



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

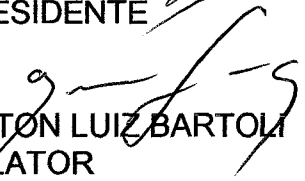
Processo : 10814.001500/94-92
Recurso : RP/302-0.608
Matéria : ISENÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : FUND. PADRE ANCHIETA C. PAUL. DE RAD. E TV EDUC.
Sessão : 15 DE AGOSTO DE 2000
Acórdão : CSRF/03-03.145

MULTA – SOLICITAÇÃO DE IMUNIDADE NO DESPACHO ADUANEIRO – A solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, ex-vi o princípio da tipicidade da norma penal tributária e o Ato Declaratório (Normativo) da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 10, de 16 de janeiro de 1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

Acordam os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, HENRIQUE PRADO MEGDA, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES e JOÃO HOLANDA COSTA.

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

Recurso nº : RP/302-0.608
Recorrente : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO PAULISTA DE
RÁDIO E TV EDUCATIVAS
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RELATÓRIO

Trata-se de exigência tributária constituída pelo auto de infração de fls. 01/03 contra a Recorrente, fundação pública Estadual, que realizou importação de mercadorias destinadas à operação de suas emissoras de radiodifusão educativa, Rádio e Televisão Cultura, 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, alínea "a", § 2ª da Constituição Federal e Lei nº 9.849/67, que a institui como fundação.

Entendendo que não era caso de imunidade, e buscando subsídios de fundamento no Código Tributário Nacional, que classifica o Imposto sobre Produtos Industrializados na categoria de imposto sobre a produção e não imposto sobre o patrimônio, bens e serviços, a fiscalização lavrou o auto de infração, cobrando da autuada o crédito tributário em conformidade do artigo 499 do Decreto n.º 91.030/85, artigos 23 e 44 do Decreto Lei n.º 37/66 combinado com o artigo 113, §§ 1º e 3º, do Código Tributário Nacional.

A Recorrente instrumentalizou tempestiva Impugnação, desenvolvendo a tese de que, como fundação pública, está imune da incidência normativa constitutiva da obrigação tributária, corroborando por jurisprudência e a doutrina que entendem que não há razão jurídica para dela (imunidade) se excluïrem o Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, como tributos incidentes sobre o patrimônio.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

Entende, dessa forma e conforme a Constituição Federal de 1988, que a imunidade tributária foi estendida as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, gozando portanto da imunidade constitucional na importação de bens para o exercício de sua finalidade, estando exonerada do recolhimento dos Impostos de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento tributário, por entender que a impugnação fundamentou-se em pareceres doutrinários e jurisprudência que se remetem à Constituição Federal de 1967 e não na atual ordem tributária, e que o conceito de patrimônio contido na atual constituição não engloba os “Impostos sobre o Comércio Exterior”, conforme a separação dada pelo Código Tributário Nacional, que classifica como impostos sobre patrimônio os que dizem respeito à propriedade imobiliária e sua transmissão, e sobre automóveis

Ressalta ainda, não ter a impugnante direito a isenção em razão da Lei nº 8032/90, que rege a concessão de isenções, pois não coloca as Fundações Públicas no rol de entidades beneficiadas por isenção subjetiva, e não haver qualquer outra isenção aplicável ao produto importado.

Tendo tomado ciência da decisão singular, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, tempestivo, alegando basicamente a mesma tese da Impugnação, inovando no que se refere à interpretação da imunidade na Constituição Federal de 1967 em comparação ao da Constituição de 1988, afirmando que ambas abordam a imunidade sob o mesmo contexto, e, salientando que a imunidade da fundação difere da do Poder Público, vez que o requisito encontra-se na parte final do § 2º do art. 150, da Constituição Federal ressalva “ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes” e postulando pela exclusão do crédito tributário e consectários legais.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

O acórdão da Colenda Câmara recorrida decidiu, por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para mantendo o lançamento do crédito tributário e excluindo a penalidade aplicada com base no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Ainda inconformada a Recorrente fez protocolizar Recurso Especial, nos termos do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, então vigente, o qual foi negado seguimento por não atender aos requisitos de admissibilidade exigidos pelo art. 4º, inciso II, da Portaria do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento nº 540/92, com a comprovação da divergência.

