



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10814.012140/97-33
SESSÃO DE : 08 de maio de 2001
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763
RECURSO Nº : 119.706
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO PAULISTA
DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

Importação efetuada por Fundação Pública Estadual.

O art. 150, VI "a" da Constituição Federal só se refere aos impostos sobre patrimônio, a renda ou os serviços.

Referida imunidade não se estende ao II, como pretende a importadora.

RECURSO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, não acolher a preliminar de não conhecer do recurso, argüida pelo relator, vencidos também, os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes, relator, e Luis Antonio Flora. Designada para redigir o acórdão relativo ao mérito, a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto e, para a preliminar, o Conselheiro Luis Antonio Flora.

Brasília-DF, em 08 de maio de 2001

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora Designada

07 DEZ 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, as seguintes Conselheiras: MARIA HELENA COTTA CARDOZO e LUCIANA PATO PEÇANHA (Suplente). Ausente o Conselheiro HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA.

RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO PAULISTA
DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATORES DESIG.: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO E
LUIS ANTONIO FLORA

RELATÓRIO

A empresa acima identificada foi autuada pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, pelo seguinte fato descrito às fls. 02 dos autos (folha de continuação ao Auto de Infração):

"1- ISENÇÃO VINCULADA A QUALIDADE DO IMPORTADOR

A requerente importou a mercadoria descrita na Adição 001 da Declaração de Importação 97/0966985-0, de 21/10/1997, pleiteando IMUNIDADE TRIBUTÁRIA para o Imposto de Importação, com fundamento legal no artigo 150, inciso VI, letra "a", parágrafo 2º, da Constituição Federal.

Entendemos que a requerente não faz jus à imunidade pretendida, uma vez que a vedação constitucional, pleiteada pela interessada, restringe-se aos impostos pertencentes à categoria dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, não alcançando, portanto, o imposto de importação. O Sistema Tributário Nacional, por sua vez, através do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), classifica tal imposto na categoria de Imposto sobre o Comércio Exterior".

Em decorrência, lavrou-se o Auto de Infração de fls. 01, estampando crédito tributário exigido no valor total de R\$ 7.419,53, abrangendo parcelas de Imposto de Importação e Multa, capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, como indicado às fls. 05.

Regularmente intimada, a Autuada apresentou Impugnação ao lançamento, com os fundamentos alinhados às fls. 27/37, com farta documentação acostadas às fls. 38 até 258, dos autos.

A argumentação trazida pela Suplicante é semelhante, senão idêntica, a inúmeros outros casos que por aqui transitaram, de seu interesse.



RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763

Desta forma, deixo de aqui transcrever tais argumentos fazendo, entretanto, leitura dos principais tópicos da referida defesa, para registro e lembrança por meus I. Pares.

(Leitura.....fls. 27....37)

Decidindo o litígio o I. Julgador *a quo* proferiu a Decisão DRJ/SP N° 16517/98-41. 10376, às fls. 167/174, cuja Ementa transcrevo:

“EMENTA: II - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – Importação efetuada por Fundação Pública Estadual. A imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal de 1988 não se estende ao imposto de importação, como pretende a importadora. A solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação não constitui caso de infração punível com multa, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT n° 10, de 16/01/97”.

Portanto, por fundamentação também já bastante conhecida deste Colegiado, o I. Julgador *a quo* excluiu da exigência a penalidade aplicada (art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96), mantendo o imposto lançado.

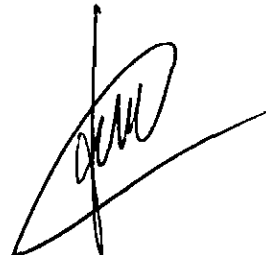
Cientificada da Decisão em 19/02/98 (fls. 175), a interessada apelou a este Colegiado, conforme Recurso Voluntário acostado às fls. 176/187, protocolizado em 03/03/98, espancando a Decisão recorrida, na mesma linha da fundamentação da defesa em primeira instância.

Apenas para reavivar a memória de meus I. Pares e a fim de que constitua parte integrante deste relatório, faço leitura sucinta das razões de apelação, como segue (fls. 176 a 187).

Com relação ao depósito obrigatório de 30% (trinta por cento) do valor do débito, estabelecido pela MP n° 1.621-30, de 12/12/97, a Recorrente invoca as disposições da Instrução Normativa n° 93, de 03/08/98, que estabeleceu a inexistência do depósito prévio recursal nos casos de recurso voluntário para as pessoas jurídicas de direito público e as fundações públicas, da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Deu-se, assim, seguimento ao Recurso Voluntário de que se trata, tendo sido finalmente distribuído o processo a este Conselheiro, em 23/02/99, como indicado no último documento dos autos – ENCAMINHAMENTO DE PROCESSO – acostado às fls. 197.

É o relatório.



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

VOTO VENCEDOR QUANTO AO MÉRITO

No Recurso em pauta, adoto o voto do ilustre Conselheiro Itamar Vieira da Costa no Acórdão nº 301-27.009, referente à mesma matéria em litígio, devendo ser feitas as adequações necessárias pois, neste processo, somente o Imposto de Importação foi lançado no AI e mantido pela primeira instância administrativa, a qual exonerou o contribuinte da multa exigida.

“A Fundação Padre Anchieta pleiteou o reconhecimento da imunidade tributária, a fim de não recolher aos cofres públicos os valores do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes.

A recorrente invocou o art. 150, item VI, letra “a” da Constituição Federal, assim como seu parágrafo 2º, para embasar sua pretensão. O texto constitucional é o seguinte:

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

I -...omissis...

.....

VI - instituir impostos sobre:

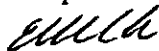
a) patrimônios, renda ou serviços, uns dos outros .

.... -

Parágrafo 2º - A vedação do inciso VI, letra 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 às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”

A fiscalização, por sua vez, efetuou a autuação porque os impostos não estavam enquadrados na expressão “patrimônio renda e serviços” inseridos no texto da Lei Maior.

Não houve controvérsia sobre a natureza da instituição que é uma fundação mantida pelo Poder Público.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

É conhecida a expressão: a Constituição Federal não contém palavras inúteis. Logo, se houve restrição a certos tipos de impostos, só os fatos geradores a eles relativos é que podem fazer surgir a respectiva obrigação tributária.

A Constituição é clara: é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Tal vedação é extensiva às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Segundo o Código Tributário Nacional, o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros e o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidem sobre o patrimônio, sobre a Renda nem tampouco sobre os serviços. Um está ligado ao comércio exterior, à proteção da indústria nacional. O outro se refere à produção de mercadorias no País.

Qual a finalidade da imposição tributária, na importação dos referidos tributos ?

O Imposto de Importação existe para proteger a indústria nacional. Sua finalidade é extrafiscal.

Quando se estabelece determinada alíquota desse imposto visa-se a onerar o produto importado de tal maneira que não prejudique aqueles produtos similares produzidos no País.

Se, para argumentar, a recorrente fosse comprar a mercadoria produzida no Brasil teria que pagar, teoricamente, valor semelhante ao produto importado, acrescido do imposto.

O Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação, também chamado IPI-vinculado, é o mesmo cobrado sobre a mesma mercadoria produzida internamente. Essa taxaçaõ visa a equalizar a imposição fiscal. Ambos, o produto nacional e o estrangeiro, tem o mesmo tratamento tributário no que se refere ao IPI. Se a Fundação fosse adquirir mercadoria idêntica produzida aqui no Brasil, teria que pagar o imposto. Ele incide sobre o produto industrializado e não sobre o patrimônio de quem o adquire.

Outro aspecto importante a considerar é o da legislação ordinária. O Decreto-lei nº 37/66 diz :

EUCA

RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763

II - às autarquias e demais entidades de direito público interno;

III - às instituições científicas, educacionais e de assistência social.
... ..'

Como se vê, o Decreto-lei n° 37/66 foi o instrumento legal utilizado para conceder isenções do imposto quando as importações de mercadorias sejam feitas pelas entidades descritas no referido artigo 15. Nunca foi contestado tal dispositivo, nem tampouco foi ele inquinado de inconstitucional.

Para confirmar o entendimento até aqui demonstrado, recorro à lei editada já na vigência da Constituição Federal de 1988. Trata-se da Lei n° 8.032, de 12 de abril de 1990 que estabelece:

'Art. 1° - Ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto sobre a importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2° a 6° desta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se às importações realizadas por entidades da Administração Pública Indireta, de âmbito federal, estadual ou municipal.

Art. 2° - As isenções e reduções do Imposto sobre a Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas:

a) pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias;

b) pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência social;

c) ...'

Aliás, a decisão recorrida foi fundamentada de forma bastante clara e correta. Por isso considero importante transcrevê-la:

'Fundação Pe. Anchieta, importadora habitual de máquinas, equipamentos e instrumentos, bem como suas partes e peças, destinadas à modernização e reaparelhamento, até 19/05/88,

M. L. C.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

beneficiou-se da isenção para o II e IPI prevista no art. 1º, do Decreto-lei nº 1.293/73 e Decreto-lei nº 1.728/79 revogada expressamente pelo Decreto nº 2.434 daquela data. Passou a existir então a Redução de 80% apenas para as máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, não mais contemplando as partes e peças, que só passaram a ter redução a partir de 03/10/88 com a publicação do Decreto-lei nº 2479.

Em 12/04/90, com o advento da Lei nº 8.032, todas as isenções e Reduções foram revogadas, limitando-as exclusivamente àquelas elencadas na citada Lei, e onde não consta qualquer isenção ou redução que beneficie a interessada.

Até esta data (12/04/90) a interessada que sempre se beneficiara da isenção e, depois da redução, passou a invocar a Constituição Federal, pretendendo o reconhecimento da imunidade de que trata o art. 150, inc. VI, alínea "a", parágrafo 2º, da Lei Maior que dispõe que a União, os Estados, os Municípios, o DF, suas autarquias e fundações não mais poderão instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Ora, é de se estranhar que quem possua imunidade constitucional, como quer a interessada, estivesse por tanto tempo sem ter se valido dessa condição, pretendendo-a somente agora, com a revogação da isenção/redução, ou será que o legislador criou o duplo benefício?

A resposta está em que uma coisa não se confunde com a outra, posto que a interessada não faz jus à imunidade pleiteada, não porque não se reconheça tratar-se ela de uma fundação a que se refere a Constituição, instituída e mantida pelo Poder Público, no caso o Estado de São Paulo, mas sim porque o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados não se incluem naqueles de que trata a Lei Maior, que são tão-somente "impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços", por se tratarem respectivamente de "impostos sobre o comércio exterior" (II) e "impostos sobre a produção e circulação de mercadorias" (IPI) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Daí a concessão de isenção por leis específicas.

Assim é porque a vedação constitucional de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços consubstanciada no art. 150 diz respeito a tributo que tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços.

EMC

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

A disposição constitucional do referido artigo é inequívoca e bastante clara a partir de que estabelece o seu inciso VI, quando diz “instituir impostos sobre” indicando tratar-se de impostos incidentes sobre o patrimônio, vale dizer, o que dá nascimento à obrigação tributária é o fato de se ter esse patrimônio; quando se refere a imposto incidente sobre a renda, significa imposto que decorre da percepção de alguma renda e, finalmente, no que tange aos serviços, a obrigação tributária surge em razão da prestação de algum serviço.

Desse entendimento, tem-se que o imposto de importação não tem como fato gerador da obrigação tributária, nenhuma das situações referidas; ou seja, o fato gerador desse imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, conforme preceitua o CTN, no art. 19, *verbis*:

‘art. 19 - O imposto de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional’.

Reforça essa posição o estabelecido no art. 153 da CF quando trata dos impostos de competência da União, ao se referir no seu inciso I aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros. Noutras palavras, o que gera a obrigação tributária não é o fato patrimônio, nem renda, ou serviços, mas sim o fato da “importação de produtos estrangeiros”.

Se outro fosse o entendimento não teria a Constituição Federal restringido o alcance da imunidade tributária especificamente quanto aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços”, nos precisos termos do inciso VI, do artigo 150, considerando-se sob o enfoque do fato gerador porquanto todo e qualquer imposto necessariamente vem a onerar o patrimônio; prescindiria a Constituição Federal de especificar que a vedação de instituir impostos do mencionado dispositivo referisse a patrimônio, renda ou serviços, para tão somente estabelecer que se refere a imposto sobre patrimônio, dando a conotação de imposto que atinge o patrimônio no sentido de onerá-lo.

Vê-se, pois, claramente que não se trata disso; a verdade é que “patrimônio, renda ou serviços” referem-se estritamente aos fatos geradores: patrimônio, renda e serviços.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que regula o sistema tributário nacional, estabelece no art. 17 que “os impostos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste 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 examinarmos 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 relacionados a imóveis) e o imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.

Já o Capítulo II - Impostos 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.

Em que pese as considerações dos doutrinadores e das posições defendidas nos acórdãos citados pela interessada, o que se deve considerar efetivamente é a determinação legal que define a natureza dos impostos em questão como o imposto de importação e o imposto sobre os produtos industrializados que não se caracterizam como impostos sobre o patrimônio, porquanto a Lei os classifica respectivamente como imposto sobre o comércio exterior e imposto sobre a produção e circulação, como se verifica pelo exame do CTN, onde o primeiro é tratado no capítulo II e o segundo no capítulo IV, não figurando no capítulo III referente a impostos sobre o Patrimônio e a Renda’.

Por todo o exposto e por tudo o que mais consta do processo, voto no sentido de negar-lhe provimento.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

onde o primeiro é tratado no capítulo II e o segundo no capítulo IV, não figurando no capítulo III referente a impostos sobre o Patrimônio e a Renda'.

Por todo o exposto e por tudo o que mais consta do processo, voto no sentido de negar-lhe provimento.”

Acompanhando o voto à época proferido pelo Douto Conselheiro Itamar Vieira da Costa, voto no sentido de conhecer do recurso, por tempestivo, para no mérito, negar-lhe provimento, mantendo a exigência do recolhimento do II e dos juros pertinentes.

Sala das Sessões, em 08 de maio de 2001



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora Designada

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

VOTO VENCIDO

Antes de adentrar ao mérito do Recurso aqui em exame, levanto preliminar de retirada de pauta do processo em epígrafe, para devolução à origem objetivando sua regularização processual, em vista da ausência do depósito recursal de 30% do valor do débito, conforme estabelecido pela MP nº 1.621-30 e reedições.

Adoto, neste caso, voto de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, que integra o Acórdão nº 302-34.729 (Recurso nº 121.617) que transcrevo:

“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 subsequentes, 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 Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares para a aplicação do disposto



RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763

nesse Decreto, o qual 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 MPs e a um Decreto, qual a IN SRF 93/98, possa estabelecer que pessoa jurídica de direito público não se sujeite às determinações da uma MP, 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 MP 1.973/68 e nas que se sucederam, nas formas alternativas estatuídas, caso o sujeito passivo assim o deseje”.

Vencido na preliminar acima argüida, passo ao exame do mérito do Recurso Voluntário de que se trata.

Diversos foram os julgados promovidos por esta Segunda Câmara, de processos do interesse da referida empresa, sempre versando sobre a mesma matéria, já bastante conhecida em nosso meio.

A tese que defendi em vários desses casos, encontrou resistência por parte da maioria dos meus I. Pares, fazendo-me voto vencido em tais julgados.

Recentemente, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando o Recurso de Divergência n° RD/301 - 0.252, relativo ao Processo n° 10814-002333/93-15, da mesma Interessada, proferiu o Acórdão n° CSRF/03-02.970, cuja ementa diz o seguinte:

IMUNIDADE - FUNDAÇÃO PÚBLICA - A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra “a”, § 2º, da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo “patrimônio”, não é o contido na classificação dos impostos adotada pelo CTN, mas sim a do art. 57, do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, à guisa do comando normativo do art. 110, do próprio CTN.

O Voto que norteou tal Sentença, de lavra do Insigne Relator, o Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, salvo possíveis erros e/ou omissões, está redigido da forma que a seguir transcrevo:

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

Antes de adentrarmos ao mérito, entendo conveniente ressaltar que o presente recurso proporcionou-me oportunidade ímpar para analisar a questão com maior profundidade e refletir a respeito da correta interpretação do artigo 150, item VI, Letra “a” e § 2ª da Constituição Federal, que será desmontado, para que seja analisado cada termo relevante 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 IV, alínea “a”, c/c o parágrafo 2º do mesmo artigo:

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

...

VI - instituir impostos sobre:

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

...



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

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

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

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

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

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

Ora, indubitavelmente há, no mundo capitalista, relevante importância o Poder exercido pelos Entes Políticos, face a carga de recursos



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS SEGUNDO GERALDO ATALIBA

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

- I. Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal (ou numa repercussão desta), incluem-se aí as TAXAS e as CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA.
- II. Não Vinculados são os tributos cuja hipótese de incidência consiste num fato ou ato qualquer que não uma atuação estatal, ou seja, um ato praticado no exercício dos direitos civis, incluem-se aí tão-somente os IMPOSTOS.



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE “PATRIMÔNIO”

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

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

...

VI - instituir impostos sobre:

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

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

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

Assim, segundo a origem do nome “patrimônio” do Código Civil, outros objetos receberam esse nome com o fim de atribuir-lhe o conceito de coletividade de coisas, mas, nem sempre o coletivo universal que trata o Código Civil.

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



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

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


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

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

O CONCEITO CONSTITUCIONAL 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:



RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763

No Código Tributário Nacional o nome “patrimônio” teve uma ligação direta com o conceito “propriedade imobiliária”, única e exclusivamente. Como poderia o CTN distinguir ou interpretar o conteúdo e alcance do conceito de “patrimônio”, se a Constituição atual, e mesmo a vigente à época da edição da Lei n.º 5.172, de 25.10.66, não distinguia.

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

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

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

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

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



RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

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

...

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.706
ACÓRDÃO N° : 302-34.763

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 n°s 302-32.485, 301-26.667), cujo teor corrobora com a posição atual.

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

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

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

Diante do exposto, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea "a", e no respectivo parágrafo 2º, da Constituição Federal, e considerando que a norma imunizante tem por objetivo preservar o princípio da imunidade recíproca e o princípio do federalismo, acolhemos o Recurso Especial de Divergência para dar-lhe provimento, julgando improcedente o auto de infração para torná-lo insubsistente."

Alinhando meu entendimento, senão no todo, mas com os principais fundamentos do Voto acima transcrito, adoto-o no presente caso, dando provimento ao Recurso aqui em exame.

Sala das Sessões, em 08 de maio de 2001


PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES - Conselheiro

RECURSO Nº : 119.706
ACÓRDÃO Nº : 302-34.763

VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR

Entendo que o recurso deve ser conhecido, de plano, independentemente da regularização processual proposta em sede de preliminar, visto que a recorrente está desobrigada de apresentar comprovação de depósito recursal, bem como de efetuá-lo, propriamente dito.

Tal dispensa, alíás, é proposta, inclusive, pela própria autoridade atuante em Instrução Normativa específica.

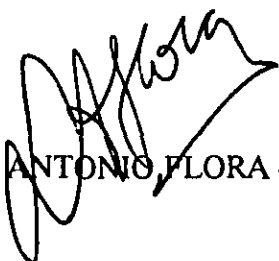
Há de ser considerado que o voto da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, encampado pela Relatora, analisa os termos da Medida Provisória 1621, de forma isolada, o que contrária o método de interpretação sistemática do direito. De fato, referida Medida Provisória não faz distição entre Pessoa Jurídicas de Direito Publico ou Privado.

Todavia, o direito não é feito apenas do texto isolado, mas do contexto, com um todo.

Assim, dentro do direito existem diversos preceitos processuais que desobrigam as pessoas jurídicas de direito público, por questão lógica, de apresentar custas, emolumentos, bem como de depósito prévio em quaisquer foros e instâncias.

Ante o exposto, dirirjo da orientação proposta pela preliminar em comento.

Sala das Sessões, em 08 de maio de 2001


LUIS ANTONIO FLORA – Relator Designado

221
JPP



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

Processo n.º: 10814.012140/97-33
Recurso n.º: 119.706

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 302-34.763.

Brasília-DF, 26/11/01

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Almeida
Presidente 2.ª Câmara

Ciente em:

7/12/2001

LEANDRO FELIPE BUENO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL