ele não pertencem.

No Código Tributário Nacional o nome “patrimônio” teve uma ligação direta com o conceito “propriedade imobiliária”, única e exclusivamente. Como poderia o CTN distinguir ou interpretar o conteúdo e alcance do conceito de “patrimônio”, se a Constituição atual, e mesmo a vigente à época da edição da Lei n.º 5.172, de 25.10.66, não distinguia.

Ora, comparando-se a significação do termo “patrimônio” dada pelo art. 57 do Código Civil e a estrutura de classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, do Título III, verifica-se que o conteúdo e alcances dos termos são distintos, apesar de serem expressos pela mesma nomenclatura, razão indiscutível da contrariedade.

Contudo, se adotarmos o conceito da classificação dos impostos do Código Tributário Nacional, fatalmente estaremos limitando o alcance da



significação do conceito. Aliás, deveremos rediscutir a significação do termo “patrimônio”, contido no art. 178, da Lei n.º 6.404/76:

**“Art. 178. (Grupo de Contas) - No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise financeira da companhia.**

**§ 1º (Ativo) - No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de graus de liquidez dos elementos (do patrimônio) nele registrados, nos seguintes grupos:**

- a) ativo circulante;**
- b) ativo realizável a longo prazo;**
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.”**

Verifica-se que essa norma jurídica congrega sob a mesma sigla de patrimônio as mercadorias em estoques, as matérias-primas, as máquinas, os móveis, os veículos, os imóveis, ou seja, o conjunto de coisas de valor positivo que sejam na data do balanço de propriedade da sociedade.

Aliás, o conceito de patrimônio, até esse ponto do art. 178, está correto, pois não discrimina os bens segundo sua destinação final se para vender se para usar ou qualquer que seja.

Desta forma, não é cabível atribuir ao conceito constitucional de “patrimônio” restrição de abrangência que ele não tem, ex vi mera classificação, inadequada contida no Código Tributário Nacional, como se dele fosse a origem do conceito de patrimônio. Aliás, o Código Tributário Nacional não estabelece conceito de patrimônio, o que é plenamente preenchido pelo Código Civil.

A propósito, o art. 110 do CTN assim dispõe, no mesmo sentido, conforme abaixo descrito:



“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pela Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou do Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

### **DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL SOBRE O PATRIMÔNIO**

Diante da fixação de conceito, retomemos a questão da Imunidade Constitucional sobre o Patrimônio instituída pela norma contida no art. 150, inciso IV, alínea “a”, abordando o conceito de imunidade e de sua aplicação no caso em tela.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, que já foi membro deste Egrégio Conselho, ensina em seu livro “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 7ª Edição, 1995, pág. 113, que o termo impostos, tributos não vinculados, na verdade deve ter interpretação mais abrangente, contemplando, inclusive as taxas de poder de polícia e afirma “a proposição de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa.”

Ou seja, se para o mestre, o conceito de imposto do art. 150, VI, analisado segundo uma interpretação sistêmica da Constituição Federal é deveras limitando, devendo contemplar dentro da nomenclatura “imposto” taxas e contribuições de melhoria (que afeta diretamente a propriedade), o que diria, então quanto à cobrança de impostos sobre a importação?

O conceito delineado em seu livro (cit. retro) deixa a questão clara:

**“Ao coordenar as ponderações que até aqui expusemos, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. É mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo, atento, porém, às próprias críticas que aduzimos páginas atrás, a fim de que não venhamos, por um tropeço metodológico, nelas nos enredar. Recortamos o conceito com auxílio de elementos jurídicos substanciais à natureza, pelo que podemos exibi-la como A CLASSE FINITA E IMEDIATAMENTE DETERMINÁVEL DE NORMA JURÍDICA,**



**CONTIDAS NO TEXTO CONSTITUCIONAL FEDERAL, E QUE ESTABELECEM, DE MODO EXPRESSO, A INCOMPETÊNCIA DAS PESSOAS POLÍTICAS DE DIREITO CONSTITUCIONAL INTERNO PARA EXPEDIR REGRAS INSTITUIDORAS DE TRIBUTOS QUE ALCANÇEM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS E SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADAS.”**

...  
“O impedimento se refere apenas à instituição de tributos, com o que se evita sejam aquelas situações oneradas por via desse instrumento jurídico-impositivo.”  
(grifos nossos)

As situações de que fala o mestre são: a tributação recíproca em prol da manutenção da autonomia das pessoas políticas e garantia do princípio do federalismo, e da própria competência constitucional tributária.

Deve-se lembrar que a Primeira Constituição da República, em 1891, previa que “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”, o que confirma a tese do Prof. Paulo e dá maior abrangência ao conceito de patrimônio, a partir da constatação de sua origem.

A tese de doutorado do Professor e Desembargador do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Américo Masset Lacombe, ao tratar do tema “Normas Imunizante e Isentivas” - Capítulo 5 da Tese - salienta:

**“A imunidade constitui, um bloqueio a uma das previsões abstratas futuras que poderão figurar na composição da norma tributária. O que distingue a imunidade da isenção é o veículo normativo. Enquanto a isenção é veiculada por lei, a imunidade é veiculada pela Constituição, e, assim sendo, só poderá ser um bloqueio a uma previsão futura. O art. 19, III, da Carta vigente, institui a imunidade em relação aos diversos impostos, inclusive, é óbvio, ao imposto de importação.”**

Não bastassem estes argumentos jurídicos esboçados nesta peça, conveniente ressaltar os julgados do Supremo Tribunal Federal que, em síntese, sustenta serem imunes do imposto de importação e do imposto sobre produtos

industrializados as instituições de assistência social, desde que não se restrinja, como de modo algum se deve restringir, o conceito da palavra “patrimônio”; e, de fato, é praticamente unânime o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal no sentido de não se limitar tal conceito. Eis alguns dos acórdãos que interpretam impecavelmente a acepção da palavra em causa:

(a) **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CONSTITUIÇÃO, ART. 19, III, LETRA C).** Não há razão jurídica para dela se excluïrem o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra “patrimônio”, empregada pela norma constitucional. Segurança restabelecida. Recurso Extraordinário conhecido e provido, por decisão unânime. - Relator: Min.Xavier de Albuquerque (RE 88.671 - RJ, R.T.J. 90, ps. 263/5).

(b) **INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL DE FINS FILANTRÓPICOS. IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS A OBJETIVOS INSTITUCIONAIS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (C.F., ART. 19, III, C).** Recurso Extraordinário conhecido e provido, por decisão unânime. Relator: Min. Oscar Corrêa (RE 93.729 - SP , R.T.J. 104, ps. 248/250).

(c) **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE.**

A imunidade a que se refere a letra c do inciso III do artigo 19 da Emenda Constitucional n. 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do art. 14 do CTN.

Precedente do STF. Recurso Extraordinário conhecido e provido, por maioria. Relator: Min. Moreira Alves.(RE. 89.173 - SP, R.T.J. 92, ps. 321/6).

.....  
**PARTE DO VOTO DO EXMO. SENHOR MINISTRO MOREIRA ALVES:** “Pela finalidade a que alude o artigo 19, III, c da Constituição Federal, como bem salienta Baleeiro, em passagem transcrita no voto acima referido, “deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza”. Entre esses impostos está o imposto de importação, que incide sobre bem da recorrente a ser aplicado em objetivo específico da entidade, onerando-a, conseqüentemente, em razão de seu patrimônio.



Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade. Nem se pretenda que a cláusula final - "observados os requisitos da lei"- da letra c do inciso III do artigo 19 da Constituição permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, quais os impostos abarcados pela imunidade, e quais os que estão fora de seu âmbito. Essa cláusula diz respeito, não a isso, mas, apenas, aos requisitos que as instituições de educação ou de assistência social devem preencher para que mereçam o benefício constitucional. Por isso mesmo, o artigo 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determiná-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional."