A seu turno, consubstanciada na decisão não unânime em relação à exclusão da penalidade do Acórdão n.º 302-32.954, , a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou Recurso Especial alegando que o v. acórdão adota linha interpretativa não aplicável ao caso em comento, o que tornaria o decisum contrário a disposição legal.

É o Relatório.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

V O T O

CONSELHEIRO NILTON LUIZ BARTOLI - RELATOR

Preliminarmente, verifica-se que o recurso especial da Fundação Padre Anchieta não tem condições processuais de prosseguir. É que não foi observado pela Recorrente o disposto no art. 5º, § 1º, do Regimento desta Câmara, aprovado pela Portaria do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento nº 540/92, vigente à época, hoje art. 7º, § 2º, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 55/98, eis que não trouxe à colação os acórdãos tidos por paradigmas.

Com efeito, apesar de, às fls. 171, afirmar que “*junta cópias autenticadas*” de decisões proferidas pela 1ª Câmara do Terceiro Conselho, tais cópias não se encontram acostadas aos autos, o que impede o conhecimento do recurso interposto, motivo pelo qual nego provimento.

Contudo, não quero deixar passar esta oportunidade de rever meu entendimento sobre a imunidade de que trata o § 2º, letra “a” do inciso VI do art. 150 da Carta Constitucional, em razão de sua relevância social, mesmo porque em face do recurso do procurador que propugna pela cobrança da multa do inciso I, do art. 4º, da Lei 8.218/91.

Assim, em que pese a impossibilidade de dar provimento ao recurso do sujeito passivo, por razões de ordem processual, aproveito a ocasião para colocar minha posição atual sobre a matéria.

Como vimos, trata-se de exigência tributária constituída por Auto de Infração que entendeu devido o 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



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

legais, pleiteando a exoneração da aplicação da legislação tributária com fundamento na imunidade recíproca com fundamento no artigo 150, item VI, alínea “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, alínea “a” e § 2ª da Constituição Federal, que será demonstrado, 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 VI, 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:

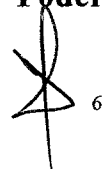
...

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



6

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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, pg. 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).



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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:”



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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, Aliomar 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.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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, alínea “a” estabelece a imunidade recíproca e define, para tanto, seu alcance tão somente aos impostos, da seguinte forma:



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

“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 efetivamente 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, alínea “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 constituem coisas universais, ou universalidades, 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 só 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 chegam 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**.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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).” (grifei).

...
“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 triplice aspecto: *jurídico, econômico e específico*.

Qualquer que seja, contudo, o aspecto que se tenha em vista, evidencia-se a dúplici 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**.”

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.

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

Ao transportarmos o conceito de “patrimônio” do Código Civil para a regra imunizante do art. 150, VI, alínea “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

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

frequentemente, 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.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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, da Lei nº 6.404/76, 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:



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

“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 dos 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**



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

MODO EXPRESSO, A INCOMPETÊNCIA DAS PESSOAS POLÍTICAS DE DIREITO CONSTITUCIONAL INTERNO PARA EXPEDIR REGRAS INSTITUIDORAS DE TRIBUTOS QUE ALCANCEM 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 Imunizantes 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



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

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 excluam 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).

 22

(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.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

É de se somar ao presente voto, o prolatado pelo Eminentíssimo Conselho 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.

A matéria não é nova nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao contrário, sobre ela muito se pesquisou, discutiu e decidiu, ensejando a formação de copiosa jurisprudência.

Apenas para mencionar, relembro a Decisão estampada no Acórdão nº CSRF/03-02.898 de 24 de agosto de 1998 de minha lavra, cuja Ementa transcrevo:

“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



24

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

a significação 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.”

Igual decisões é encontrada em diversos outros julgados desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim, estando perfeitamente evidenciada a improcedência da ação fiscal, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea “a” e, no respectivo § 2º, da Constituição Federal e, considerando que a norma imunizante tem por objetivo preservar o princípio da imunidade recíproca e o princípio do federalismo.

Contudo, tal entendimento não pode alcançar a relação jurídica tributária em comento, pois, neste caso, há um impedimento processual que impõe a inadmissibilidade do recurso.

