



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10814.008678/98-14
SESSÃO DE : 18 de abril de 2001
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645
RECURSO Nº : 121.618
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA – CENTRO
PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA.

Importações promovidas por fundação pública instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, dedicada a finalidades educacionais.

Verificado que os materiais estão relacionados aos objetivos institucionais da fundação e neles empregados, reconhece-se a imunidade.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 18 de abril de 2001


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente e Relator

15 MAI 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO DE BARROS, NILTON LUIZ BARTOLI e MARIA EUNICE BORJA GONDIM TEIXEIRA (Suplente). Ausente a Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA -- CENTRO
PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Em decisão de 18 de maio de 2.000 (fls. 178/191) sob o número 001385, a autoridade de primeira instância julgou procedente, em parte, o lançamento configurado no auto de infração de fls. 01/03 mantendo a exigência de tributos incidentes na importação promovidas pela interessada, submetidas a despacho de importação com pedido de reconhecimento da imunidade prevista no art. 150, VI, "a" e § 2º da Constituição Federal.

Trata-se das mercadorias descritas na DI 99/0043862-0, nas Adições 001 e 002. O motivo da autuação foi entender o auditor fiscal que a requerente não fazia jus à imunidade pretendida uma vez que a vedação constitucional, pleiteada atingia tão só os impostos pertencentes à categoria dos impostos sobre o Patrimônio, a Renda e os Serviços, não alcançando o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado, uma vez que o código Tributário Nacional os classifica na categoria de Impostos sobre o Comércio Exterior e sobre a Produção e Circulação, respectivamente.

Inconformada, a empresa interpôs recurso perante este Terceiro conselho de Contribuintes (fls. 192/203). Assim se expressa a empresa no seu recurso:

- A interessada, Fundação Padre Anchieta, é fundação instituída e mantida pelo Poder Público estadual, com a finalidade de promover atividades educativas e culturais através da rádio e da televisão;

- essa qualificação foi provada com a juntada da Lei, assim fixada na Lei estadual que autorizou sua instituição e com os Decretos que formalizaram sua instituição e atos do Poder Executivo, provendo-lhe anualmente dotação orçamentária;

- que é concessionária dos serviços de radiodifusão educativa, de sons e imagem (televisão) e apenas sonora, operando a TV Cultura de São Paulo e a Rádio Cultura de São Paulo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

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

- ao submeter a despacho os bens descritos na documentação específica, requereu o desembaraço aduaneiro, o reconhecimento da imunidade outorgada pela Constituição às fundações instituídas e mantidas pelo poder público (artigo 150, VI, "a" e parágrafo 2º), para o efeito de se exonerar do recolhimento, na operação de importação, do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados a ela vinculado.

-. tal reconhecimento foi-lhe negado com argumentos que não se louvam na Lei Maior;

- a controvérsia circunscreve-se à afirmação, base da decisão recorrida, Segunda a qual, a imunidade recíproca entre União, Estados, Distrito federal e Municípios, extensiva às Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não abrange o Imposto de Importação. É dizer: tais pessoas políticas, as autarquias e aquelas fundações, são contribuintes desses impostos; ou, em acepção mínima, a ele não são imunes;

- não tem qualquer significado jurídico para fins de interpretar a Constituição o que diga a Lei ordinária ou complementar, inclusive o CTN. Menos ainda quando se colhe dela o título de alguns de seus capítulos, com o objetivo de, somente com tal instrumental, fixar a natureza jurídica de qualquer tributo, para fins de exegese constitucional.

Passa a citar a doutrina em defesa da sua tese e em seguida decisões do Supremo Tribunal Federal em o órgão judiciário maior se pronunciou. Entre a jurisprudência cita entre outros os acórdãos seguintes:

“IMPOSTOS. IMUNIDADE.

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 IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, POIS A TANTO NÃO LEVA O SIGNIFICADO DA PALAVRA “PATRIMÔNIO”, EMPREGADA PELA NORMA CONSTITUCIONAL. SEGURANÇA RESTABELECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.”

A

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

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

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Sesi: - Imunidade tributária das instituições de assistência social (Constituição Federal, art. 19, III, letra "c"). A PALAVRA “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.”

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

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

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

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

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

- Como se depreende, em nenhum dos arestos se cuidou de igual controvérsia em relação às pessoas políticas e às autarquias, imunes também, pela Carta de 1969, em relação apenas a seu patrimônio, renda ou serviços. Se o fez em relação às instituições de educação ou de assistência social, talvez por serem de natureza estritamente privada, não logrou êxito, ante a unanimidade do entendimento pretoriano.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

Requer a empresa, ao final, sejam acolhidas suas razões de recurso para o efeito de reformar na íntegra, a decisão da autoridade singular.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

VOTO

Adoto a posição assumida pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais que reiteradamente tem julgado tanto recursos de divergência da mesma fundação como recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional. Nestas decisões, a Câmara Superior muitas vezes se manifestou sobre o assunto em foco, para ao final reconhecer o direito à imunidade. É claro que se trata de modificação no entendimento da CSRF que há algum tempo atrás denegava a imunidade como se tem do Ac. CSRF/03-02.054, de 16/11/92.

A evolução de entendimento foi no sentido de prover os recursos de divergência do contribuinte e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Pessoalmente, este Relator igualmente declinou da posição anteriormente mantida e passou a adotar o voto da douta maioria, convencido de que a fundamentação deste da maioria contém a melhor interpretação da legislação de regência.

Para expressar essa convergência de pensamento, adoto para o julgamento do presente recurso voluntário, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, que a seguir transcrevo, *mutatis mutandis*:

“V O T O

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, RELATOR

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

O Recurso Especial foi devidamente aparelhado por decisões que tratam da mesma matéria e que são de Câmara distinta da qual provem este feito, justificando a procedência da admissibilidade.

Como vimos, trata-se de exigência tributária constituída por Auto de Infração que entendeu devidos o Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados pela Recorrente, fundação pública Estadual, que realizou importação de mercadorias destinadas à operação de suas emissoras de radiodifusão educativa, Rádio e Televisão Cultura, ou seja, para a consecução de seus objetivos institucionais legais, pleiteando a exoneração da aplicação da legislação tributária com fundamento na imunidade recíproca com fundamento no artigo 150, item VI, Letra "a" e § 2º da Constituição Federal.

Antes de adentrarmos ao mérito, entendo conveniente ressaltar que o presente recurso proporcionou-me oportunidade ímpar para analisar a questão com maior profundidade e refletir a respeito da correta interpretação do artigo 150, item VI, Letra "a" e § 2º da Constituição Federal, que será desmontado, para que seja analisado cada termo relevante ao deslinde da questão, ainda, muito polêmica dentre nossas Casas Julgadoras.

Imprescindível firmar-se uma posição definitiva, que, para minha surpresa, é contrária ao meu entendimento anterior.

Preliminarmente, necessário localizar a norma imunizante dentro do sistema jurídico brasileiro, vez que sem esse juízo espacial e do alcance do conteúdo da imunidade, seremos incapazes de por fim à celeuma criada neste processo e às diversas posições antagônicas que reinam nas diversas Câmaras deste Egrégio Conselho de Contribuintes.

A imunidade pleiteada é assim colocada na Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "a", c/c o parágrafo 2º do mesmo artigo:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

...

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

...

Parágrafo 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.'

Inicialmente é necessário deixar claro que, a Imunidade tratada pela Constituição Federal de 1988, tem o mesmo conteúdo e abrangência da imunidade disposta na Constituição Federal de 1967, alterada substancialmente pela Emenda Constitucional n.º 1 de 1969. Assim, quando se falar em Imunidade Constitucional, entenda-se a abrangida pelas duas constituições.

O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

A Constituição Federal promulgada em 1988 consagrou como um dos pilares da sociedade brasileira o princípio do Federalismo, outorgando independência política e econômica aos Estados Membros e Distrito Federal, bem como aos municípios brasileiros, pela autonomia municipal.

Essa independência e autonomia econômica, financeira e política estão diretamente relacionadas à desvinculação com o Poder da União, que até então era controlador das finanças públicas e dos direcionamentos políticos dos outros entes públicos, face à centralização do poder autoritário das décadas de 60 a meados da década de 80, inspirados no regime de controle do Estado e do cidadão.

Note-se que, a dependência econômica traz, inexoravelmente, a dependência política, e, assim, a Constituição Federal outorga a cada ente político da Federação a Competência Tributária, ou seja, o poder de instituir tributos destinados à sua manutenção, na forma do art. 145 in verbis:

‘Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:’

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

O tratamento reservado pela Constituição Federal ao Sistema Tributário Nacional é um dos mais completos e detalhistas dentre todas as constituições do mundo contemporâneo.

Ora, indubitavelmente há, no mundo capitalista, relevante importância o Poder exercido pelos Entes Políticos, face a carga de recursos que arrecada pela tributação, o que reforça o requisito da autonomia contido no princípio do federalismo.

Dentre os tributos que estão sujeitos às respectivas competências tributárias, está o "Imposto", espécie do gênero "tributo", que é mais especificamente tratado pela Constituição, para cada ente, nos artigos 153, para a União, 155, para os Estados e o Distrito Federal, e 156, para os Municípios.

Percebe-se que o detalhe do regramento constitucional para o Sistema Tributário Nacional, visa, principalmente, delinear os contornos das competências tributárias dos entes políticos, com o fim de evitar-se, de um lado, invasões de competências e, de outro, abuso do poder de tributar, que já fora preocupação de grandes juristas como Rubens Gomes de Souza, Aleomar Baleeiro, Rui Barbosa Nogueira e tantos outros.

Pautada nos princípios do federalismo e da autonomia, com vistas também a controle da Competência Tributária, a Constituição Federal contemplou o art. 150, na Seção II - Das Limitações ao Poder de Tributar que açambarcou, dentre os limites, o princípio da imunidade recíproca, ou seja, a vedação de os entes políticos instituírem impostos uns dos outros.

Note-se que o limite do poder de tributar está adstrito à espécie "Imposto" do gênero "Tributo", vez que os recursos arrecadados dessa tributação é não vinculado à atividade estatal, conforme a classificação dos tributos consagrada pelo Prof. Geraldo Ataliba.

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO GERALDO ATALIBA.

Segundo o Mestre de Direito Tributário, Prof. Geraldo Ataliba, os tributos classificam-se em "vinculados" e "não vinculados", ou seja:

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

I - Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal (ou numa repercussão desta), incluem-se aí as TAXAS e as CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA.

II - Não Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste num fato ou ato qualquer que não uma atuação estatal, ou seja, um ato praticado no exercício dos direitos civis, incluem-se aí tão somente os IMPOSTOS.

Há inquestionável correlação entre o fato de a imunidade alcançar os limites da competência tributária tão somente dos imposto, uma vez que independem do ato do estado, ou seja, o estado não necessitaria lançar mão do imposto para ressarcir a prestação de uma atividade estatal ou propagar a equidade como ocorre no caso da contribuição de melhoria.

Como visto, o ente político pode ser, sim, sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, desde que há, para o ente tributante, competência para instituir determinado tributo.

O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE “PATRIMÔNIO”

Como vimos, o art. 150, VI, “a” estabelece a imunidade recíproca e define, para tanto, seu alcance tão somente aos impostos, da seguinte forma:

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

...

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;’

Mas o que significa o termo “Impostos sobre o Patrimônio”, dentre os impostos previstos na Constituição sob a tutela da Competência Tributária outorgada aos Entes Políticos?

Eis o cerne central da questão, saber se os Impostos incidentes sobre a importação de bens estão ou não sob o termo “Impostos sobre o Patrimônio” a que se refere o art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

Primeiramente necessário conceituar, dentro do direito o termo “patrimônio”, vez que o termo “imposto”, prescinde, no caso de conceito.

O Código Civil, em seu art. 57, trata “patrimônio” como o coletivo de coisas:

‘Art. 57. O patrimônio e a herança consistem coisas universais, ou universidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais.’

Considerando que as coisas coletivas, ou universais, são verificadas quando se encaram agregadas em todo, temos que, o patrimônio é um coletivo de coisas é uma universalidade dentro do mundo das coisas.

Em verdade o Código Civil, ao tratar das diferentes classes de bens, ora atribui a denominação de coisa, ora atribui a denominação de bem, sendo que se entende por coisa, o conceito mais abrangente dentre ambos. Mas para adequar o vocabulário aos Impostos em discussão, adotaremos o termo “bens”.

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

Aproveitando o Código Civil, verifica-se que, no caso, a Recorrente é pessoa jurídica, fundação pública, cuja constituição é, primordialmente, a destinação de um patrimônio à consecução de certos objetivos.

Ao transportarmos o conceito de “patrimônio” do Código Civil para a regra imunizante do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, verificamos que os “Impostos sobre o Patrimônio” alcançam a universalidade de coisas (móveis, imóveis, fungíveis, infungíveis, consumíveis, divisíveis e indivisíveis) sujeitas às mais diversas ações da pessoa segundo as atividades lícitas que venha a praticar. Ou, no caso, é a universalidade de coisas que ingressam ou saem da esfera da propriedade da fundação pública, segundo os ditames da lei que a instituiu ou segundo os seus objetivos estatutários.

A

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

O CONCEITO CONSTITUCIONAIS E A ESTRUTURA DE CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS DO CTN.

A contrariedade surgida a partir da diferença entre o conceito de patrimônio desenvolvido segundo as regras basilares do Código Civil Brasileiro e o conceito dado ao termo patrimônio pela classificação dos Impostos adotada pelo Código Tributário Nacional tem sua razão.

O Cientista do Direito Paulo de Barros Carvalho, em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 33, pág. 147, ensina:

‘As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.

Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo critérios específicos.’

Assim, segundo a origem do nome “patrimônio” do Código Civil, outros objetos receberam esse nome com o fim de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

atribuir-lhe o conceito de coletividade de coisas, mas, nem sempre o coletivo universal que trata o Código Civil.

O Código Comercial atribui ao nome “patrimônio” o conjunto de bens de propriedade do comércio e dos sócios, para distingui-los. A Lei de Sociedades Anônimas, antes da recente alteração, dava ao patrimônio o conceito de conjunto de bens, direito e deveres que deveriam ser dimensionados no balanço patrimonial, ou seja, incluía no conjunto do “patrimônio” deveres ou dívidas, criando a figura do patrimônio negativo, ou até, abusando da lógica formal, do patrimônio inexistente ou o não patrimônio. A Lei das Sociedades Anônimas adotou do nome “patrimônio” a nomenclatura do “patrimônio líquido”, como se pudesse imaginar um patrimônio bruto cujo conjunto, em si mesmo contém coisas que não são patrimônio, mas a ele não pertencem.

No Código Tributário Nacional o nome “patrimônio” teve uma ligação direta com o conceito “propriedade imobiliária”, única e exclusivamente. Como poderia o CTN distinguir ou interpretar o conteúdo e alcance do conceito de “patrimônio”, se a Constituição atual, e mesmo a vigente à época da edição da Lei n.º 5.172, de 25/10/66, não distinguia.

Ora, comparando-se a significação do termo “patrimônio” dada pelo art. 57 do Código Civil e a estrutura de classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, do Título III, verifica-se que o conteúdo e alcances dos termos são distintos, apesar de serem expressos pela mesma nomenclatura, razão indiscutível da contrariedade.

Contudo, se adotarmos o conceito da classificação dos impostos do Código Tributário Nacional, fatalmente estaremos limitando o alcance da significação do conceito. Aliás, deveremos rediscutir a significação do termo “patrimônio”, contido no art. 178, da Lei n.º 6.404/76:

‘Art. 178. (Grupo de Contas) - No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise financeira da companhia.



RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

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

- a) ativo circulante;**
- b) ativo realizável a longo prazo;**
- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.'**

Verifica-se que essa norma jurídica congrega sob a mesma sigla de patrimônio as mercadorias em estoques, as matérias-primas, as máquinas, os móveis, os veículos, os imóveis, ou seja, o conjunto de coisas de valor positivo que sejam na data do balanço de propriedade da sociedade.

Aliás, o conceito de patrimônio, até esse ponto do art. 178, está correto, pois não discrimina os bens segundo sua destinação final se para vender se para usar ou qualquer que seja.

Desta forma, não é cabível atribuir ao conceito constitucional de "patrimônio" restrição de abrangência que ele não tem, ex vi mera classificação, inadequada contida no Código Tributário Nacional, como se dele fosse a origem do conceito de patrimônio. Aliás, o Código Tributário Nacional não estabelece conceito de patrimônio, o que é plenamente preenchido pelo Código Civil.

A propósito, o artigo 110 do CTN assim dispõe no mesmo sentido, conforme abaixo transcrito:

'A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.'

DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL SOBRE O PATRIMÔNIO.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

O Professor Paulo de Barros Carvalho, que já foi membro deste Egrégio Conselho, ensina em seu livro “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 7ª Edição, 1995, pág. 113, que o termo impostos, tributos não vinculados, na verdade deve ter interpretação mais abrangente, contemplando, inclusive as taxas de poder de polícia e afirma “a proposição de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa.”

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

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

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

...

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

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

A

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

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

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

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

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

É de se somar ao presente voto, o prolatado pelo Eminentíssimo Conselheiro Wladimir Clóvis Moreira (Acórdãos nºs 302-32.485, 301-26.667), cujo teor corrobora com a posição atual.

Como se não bastassem os argumentos retro expostos, é de se pensar, ainda, o critério temporal da ocorrência dos fatos, para verificarmos que, ainda que não estivesse alcançado pela imunidade, o Imposto de Importação não poderia incidir sobre a mercadoria importada pela Recorrente.

Note-se que no caso de importação a mercadoria importada ao chegar ao País, já é de propriedade da pessoa que a importou e já compõe o seu “patrimônio”. Tanto que o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, em seu art. 514, prevê as situações em que a mercadoria importada, ainda que antes do despacho aduaneiro, é retirada da esfera da propriedade do importador, ou àquele que se assemelhe a figura de importador, pela pena de perdimento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.618
ACÓRDÃO Nº : 303-29.645

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

Diante do exposto, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea “a”, e no respectivo parágrafo 2º, da Constituição Federal, e considerando que a norma tem por objetivo preservar o princípio da imunidade recíproca e o princípio do federalismo, acolhemos o recurso para lhe dar provimento.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


JOÃO HOLANDA COSTA - Relator