



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10814.002926/93-19
Recurso de n.º : RD/301-0.221
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/03-02.942

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.

Recurso Especial Provido.

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


UBALDO CAMPELLO NETO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 ABR 1999

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

Processo nº : 10814.002926/93-19
Acórdão nº : CSRF/03-02.942

Recurso nº : RD/301-0.221
Recorrente : FUND. PADRE ANCHIETA - CENTRO PAUL. DE RÁDIO E TV EDUC.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de exigência tributária constituída pelo auto de infração contra a 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.

A Recorrente instrumentalizou tempestiva Impugnação, desenvolvendo a tese de que, como fundação pública, está imune da incidência normativa constitutiva da obrigação tributária, corroborando por julgados do Supremo Tribunal Federal que entendem que "não há razão jurídica para dela (imunidade) se excluïrem o Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra "Patrimônio", empregada pela norma constitucional". De outro lado refuta inaplicável a penalidade pecuniária de ofício com base no Parecer Normativo CST n.º 255, que desde 1971, já disciplinava que "não constitui infração a mera invocação de isenção na Declaração de Importação, ainda que a entidade fazendária entenda incabível tal benefício."

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

Processo n° : 10814.002926/93-19
Acórdão n° : CSRF/03-02.942

Tributário Nacional, que classifica como impostos sobre patrimônio os que dizem respeito à propriedade imobiliária e sua transmissão, e sobre automóveis.

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.

O acórdão da Colenda Câmara recorrida decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento do crédito tributário.

Assim, o presente feito alçou a esta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, para julgamento, em decorrência de Recurso de Divergência, interposto pela Fundação Padre Anchieta, com fundamento no art. 4º, inciso II, do Regimento Interno aprovado pela Portaria do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento n.º 540/92, vigente na época do protocolo.

É o Relatório.

V O T O

CONSELHEIRO RELATOR UBALDO CAMPELLO NETO.

Após analisar exaustivamente a matéria em tela, ao longo do período em que a Recorrente vem impetrando recursos ao Terceiro Conselho de Contribuintes e C.S.R.F, mudo o meu entendimento firmado em julgados anteriores.

Com efeito o atual voto do ilustre Conselheiros Nilton Luiz Bartoli me sensibilizou para a minha nova postura. Assim, adoto-o e transcrevo abaixo:

“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 impostos, 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 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, “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 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 acrescidos 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 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**. (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 troço metodológico, nelas nos enredar. Recortamos o conceito com auxílio de elementos jurídicos substanciais à natureza, pelo que podemos experi-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 nº 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 desembaraçada 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

Processo nº : 10814.002926/93-19
Acórdão nº : CSRF/03-02.942

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

Sala das Sessões - DF, 25 de agosto de 1998


UBALDO CAMPELLO NETO