- (d) **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.** Bem pertencente a patrimônio de entidade de assistência social beneficiada pela imunidade prevista na Constituição Federal. Não incidência do tributo. Recurso Extraordinário não conhecido. - Relator: Min. Rodrigues Alckmin (STF, Processo: 87.913 - SP).
- (e) **Irmandade da Santa Casa da Misericórdia.** Importação de equipamento hospitalar destinado ao uso dessa instituição de assistência social.  
Imunidade tributária. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para deferir o mandado de segurança. - Relator: Min. Soarez Munoz (STF, n. do processo: 92.423, DJ de 16.05.80, p. 03488).
- (f) **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SESI:** - Imunidade tributária das instituições de assistência social (Constituição Federal, art. 19, III, letra c). A palavra "patrimônio" empregada na norma constitucional não leva ao entendimento de excetuar o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados. - Recurso Extraordinário conhecido e provido. (Nossos os grifos). (RE 89.590 - RJ - Rel. Min. Rafael Mayer).  
Decisão: Conhecido e provido, decisão unânime.
- (g) **IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE.**  
O artigo 19, III, "c", da Constituição Federal não trata de isenção mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras de constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art. 17 do Decreto-Lei n.º 37/66. Recurso Extraordinário conhecido e provido.

PARTE DO VOTO DO EXMO. SENHOR MINISTRO SOARES MUÑOZ: Nenhuma dúvida foi suscitada quanto a ser o recorrente



instituição de assistência social e fazer jus, nessa qualidade e em princípio, à imunidade prevista no art. 19, III, c, da Constituição Federal. (RE 93.770 - RJ - Rel. Min. Soares Muñoz. Recte.: SESI. Recdo.: União Federal).

Decisão: Conheceu-se do recurso e a ele se deu provimento, nos termos do voto do Ministro Relator. Votação uniforme. (R.T.J. 102, ps. 304/7).

- (h) **RECORRENTE: UNIÃO FEDERAL. - RECORRIDO: SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA (SESI).** Importação de aparelhos médicos, para equipar o Serviço Médico de sua Delegacia Regional de Amapá. Incidência do art. 19, III, "c", da Constituição da República. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 93.543-6 - RJ - Rel. Min. Soares Muñoz, Recte. : União Federal. Recdo.: Serviço Social da Indústria (SESI) - LEX, JSTF, vol. 30, pág. 268).

Pelas decisões da nossa Suprema Corte à vedação ao poder de tributar patrimônio, vê-se que o referido Tribunal deu à palavra "patrimônio" sentido mais amplo do que o que lhe emprestaram as nossas instâncias administrativas. A este respeito, vale a pena destacar o trecho seguinte do voto proferido no Ac. 301-26.663 do então Conselheiro Wladimir Clóvis Moreira:

*"Em nenhum lugar, a atual Constituição ou a anterior deixou sequer implícito que o termo "Patrimônio" tem a limitação que lhe dá o CTN para alcançar exclusivamente a propriedade imobiliária urbana ou rural. Se a Constituição não distingue, não pode a lei ou o intérprete desta distinguir.*

*Patrimônio público, segundo Pedro Nunes (in Dicionário de tecnologia Jurídica) "é o conjunto de bens próprios de uma entidade pública que os organiza e disciplina para atender a sua função e produzir utilidades públicas que satisfaçam às necessidades coletivas".*

*Em se tratando pois, do poder público, cuja função essencial é prestar serviços à coletividade, em nome e por conta desta mesma coletividade, é inconcebível que o seu patrimônio, no sentido mais amplo, possa vir a ser onerado por encargo tributário imposto pelo próprio poder público. E indubitavelmente, o Imposto de Importação afeta o patrimônio do importador.*

*Não há justificativa de natureza lógica, econômica, jurídica ou mesmo filosófica que sancione esta vinculação do conceito de patrimônio à forma como estão distribuídos os impostos no Código Tributário Nacional. Ademais, os julgados do Egrégio*

*Supremo Tribunal Federal, citados pela recorrente, enfaticamente confirmam que os impostos de importação e sobre produtos industrializados, este último quando vinculado ao primeiro, não estão excluídos do conceito de patrimônio para efeito da imunidade tributária.*

*É importante ressaltar que as fundações aqui mencionadas passaram, com o advento da nova Constituição (art. 37), a integrar a administração pública.*

É de se somar ao presente voto, o prolatado pelo Eminente Conselheiro Wladimir Clóvis Moreira (Acórdãos nºs 302-32.485, 301-26.667), cujo teor corrobora com a posição atual.

Como se não bastassem os argumentos retro expostos, é de se pensar, ainda, o critério temporal da ocorrência dos fatos, para verificarmos que, ainda que não estivesse alcançado pela imunidade, o Imposto de Importação não poderia incidir sobre a mercadoria importada pela Recorrente.

Note-se que, no caso de importação, a mercadoria importada ao chegar ao País, já é de propriedade da pessoa que a importou e já compõe o seu "patrimônio". Tanto que o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, em seu art. 514, prevê as situações em que a mercadoria importada, ainda que antes do despacho aduaneiro, são retiradas da esfera da propriedade do importador, ou àquele que se assemelhe a figura de importador, pela pena de perdimento.

Se assim, indiscutível que a mercadoria, mesmo antes de desembarcada já pertença ao importador, fazendo parte de seu patrimônio, sendo que, no caso em que se discute, amparado pela imunidade constitucional.

Diante do exposto, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea "a", e no respectivo parágrafo 2º, da Constituição Federal, e considerando que a norma imunizante tem por objetivo preservar o princípio da imunidade recíproca e o princípio do federalismo, e que é inaplicável a multa de ofício ao caso, acolhemos o Recurso Especial de Divergência para



dar-lhe provimento, julgando improcedente o auto de infração para torná-lo insubsistente.

Sala das Sessões, DF, 25 de agosto de 1998

  
NILTON LUIZ BARTOLI

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Relator HENRIQUE PRADO MEGDA.

No recurso em pauta, adoto o voto da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, no acórdão nº 303-28.079, referente à mesma matéria em litígio.

“A questão que ora se submete à apreciação deste Colegiado se restringe a definir o real alcance da expressão “imposto sobre o patrimônio”, inserida no texto constitucional. E nesse sentido, nada melhor que socorrer-mos da lição do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho no seu “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”, 4ª. edição - 1992 - Forense - Rio de Janeiro, a seguir transcrita:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

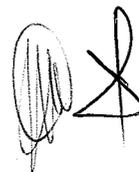
.....  
VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.  
.....

Por primeiro, anote-se que a imunidade não tem atuação sobre tributos, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. E não atua em relação a todos os impostos, aplicando-se apenas aos que incidirem em renda, patrimônio ou serviços.

Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado:

- a) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria que, aliás, incidem sobre imóveis particulares;
- b) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou os serviços;



- c) não atua sobre empréstimos compulsórios, salvo se o “fato gerador” desse tributo for serviço, patrimônio ou renda, passível de ser tributariamente explorado pela União Federal (se o patrimônio ou serviço já estiver sob incidência de imposto estadual ou municipal, o campo está, “ipso facto”, vedado à competência da União para impor empréstimo compulsório sob a forma de imposto restituível);
- d) não atua, finalmente, em relação a imposto cujo “fato gerador” seja fato diverso de renda, patrimônio ou serviços.

Esta visualização lógica e sistemática da imunidade em tela no Direito positivo brasileiro. Todavia o afirmado na letra “d” obriga necessariamente a definir e delimitar os conceitos de renda, patrimônio e serviços, sem o que não será possível prever com eficiência o campo jurídico-operacional da imunidade intergovernamental recíproca.

A questão exige uma colocação prévia. A linguagem do Direito positivo, isto é, a linguagem utilizada para a feitura das leis é do tipo natural, contendo palavras vagas, equívocas, de textura aberta. Este tipo de linguagem contém - - e trata-se de um constatação inequívoca – elevado teor de imprecisão; caracteriza-se pela polissemia.

À linguagem natural se opõem as “linguagens formalizada”, que se caracterizam pela exatidão de seus termos, precisos e inequívocos, casos da lógica simbólica e da geometria pura. Como o direito é uma técnica de controle social --- a mais efetiva de todas – suas regras são utilizadas para dirigir comportamentos, julgar ações humanas e atribuir potestades. Em conseqüência, por imposição da comunicação grupal, suas regras são necessariamente vazadas em linguagem natural. Neste momento, estamos diante de um caso desses: definir, precisar, para fins normativos, objetivando colher resultados pragmáticos, três palavras-chaves, ou seja, renda, patrimônio e serviços. Nesse ponto, é absolutamente imprescindível dar um salto qualitativo na análise dos vocábulos, deixando de lado os múltiplos significados de que se revestem ordinariamente, para fixar os que interessam ao direito, certo que dita interpretação não pode restar ao alvedrio dos órgãos aplicadores das regras jurídicas, casuisticamente, como queriam os epígonos da “escola realista”. Seria a ausência de normatividade prévia, transferida para o momento da aplicação do direito, que não passaria de uma pauta com elevado teor de indeterminação normativa. Nesse caso a experiência judicial acabaria por fixar o significado da linguagem legal.

Este sistema é incompatível com o nosso Direito, embora tenha alguma aplicação no “common law”. É só ler e reler a obra de Aliomar Baleeiro, na área da intergovernamental, para verificar que o



preconizado por ele com base na experiência estadunidense não pode ter cabida entre nós, mormente no campo do Direito Constitucional Tributário. Nossa discriminação de competências tributárias bem como as limitações ao poder de tributar estão encartadas numa Constituição rígida, base a ápice do Sistema Jurídico. A indeterminação conceitual (e aí se integram as imunidades) arruinaria a técnica de contenção do poder de tributar, propiciando, demais, uma casuística desencontrada, onde justamente devem prevalecer a segurança e a certeza.

A questão, portanto, logo centra-se na técnica a ser seguida para dar-se o "salto analítico qualitativo" que a matéria sugere e exige, de modo a justificar o posicionamento quanto aos limites e à atuação da imunidade intergovernamental recíproca.

Esta técnica, vale a pena repetir, é lógica e sistemática.

Tudo há de começar com a Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, à Constituição de 1946 que inaugurou no Brasil o atual sistema tributário. Embora revogada, não se pode duvidar que a Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1 de 1969, incorporou a técnica e a ideologia ínsitas naquela Emenda, produto de uma plêiade de juristas que utilizaram, na sua elaboração, tanto os antecedentes históricos como os precedentes judiciais, à luz de uma nova concepção lógica e sistemática.

Ora, as três palavras – renda, patrimônio e serviços – foram utilizadas na emenda nº 18 ou desde a emenda nº 18:

- a) para caracterizar fatos jurígenos tributários;
- b) para, com base neles, atribuir competências impositivas;
- c) para limitar essas mesmas competências.

Destarte, a Emenda nº 18, e também o Código Tributário Nacional, que logo se lhe seguiu, assim como as Constituições de 1967 e 1988, ao tratarem de um plexo de normas de mesma natureza, normas tributárias, competências impositivas e exonerativas, necessariamente utilizaram os vocábulos com um mesmo sentido.

Se assim é, já podemos extrair algumas conclusões:

- a) o exercício da competência tributária entre nós está submetido ao princípio da legalidade que não só reparte impostos como lhes determina fatos geradores;



- b) de acordo com este princípio, a exigência de tributo só pode advir de uma regra legislada que subordine o dever de pagar à ocorrência de um fato gerador nela previsto e recortado (princípio da tipicidade) em favor de pessoa política predeterminada;
- c) em conseqüência, é vedado tributar por analogia ou extensão; que a obrigação tributária decorre de fato jurígeno tipificado em lei, assim como não tributar sem previsão expressa de exclusão (imunidade ou isenção)

De intuir que os vocábulos renda, patrimônio e serviços foram utilizados para estipular regras de competência, definir fatos geradores e excluir incidências. Noutra giro, foram utilizados para fixar a tributação e a exceção.

A lógica intrínseca do sistema tributário leva inexoravelmente a esta conclusão.

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurígenos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do "fato gerador" é intributável à falta de previsão legal).

As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.

O legislador constituinte autorizou ao Município criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). Nesse mesmo passo, deu à União competência para instituir o ITR e aos Estados a faculdade de criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Proibiu à União, todavia, tributar com o ITR as glebas rurais de área mínima e vedou aos Estados fazer incidir o ICMS sobre produtos industrializados remetidos ao exterior. Os prédios urbanos estão sujeitos ao IPTU de competência municipal, mas esta exação sobre o patrimônio não pode incidir sobre os "templos de qualquer culto" em virtude de imunidade expressa.

Nos exemplos figurados, constata-se que o constituinte, ao mesmo tempo que concedeu poder e competência às pessoas políticas para a instituição de imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sobre a propriedade predial urbana, sobre a propriedade territorial rural e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, vedou o exercício dessas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias, sobre determinado tipo de propriedade rural, sobre certas operações de circulação de mercadorias (as que destinam ao exterior produtos industrializados) e sobre a propriedade predial de algumas pessoas jurídicas, expressamente nominadas.

Inquestionavelmente, não fossem as imunidades – restrições à competência impositiva – e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.

Pode-se extrair o seguinte enunciado: a situação/base que serve de suporte à regra de tributação deve ter o mesmo sentido para a regra de exclusão (imunidade).

Dessarte – e agora voltamos à imunidade intergovernamental recíproca – quando o constituinte determina que o patrimônio, a renda e os serviços são fatos tributáveis, mas que as pessoas políticas não podem tributar o patrimônio, a renda e os serviços, umas das outras, tais palavras possuem o mesmo significado normativo quer para autorizar a tributação, quer para vedá-la.

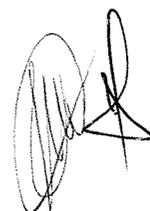
Nem poderia ser de outra forma.

Patrimônio, renda e serviços são vocábulos deônticos. Possuem um único sentido, quer para configurar situações expressamente tributáveis, quer para desenhar situações expressamente intributáveis.

Não se discute que são vocábulos polissêmicos, capazes de comportar variados significados, mais amplos e mais restritos. Certamente a ciência contábil os utiliza com significação diversa. A Ciência das Finanças e os escaninhos do Direito Comercial terão para eles outros significados.

Nada disso importa. Importa, ao revés, o caráter sistêmico com que tais palavras foram utilizadas para pôr e tirar a tributação, ao nível da Constituição.

Então, o básico na espécie é a delimitação dos conceitos de renda, patrimônio e serviços no Direito Tributário Brasileiro (Direito positivo).



O conceito de renda está na Constituição de 88; combinado com o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

O conceito de patrimônio, para fins tributários, reside nesses mesmos diplomas legais e serve de suporte para a incidência ou exclusão dos seguintes impostos:

- a) impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia entre vivos e mortos;
- b) imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana;
- c) imposto sobre a propriedade territorial rural;
- d) imposto sobre propriedade de veículos automotivos;

O conceito de serviços, outro tanto, está na Carta Política e no Código Tributário, servindo de suporte para a incidência e exclusão de dois impostos, um estadual, outro municipal, a saber:

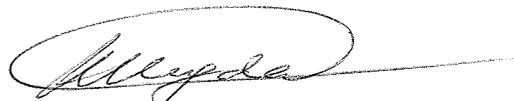
- a) imposto sobre serviços de transporte e comunicações, subsumidos no ICMS;
- b) imposto sobre serviços de qualquer natureza.

.....

Considero que a brilhante análise do Professor Sacha Calmon esgotou o assunto. Não há como atribuir à imunidade recíproca tratada no art. 150, VI, "a", de Constituição Federal a amplitude que pretende a recorrente."

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 25 de agosto de 1998.



HENRIQUÉ PRADO MEGDA.