No que tange ao Recurso Especial proposto pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional, dele conheço, para negar provimento pela razões a seguir expostas.

A sanção tributária consiste na consequência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento de um dever imposto pela legislação tributária. Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda sanção tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte no sentido de poder apreciar a consequência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma infração propriamente dita, mas sim por mero descumprimento de simples dever formal/instrumental, ou pleito de isenção e imunidade não acatadas.

A multa de mora aplica-se em virtude da demora no pagamento do tributo, acréscimo previsto atualmente pelo art. 84 da Lei nº 8.981/95. Por sua vez, a multa


25

Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária.

Embora a multa moratória seja assim denominada, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo.

A natureza punitiva da multa moratória transparece do fato de que a sua fixação independe do tempo pelo qual se prolongue o atraso. Expressa-se, normalmente, em uma porcentagem fixa aplicada sobre o valor do tributo devido.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, em face da existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo.

Os juros moratórios encontram-se previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional que expressamente dispõe, que a aplicação destes não impede a imposição de penalidades previstas na legislação tributária, como é o caso da multa moratória e da punitiva. Assim, tendo em vista que os juros moratórios cumprem a função de recompor o patrimônio do Fisco, pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento, a multa moratória não teria a mesma natureza. De modo que a sanção intitulada multa moratória visa, verdadeiramente, punir a conduta ilícita.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por objetivo penalizar o contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, o descumprimento de um dever tributário ou qualquer outra razão prevista em lei, cuja prática ensejar uma sanção.

Não é de hoje que há invariável confusão entre as condutas de falta de recolhimento e de atraso de recolhimento. Tanto que entendi conveniente avançar a



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

discussão nestes autos e trazer à baila a lição do Ex-Juiz Federal do Tribunal de Regional Federal da 5ª Região Hugo de Brito Machado:

"a) Multa por falta de recolhimento do tributo.

Não é fácil distinguir a *falta de recolhimento do atraso no pagamento do tributo*. Se dissermos que o *atraso* se distingue da *falta* porque no primeiro o sujeito passivo, mesmo com atraso, paga por sua própria iniciativa, antes de qualquer ação fiscal, não se poderá cogitar da multa pelo *atraso*, eis que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade.

Entendemos, portanto, que a falta de pagamento do tributo somente se caracteriza pela situação em que o fato gerador da correspondente obrigação não é levado ao conhecimento do fisco.

b) Multa por atraso no pagamento do tributo.

É a multa que tem como hipótese de incidência a situação em que o sujeito passivo, havendo cumprido todas as suas obrigações acessórias, e tendo dado conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do respectivo fato gerador, de sorte que esta fique com todas as condições de fazer o correspondente lançamento, não efetua ele o pagamento do tributo no prazo legal, ensejando a instauração de ação fiscal cujo objetivo, no caso, não é *apurar*, mas simplesmente *cobrar o tributo*."

(in Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 4, Sanção Tributária, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p.250 e 251.)

Partindo do pressuposto de que as condutas que dão margem à incidência da multa são a falta de recolhimento, a falta de declaração e a inexatidão desta, não se incluindo a demora no pagamento do tributo, o fato da multa não ter como causa o atraso trata-se de multa punitiva e não moratória.

No entanto, o que não enseja dúvidas a respeito da incidência da norma sancionadora, é que esta tem caráter de punição pela conduta típica praticada pelo agente.

O Direito Penal (artigo 1º do Código Penal) e o Direito Tributário Penal (artigo 97, inciso II, do Código Tributário Nacional) estão subordinados ao princípio – que decorre do inciso XXXIX do artigo 5º da Constituição Federal – da tipicidade da norma, i.e., o tipo de conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

"Nullum crimen nulla poena sine lege" é o brocardo que, na sua simplicidade, se insere na busca de justiça para o caso em julgamento. Assim, para aplicação da norma penal, deve o fato presumível encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei.

No que concerne à aplicação, sendo uma sanção, cuja causa é a existência de um ilícito tributário, a imposição depende, essencialmente, como já se afirmou, de previsão anterior em lei e, também, de adequação entre o conteúdo do dispositivo legal e da situação fática.

No caso dos autos, a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é a **SOLICITAÇÃO NO DESPACHO ADUANEIRO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA POR FUNDAÇÃO PÚBLICA.**

Em suma, o tipo infracional a ser punível seria, diz a Lei 8.218, artigo 4º, inc. I, o seguinte:

"Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Salta aos olhos que o dispositivo, supra transcrito, não se adequa ao fato tido como delituoso, i.e., a distinção entre a conduta dita como delituosa e a descrição normativa do fato punível é manifesta, o que afasta de imediato a exigência desta multa.

Com efeito, admitindo para argumentar pudesse uma lei genérica sobrepor-se a lei específica, ou seja, a Lei nº 8.218/91 ser aplicável nas infrações às importações, ainda assim esta se resumiu a dizer laconicamente no seu inciso I do art. 4º que as infrações por ela apenadas seriam as de falta de recolhimento, de falta de declaração e as de declaração inexata.



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

Por outras palavras, *ad argumentandum*, pudesse ser possível penalizar o contribuinte com base na Lei nº 8.218/91, ainda assim os tipos delituosos teriam que ser rigorosamente aqueles citados no inciso I ao artigo 4º. Nem mais, nem menos.

A lei penal não admite interpretações que não sejam aquelas objetivas e restritivas decorrente do texto punitivo. O dispositivo penal-tributário não pode ser "uma norma penal em branco, que não contém em seu bojo a definição de uma conduta infracional típica ou específica. A abrangência e o alcance dessa norma penal ficariam inteiramente ao alvedrio da autoridade competente para aplicá-la. Citemos como exemplo o art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, é necessário que o fato apontado efetivamente afete, prejudique ou dificulte o controle administrativo das importações. A simples inobservância de regra formal, sem nenhuma repercussão no controle administrativo das importações, em termos concreto, não poderia sujeitar-se a uma penalidade correspondente a 20% do valor da mercadoria.

De acordo com Damásio E. de Jesus, in "Comentários ao Código Penal", fato delituoso é aquele que se encaixa, se amolda à conduta criminosa descrita pelo legislador. Tipo é o conjunto de elementos descritivos do crime contido na lei penal.

Conclui-se, após análise da norma legal transcrita supra, ser incabível a aplicação da penalidade de 100% sobre a diferença do Imposto de Importação que deixou de ser pago, pelo fato de que a mesma é aplicável na falta de recolhimento das contribuições de modo geral, não sendo específica a hipótese de cabimento de 100% na falta de recolhimento do I.I..

Para corroborar com esse entendimento a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação emitiu o Ato Declaratório (Normativo) nº 10, de 16 de janeiro de 1997 declarando:

"Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante”.

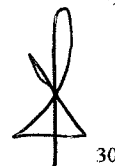
Da análise cuidadosa da orientação da Fazenda Nacional às repartições fiscalizadoras e julgadoras, percebe-se que a conjunção “e”, que grifei no texto acima, impõe que as condutas relacionadas como infradoras deverão estar acompanhadas do intuito doloso ou da má-fé.

Cabe ressaltar que a norma em comento foi redigida com o fim de excluir do abundante rol dos contribuintes sujeitos à multa de ofício, aqueles que não tiverem agido com dolo ou má-fé.

Ademais, também não se dá o enquadramento legal no que concerne a outras condutas que motivam a imposição da multa, isto é, a falta de declaração e a inexatidão desta, pois houve conteúdo declarativo suficientemente regular para a fiscalização lançar os tributos relativos à mercadoria nacionalizada.

Considerando que a Receita Federal tinha pleno conhecimento dos tributos relativos às importações, pois: (i) conferiu as Guias de Importação; (ii) colheu o Termo de Responsabilidade do Importador, ora Recorrente; (iii) anuiu à existência de obrigação tributária originada da ocorrência do fato gerador; (iv) suspendeu a exigibilidade dos tributos, não há que se falar que a Recorrente pretendeu ocultar do Fisco tal obrigação, com o intuito de locupletar-se ilicitamente.

Diante destes argumentos e da ausência da comprovação de fatos que deponham contra a Interessada, não há como reformar a decisão colegiada, ora recorrida,



Processo : 10814.001500/94-92
Acórdão : CSRF/03-03.145

pelo que NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, Brasília, 15 de agosto de 2000.


NILTON LUIZ BARTOLI