



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10814-003443/94-21  
Recurso nº : RP/302-0.629 e RD/302-0.380  
Matéria : IMUNIDADE NO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO MULTA.  
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA  
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 20 de agosto de 2.001  
Acórdão nº. : CSRF/03-03.232

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.**

1. Importações promovidas por fundação pública, instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, dedicada a finalidades educacionais. Verificado que os materiais estão relacionadas aos objetivos institucionais da fundação e neles aplicados.

Alcance do Art. 150, inciso VI, alínea "a", c/c com o parágrafo 2º do mesmo artigo da Constituição Federal.

Provido o recurso de divergência do contribuinte.

**2. DESCABIMENTO DAS PENALIDADES.**

Desprovido o recurso da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA.

**ACORDAM** os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos DAR provimento ao recurso de Divergência, vencido o Conselheiro Henrique Prado Megda, e, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2001

Processo n.º 10814.003443/94-21  
Acórdão n.º CSRF/03-03.232

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES e NILTON LUIZ BARTOLI.

Processo n.º 10814.003443/94-21  
Acórdão n.º CSRF/03-03.232

RECURSO Nº. : RP/N 301-0.629 e RD/302-0.380  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL e FUND. PADRE ANCHIETA

## RELATÓRIO

Com o Acórdão 302-32.957, de 24 de fevereiro de 1.995, a Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto por FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVA, para o fim de denegar o reconhecimento da imunidade fiscal, as excluiu da exigência a multa de ofício prevista no art. 4º da Lei 8.281/91. Entendendo que, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, parágrafo 2º, da Constituição Federal, não abrange o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados incidentes nas operações de importação.

Inconformada, a Fazenda Nacional recorre a esta Câmara Superior de Recursos fiscais para pedir a reforma da decisão colegial, parte em que é favorável ao contribuinte, conquanto não especifique a matéria a que pretende se referir.

Por sua vez, a Fundação Padre Anchieta apresentou recurso de divergência apresentando como paradigma os AC 301-26.667/91, 301-26670, 301-26.696.

A empresa, na parte do mérito diz o seguinte:

i) A interessada, Fundação Padre Anchieta, é fundação que foi instituída e é mantida com recursos orçamentários do Poder Público, no caso a pessoa política Estado de São Paulo;

ii) sua finalidade, assim fixada na Lei que autorizou sua instituição e no Estatuto aprovado por Decreto do Poder Executivo, é a promoção de atividades educativas e culturais através da rádio e da televisão;

iii) que, no exercício desses cometimentos, e mediante concessão de serviço público federal opera emissora de radiodifusão educativa, a quem são vedados qualquer caráter comercial, a transmissão de qualquer propaganda e recebimento de qualquer patrocínio, nos termos do artigo 13 e parágrafo único do Decreto-lei federal no. 236, de 28 de fevereiro de 1967; referidas emissoras são a TV CULTURA DE SÃO PAULO e a RÁDIO CULTURA DE SÃO PAULO, esta nas frequências de onda média, ondas curtas e moduladas (FM);

iv) que os bens que importou do exterior destinam-se a seu uso próprio e, pela sua natureza, estão vinculados a suas finalidades essenciais, inerentes aos próprios objetivos para que foi instituída: serviços de radiodifusão educativa.

3. Foi à vista dessas evidências que requereu, desde o início do desembaraço aduaneiro, o reconhecimento da imunidade outorgada pela Constituição às fundações instituídas e mantidas pelo poder público (artigo 150, VI, "a" e parágrafo 2o.), para o efeito de se exonerar do recolhimento, na operação de importação, do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados a ela vinculado.

4. Tal reconhecimento foi-lhe negado sob o argumento de que a imunidade prevista naquelas disposições constitucionais só alcança os impostos que tenham como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços do sujeito passivo; e estes, seriam apenas aqueles descritos no Capítulo III do Código Tributário Nacional - já que este tem por título "IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA".

