



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 10814.008256/98-95
SESSÃO DE : 18 de abril de 2001
ACÓRDÃO N° : 302-34.730
RECURSO N° : 121.614
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA – CENTRO PAULISTA
DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMUNIDADE NA IMPORTAÇÃO

O artigo 150, VI, a, da Constituição da República Federal do Brasil veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

O § 2º desse mesmo Artigo afirma que essa vedação 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.

O Imposto de Importação não incide sobre o patrimônio, descabendo a imunidade pretendida.

A isenção do Imposto de Importação às pessoas jurídicas de direito público interno e às entidades vinculadas é regida pela Lei 8.032/90 e não ampara a questão em tela.

Isenção não é imunidade tributária.

RECURSO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de não conhecer do recurso, por falta do competente depósito legal, argüida pelo Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, vencidos, também, os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e Paulo Roberto Cuco Antunes. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator, e Paulo Roberto Cuco Antunes. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior.

Brasília-DF, em 18 de abril de 2001

HENRIQUE PRADO MEGDA

Presidente

PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

Relator Designado

05 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, as seguintes Conselheiras: MARIA HELENA COTTA CARDOZO e LUCIANA PATO PEÇANHA (Suplente). Ausente o Conselheiro LUIS ANTONIO FLORA.

tmc

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA – CENTRO PAULISTA
DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA
RELATOR DESIG. : PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

RELATÓRIO

No desenvolvimento de despacho aduaneiro com vistas ao desembaraço para consumo de mercadoria importada pela Fundação Padre Anchieta Centro Paulista de Rádio e TV Educativas, sob o amparo da DI 98/0711146-3, lavrou a fiscalização, regularmente, em 15/09/98, Auto de Infração contra a importador, formalizando a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 3.497,53 por entender que a mesma não fazia jus à imunidade pretendida e declarada.

Intimado da exigência, mas com ela não concordando, apresentou, tempestivamente, o importador, através de procurador, Impugnação, constante das fls. 28 a 38, fundamentada, basicamente, no seguinte:

- a) A Fundação Padre Anchieta Centro Paulista de Rádio e TV Educativas é instituição criada e mantida pelo Estado de São Paulo, que na consecução de seus objetivos, como concessionária da União, dedica - se a operar emissoras de rádio e televisão voltadas para atividades educativas, conforme comprova farta documentação anexa ao processo;
- b) Como fundação mantida pelo Poder Público, tem direito ao benefício tributário da imunidade conforme dispositivo estabelecido artigo 150, inciso VI, alínea "a", parágrafo 2º, da Constituição da República de 1.988, abaixo reproduzido:

".....
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e ao 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 as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

refere ao patrimônio, a renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

.....”

Pelo que julgou demonstrado, requereu a impugnante que fosse julgado integralmente insubsistente o Auto de Infração e extinta a exigibilidade do crédito tributário, multas e juros de mora nele propostos.

A autoridade julgadora *a quo* conheceu da Impugnação, por tempestiva, para no mérito, deferi-la parcialmente quanto à aplicação da multa, mantendo a exigência do crédito tributário, em decisão assim ementada:

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – FUNDAÇÃO PÚBLICA – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

A imunidade recíproca, extensível às fundações públicas, não se aplica ao Imposto de Importação, por não ser imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços. Descabimento da multa por falta de pagamento do Imposto de Importação no caso de solicitação de reconhecimento de imunidade, conforme entendimento expresso em ato normativo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Regularmente intimada da decisão prolatada na instância monocrática e com ela inconformada, apresentou, tempestivamente, o importador, recurso voluntário ao Terceiro Conselho de Contribuintes, devidamente amparado pelas disposições da IN SRF n° 93, de 3 de agosto de 1.998, que estabeleceu a inexigência do depósito prévio recursal nos casos de recurso voluntário de pessoa jurídica.

Em suas razões de apelação, a recorrente, em essência, contrapõe à decisão recorrida os mesmos argumentos já expostos na impugnação.

Diante do exposto, considerando provado o que alegava, a recorrente requereu que fosse julgado insubsistente a ação fiscal e, conseqüentemente, anulado o crédito tributário nela exigido.

É o relatório.

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

VOTO VENCEDOR

A Medida Provisória 1621-30, em sua reedição de 12/12/97, publicada no DOU de 15/12/97, em seu art. 32, deu nova redação ao Art. 33 do Decreto 70.235/72, inserindo um § 2º que diz: "Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova de depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão".

A Medida Provisória, agora com nº 1973-63, de 29/06/2000, e subseqüentes, em seu art. 32, na nova redação que deu ao art. 33 do Decreto 70.235/72, acrescentou mais três §§ a ele, mantida a redação do § 2º, assim redigidos:

§ 3º - Alternativamente ao depósito referido no parágrafo anterior, o recorrente poderá prestar garantias ou arrolar, por sua iniciativa, bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão, limitados ao ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

§ 4º - A prestação de garantia e o arrolamento de que trata o parágrafo anterior serão realizados preferencialmente sobre bens imóveis.

§ 5º - O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do depósito, da prestação de garantias e do arrolamento referidos nos parágrafos anteriores.

O Decreto 3.717, de 03/01/2001, regulamentou a formalização dessas garantias e fala que a SRF expedirá normas complementares para a aplicação do disposto nesse Decreto, o qual e as Medidas Provisórias que o antecedem não fazem distinção entre pessoas jurídicas de direito público ou privado.

Como é possível que um ato de hierarquia inferior às Medidas Provisórias e a um Decreto, qual a IN SRF 93/98, pode estabelecer que pessoa jurídica de direito público não se sujeite às determinações de uma Medida Provisória, ao contrário das de direito privado. E qual a razão para essa discriminação?

Este processo deve, pois, retornar à Repartição preparadora, através da DRJ/SÃO PAULO, a fim de serem adotadas as providências necessárias ao cumprimento do disposto na NT 1973-68 e nas que a sucederam, nas formas alternativas estatuídas, caso o sujeito passivo assim o deseje.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Vencido nessa preliminar, passo ao julgamento no mérito.

O Art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, com as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 03/93, no que respeita à matéria em debate, diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, em seu inciso VI, instituir impostos sobre: alínea a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

O § 2º desse Art. 150 assevera que 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.

Deve-se agora examinar o § 3º desse mesmo artigo que reza:

"As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".

Aqui cabe salientar que a Lei estadual 9.849 (26/09/67) que autorizou o Poder Executivo a constituir a Fundação, em seu art. 6º, II, menciona entre os recursos financeiros dela as receitas oriundas de suas atividades. Essa é uma das razões que impedem uma fundação mantida pelo setor público gozar de imunidade tributária.

E a Fundação tem usado em suas emissões o expediente de citar "apoios culturais" recebidos, que, na realidade, constituem recebimentos semelhantes a receitas de publicidade.

Na esteira da decisão monocrática e do Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF/03-02.448 de 19/08/96, do qual foi Relatora a douta Conselheira ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, a ora Recorrente buscava suporte, a meu ver indevido, no DL 37/66 até o advento da Lei 8.032/90 que revogou isenções e reduções do II e do IPI nas importações, deixando claro que se aplicava às importações realizadas por entidades da Administração Pública Indireta, federais, estaduais e municipais. E foi além. O seu art. 2º estatui que as isenções e reduções do II ficaram limitadas, exclusivamente, às importações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias (...).

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

Em tal Lei não consta qualquer isenção ou redução beneficiando a interessada. Em verdade, "isenção/redução" não se confundem com "imunidade".

A Constituição, *in casu*, cuida dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, dizendo respeito a tributos que têm como fato gerador os mesmos patrimônio, renda ou serviços, quando dispõe sobre *IMUNIDADE*.

O II e o IPI-vinculado, são impostos sobre o comércio exterior, tendo fatos geradores distintos dos antes citados.

