



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10814.005107/99-18
Recurso nº : 301-121616
Matéria : II/IPI - IMUNIDADE
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes
Interessada : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA – CENTRO PAULISTA E RÁDIO E TELEVISÃO EDUCATIVAS
Sessão de : 21 de fevereiro de 2006.
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

IMUNIDADE – FUNDAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS – A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra "c", 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, à guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN.

Recurso especial negado.

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.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

Recurso nº : 301-121616
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA – CENTRO PAULISTA E RÁDIO E
TELEVISÃO EDUCATIVAS

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 278/287), contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº 301-29.610, consubstanciado na seguinte ementa:

“IMUNIDADE. O termo ‘patrimônio’ empregado pelo art. 150, VI, “a” da CRFB/88 não possui a limitação ou intenção restritiva fornecida pelo CTN. Tributar o patrimônio de uma fundação, instituída e mantida pelo Poder Público não é viável economicamente e não é permitido pela Constituição Federal.
RECURSO PROVIDO.”

Do acórdão proferido por unanimidade de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional, com fulcro no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorre sob o argumento de que o mesmo diverge de entendimento manifestado no seguinte acórdão paradigma a seguir ementado:

“IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. - Importação efetuada por Fundação Pública Estadual. O art. 150, VI, “a” da Constituição Federal só se refere aos impostos sobre patrimônio, a renda ou os serviços. Referida imunidade não se estende ao II, como pretende a importadora.”

Aduz a Recorrente que, no citado v. Acórdão paradigma (Acórdão nº 302-34.763) acentuou-se claramente que o Imposto de Importação e o IPI não se inserem na imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Magna de 1988, eis que, a teor, do Código Tributário Nacional, se classificam respectivamente como Imposto sobre o Comércio Exterior e Imposto sobre a Produção

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

e circulação, enquanto que o referido dispositivo constitucional seria aplicável tão-somente aos impostos sobre patrimônios, rendas e serviços.

Assevera que a imunidade recíproca do artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios, nesse contexto, a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e fundações federais, estaduais e municipais, instituídas pelo Poder Público, por obra da disposição no artigo 150, §2º, da Constituição Federal, no que atina aos impostos incidente sobre o patrimônio, renda e serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes.

Aduz que o texto constitucional foi absolutamente claro quanto aos impostos aos quais quis tornar imunes as pessoas jurídicas de direito público interno: somente aqueles "sobre patrimônio, renda e serviços". Ressalta que o constituinte poderia ter dito "todos os impostos", mas não o quis, optando por imunizar aqueles entes públicos apenas dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Logo, se o constituinte optou por afastar a incidência de quaisquer impostos apenas sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes públicos, foi porque entendeu que somente os chamados impostos diretos configuram atividades econômicas, comerciais ou financeiras que evidenciam organização empresarial, mesmo exercida pelo Estado – ou manifestam capacidade econômica.

Assevera que teve importância fundamental também a mecânica de controle do usufruto da imunidade, possível de ser feita relativamente aos impostos diretos, e de difícil execução nos impostos indiretos, em razão da cadeia da não cumulatividade em impostos como IPI e ICMS e do fenômeno da transferência do encargo financeiro do tributo. Significando dizer, afirma, que se de um lado o constituinte estabeleceu o princípio da imunidade recíproca, de outro estabeleceu que ele não seria absoluto, como de resto nenhum princípio constitucional, é.

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

Ressalta que "cada um deles, cede lugar, sob certos aspectos a outros princípios também constitucionais, como, por exemplo, o princípio da proteção à indústria, onde encontra fundamento econômico, o Impostos de Importação."

Além disso, aduz que o Código Tributário Nacional é claro ao arrolar o Imposto sobre o Comércio Exterior e o IPI, como Impostos sobre a Produção e circulação, assim, não há como se elastizar a imunidade recíproca que, como ressaltado, somente é aplicável aos impostos sobre patrimônios, rendas e serviços das fundações públicas.

Conclui que descabe, dessa forma, introduzir no aludido preceito constitucional, à mercê de interpretação, exceção não contemplada pelo legislador constituinte, estando, portanto, patentemente equivocado o entendimento esposado no v. acórdão ora recorrido.

Requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial apresentado, a fim de cassar o v. acórdão recorrido, restabelecendo-se a r. decisão de primeira instância.

Acórdão Paradigma juntado às fls. 288/310.

A informação técnica de fls. 311/312 opinando pelo seguimento do Recurso Especial, concluiu pela efetiva caracterização da divergência jurisprudencial argüida pelo Procurador da Fazenda Nacional, diante do acórdão paradigma apresentado.

Devidamente intimado (fls. 316), o contribuinte deixou de se manifestar em contra-razões ao Recurso Especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls. 317, última.

É o relatório.

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator.

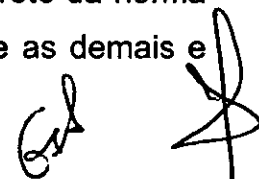
O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria é tempestivo e de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Ressalto que para o cabimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do inciso II, do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, necessário demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente, e comprovando-a mediante a apresentação do acórdão apontado como paradigma.

Neste ponto, o acórdão apontado como paradigma pelo contribuinte, devidamente juntado às fls. 288/297, prestou-se a comprovar a divergência alegada, na medida em que, traz entendimento diverso quanto à mesma situação e legislação aplicada no v. acórdão recorrido, qual seja, a abrangência do instituto de imunidade, previsto no artigo 150 da Constituição Federal, sobre os impostos incidentes na operacionalização de comércio exterior, quais sejam, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, quer este Relator consignar que, em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, não lhe assiste razão.

Com efeito, é sabido 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.



Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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 nº 34, p.s 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.

Neste sentido, 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, págs. 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. E o método teleológico, hoje, sabidamente, é mais relevante que o gramatical.

Não obstante, basta uma simples leitura do artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Carta Política, para constatar a finalidade social da imunidade ali disposta, que não seria de todo alcançada se houvesse a tributação na importação de bens destinados a instituições de assistência social sob a rubrica do II e IPI, uma vez que

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

referido dispositivo estabelece a imunidade 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:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei;”

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, “c”, 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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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 de direito privado, de fins não lucrativos, 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, "c", 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, segundo os ditames da lei que a instituiu ou segundo os seus objetivos estatutários.

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, nº33, 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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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 de 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 nº 5.172, de 25.10.66, não distinguia.

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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 nº 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.

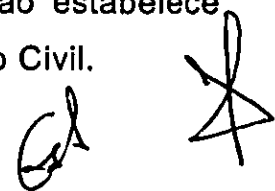
§ 1º (Ativo) - No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de graus de liquidez dos elementos (do patrimônio) nele registrados, nos seguintes grupos:

- 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 façam parte, na data do balanço, da 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 vendas se para uso 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.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a cursive-style name, and the second is a more stylized, angular signature.

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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.”

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

O Professor Paulo de Barros Carvalho, 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 limitado, 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 incidentes 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,

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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*)

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.”

O próprio Supremo Tribunal Federal, 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 excluírem 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 8.671 - RJ, R.T.J. 90, ps. 263/5).

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

(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.

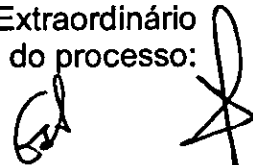
A imunidade a que se refere a letra c do inciso III do artigo 19 da Emenda Constitucional n. 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do art. 14 do CTN. Precedente do STF. Recurso Extraordinário 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, n. do processo: 87.913 - SP).



Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

(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 exceptuar 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).

(g) Imposto de Importação. Imunidade.

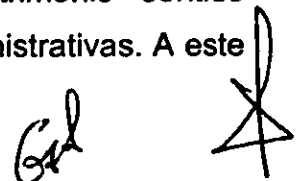
O artigo 19, III, "c", da Constituição Federal não trata de isenção mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras de constituição e funcionamento 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 a 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



Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

respeito, vale a pena destacar o trecho seguinte do voto proferido no Ac. 301-26.663 do então Conselheiro Wlademir 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."

Surge então a pergunta: - pode efetivamente o conceito de patrimônio - um tanto deturpado no art. 150 da Lei Maior - ser reduzido ao bel prazer das conveniências da arrecadação? De modo algum. **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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

FREDERICO HERRMANN JR., 5ª edição, Editora Atlas S.A., SP, páginas 114 e 116, respectivamente.)

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 nº 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 triplice aspecto: *jurídico, econômico e específico*.”

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

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

“Os bens atuais e os que têm 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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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." (IÉDO 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.

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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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).

Nada se pode objetar, então, à afirmação feita pelo insigne Min. Xavier de Albuquerque no voto que proferiu no RE 88.671 acima citado. Eis o que disse com absoluta propriedade:

"Como ensinou Mestre Baleeiro, "o patrimônio integra-se com todos os bens móveis e imóveis da instituição, sem distinções" (Dir. Trib. Bras., 9ª ed., pág. 92). Aliás, outro não pode ser o sentido da palavra "patrimônio", que a Constituição passou a utilizar em lugar do vocábulo "bens."

Já as decisões do Conselho de Contribuintes, que vêm prevalecendo sobre a matéria, não buscaram a interpretação teleológica do dispositivo constitucional imunizador, limitando-se a tecer considerações sobre fato gerador e sobre isenção, e, ainda, sobre a distribuição (conseqüente classificação) no CTN dos impostos em capítulos, etc.. Enfim, a Jurisprudência predominante deste Conselho, *concessa máxima venia*, peca pela superficialidade, ou melhor, por um certo laconismo, limitando-se a assertivas curtas e secas, a citar legislação infra-constitucional, mas nada interpreta, nada explica relativamente ao escopo da imunidade. E claro está que, nessa linha, silencia sobre os conceitos de patrimônio, de bens e de ativo.

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, os impostos decorrentes da importação não poderiam 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 nº 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

Processo nº : 10814.005107/99-18
Acórdão nº : CSRF/03-04.804

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.

Assim, não há realmente razão alguma para excluir o II ou o IPI da imunidade tributária em causa, pois, num caso ou noutro, a isso se opõe o significado da palavra "patrimônio" empregada no art. 150, VI, da Constituição Federal em vigor.

Além do mais, parece-me sem sentido fazer-se tábula rasa de Jurisprudência bem fundamentada da nossa mais alta Corte, condizente com o objetivo da imunidade em tela.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, devendo, portanto, ser mantida a r. decisão recorrida.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 21 de fevereiro de 2006.


NILTON LUIZ BARTOLI 