Como o Imposto de Importação está incluído no Capítulo II do C.T.N. ("IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR"); e o IPI no Capítulo IV

("IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO"); nenhum deles, portanto, no Capítulo III, sempre do C.T.N., o Imposto de Importação e o IPI vinculado, sempre segundo a autoridade de origem, devem ser recolhidos por qualquer entidade beneficiária, da chamada imunidade recíproca, pois esta se restringe a impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

7. Este entendimento, com o respeito que mereçam seus defensores, reduz a cinzas o instituto da imunidade, que, sobre ser limitação constitucional do poder de tributar, é alicerce, entre outros, do próprio princípio federativo.

Não encontra guarida, de resto, em qualquer das inúmeras lições legadas pelos doutos que discorreram sobre a imunidade, especialmente a recíproca; e já foi cabalmente rejeitado pelos pretórios, inclusive pela Suprema Corte.

8. A imunidade recíproca é havida, realmente, como de tal forma ínsita, entranhada, típica do Estado Federal, que juristas da maior suposição proclamam que, ainda que não expressa no Texto Constitucional - o que não é o caso brasileiro -, ela impediria, assim mesmo, a tributação mútua entre os entes políticos e suas extensões, sem, naturalmente, as restrições defendidas pelo acórdão recorrido.

10. O inexcusável Mestre ALIOMAR BALEEIRO já dizia o mesmo, ao comentar o art. 19, II, "a" da Carta de 1967 ( com a redação da emenda no. 1, de 1969) : "O inciso 'a,' refere-se a princípio constitucional básico das federações - imunidade fiscal recíproca entre as Pessoas de Direito Público Interno, que as compõem. Construída pretoriamente nos E.U.A., desde o famoso julgado "Mc Culloch vs Maryland, de 1819, o princípio entrou na Constituição de 1891, art. 1º, como regra expressa, do punho de RUY e vedava, tributar.

"Na Constituição de 1967, do mesmo modo que na anterior, a imunidade recíproca impede apenas decretar imposto. Logo, é constitucional a exigência de taxa, ou de contribuição de melhoria, por uma Pessoa de Direito Público Interno a outra"

Comentando a extensão e alcance da imunidade, o Mestre não deixa qualquer margem de apoio à tese restritiva defendida no acórdão ora atacado. A imunidade beneficia os bens, rendas e serviços das pessoas imunes. É dizer, a expressão "patrimônio" do Texto Constitucional não significa a proibição de decretar imposto que tenha como fato gerador o fato econômico "patrimônio,, mas a vedação de onerar, mediante qualquer imposto, o conjunto de bens da pessoa imune:

VI. BENS, RENDAS E SERVIÇOS IMUNES. - São bens todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa ou um estabelecimento".

E, para que dúvida não remanesça de que a proibição de decretar imposto, no caso, é absoluta, sem possibilidade de restrição, menos ainda de lei ordinária, arremata:

O art. 19, III, da C.F. estabelece imunidades, isto é, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjettivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções derivadas da lei ordinária ou da complementar (C.F., art. 19, parágrafo 2o.) que decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade"

("DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO" , 2a. edição, Forense, Rio, 1970, p. 87 e 89).

11. Não menos incisivo é ROQUE ANTONIO CARRAZZA, em monografia sobre os princípios constitucionais tributários e a competência tributária, já sob a égide da Constituição vigente e especificamente sobre a imunidade das fundações como a ora interessada:

“A imunidade à tributação por via de impostos se estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (fundações públicas), ex vi do art. 150, parágrafo 2o., da CF... Este dispositivo constitucional veio resolver uma situação de dúvida, que perdurou enquanto esteve em vigor a Carta anterior e que assim podia ser resumida: as fundações públicas têm, ou não, direito ao benefício da imunidade tributária ? Pessoalmente, sempre entendemos, com Celso Antônio Bandeira de Mello, que as fundações públicas têm natureza autárquica, sendo, por isso mesmo, alcançadas pela imunidade em tela. Há, porém, vozes respeitáveis (v.g. Hely Lopes Meireles), que pugnam em sentido oposto. Assim, a atual Constituição fez com que este dissídio fosse superado. As fundações públicas, tenham a natureza jurídica que tiverem, não podem, tanto quanto as pessoas Políticas ser alvo de tributação por via de impostos.”  
("Curso de Direito Constitucional Tributário" , 2a. edição, 1991, Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 317, nota 132. Destaques acrescentados).

12. RUY BARBOSA NOGUEIRA, em parecer recente, mencionará expressamente como incluídos na imunidade o imposto de importação e o IPI, quando o utente e o importador sejam o consumidor final, como é o caso destes autos, em que a importação foi feita para uso próprio da interessada, e em suas finalidades essenciais:

"Quais são os impostos que não podem, no caso (trata-se de parecer sobre a imunidade das instituições de educação e assistência social), sequer ser instituídos pelo legislador ordinário ?"

Como já citamos e cumpre didaticamente esclarecer, são os impostos diretos, assim entendidos aqueles que, em razão do seu assento ou base

de cálculo ser o "patrimônio, a ,renda," ou os "serviços" do contribuinte, a lei fiscal não prevê o direito nem a obrigação de repassar o "quantum" do imposto para terceiros, sendo o sujeito passivo, simultaneamente, de direito e de fato, isto é, aquele que não podendo transferir o ônus financeiro é quem assume esse ônus ou tem de suportar a diminuição de seus haveres".

"Ao contrário, os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de fato, ele é apenas o coletor, antecipador, veículo ou fonte de arrecadação. Repassa ou transfere a terceiro o encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar seus serviços, quando estes são as suas atividades econômicas.

Assim sendo, os impostos indiretos são como exemplos os que incidem sobre as despesas, gastos, usos ou consumo, como o são o IPI, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Estes sendo impostos que, por sua natureza, comportam a transferência de seus ônus a terceiros, são indiretos. Apenas serão diretos nas fases finais, em que é utente, o importador ou o comprador se já o consumidor final."

("As imunidades contra impostos diretos e as intuições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como Santas Casas de Misericórdia, Sesc, Senac, Sesi, Senai e congêneres, em Revista dos Tribunais, 674/7-18, dezembro de 1991. )

Este reputado autor explicita bem, de outra parte, que o sentido da imunidade constitucional, assaz diferentemente da tese esposada pelo acórdão recorrido, é o de que está proibido ao Fisco participar, mediante imposto, do patrimônio, das rendas e dos serviços das entidades imunes. o que é bem diverso de sustentar que são vedados os impostos que tenham como fato gerador tal "patrimônio" ou, mais ainda, os que estejam sob um certo título de um Capítulo de uma lei ordinária ou complementar:

“As chamadas imunidades contra impostos, que constitucionalmente protegem e garantem a essas entidades não econômicas (assim conceituadas pela dogmática constitucional como sendo, entre outras, as de educação e de assistência social sem fins lucrativos, como as consulentes) não são nenhum favor ou privilégio.

São apenas explicitação jusfilosófica, científica e didática de que tais instituições, por serem não econômicas, estão fora ou excluídas do campo da incidência de quaisquer impostos diretos, isto é, de qualquer Imposto que possa desfalcocar seu patrimônio, renda ou gravar seus serviços institucionais”, (ob. cit., p.9)

É evidente, na esteira do raciocínio já exposto pelo autor, que a tributação de equipamentos importados do exterior para uso próprio do importador imune está desfalcando seu patrimônio, ou, segundo sua própria terminologia, está fazendo com que o fisco participe, por via de impostos no caso diretos,, do patrimônio dessas entidades.

Se tal pensar é válido em relação às instituições de assistência social - não beneficiárias da imunidade recíproca, mas da prevista em dispositivo próprio, mais restritivo do que aquela porque suscetível de requisitos criados por lei ordinária, mais o será em relação à fundação interessada: a pessoa política Estado de São Paulo, que a mantém, estará pagando os impostos de Importação e IPI à União. Ou, o que é dizer o mesmo, o patrimônio de uma fundação mantida por uma pessoa política estará sendo desfalcado por impostos cobrados por outra pessoa política, o que confronta, com já dito, com a própria isonomia constitucional presente necessariamente em um Estado Federal.

13. A tantos fundamentos e lições colhidos na melhor doutrina, há que acrescentar, um vez mais, a jurisprudência pacífica do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, enfrentando exatamente os argumentos em que se pretende fundar o acórdão recorrido:

"IMPOSTOS. IMUNIDADE.

Imunidade tributária das instituições de assistência social (Constituição, Art. 19, III, letra c). NAO HÁ RAZAO JURIDICA PARA DELA SE EXCLUIREM O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E O IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, POIS A TANTO NÃO LEVA O SIGNIFICADO DA PALAVRA IIPATRIMÔNIO", EMPREGADA PELA NORMA CONSTITUCIONAL. SEGURANÇA RESTABELECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO."

(Recurso Extraordinário 88.671, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, la. T., 12.7.79, D.J. de 3.7.79, p. 5.153/4, em Revista Trimestral de Jurisprudência, 90/263).

"IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SESI: - Imunidade tributária das instituições de assistência social (Constituição Federal, art. 19, III, letra "c"). A PALAVRA IIPATRIMÔNIOI EMPREGADA NA NORMA CONSTITUCIONAL NÃO LEVA AO ENTENDIMENTO DE EXCEPTUAR O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. Recurso Extraordinário conhecido e provido.

(Recurso Extraordinário 89.590-RJ, Relator Ministro Rafael Mayer, la. T., 21.8.79, em Revista Trimestral de Jurisprudência, 91/1.103).

"IMUNIDADE. SESI. Importação de aparelhos médicos, para equipar o serviço Médico de sua Delegacia Regional do Amapá. Incidência do art. 19, III, "c### da Constituição da República. Recurso Extraordinário (da União Federal) não conhecido."

(Recurso Extraordinário 93.546-RJ, Relator Ministro Soares Muñoz, la. T., 9.12.80, em Lex, Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 30/268).

"INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL DE FINS FILANTRÓPICOS. IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS A OBJETIVOS INSTITUCIONAIS. IMUNIDADE TRIBUTARIA (C.F., art. 19, III, c). Recurso Extraordinário conhecido e provido."

(Recurso Extraordinário 93.729-3-SP, Relator Ministro Oscar Corrêa, la. T., 26.10.82, D.J. de 10.12.82, em Lex, Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 51/81).

14. Como está evidente, em nenhum dos arestos do intérprete máximo e definitivo da Constituição se cuidou de igual controvérsia em relação às pessoas políticas e às autarquias, imunes também, pela Carta de 1969 (e não

Processo n.º 10814.003443/94-21  
Acórdão n.º CSRF/03-03.232

apenas isentas por lei ordinária), em relação "apenas" a seu patrimônio, renda ou serviços. se o fez em referência às instituições de educação ou de assistência social, talvez por serem de natureza estritamente privada, não logrou êxito, ante a unanimidade do entendimento pretoriano.

Requer a empresa, ao final, sejam acolhidas suas razões de recurso especial para o efeito de reformar na íntegra, a decisão do Acórdão de que recorre.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, Relator:

Cabe a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciar o recurso de divergência do sujeito passivo e o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao recurso de divergência do contribuinte, tenho as seguintes considerações a fazer:

A Câmara Superior de Recursos Fiscais muitas vezes se manifestou sobre o assunto em foco, para ao final denegar a imunidade pleiteada, do que é prova o julgamento do Recurso RP/301-0.207, com o Ac. CSRF/03-02.054, de 16.11.92.

Ultimamente, porém, houve evolução quanto à apreciação da matéria da imunidade das entidades assistenciais e de educação, na importação de bens do exterior. Esta Câmara Superior passou a prover o recurso de divergência, por maioria de votos, sendo vencido este relator.

Por fim, declinei da posição anteriormente mantida e passei a acatar o voto da maioria, convencido de que contém o melhor entendimento.

Para expressar essa convergência de pensamento, adoto para o julgamento do presente RD, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, no julgamento do Recurso e que a seguir transcrevo, "mutatis mutandis":

## VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, RELATOR

A matéria, realmente, não prescindiria de maiores delongas na colação de argumentos jurídicos cabais para desconstituição do crédito tributário lançado pelo Auto de Infração que inaugurou a presente demanda, haja vista os esclarecimentos que realizei no início de meu relatório, e, inclusive pelo fato de a matéria estar pacificada nesta Egrégia Câmara Superior, ex-vi, Acórdãos CSRF nºs 03-02.853 e 03-02.898.

Contudo, para que nenhum argumento fuja à apreciação desta Câmara, não se faz por excessivo a prolatação, na íntegra, de meu entendimento a respeito da questão posta, bem como para que seja respeitada a individualidade da Relação Jurídica Tributária instrumentalizada pelo auto exordial.

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 § 2º 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 § 2º da Constituição Federal, que será desmontado, para que seja analisado cada termo relevante ao 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 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.

### ***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 a 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?

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".

Assim temos que patrimônio é o conjunto de bens, é o coletivo de bens pertencentes à personalidade, ou seja, é tudo que está sob a propriedade da pessoa física ou jurídica.

Aproveitando 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 artigo 110 do CTN assim dispõe no mesmo sentido, conforme abaixo transcrito:

“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, pelas 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 VI, alínea “a”, abordando o conceito de imunidade e de sua aplicação no caso em tela.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, que já foi membro deste Egrégio Conselho, ensina em seu livro “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 7ª Edição, 1995, pág. 113, que o termo impostos, tributos não vinculados, na verdade deve ter

interpretação mais abrangente, contemplando, inclusive as taxas de poder de polícia e afirma "a proposição de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa."

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

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

**"Ao coordenar as ponderações que até aqui expusemos, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. É mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo, atento, porém, às próprias críticas que aduzimos páginas atrás, a fim de que não venhamos, por um tropeço metodológico, nelas nos enredar. Recortamos o conceito com auxílio de elementos jurídicos substanciais à natureza, pelo que podemos exibi-la como A CLASSE FINITA E IMEDIATAMENTE DETERMINÁVEL DE NORMA JURÍDICA, CONTIDAS NO TEXTO CONSTITUCIONAL FEDERAL, E QUE ESTABELECEM, DE MODO EXPRESSO, A INCOMPETÊNCIA DAS PESSOAS POLÍTICAS DE DIREITO CONSTITUCIONAL INTERNO PARA EXPEDIR REGRAS INSTITUIDORAS DE TRIBUTOS QUE ALCANÇEM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS E SUFICIENTEMENTE CARACTERIZADAS."**

...

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

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

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

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

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

Não bastassem estes argumentos jurídicos esboçados nesta peça, conveniente ressaltar os julgados trazidos à baila pela Recorrente, que além dos que instruíram colacionou decisões do Supremo Tribunal Federal e extinto Tribunal Federal de Recursos.

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, é retirada da esfera da propriedade do importador, ou àquele que se assemelhe a figura de importador, pela pena de perdimento.

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

Diante do exposto, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea "a", e no respectivo parágrafo 2º, da Constituição Federal, e considerando que a norma imunizante

tem por objetivo preservar o princípio da imunidade recíproca e o princípio do federalismo, voto para dar provimento ao recurso de divergência do contribuinte.

Quanto ao recurso da Fazenda Nacional, sou pelo improvimento. Com efeito, a matéria que a Câmara recorrida decidiu favoravelmente ao contribuinte foi a relativa à multa do art. 4º da Lei 8218/91. No caso sob exame, indiscutivelmente bem decidiu a Câmara. Com efeito, assim se pronunciou a ilustre relatora no seu voto às fls. 174/175, que transcrevo:

“No que respeita à aplicação da penalidade descrita no artigo 4º, inciso I da Lei nº 98,218/91, considero-a impertinente.

É elementar, do ponto de vista jurídico, que as penalizações propostas correspondem à prática de ato ilícito. Sem que se tenha por tipificada uma hipótese infracionária, não há que se falar em aplicação de penalidade.

A mera invocação de benefício, conforme ocorre no presente caso, entendido como incabível pela autoridade fiscal, não constitui infração (PN CST nº 255/71).

Assim, a falta de recolhimento dos tributos, antes de julgada definitivamente a correspondente ação fiscal, não enseja a majoração da obrigação tributária principal, mediante a exigência da multa capitulada no Auto de Infração.

De notar, porém, que o apelo da Fazenda Nacional, na espécie, é sumamente inespecífico, acentuando apenas esperar “haja por bem essa Colenda Casa Revisora de reformar a decisão recorrida, na parte que favorável à recorrida, destarte restabelecendo em sua plenitude a ordem do direito.”

Por fim, já que se considerou descabida a cobrança dos impostos, reconhecida a imunidade, “ipso facto” perde sua razão de ser a cobrança de multas e acréscimos calculados sobre esta base de cálculo.

Por estes fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2.001

  
JOÃO HOLANDA COSTA