O CTN, que regula o sistema tributário, estatui no art. 17 que os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desse título com as competências e limitações nele previstas. E, verificando-se o art. 4º, tem-se que "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação..."

Com essas disposições, o CTN, ao definir cada um dos impostos, assim os classificou em capítulos, de acordo com o fato gerador, a saber:

Capítulo I- Disposições Gerais.

Capítulo II- Impostos sobre o Comércio Exterior.

Capítulo III- Impostos sobre o Patrimônio e a Renda.

Capítulo IV- Impostos sobre a Produção e Circulação.

Capítulo V - Impostos Especiais.

Ao se verificar o Capítulo III que trata dos Impostos sobre o Patrimônio e a Renda, não encontramos ali os Impostos em questão, ou seja, o II e o IPI, mas, sim, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (todos referentes a imóveis) e o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

No Capítulo II - Imposto sobre o Comércio Exterior, encontramos na Seção I o Imposto sobre a Importação e no Capítulo IV, Impostos sobre a Produção e Circulação, o Imposto sobre Produtos Industrializados.

O que se deve considerar é a determinação legal que define a natureza dos Impostos, sendo que o Imposto sobre a Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados a ele vinculado não se caracterizam como Imposto sobre o Patrimônio, a Renda ou os Serviços, sendo tratados, respectivamente, nos Capítulos II e IV do CTN, e não no Capítulo III.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

Face ao exposto, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001



PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR
Relator Designado

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

VOTO VENCIDO

Pelo que se encontra consignado nos autos, evidencia-se que a adequada composição da lide entregue a exame exige, fundamentalmente, que se determine o alcance do disposto na parágrafo 2º, do art. 150 da CF/88 e, a partir dele, se verifique se a imunidade recíproca atinge as importações efetuadas pelas fundações públicas.

Assim, o voto que se inicia parte da análise interpretativa do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, conforme a seguir exposto

DA DETERMINAÇÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO 2º, DO ART. 150 DA CF/88

1. A interpretação do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88

1.1. A determinação do alcance do parágrafo 2º do art. 150, da CF/88

1.1.1. Análise interpretativa do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, segundo os métodos clássicos de interpretação jurídica.

1.1.1.1. Análise gramatical do disposto no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88.

O exame gramatical é o primeiro momento do processo de interpretação da norma jurídica.

O seu resultado será confrontado com aqueles decorrentes do emprego dos demais métodos de interpretação, em processo onde ele será utilizado como o parâmetro a partir do qual se verificará se, ao final, o resultado do processo interpretativo será meramente declarativo ou, ao contrário, deverá possuir índole corretiva.

A explicitação do significado literal de determinada norma jurídica se dá em decorrência da análise semântica do respectivo texto, em um processo que, quando aplicado à norma constitucional, exige que o intérprete tenha em conta o seguinte:

- a) Por serem jurídicas as normas constitucionais, no processo interpretativo se perseguirá, especialmente, o significado técnico -

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

jurídico de cada palavra do texto, sem, entretanto, perder-se de vista o fato de que, provavelmente, algumas das palavras a serem examinadas poderão possuir significados erigidos em um outro campo do saber que não o da ciência jurídica e que tais palavras não perderão seus significados originais tão somente por estarem inseridas em norma jurídica.

- b) Normas jurídicas não são, em regra, elaboradas por juristas, mas sim por homens oriundos de diversos segmentos da sociedade brasileira, em uma conjunção cultural de nível heterogêneo que, muitas vezes, faz com que o emprego de palavras no produto final do processo legislativo não se dê conforme o seu significado técnico mais adequado, ou mesmo, conforme o uso correto na língua portuguesa. Nesse contexto, é freqüente a utilização de vocábulos técnicos não conforme sua acepção original, mas sim conforme o seu uso comum.

Sobre a interpretação gramatical, vale, mais uma vez, trazer lição do professor Luís Roberto Barroso¹ na qual, se socorrendo de lição de Francesco Ferrara, expõe *in verbis*:

“O intérprete da Constituição deve partir da premissa de que todas as palavras do Texto Constitucional têm uma função e um sentido próprios. Não há palavras supérfluas na Constituição, nem se deve partir do pressuposto de que o constituinte incorreu em contradição ou obrou com má técnica. Idealmente, ademais deve o constituinte, na medida do possível, empregar as palavras com o mesmo sentido sempre que tenha que repeti-las em mais de uma passagem. De toda sorte, a eventual equivocidade do Texto deve ser remediada com a busca do espírito da norma e o recurso aos outros métodos de interpretação.”

A precisa interpretação gramatical, em resumo, deve perseguir o significado técnico jurídico das palavras que compõem o texto normativo, preservando, entretanto, o significado original de palavras que traduzem conceitos específicos de outra área do conhecimento, ainda que do trabalho interpretativo venha a evidenciar alguma incongruência entre o fim da norma e sua efetiva dicção.

O exame gramatical de determinada norma jurídica exige que, de início, se identifiquem as palavras e expressões cuja determinação dos significados é fundamental para precisar o sentido literal do dispositivo sob exame.

1. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 3a Ed. São Paulo, Saraiva, 1.999, p. 130.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

E sendo desta forma, especificamente com relação ao parágrafo 2º, do art. 150, da mera leitura evidencia-se que esses termos e expressões fundamentais são: AUTARQUIA, FUNDAÇÃO PÚBLICA, PATRIMÔNIO, RENDA e SERVIÇOS.

A AUTARQUIA, pessoa jurídica de Direito Público Interno, é ente administrativo com capacidade de autodeterminação sob controle estatal, criado por lei e possuidor de patrimônio próprio e atribuição pública típica.

Helly Lopes Meirelles Meirelles², sobre autarquia, ensina *in verbis*:

“A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da Administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo.

A FUNDAÇÃO PÚBLICA, conforme tratamento da CF/88, é uma entidade de Direito Público, integrante da Administração Pública Indireta, destinada à realização de atividades não lucrativas e atípicas do Poder Público, mas de interesse coletivo.

É pertinente lembrar que, embora do tratamento dado à fundação instituída pelo Poder Público pela CF/88 se possa dizer que ela é uma entidade de Direito Público, a doutrina não é unânime quanto a isso, entendendo alguns que ela é pessoa jurídica de direito privado.

A fundação pública não possui “FINALIDADE LUCRATIVA”, podendo, entretanto, remunerar-se pelo desenvolvimento de suas atribuições próprias.

Em face da aparente contradição entre o fim não lucrativo da fundação pública e a possibilidade de remuneração de seus serviços, para que se delineie com exatidão os limites de atuação da fundação pública para fins do desenvolvimento deste trabalho, é preciso verificar quais são as implicações de qualificar-se uma entidade administrativa como “sem fim lucrativo”. E sendo assim, é preciso ressaltar desde logo que, ao contrário do que possa parecer a partir de um exame mais apressado da questão, a finalidade não lucrativa de uma fundação não impede que ela tenha lucro, mas tão somente obriga que a perseguição deste não seja a meta fundamental da fundação e, principalmente, que o lucro, quando ocorrer, seja aplicado na própria fundação, visando garantir a continuidade e o aperfeiçoamento de suas atividades.

2. MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 20ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1.995, p. 307

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

O detalhamento dos conceitos de autarquia e fundação pública trouxe a necessidade lógica do entendimento de outro conceito, qual seja o de “*serviço público*”.

SERVIÇO PÚBLICO é conceituado de forma bem ampla, normalmente, tão somente como aquele serviço prestado pela Administração. A generalidade dessa definição deve-se à dificuldade da doutrina em indicar as atividades que podem ser classificadas como “serviços públicos”, dada a variabilidade que o conjunto desses serviços pode sofrer em função da época e das exigências de cada sociedade.

Embora não sendo a tônica na doutrina a enumeração dos serviços públicos, nela encontra-mo-lo classificado pelo mestre Helly Lopes Meirelles, a quem recorremos uma vez mais, segundo dois critérios de especial importância para a linha de raciocínio desenvolvida nesta etapa do trabalho, ou seja: quanto a essencialidade, em serviços públicos e de utilidade pública, e quanto a adequação, em próprios e impróprios.

Os serviços públicos são aqueles prestados diretamente à população pelo Estado por este reconhecer a sua essencialidade à sobrevivência da sociedade ou do próprio Estado.

Os serviços ditos de utilidade pública são aqueles que a Administração reconhecendo sua conveniência para sociedade, presta-os diretamente aos membros da coletividade ou concorda que sejam prestados por particulares. São exemplos de serviços de utilidade pública: transporte coletivo, gás, energia etc.

Os serviços públicos próprios são aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público (segurança, polícia, higiene e saúde pública etc). Os serviços públicos impróprios, por sua vez, são aqueles que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade e, por isso, a Administração os presta de forma remunerada por seus órgãos ou entidades remuneradas.

Considerando a importância da educação, creio vale ressaltar que ela é um serviço público daquele dito próprio ou típico, pois o Estado trás para si a responsabilidade de educar a população, permitindo a atuação de particulares nos três níveis de ensino, ou seja, fundamental, médio e superior, tão somente em caráter suplementar. E outra forma não poderia ser, pois uma sociedade de pessoas sem educação é uma sociedade incapaz de evoluir e, principalmente, de sobreviver no contexto internacional competitivo no qual estão, atualmente, inserido os Estados Nacionais.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Conforme definição encontrada no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva³, são as seguintes das definições de patrimônio, renda e serviços:

- a) PATRIMÔNIO é o conjunto de bens direitos e obrigações apreciáveis economicamente. A palavra patrimônio deriva do latim *patrimonium*, significando, originariamente, os bens da família ou os bens herdados dos pais. O vocábulo “patrimônio” é, portanto, um vocábulo próprio da ciência do Direito.
- b) RENDA possui diversas acepções, entretanto, aquela que mais se aproxima do contexto estabelecido pela norma jurídica sob exame, é aquela em que o vocábulo renda significa receita ou quantia recebida. Nesta acepção, renda é vocábulo próprio da terminologia financeira.
- c) SERVIÇO é o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, bem como a execução de trabalho ou de obra intelectual. Serviço também é aplicado para distinguir o complexo de atividades exercidas por uma corporação ou por uma entidade jurídica constitui o desempenho de atividade ou trabalho intelectual. O vocábulo “serviço” do latim *servitium*, também é um vocábulo próprio da ciência do Direito.

Em conclusão, pelo que aqui se descortinou, o disposto no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, ou seja:

“§ 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”.

Poderia ser reescrito, de forma literal, da seguinte maneira:

“§ 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva aos entes administrativos de Direito Público Interno com capacidade de autodeterminação e atribuição pública típica (autarquias) e aos destinados à realização de atividades não lucrativas e atípicas do Poder Público, mas de interesse coletivo (fundações públicas), no que se refere ao conjunto de bens direitos e obrigações apreciáveis economicamente, receita e atividades desenvolvidas, vinculados aos serviços públicos, próprios ou impróprios, por elas prestados ou as deles decorrentes”.

3. SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico. SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico. 7ª Ed. Rio De Janeiro, Forense, 1982.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

1.1.1.2. Análise histórica do disposto no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88.

A interpretação histórica, de um lado, busca revelar as intenções do legislador ao elaborar determinada norma jurídica, em função do contexto histórico no qual ele estava inserido à época da elaboração da mesma, e de outro, especula qual seria a vontade daquele mesmo legislador sob as condições em que se realiza o exame interpretativo.

Ao iniciar o exame histórico do citado parágrafo 2º, impõe-se dizer que o conceito de "imunidade recíproca", consignado na Constituição brasileira vigente, foi incorporado ao nosso direito constitucional positivo em 1891. Entretanto, sua origem remonta ao ano de 1819, quando a jurisprudência da Suprema Corte dos EUA iniciou sua construção.

Destarte, o exame histórico da imunidade recíproca, exige que façamos o paralelo entre seu surgimento e evolução na jurisprudência norte - americana e sua inclusão expressa nos textos das constituições brasileiras.

Assim, começemos por dizer que quando Rui Barbosa redigiu o art. 10 da Constituição brasileira de 1891, o qual vedava "*aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviço a cargo da União, e reciprocamente*", havia a norteá-lo o *leading case* de 1.819, *Mc. Culloch vs. Maryland*, e nele a sentença do famoso magistrado *Marshall*, na qual, de forma originária, se expôs o conceito de que não alcançavam às ações do Governo Federal as pretensões do Fisco dos Estados - Membros da Federação, sob o fundamento de que, nessa hipótese, seria como pretender submeter todos os cidadãos do Estado Federal à pretensão fiscal de apenas aqueles que estivessem domiciliados em alguns dos Estados - Membros da Federação. Em outras palavras, faltaria legitimidade à pretensão do Estado - Membro frente à União, por falta de representação na sua formação.

Tal decisão, em síntese, entendia, de forma absoluta, como inconstitucional a tributação dos Estados - Membros sobre a União, bem assim sobre os instrumentos de ação dos seus poderes governamentais, e, ao contrário, por ser legitimada na representatividade, a imposição tributária da União sobre os Estados.

É preciso ressaltar, que o julgado do *Chief-justice Marshall* foi prolatado em época onde ainda era tênue a coesão dos Estados - Membros da Federação, de modo que aquele julgado, assim como outros que se seguiram a partir de situações fáticas semelhantes, tinham como objetivo reforçar poder da União frente a sede de autonomia dos Estados.

Tal construção jurisprudencial, entretanto, já a partir da Guerra da Secessão, foi mitigada de forma a permitir em determinados casos a tributação dos

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Estados sobre à União, em uma nova orientação que visava tolher a hipertrofia do poder da União.

Vale ressaltar que, do conjunto de decisões da Suprema Corte dos EUA envolvendo os limites da imposição tributária recíproca entre a União e os Estados, evidenciou-se que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para exercício de poderes governamentais dos Estados, mas não as explorações comerciais, industriais ou quase - privadas daqueles. Sobre esse aspecto em particular, vale recordar lição do professor Aliomar Baleeiro⁴:

“Outro caso pacífico era e é o de que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para exercício de poderes governamentais propriamente ditos e não as explorações comerciais, industriais ou quase - privadas dos Estados, isto é, aquelas que visam apenas proporcionar a estes, como proprietário ou empresário, preços quase-privados (private business ou proprietary character)”.

Nessa nova fase jurisprudencial, evoluída a partir do célebre julgado de 1891, completa-se o cerne do conceito daquilo que, hoje, encontra-se positivado no direito constitucional brasileiro como "imunidade recíproca".

Verifica-se que, quando foi redigido o art. 10 da Constituição Federal de 1.891, já havia sido erigido jurisprudencialmente nos EUA o conceito de vedação de imposição tributária recíproca entre União e Estados, o que explica o texto daquele artigo, que proibia “aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

Nas Constituições de 1891 e 1937, a imunidade recíproca na forma em que foi consignada nos textos constitucionais, permitiu que se construísse uma interpretação jurisprudencial rígida negando a proibição de imposição tributária recíproca entre Estados e entre estes os municípios.

Nas Constituições de 1946 e 1.969, segundo entendimento do professor Aliomar Baleeiro⁵, os dispositivos normativos que regiam a imunidade recíproca passaram também a proibir que os Estados exigissem tributos um dos outros e dos municípios.

Já o artigo 150 da Constituição Federal vigente, consignando um conceito amplo de imunidade recíproca, desenvolvido a partir da experiência jurisprudencial do EUA mencionada, estabelece, in verbis:

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7a Ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1.999, p. 237

⁵ Ob. cit. p. 250

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

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

.....
VI - instituir impostos sobre:
patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

....."

Como um desdobramento do conceito do conceito de imunidade recíproca mencionado, e ainda na esteira do desenvolvimento jurisprudencial da matéria na Suprema Corte dos EUA, trouxe a Constituição de 1988, o § 2º, do art. 150 citado, dispondo o seguinte:

"§ 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".

O desdobramento do conceito de imunidade recíproca consignada no parágrafo 2º mencionado acima, evidencia o caráter abrangente da imunidade recíproca trazida pela Constituição de 1988, a qual, expressamente, passa abranger às autarquias e fundações públicas, ambas tidas como instrumentos dos poderes governamentais, da União e dos Estados, nas ações voltadas para a consecução de seus objetivos próprios.

Em conclusão, o que se verifica dessa breve síntese histórico-comparativa entre o conceito de imunidade recíproca construído pela jurisprudência da Suprema Corte dos EUA e aquele consignado no texto das nossas Constituições, é que este, apesar de, em essência, ter sido erigido como forma de fortalecer o princípio constitucional do federalismo, tal qual aquele, assumiu contornos próprios, passando abranger, expressamente, conforme enunciado no § 2º, do art. 150, da Constituição Federal de 1.998, a imunidade recíproca entre a União, Estados e Municípios, além dos instrumentos de ação governamental destes.

1.1.1.3. Análise sistemática do disposto no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88.

O conjunto de normas constitucionais, conforme já visto, forma o subsistema nuclear do sistema do direito posto, o que faz com que se evidencie o método sistemático como especialmente importante no processo de interpretação das normas jurídicas constitucionais, uma vez que nesse método o sentido de uma norma não é analisado isoladamente, mas sim em conjunto com outras, em processo interpretativo compatível com o conceito comum de sistema de normas jurídicas, ou seja, um conjunto de normas coerentemente articuladas, no qual, potencialmente, uma norma pode determinar o perfeito alcance de outra.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Implícito na definição de sistema acima trazida, a possibilidade de argumentar-se em termos de subsistemas do sistema de normas jurídicas, isto é, partes ordenadas dentro do sistema, guardando uma relação particular de coerência entre si, que de forma unitária, por sua vez, relacionam-se com o sistema todo.

Sobre a interpretação da norma constitucional conforme o conceito de sistema, vale trazer nova lição do professor Luís Roberto Barroso⁶, *in verbis*:

“No centro do sistema, irradiando-se por todo o ordenamento, encontra-se a Constituição, principal elemento de sua unidade, porque a ela se reconduzem todas as normas no âmbito do Estado. A Constituição, em si, em sua dimensão interna, constitui um sistema. Essa idéia de unidade interna da Lei Fundamental cunha um princípio específico, derivado da interpretação sistemática, que o princípio da unidade da Constituição, para o qual se abre um capítulo mais específico mais adiante. A Constituição interpreta-se como um todo harmônico, onde nenhum dispositivo deve ser considerado isoladamente. Mesmo as regras que regem situações específicas, particulares, devem ser interpretadas de forma que não se choquem com o plano geral da Carta.. Além dessa unidade interna, a Constituição é responsável pela unidade externa do sistema.”

Assim, com o exame interpretativo sistemático do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, pretende-se determinar seu real alcance ajustando seu sentido literal pela análise conjunta com outras normas do sistema. O questionamento que decorre, imediata e naturalmente, do raciocínio exposto, é em relação a qual sistema ou subsistema se deve-se proceder a interpretação sistemática da norma constitucional.

Considerando que o subsistema constitucional é o núcleo do sistema do direito posto, a partir do qual todas as outras normas derivam e/ou validam-se, constata-se que qualquer esforço no sentido de interpretar sistematicamente qualquer norma constitucional deve, primeira e fundamentalmente, buscar o alcance da norma investigada considerando o disposto nas demais normas do subsistema, em busca da vontade original do legislador constitucional ao estabelecê-la.

Em outras palavras, não seria lógico, e por isso também não seria científico ou jurídico, querer, em sede de interpretação sistemática, buscar fora do subsistema constitucional, ainda que dentro do sistema do direito posto, elementos destinados a estabelecer o sentido de determinada norma constitucional, pois que é

⁶ Ob.cit. p. 135

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

exatamente ao subsistema constitucional que devemos ir para firmar o sentido de qualquer norma do ordenamento jurídico.

1.1.1.3.1. Análise do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88 conjuntamente com disposto no parágrafo 3º do mesmo artigo.

O parágrafo 3º do art. 150, da CF/88, assim dispõe:

“§ 3º. As vedações do inciso VI, a, do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”.

Como se pode verificar, o consignado no citado parágrafo 3º outra coisa não é senão a positivação no direito constitucional brasileiro da evolução jurisprudencial norte-americana sobre o tema, ou, em outras palavras, do conjunto de decisões da Suprema Corte dos EUA evidenciando que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para exercício de poderes governamentais dos Estados, mas não as explorações comerciais, industriais ou quase - privadas daqueles.

1.1.1.3.2. Análise do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88 conjuntamente com disposições do Código Tributário Nacional.

É recorrente na doutrina e nos tribunais, judiciais e administrativos, a argumentação de que a imunidade prevista no parágrafo 2º citado não se aplica ao imposto de importação por este não ser imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, mas sim sobre o comércio exterior, conforme sistematização instituída pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966).

Sobre o cerne da argumentação acima, em que pese o quilate de alguns dos que a advogam, *ab initio*, atrevo-me a dizer que ela não se sustenta, se não por outras razões, simplesmente por não considerar um fato fundamental que contra ela depõe, ou seja, que as normas constitucionais formam o subsistema nuclear do sistema do direito posto pátrio, o que, por via de consequência, impede que se busque fora do sistema constitucional, que, ressalte-se, contém a vontade original do legislador constituinte, elementos de convicção destinados a estabelecer o alcance de normas daquele mesmo sistema.

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

Ao que se disse vale somar outras considerações sobre a sistematização dos impostos no Código Tributário Nacional, iniciando por dizer que, quando da defesa de seu anteprojeto por Aliomar Baleeiro e mesmo antes, no início de sua elaboração na década de 50, por Rubens Gomes de Souza, seu grande idealizador, conforme ressaltou Ives Gandra da Silva Martins⁷, as constituições brasileiras já traziam desde 1891, como visto anteriormente, o princípio que vedava a imposição tributária recíproca entre Estado e União sobre seus *bens*, *rendas* ou *serviços*, assim como sobre os instrumentos e meios de ação para exercício de seus poderes governamentais propriamente ditos. Em outras palavras, a sistematização trazida pelo CTN já encontrou a vontade dos constituintes proibindo a imposição tributária recíproca entre União e Estados sobre seus bens, rendas ou serviços e, também, sobre seus instrumentos e meios de ação, incluindo-se aí, obviamente, as autarquias e fundações públicas, de forma tal que qualquer interpretação restritiva que se queira dar ao desdobramento da “imunidade recíproca” consignada no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, baseada na sistematização de tributos trazida em 1966 pelo CTN, estará, em realidade, restringindo uma vontade constituinte histórica que visa, em síntese, preservar as rendas, serviços e patrimônio da União, Estados, Distrito Federal e, atualmente, Municípios, sem restrição à origem, nacional ou estrangeira, dos bens que compõem ou comporão aquele patrimônio.

Cabe uma outra ordem de argumentação contrária à anteposição da citada sistematização à extensão da imunidade recíproca às importações realizadas pelas fundações públicas e autarquias, ou seja, se, juridicamente, comércio significa ato de intermediação de troca de bens, denominados mercadorias, com a finalidade do lucro, o imposto de importação, considerando seus reais efeitos sobre o domínio econômico, não pode ser classificado tão somente como imposto sobre o comércio, mais especificamente sobre o comércio exterior, uma vez que o fato jurídico tributário daquele imposto não é a realização do negócio jurídico, mas sim a mera entrada física de um bem estrangeiro em território nacional. Em outras palavras, toda a entrada física de bem estrangeiro, potencialmente, dará causa à incidência do imposto de importação, entretanto, nem toda incidência do imposto de importação envolverá, tecnicamente, uma operação que se possa denominar como comercial. De outro lado, nos contratos de compra e venda no comércio exterior, o negócio jurídico comercial por excelência, a incidência do imposto de importação, quando o importador não é comerciante, afeta, em última análise, não a realização do negócio comercial, mas sim o patrimônio do importador, ao qual será incorporado, definitivamente, o bem importado.

Em conclusão, em função de tudo o que aqui se argumentou, dizer que o imposto de importação é um imposto sobre o comércio exterior, é dar cunho geral à situação que não corresponde fielmente à fenomenologia daquele imposto, assim

⁷ MARTINS, Ives Gandra Da Silva (Coord.) et al. Comentários ao Código Tributário Nacional. 1ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 1997

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

como, por via de consequência, dizer, pura e simplesmente, que a imunidade recíproca não atinge às importações efetuadas por fundações públicas e autarquias em razão da sistematização dos impostos trazidos pelo CTN, é, como já se argumentou anteriormente, restringir uma vontade constituinte histórica que visa, fundamentalmente, preservar as rendas, serviços e patrimônio da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como de seus instrumentos e meios de ação governamental.

1.1.1.4. Análise teleológica do disposto no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88.

As normas jurídicas são elaboradas para atender um fim e, obviamente, a sua aplicação adequada é aquela que atende ao fim para o qual foi concebida. Nessa linha de raciocínio, não se pode deixar de verificar que, diante da necessidade de se interpretar a norma jurídica com vista a sua aplicação, o método de interpretação por excelência é o método teleológico.

Além disso, por ser a Constituição o conjunto das normas jurídicas nucleares do Estado de Direito e por estarem essas normas impregnadas dos valores que vivificam do ordenamento jurídico, não poderia ser outro senão o teleológico método que possui a primazia na interpretação constitucional, conforme, alias, era o entendimento do mestre Carlos Maximiliano, já citado anteriormente.

1.1.1.4.1. O parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88 e o princípio federativo.

Nessa ordem de raciocínio investigativo, deve ser questionado *ab initio* qual é o fim do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88. E a esse questionamento, considerando, obviamente, o ali disposto em articulação com o consignado no art. 150, VI, "a", responde-se que o citado dispositivo se constitui em uma garantia de que as pessoas políticas não serão tolhidas em sua capacidade de autogestão por imposição tributária recíproca, ou mais precisamente, pela imposição recíproca de impostos.

Assim, evidencia-se que os citados dispositivos, em conjunto, visam preservar ou garantir a autonomia dos entes federativos. Como a autonomia dos entes federativos é a idéia nuclear do princípio federativo, outro não é o fim do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, combinado com o disposto no inciso VI, "a", senão o de garantir o princípio federativo.

Sobre a distinção entre garantias do art. 150 da Constituição e os interesses e as situações subjetivas constitucionais que tutelam, impõe-se trazer elucidativo magistério do professor Flávio Bauer Novelli⁸ :

⁸ NOVELLI, Flávio Bauer. Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do art. 2º, § 2º, da EC. n° 3/93, in Revista Forense Vol. 330, p. 65

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

“Tais disposições formam, como é sabido, com outras mais de conteúdo análogo, o importante art. 150 da Constituição e expressam um certo número de normas proibitivas que constituem no seu conjunto – segundo locução de raiz doutrinária hoje incorporada à linguagem constitucional – as chamadas limitações do poder de tributar(...)

(...)ao estabelecerem tais limites ou deveres de abstenção, aquelas disposições asseguram, ispsso facto, em contrapartida necessária, certas situações (jurídicas) favoráveis, isto é, direitos, ou antes, garantias, como as designa o próprio art. 150, caput(...)

De sorte que as garantias do art. 150 da Constituição – e, dentre elas, no presente caso, notadamente a anterioridade e a chamada imunidade tributária recíproca – tutelam (estritamente no âmbito da tributação, vale frisar) os interesses ou situações subjetivas (constitucionais) que se identificam:

.....
a) a autonomia (institucional) dos entes políticos integrantes do estado federal, especialmente ao bãngulo financeiro, tendo em vista a incolumidade e o pleno desenvolvimento do princípio federativo que lhe serve de suporte.”

Ainda sobre garantia do art. 150 da Constituição, mas desta feita em relação, especificamente, ao princípio do federalismo por ela assegurado, vale trazer nova lição do professor Novelli⁹ :

“(...) Assim, como, em princípio, segundo esperamos haver demonstrado, não se confundem e não podem, pois, identificar-se o direito fundamental garantido e a respectiva garantia (formalmente disposta pela Constituição sob a espécie de limitação do poder de tributar), não há igualmente que confundir-se, sob qualquer ponto de vista, a garantia da imunidade recíproca (Constituição, art. 150, VI, letra a) e o eminente interesse ou valor constitucional por ela indireta e parcialmente assegurado: o princípio institucional ou do federalismo, enquanto concretamente encarnando a forma federativa de Estado (cf. Constituição, arts. 1º, 18 e 60, §4º, I).”

No contexto do que aqui se argumenta, oportuno é recordar o que ensina José Afonso da Silva¹⁰:

⁹ Ob. cit. p.71

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

“O federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, me Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político - constitucional, autonomia federativa.”

Em síntese, os dispositivos sob exame buscam garantir a autonomia da *União, Estados, Distrito Federal e Municípios*, bem como de seus instrumentos e meios de ação governamental, entendidos estes como as autarquias e fundações públicas, conforme explícito no citado parágrafo 2º supramencionado.

1.1.1.4.2. O parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88 e o princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, no subitem anterior, tenha se informado que a chamada “imunidade recíproca” explica-se como decorrência do princípio federativo, como é o entendimento da maioria da doutrina, é possível explicá-la também em função do princípio da capacidade contributiva, como ressalta, Misabel Abreu Machado Derzi, em nota na obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, de Aliomar Baleeiro¹¹:

“Como acabamos de registrar, a imunidade recíproca é explicada pela maioria dos juristas como necessária decorrência da opção pela forma federal de Estado, assentando-se, em primeiro lugar, na autonomia das pessoas estatais. (...)

*.....
Outros juristas, no entanto, preferem fundamentar as imunidades dos entes estatais na ausência de capacidade contributiva. Nesse caso, o princípio se estenderia às municipalidades e entes autárquicos, mesmo sendo unitária a forma de Estado, uma vez que a riqueza estatal se destina a fins públicos. (Cf. Dino Jarach, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, p. 199; também Sacha Calmon N. Coelho, *Comentários à Constituição de 1988, Sistema Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1991.)*

De fato esse é outro prisma pelo qual a questão também deve ser examinada, não se podendo reconhecer nas atividades estatais

¹⁰ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 5ª Ed. São Paulo, Editora Malheiros, 1992, p. 91

¹¹ Ob. cit. p. 294

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

próprias, como instrumentalidades governamentais, a capacidade inerente às atividades econômicas de fins lucrativos. Nem seria razoável tributar, deceptando a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente devem contribuir os cidadãos. Tal ângulo de análise também explica por que motivo se excluem da imunidade as empresas públicas, organizadas em regime de Direito Privado.”

A respeito do princípio da capacidade contributiva, vale recordar a seguinte lição Roque Antônio Carrazza¹²:

“ O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.

No caso dos impostos, estes objetivos são alcançados levando-se em conta a capacidade contributiva das pessoas (físicas ou jurídicas)”

Pelo que aqui se expôs, não se pode deixar de verificar que a imunidade recíproca pode ser vista como assentada tanto no princípio da capacidade contributiva quanto no princípio do federativo, embora, sem sombra de dúvida, seu aspecto mais significativo seja o decorrente deste último.

1.1.1.4.3. O parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88 e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Ao se interpretar teleologicamente os dispositivos já citados, não se pode deixar de considerar o que ali está consignado em função do que resta estabelecido da combinação dos artigos 1º, 3º e 18 da CF/88, a seguir transcritos:

“Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

.....
Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

.....
II – garantir o desenvolvimento nacional;

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14a Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2000, p. 67

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

.....
Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

E da conjugação das normas citadas acima, pode-se afirmar que a garantia de que os instrumentos e meios de ação governamental dos entes federativos (autarquias e fundações) não serão alcançadas pela imposição recíproca de impostos, visa assegurar que aqueles entes, autonomamente, possam cumprir, aos menores custos tributários, os objetivos da República Federativa a qual integram, conforme o art. 3º da CF/88.

1.1.1.4.4. As autarquias e fundações públicas como instrumentos de ação governo e os limites da imposição recíproca de impostos.

Nos termos explícitos do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, e tendo em vista o princípio que o justifica, o do federalismo, impõe-se que as autarquias e fundações públicas, enquanto instrumentos pelos os quais os entes federativos buscam a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, através de ações próprias do Poder Público, dentre elas, a prestação de serviços públicos próprios, estão, reciprocamente, imunes à imposição de quaisquer impostos que afetem seu patrimônio, renda e serviços, mesmo que tais impostos não se classifiquem, formalmente, conforme a sistematização do CTN, dentre os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

1.1.1.4.4.1. As autarquias e fundações públicas como instrumentos de governo, os limites da imposição recíproca de impostos e as explorações comerciais, industriais ou quase - privadas daqueles.

As autarquias e fundações públicas, quando intervém no domínio econômico cobrando aos particulares por serviços prestados através de explorações comerciais, industriais ou quase – privadas, não estão atuando como instrumentalizações dos entes federativos no desenvolvimento de ações próprias de governo, e, por via de consequência, também não estão imunes à imposição recíproca de quaisquer impostos sobre seu patrimônio, rendas e serviços, pois, na hipótese, desenvolvem atividades que não estão relacionadas com atribuições próprias do Poder Público.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Tal entendimento está positivado em nosso direito constitucional, mais precisamente no parágrafo 3º do art. 150, da CF/88, já abordado, e corresponde ao desenvolvimento da jurisprudência da Suprema Corte dos EUA envolvendo os limites da imposição tributária recíproca.

Sobre esse tema, o insigne mestre Aliomar Baleeiro, na sua obra "*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*", manifesta o entendimento de que a imunidade recíproca não se restringe somente aos impostos que recaiam, formalmente, sobre o patrimônio, renda e serviços, mas, ao contrário, que a imunidade recíproca possui caráter geral, não se aplicando somente nos casos em que a pessoa de direito público interno promover atividades não vinculadas à sua competência.

Por ser o mestre Baleeiro uma das referências máximas de nosso direito tributário e, também, por ter sido um dos juristas de atuação mais destacada na elaboração do Código Tributário Nacional, vale trazer, *in verbis*, o entendimento mencionado¹³:

“Constituem o patrimônio todos os bens ou 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, universitas rerum.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de Direito Público ou entidade do art. 19, III, c, da Emenda nº 1, de 1969. Protege qualquer dos bens que o integram.

.....
Um a interpretação puramente literal conduzirá ao resultado de que todo bem, toda renda ou todo serviço, que pertença à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, goza da imunidade do art. 19, III, a .

Esse resultado não deve ser aceito porque leva o aplicador ao absurdo de que dispositivo concebido no objetivo de evitar a destruição de uma esfera de governo permita destruição de outra pela extensão de seu alcance. A Constituição não poderá ser interpretada de sorte que ameace a organização federal por ela instituída ou ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

.....
¹³ Baleeiro, Aliomar. Ob Cit. p. 251

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Essas considerações nos levam a supor que a interpretação do art. 19, III, a, importa a distinção entre bens e rendas vinculadas às atividades fundamentais de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência, como instrumentos desta, e bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial, sem a menor conexão com o interesse comum das demais esferas de governo.”

Mais adiante na obra supracitada, o professor Baleeiro aborda o tema da imunidade recíproca sob o enfoque do que chamou “ critério econômico”, em uma linha de argumentos que reforça o entendimento que a imunidade recíproca recai sobre todos os impostos de uma forma geral. Vale, por sua significação didática, também trazer esse entendimento¹⁴:

“Com relação aos impostos alfandegários, por exemplo, a União sempre se considerou com o direito de exigí-los aos Estados e Municípios, tanto assim que julgou necessária a votação de leis para beneficiá-los com isenções ou reduções de caráter geral ou especial. Isso aconteceu invariavelmente desde o regime de 1891, de sorte que correram os trâmites regimentais, no Congresso, de vários projetos de isenções para máquinas, pertences e materiais importados por Estados e Municípios.

Se o art. 19, III, a, não admite distinções, então a imunidade dispensa essas leis, porque as coisas adquiridas no exterior por um Estado já são bens do patrimônio estadual antes de importadas. Mas isso não iria `a extrema conseqüência de que o Estado poderia importar coisas e revende-las, como um negociante qualquer.

.....

Parece-nos que a chave para solução há de procurar-se, em cada caso na pesquisa da destinação da mercadoria importada. Se ela é específica do serviço público, por exemplo, material rodante de extinção de incêndios, telescópios para observatório astronômico, sinaleiras de trânsito etc. -, ou se o Governo importador justifica o seu emprego no serviço público, cremos que o caso se enquadra na imunidade.(...)”

O professor Roque Antônio Carrazza¹⁵, após manifestar argumentar que a imunidade recíproca decorre naturalmente do princípio federativo, o que, por si

¹⁴ Baleeiro, Aliomar. Ob. cit. p. 254

¹⁵ Ob. cit. p. 472

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

só, dispensaria qualquer artigo constitucional explicitando-a, manifesta o seguinte entendimento:

“Postas estas idéias, fica fácil concluirmos que, no Brasil, a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, um dos outros”

Em complemento a esse entendimento, trás o professor Carrazza dois argumentos:

“O primeiro: A Constituição usou, nesta passagem (como em tantas outras), de uma linguagem econômica e, portanto, não-jurídica. Lembramos que, para a Economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços. Assim, por exemplo, para a Economia, são impostos sobre o patrimônio, dentre outros: a) o imposto sobre grandes fortunas; b) o imposto territorial rural; c) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores; e d) o imposto predial e territorial urbano. Já, para o Direito, eles são impostos diferentes: os dois primeiros, de competência privativa da União; o terceiro, dos Estados-membros; o último, dos Municípios. Em suma, quando aludiu aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, ela, na verdade, fez referência a todos eles, sem exceção.

O segundo: conforme já vimos, ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir, uma das outras, impostos.”

Na mesma obra citada, Roque Carrazza¹⁶, sobre as atividades das pessoas políticas em explorações comerciais, industriais ou quase - privadas daqueles, firma o seguinte entendimento:

“(…) a imunidade recíproca não aproveita às pessoas políticas enquanto presta., pelo menos para fins de tributação.

Invertendo, porém, o raciocínio, podemos logicamente concluir que as pessoas políticas são imunes a impostos quando prestam serviços públicos em que não haja “ contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”

¹⁶ Ob. cit. p. 473

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷, passando a advogar as teses do mestre Aliomar Baleeiro sobre a imunidade recíproca, expõe o que se segue:

“Nas primeiras edições de nossos comentários à Constituição, não advogamos as teses de Baleeiro, delas fazendo apenas registro. Agora, contudo, urge meditar mais intensamente sobre elas. Alguns casos concretos parecem dar razão ao grande mestre baiano, senão vejamos: a) quando a Usiminas vende chapas de aço à Marinha Nacional, para consumo próprio, conquanto o contribuinte de iures seja a Usiminas, o repasse do ICMS no preço faz da União Federal o contribuinte do imposto, sem dúvida. Não seria o caso de considerar a teoria da repercussão para atender atentamente a princípio constitucional da imunidade intergovernamental recíproca, sabendo-se que as pessoas políticas não possuem, por definição, capacidade contributiva, à luz do princípio constitucional? b) por ocasião do chamado “Plano Brasil Novo”, já no mandato Collor, intentou a União cobrar imposto sobre o patrimônio mobiliário de Estados e Municípios (representado por títulos mobiliários), com o IOF, pago por quem detinha a riqueza e não por quem realizava a operação tributada (repercussão). O imposto era proporcional ao patrimônio do contribuinte, intrinsecamente desprezadas as operações em si mesmas. Com o ouro, a vera natureza de imposto sobre riqueza daquela exação restou claríssima, por isso que a CF impunha a tributação do ouro pelo IOF apenas sobre a primeira operação a uma alíquota nunca superior a 1%. Tributou-se a propriedade do ouro em custódia ou em certificados em 35%, outra vez. Seja lá como tenha sido, duas coisas restaram evidentes: primeiramente, por não possuírem as pessoas políticas e suas instrumentalidades autárquicas capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF), deveriam estar excluídas de quaisquer tributações. Em segundo lugar, consoante o exposto acima, dever-se-ia na consideração da intergovernamental evitar não apenas a incidência dos imposto que tivessem por fatos geradores o patrimônio, as rendas ou os serviços, mas, igualmente, os impostos que formalmente incidentes sobre outras realidades viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas, à luz do princípio da capacidade contributiva. Estamos propugnando, por isso, uma interpretação, a mais larga possível, da imunidade intergovernamental, na esteira de Baleeiro.”

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário. 1ª Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 146

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Este modo de ver a imunidade intergovernamental recíproca é o mais acorde com a realidade. O “telos” do princípio imunitório é, precisamente, não permitir que a coisa pública venha a ser molestada pela tributação: o patrimônio (uma universitas rerum), as rendas, os serviços públicos.

As pessoas políticas não possuem capacidade contributiva. Ao revés, são dotadas de competência para tributar, não porém umas às outras.

De mais a mais, a questão entranha-se no intrico federativo. As pessoas políticas que convivem na Federação estão voltadas, todas elas, ao bem comum. Não é admissível que venham a se tributar mutuamente, estendendo-se a imunidade até as instrumentalidades dos Poderes Públicos. Aliás, foi por aí que a cogitação da imunidade teve início nos EEUU.(...) ”

Finalmente, a professora Misabel Abreu Machado Derzi em nota na obra de Baleeiro, quando em tarefa de atualização da mesma, assim se manifesta sobre as imunidades recíprocas¹⁸:

“A Constituição de 1988 parece antes apontar mais no sentido de fortalecer a tese de Aliomar Baleeiro e de Geraldo de Ataliba do que na direção de uma interpretação literal, restritiva ou formal. Sua normatividade efetiva repele as ficções ou presunções que escondem os verdadeiros valores e princípios fundamentais. Se o art. 145 §1º, determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”....., a interpretação sobre a extensão da imunidade recíproca deve levar em conta as repercussões dos impostos sobre o patrimônio público, o qual, sendo instrumento governamental, nem é signo de capacidade econômica nem, tampouco, se sujeita ao princípio da solidariedade no pagamento de imposto, porque já pertence à coletividade”

Ainda em nota na obra de Baleeiro, sobre a “interpretação econômica”, Misabel Abreu Machado Derzi reforça o entendimento do caráter geral que se deve dar à interpretação da imunidade recíproca, da seguinte forma¹⁹:

¹⁸ Ob. cit. p. 301

¹⁹ Ob. cit. p. 303

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

“ A verdadeira indagação que se coloca por detrás desse falso dilema, o econômico vs. o jurídico, está em descobrir a que princípios e valores jurídico - constitucionais deve os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela que, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. Quando se conclui ser imperativo constitucional, na interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo de impostos, tal critério será jurídico e nunca meramente econômico. Ora, econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou políticos - sociais) que só adquirem importância na medida em que a “lei” ou a Constituição s da não guarda nenhuma particularidade. Como lembra Isensee, a impropriamente chamada interpretação “econômica” é um método jurídico que não guarda nenhuma particularidade (Cf. Josef Isensee, Die Typisierende Verewaltng, 1ª ed., Berlim, Duncker & Humblott, 1976,p.83)”

Em conclusão, nos termos da garantia ao princípio do federalismo consignada no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, evidencia-se que as autarquias e fundações públicas, quando não intervêm no domínio econômico através de explorações comerciais, industriais ou quase – privadas, ou seja, enquanto instrumentos pelos os quais os entes federativos buscam a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa, através da realização de atos de governo ou da prestação de serviços públicos, estão, reciprocamente, imunes à imposição de quaisquer impostos que afetem seu patrimônio, renda e serviços, mesmo que tais impostos não se classifiquem, formalmente, conforme a sistematização do CTN, dentre os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

1.1.2. O alcance do parágrafo 2º, do art. 150 da CF/88

Pelo que se apurou em sede de interpretação literal do parágrafo 2º citado, a vedação do inciso VI, a, do mesmo art. 150, seria extensiva aos entes administrativos de direito público interno com capacidade de autodeterminação e atribuição pública típica (autarquias) e aos entes destinados à realização de atividades não lucrativas e atípicas do Poder Público, mas de interesse coletivo (fundações públicas), no que se refere a seus bens, direitos, obrigações apreciáveis economicamente, receitas, e atividades desenvolvidas, quando estes estiverem vinculados aos serviços públicos próprios ou impróprios por elas prestados ou as deles decorrentes.

Então, considerando o significado literal apurado, não se aplicaria às importações efetuadas por autarquias e fundações públicas a vedação prevista no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, essencialmente, por dois motivos:

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

- a) Por não ser o imposto de importação um imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, mas sim sobre o comércio exterior, conforme sistematização instituída pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966);
- b) Não se dá interpretação extensiva às normas que instituem as regras gerais, as que estabelecem benefícios e as punitivas e extensivamente as normas que asseguram direitos, estabelecem garantias e fixam prazos.

Entretanto, da aplicação dos métodos de interpretação jurídica à situação sob exame, verifica-se o seguinte:

- 1) Sobre a não aplicação da vedação prevista no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, ao imposto de importação em decorrência da sistematização efetuada pelo Código Tributário Nacional, é necessário dizer que esta argumentação não se sustenta, pois não se pode determinar o sentido daquela ou de qualquer outra norma constitucional, sem se considerar, especial e prioritariamente, os elementos de convicção que emanam da análise conjunta da norma sob exame com as demais normas da Constituição. Tal providência se impõe, como se verificou, porque as normas constitucionais formam o subsistema nuclear do sistema do direito posto pátrio, o qual contém a vontade original do legislador constituinte e que, por via consequência, também contém as normas que validam todas as demais normas do sistema jurídico normativo.

Além do que se disse sobre a sistematização dos impostos no Código Tributário Nacional, vale também argumentar que a sistematização trazida pelo CTN já encontrou, desde 1891, a vontade dos constituintes proibindo a imposição tributária recíproca entre União e Estados sobre seus bens, rendas ou serviços e, também, sobre seus instrumentos e meios de ação, de forma genérica, de tal modo que qualquer interpretação restritiva que se queira dar ao desdobramento da “imunidade recíproca” consignada no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, baseada na sistematização de tributos trazida em 1966 pelo CTN, estará, em realidade, restringindo uma vontade constituinte histórica que visa, em síntese, preservar as rendas, serviços e patrimônio da União, Estados, Distrito Federal e, atualmente, Municípios, sem restrição à origem, nacional ou estrangeira, dos bens que compõem ou compõem aquele patrimônio.

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

Em outra ordem de argumentação, deve-se ressaltar que, cientificamente, o imposto de importação não pode ser classificado tão somente como imposto sobre o comércio, mais especificamente sobre o comércio exterior, uma vez que o fato jurídico tributário daquele não é a realização do negócio jurídico, mas sim a mera entrada física de um bem estrangeiro em território nacional. Em outras palavras, toda a entrada física de bem estrangeiro, potencialmente, dará causa à incidência do imposto de importação, entretanto, nem toda incidência do imposto de importação envolverá, tecnicamente, uma operação que se possa denominar como comercial.

- 2) Sobre a suposta impossibilidade de dar interpretação extensiva à norma do parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88, pois que se trata de norma que estabelece benefício, como base em tudo o que já se expôs, é preciso firmar o entendimento, já exposto acima, que, em sede de interpretação de normas constitucionais, não se pode preconizar regras que permitam, *a priori*, estabelecer qual será o âmbito de abrangência de determinada norma apenas em função da verificação do seu estrito significado literal. Isto porque, em realidade, deve o interprete da norma constitucional, antes de mais nada, procurar verificar se sua expressão gramatical está em sintonia com âmbito de abrangência do princípio que a rege, para somente então, definir se é o caso de adotar - se uma interpretação declarativa, extensiva ou restritiva.
- 3) Da aplicação do método de interpretação histórico, verificou-se que o conceito de imunidade, consignado nas Constituições brasileiras desde 1891, evoluído de construção jurisprudencial da Suprema Corte dos EUA, possui a finalidade de garantir o princípio constitucional do federativismo.
- 4) Da aplicação do método de interpretação sistemático, fica evidente que dizer que o imposto de importação é tão somente um imposto sobre o comércio exterior, é dar cunho geral à situação que não corresponde fielmente à fenomenologia daquele imposto, assim como, por via de consequência, dizer, pura e simplesmente, que a imunidade recíproca não atinge às importações efetuadas por fundações públicas e autarquias em razão da sistematização dos impostos trazidos pelo CTN, é, como já se argumentou anteriormente, restringir uma vontade constituinte histórica que visa, fundamentalmente, preservar as rendas, serviços e

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

patrimônio da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como de seus instrumentos e meios de ação governamental quando estes desenvolvem atribuições próprias do Poder Público.

Com base em tudo o que se argumentou aqui, especialmente do que constatou da aplicação do método de interpretação teleológico, evidencia-se que a norma do parágrafo 2º do art. 150, da CF/88, alcança quaisquer impostos que sejam suportados pelas pessoas políticas, assim como pelas autarquias e fundações públicas por elas criadas, quando os mesmos afetem, direta ou indiretamente, o patrimônio, renda ou serviços daqueles que estejam vinculados ao desenvolvimento de atribuições próprias do Poder Público, das quais, por via de consequência, não poderá decorrer qualquer atividade que venha a intervir no domínio econômico através de explorações comerciais, industriais ou quase-privadas.

Em resumo, considerando o alcance da norma do parágrafo 2º do art. 150, da CF/88, estabelecido no subitem anterior, é forçoso dizer que as importações promovidas pelas autarquias e fundações instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, somente estão amparadas pela imunidade recíproca quando os bens importados destinarem-se a serem empregados em atividades daquelas fundações e autarquias que sejam próprias do Poder Público, e das quais não se configure intervenção no domínio econômico através de explorações comerciais, industriais ou quase – privadas.

DA VERIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA A IMPORTAÇÃO EFETUADA PELA RECORRENTE ORA SOB EXAME.

Assim, a verificação da aplicação da imunidade recíproca à importação efetuada pela Fundação Padre Anchieta ora sob exame, requer saber se tal importação atende aos requisitos estabelecidos quando da determinação do alcance do parágrafo 2º, do art. 150, ou seja:

- 1) se o importador é uma autarquia ou fundação instituída pelos Estados, Distrito Federal e Municípios;
- 2) se os bens importados destinam-se a serem empregados em atividades daquelas fundações e autarquias que sejam próprias do Poder Público, e
- 3) se tais atividades não se configuram em intervenção no domínio econômico através de explorações comerciais, industriais ou quase – privadas.

RECURSO Nº : 121.614
ACÓRDÃO Nº : 302-34.730

Ora, que a Recorrente é uma fundação instituída pelo Poder Público estadual, não resta dúvida, pois o próprio julgador inicia a fundamentação de sua decisão declarando isso.

Quanto às atividades exercidas pela recorrente, seus estatutos que estão nos autos, atestam que ela é uma pessoa jurídica, sem fins lucrativos, instituída com a finalidade de promover atividades educativas e culturais. Então, se promove educação e cultura, promove atividade própria do Poder Público, prioritária em um país pobre e de imensa quantidade de analfabetos. Vale dizer que, ao contrário do que possa parecer a partir de um exame mais apressado da questão, a finalidade não lucrativa de uma fundação não impede que ela tenha lucro, mas tão-somente obriga que a perseguição deste não seja a meta fundamental da fundação e, principalmente, que o lucro, quando ocorrer, seja aplicado na própria fundação, visando garantir a continuidade e o aperfeiçoamento de suas atividades.

Com relação aos bens por ela importados, verifica-se nos autos que é um sistema de rádio, sendo, portanto, um bem relacionado a sua atividade fim.

Sobre não ser de uma exploração comercial, industrial ou quase – privada, verifica-se que por ser uma fundação pública do Estado de São Paulo, sem fim lucrativo, dedicada à promoção de educação e cultura através de rádios e tv's abertos, obviamente, não pode ser caracterizada como uma exploração comercial, industrial ou quase – privada.

Enfim, por tudo o que se constatou, resta claro que a importação promovida pela recorrente ora sob exame está amparada pela imunidade recíproca, mais exatamente pelo seu desdobramento consignado no parágrafo 2º, do art. 150, da CF/88.

Vale lembrar que, tal qual entendimento recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, decisão do STF admitiu a extensão da imunidade recíproca a imposto outro que não aqueles formalmente classificado no CTN como sobre o patrimônio, renda ou serviços:

“IMUNIDADE RECÍPROCA – IOF – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DO ESTADO

Está ao amparo da imunidade tributária (art. 150, “a”, da Constituição) a incidência do Imposto Sobre Operações Financeiras, em razão das aplicações realizadas, no mercado financeiro pelo Estado. (Ac. Un. do STF Pleno – ACO 468-3-MS o Rel. Min. Octávio Galloti – j.11.11.96 – Pares: estado do Mato Grosso do Sul e União Federal – DJU de 21.02.97, p.2823)”

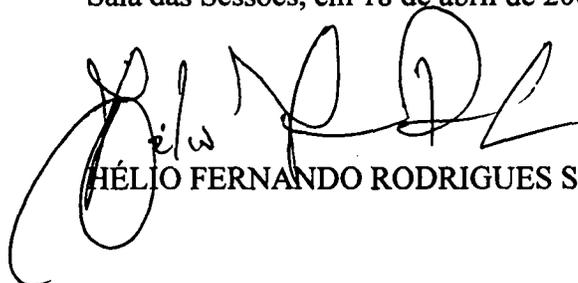
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 121.614
ACÓRDÃO N° : 302-34.730

Em face de todo o exposto, conclamo os ilustres conselheiros a nova e cuidadosa reflexão sobre o tema, atentos às nuances jurídicas, dizendo que conheço do recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar-lhe integral provimento.

Assim é o voto.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001



HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
__2ª__ CÂMARA

Processo n.º: 10814.008256/98-95
Recurso n.º: 121.614

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-34.730.

Brasília-DF, 27/08/01

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Dória Almeida
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

51912001

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL