

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.002674/92-11  
SESSÃO DE : 15 de abril de 1998  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726  
RECURSO Nº : 118.320  
RECORRENTE : CASA DE SAÚDE DE CAMPINAS  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

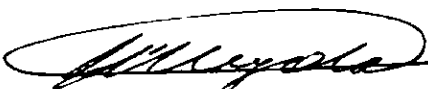
**ISENÇÃO. IMUNIDADE**

- 1- Responde solidariamente com o contribuinte, no caso o importador, o cessionário de mercadoria importada com o benefício da isenção vinculada à qualidade do importador, podendo este ser eleito como sujeito passivo da obrigação principal, nos termos do art. 121 do CTN.
- 2- A imunidade constitucional é instituto limitado ao universo descrito no próprio texto constitucional que a contempla, não podendo, pois, estender-se a todo e qualquer tributo.
- 3- As ocorrências tributárias não alcançadas pela imunidade poderão ser objeto de benefício isencional, sempre que a lei assim o desejar.
- 4- As isenções instituídas alcançando pessoas imunes não são normas inócuas ou repetitivas de tratamento tributário preexistente.
- 5- A inexistência de um contrato formal garante, por si só, a ocorrência da cessão de uso a terceiro, de bem importado com isenção vinculada à qualidade do importador.
- 6- Recurso parcialmente provido, para exclusão da penalidade capitulada no art. 364, II, do RIPI, e da TRD incidente no período de fevereiro a junho de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do crédito tributário a multa prevista no art. 364, inciso II, do RIPI e a TRD, compreendida no período de fevereiro a junho/91, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes, relator, Ubaldo Campello Neto, Ricardo Luz de Barros Barreto e Luis Antonio Flora, que davam provimento integral ao recurso. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Maria Violatto.

Brasília-DF, em 15 de abril de 1998.

  
HENRIQUE PRADO MEGDA - Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial  
da Fazenda Nacional  
Em 05/04/99

  
LUCIANA CORTEZ ROMIZ FONTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

  
ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora Designada

05 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, e MARIA HELENA COTTA CARDOZO.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726  
RECORRENTE : CASA DE SAÚDE DE CAMPINAS  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR: PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES  
RELATOR(A)DESIG. : ELIZABETH MARIA VIOLATTO

## RELATÓRIO

A Delegacia da Receita Federal em Campinas – SP lavrou Auto de Infração, ao mesmo tempo, contra a CASA DE SAÚDE DE CAMPINAS (Contribuinte/Responsável) e a UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA (Responsável Solidária), exigindo crédito tributário constituído de:

Imposto sobre Produtos Industrializados;

Juros de Mora (contados até 31/05/92);

Multa do art. 364, inciso II, do RIPI.

Da descrição dos fatos estampada às fls. entendemos que norteou a presente autuação o entendimento dos Auditores Fiscais de que:

- A Casa de Saúde Campinas importou mercadoria de natureza Médico-Hospitalar, desembaraçada com isenção do IPI-Vinculado, nos termos do art. 54 do Decreto-lei 37/66, com a nova redação dada pelo art. 2º, do Decreto-lei nº 2.472/88, constante de UM SISTEMA UROLÓGICO modelo MFL 5000, multifuncional LITHOTRIPTER, completo, marca PHILIPS EXPORT B.V. – HOLANDA, tendo sido aplicada a alíquota “ZERO” de imposto de importação, não havendo benefício fiscal quanto a este tributo, nem tampouco a vinculação de sua redução com a utilização dada ao aparelho importado;

- Tal isenção está vinculada à qualidade do importador, pois tem respaldo no artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.032/90, que assegura ISENÇÃO do IPI-Vinculado às importações realizadas por Instituições de Assistência Social, condição confirmada por Telex enviado pelo Ministério da Saúde;

- O Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda Internacional foi firmado pelo Presidente da Casa de Saúde juntamente com 8 (oito) Avalistas, que relaciona;

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

No expediente OF. 66/89-ADM, da Casa de Saúde Campinas, de 17/04/89, em resumo consta o seguinte:

“c) Os médicos urologistas pertencentes ao Departamento poderão encaminhar seus pacientes para tratamento no aparelho observando a escala de utilização elaborada pelo pessoal técnico. Quando necessário, a Casa de Saúde providenciará a internação, sempre sob a indicação e responsabilidade do médico assistente.

d) Pelos serviços prestados à CASA DE SAÚDE CAMPINAS, na operação do APARELHO propomos, em cada mês, uma remuneração a favor dos Srs. Médicos, a ser calculada pela fórmula seguinte: .....

e) Não haverá qualquer relação de cunho trabalhista entre os médicos e este estabelecimento hospitalar”

- Os mesmos Avalistas antes mencionados efetuaram doações de quantias que propiciaram o pagamento da primeira parcela referente à compra do equipamento pela Casa de Saúde Campinas, equivalente a 10% do seu valor total;

- Novas doações foram feitas pelos mesmos Avalistas do empreendimento e pela UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA, que tem como sócios também aqueles Avalistas;

- O equipamento em questão encontra-se instalado na UITC – UNIDADE DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA, empresa com fins lucrativos, que tem exclusividade na sua utilização e que funciona junto às instalações hospitalares da Casa de Saúde de Campinas, o que CONFIGURA TRANSFERÊNCIA DE USO DE BEM IMPORTADO COM ISENÇÃO FISCAL;

- A empresa UITC realiza propaganda/publicidade onde informa que efetua a eliminação de cálculos renais sem riscos de cirurgia com auxílio de computador, ou seja, utilizando o sistema urológico, modelo MFL 5000, multifuncional LITHOTRIPTER, importado pela Casa de Saúde Campinas, com isenção do IPI-Vinculado, isenção esta vinculada à qualidade do importador e a destinação do produto;

A receita derivada da utilização do aparelho de litotripsia em questão está sendo dividida em partes iguais entre a Casa de Saúde Campinas e a UITC, conforme Notas Fiscais de emissão da UITC e Recibos de emissão da Casa de Saúde, e também conforme consta do item 03 do Termo de Verificação lavrado em 25/03/92.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Resumindo, os fatos apurados pela fiscalização levaram ao entendimento de que a Autuada – Casa de Saúde Campinas – transferiu, a terceiros, o uso do equipamento importado com isenção do IPI-Vinculado, resultando na exigência do crédito tributário de que se trata.

Maiores e detalhados esclarecimentos encontram-se estampados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal constantes das fls. 03 a 14 dos autos, para as quais chamo a atenção dos meus Ilustres Pares.

Às fls. 50/65 encontra-se cópia dos Estatutos Sociais da Casa de Saúde Campinas, do qual foram destacados, em carmim, os seguintes trechos:

“Art 1º ...Sociedade Civil Beneficente, declarada de Utilidade Pública – Decreto Federal nº 63.557 de 06 de novembro de 1.968 – Lei Estadual nº 4523 de 31 de dezembro de 1.958, com duração por tempo indeterminado....”

”Art. 7º - O exercício de qualquer função em quaisquer dos órgãos da Sociedade é gratuito não sendo devida aos seus titulares nenhuma remuneração pelo cargo ocupado.

§ Único – É vedada a distribuição de lucros, dividendos, bonificações ou quaisquer vantagens a mantenedores, associados e dirigentes, sob nenhuma forma ou pretexto.”

Às fls. 66 a 81 encontra-se cópia do Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda Internacional, celebrado entre a Casa de Saúde de Campinas e a PHILIPS EXPORT B.V..

Farta documentação comprobatória, anexada pela fiscalização, acha-se acostada às fls. 82 até 135 dos autos.

Em Impugnação tempestiva (fls. 136/142) e anexos (fls. 143/176), a Autuada – CASA DE SAÚDE CAMPINAS – invoca, inicialmente, o instituto da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, da Constituição Federal que, em seu entender, lhe dá total amparo e impede o prosseguimento do Auto de Infração de fls.

Prossegue procurando demonstrar que, de outro modo, não ocorreu a propalada transferência da propriedade ou do uso do bem importado.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Para melhor entendimento de meus Ilustres Pares e evitando o prolongamento deste Relatório, passo à leitura do inteiro teor da peça impugnatória acostada às fls. 136/142 dos autos, deixando de aqui transcrever os argumentos de defesa utilizados pela Autuada:

**(leitura – fls. 137/142)**

Por sua vez, na mesma oportunidade foi apresentada Impugnação ao Lançamento pela UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA – UITC, considerada como “responsável solidária” no Auto de Infração de fls.

Em seus argumentos, esta segunda Impugnante diz apenas o seguinte:

“1. O autor do procedimento fiscal fundamentou a responsabilidade solidária da Impugnante no artigo 23, inciso VII do RIPI o qual prevê:

**“Art. 23 – São responsáveis:**

.....

**VII – os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a suspensão ou isenção do imposto.”**

2. Ora, a UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA a nada desatendeu em termos de normas e requisitos porque não foi a importadora do material objeto do questionamento.

Somente o próprio importador, no caso a CASA DE SAÚDE CAMPINAS, é que poderia, eventualmente, ter infringido normas reguladoras, o que se admite apenas para argumentar.

3.À luz dos exatos termos do artigo 23, inciso VII, do RIPI, impossível eleger a aqui Impugnante como responsável pelo pagamento do tributo que está sendo exigido de outro contribuinte.

4. No mais, a UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA adere, de forma expressa, à impugnação apresentada pela CASA DE SAÚDE CAMPINAS rejeitando, e por completo, um a um dos argumentos contidos no Auto de Infração, o qual deve ser julgado improcedente e afastada a cobrança.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Ao decidir o feito a Autoridade singular indeferiu as Impugnações apresentadas pela Autuada e pela Responsável Solidária, julgando procedente a ação fiscal de que se trata, aos argumentos de que a Imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal não contempla a situação enfocada, pois o I.P.I.-Vinculado não estaria enquadrado nas situações determinadas pela referida norma constitucional; e de que a cessão dos equipamentos importados com isenção para exploração por empresa com fins lucrativos caracteriza a transferência do uso dos bens.

Tal Decisão recebeu a seguinte Ementa:

**“I.I. e IPI – VINCULADO**

**Isenção concedida ao abrigo do art. 2º, inc. I, letra “b”, da Lei nº 8.032/90. A transferência do bem, ainda que a título de uso, sem prévio pagamento dos impostos dispensados, torna devidos esses tributos.**

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE**

Passo, em seguida, à leitura dos fundamentos que nortearam a Decisão “a quo”, estampados no CONSIDERANDOS inseridos às fls. 202 a 204 dos autos, para conhecimento e ilustração dos meus Dignos Pares:

(leitura – fls. 202/204).

Com guarda de prazo as Interessadas recorreram a este Conselho, conforme Petições às fls. 211/217 e 218/219 dos autos, com base nos mesmos argumentos utilizados nas respectivas Impugnações.

Necessário se torna aqui também destacar os argumentos da Recorrente (Autuada), no que atacam a fundamentação da Decisão singular, razão pela qual passo à leitura das peças de fls. 212/217 dos autos, como segue:

(leitura – fls. 212/217).

Presentes os autos à Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, por força das disposições da Portaria MF nº 260/95, manifestou-se às fls. 223/224, pleiteando a manutenção da Decisão recorrida, rebatendo os argumentos das Recorrentes sobre a Imunidade e a transferência do uso do bem a terceiros.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Promovo, nesta oportunidade, a leitura das referidas “contra-razões”, para pleno conhecimento de meus I. Pares, respeitando a igualdade de direitos das partes no auxílio à formação de convicção pelos Julgadores deste Colegiado.

(leitura – fls. 223/224).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script that appears to be the name 'Ferreira' or similar, followed by a long horizontal stroke extending to the right.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

### VOTO VENCEDOR

Da ação fiscal que deu origem ao litígio ora em julgamento, resultou a interposição de dois recursos.

O primeiro, interposto pelo importador dos bens beneficiados com isenção vinculada à sua qualidade de entidade filantrópica, argúi a inocorrência da transferência da propriedade ou do uso para terceiro que, enquanto entidade com fins lucrativos, não se reveste das qualidades ostentadas pelo importador, as quais condicionaram o reconhecimento do direito isencional de que se trata.

O segundo, interposto pela empresa denominada “UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA”, identificada nos autos como sendo a cessionária do bem em questão: “SISTEMA UROLÓGICO MODELO MFL 5000, MULTIFUNCIONAL LITHOTRIPTER, completo, marca PHILIPS EXPORT B.V. - HOLANDA”, argúi sua ilegitimidade passiva “ad causam”, eis que não reconhece sua condição de responsável solidária pelo crédito fiscal apurado.

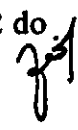
Restringindo-se esse segundo recurso a uma preliminar de mérito, antecipo sua apreciação ao exame das razões recursais oferecidas pelo importador, eis que estas dizem respeito à ocorrência da infração descrita nos autos.

Impõe-se, inicialmente, identificar os aspectos que estabelecem a relação do sujeito passivo identificado como responsável solidário pelo crédito tributário apurado com a prática da irregularidade que determinou a formalização da ação fiscal.

A autuação promovida acusa a cessão de uso de bem importado com a isenção vinculada à qualidade do importador, a terceiro que não se reveste de tal qualidade.

Analisada, em tese, a questão, eis que o exame tendente a verificar a veracidade dessa ocorrência se reserva para o momento em que se apreciará o recurso interposto pela casa de saúde, tem-se que, confirmada a hipótese fática descrita nos autos, responderá pelo crédito fiscal exigido, solidariamente, a cessionária do bem adquirido com o benefício fiscal já referido.

A legislação em vigor, na forma do que estabelece o artigo 32 do DL 37/66, com redação alterada pelo art. do DL nº 2.472/88, matriz legal do artigo 82 do



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, define, em seu parágrafo único que:

“Art. 32 - É responsável pelo imposto:

I - (omissis)

II - (omissis)

Parágrafo único - É responsável solidário:

a) o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução de imposto

b) - (omissis)

Tem-se, portanto, por inquestionável, a atribuição legal de responsabilidade solidária aos cessionários das mercadorias em questão.

Cumpra esclarecer que o adquirente a que se refere o dispositivo de lei acima transcrito, não é o originário, o importador, que tendo demonstrado revestir-se das condições que o tornavam beneficiário da isenção, promoveu a importação sob os auspícios desse benefício. Este, o importador, é por definição legal (art. 22 do CTN) o contribuinte, e assim o sendo, fica excluída a hipótese de vir a ser solidariamente obrigado.

O adquirente é no caso, aquele que adquire o domínio pleno do bem, sua propriedade, daquele que o importou.

O cessionário da mercadoria, por outro lado, é aquele que se torna seu possuidor, a qualquer título. Contemplá-lo como responsável solidário é, senão imperioso, coerente com as determinações legais sobre a matéria, posto que a lei de regência veda, não apenas a transferência da propriedade, mas também a transferência de uso, a qualquer título.

Tal conclusão deriva da conjugação do já transcrito artigo 32 do DL nº 37/66 (com redação dada pelo DL 2.472/88) com seus artigos 26 e 11, a seguir transcritos:

“Art. 26 - na transferência de propriedade ou uso de bens prevista no art. 11, os tributos e gravames cambiais dispensados quando da importação, serão reajustados pela aplicação dos índices de correção



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

monetária fixadas pelo Conselho Nacional de Economia e das taxas de depreciação estabelecidas no regulamento”.

“Art. 11 - quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso, a qualquer título, dos bens obriga, na forma do regulamento, ao prévio recolhimento dos tributos e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas esses gravames”.

As únicas hipóteses de transferência, a qualquer título, de bens adquiridos com o benefício de isenção ou redução vinculada à qualidade do importador, facultada por lei sem a perda do benefício, são aquelas relacionadas nos incisos I e II, parágrafo único do artigo 137, do Regulamento Aduaneiro (matriz legal: art. 11 do Decreto-lei 37/66).

Tais hipóteses se consubstanciam na transferência a pessoa ou entidade que goze de igual tratamento tributário, e na transferência operada após o decurso do prazo previsto em lei.

Normatizando as transferências operadas em favor daqueles que gozem de igual tratamento tributário, foi editada a IN SRF nº 02/79.

Dessa forma, não há como excluir da responsabilidade solidária instituída o cessionário de uso do bem. Quisesse o legislador que alguma forma de cessão não fosse alcançável pelo comando do dispositivo em foco, teria este excluído-a explicitamente de seu alcance, ou pelo menos, teria restringido sua extensão a determinadas hipóteses de cessão.

A respeito da responsabilidade solidária, assim dispõe o CTN:

“Art. 124 - São solidariamente obrigados:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por Lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”.

O artigo 896 do Código Civil dispõe que: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda”.



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

O artigo 904 do mesmo Código Civil assim dispõe sobre a solidariedade passiva: "O credor tem direito a exigir e receber de um ou alguns dos devedores, parcial, ou totalmente, a dívida comum".

A exemplo do que ocorre com as fianças, naqueles casos previstos no código Civil, artigo 1.492, inciso I, em que o fiador se obrigou como principal pagador ou como devedor solidário, ao credor é dado exigir o direito creditório do fiador, sem que para isso esteja obrigado a acionar, previamente, o devedor principal. Ao credor, ao contrário do que acontece em outras hipóteses de garantia, como por exemplo o aval, é lícito escolher entre os devedores quem melhor lhe aprouver. Ao fiador, por estar investido na qualidade de responsável solidário, não aproveita o benefício de ordem, de que trata o art. 1.491 do mesmo código civil.

Tem-se, dessa forma, que para fins do benefício de ordem, o próprio Código Civil equipara o devedor solidário àquele que se obrigou como principal pagador, tornando-se um real substituto do devedor principal.

Como se vê, mesmo nos casos em que a possibilidade do benefício de ordem possa ser vislumbrada, veda-se, completamente, sua alegação quando se faz presente a figura jurídica da responsabilidade solidária.

A esse respeito pronunciou-se o ilustre e saudoso jurista Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro, fls. 416 e 417, 4ª edição:

"OS SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS: A fórmula do artigo 124 é ampla: - são solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em lei.

O CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o "interesse comum". A lei tributária o dirá. Em princípio, os participantes do fato gerador. Na prática de ato jurídico ou negócio podem ser todas as partes e disso há exemplo no próprio CTN, arts. 42 e 66.

A lei pode estender a solidariedade a terceiro sem aquele interesse comum.

III - BENEFÍCIO DE ORDEM - Como no código civil, não há benefício de ordem, isto é, a exigência (grifo meu) pode ser feita a qualquer dos co-obrigados ou a todos, não podendo os indicados no art. 124 exigir que em primeiro lugar se convoque ou execute (grifo meu) o contribuinte definido no art. 121, parágrafo único, inciso I".

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Depreende-se, daí, que a responsabilidade solidária não pressupõe o benefício de ordem em momento algum. Nem no curso do processo administrativo, quando pode o responsável ser convocado para quitar a obrigação, na fase da execução fiscal, quando será este executado.

Quisesse a lei que a solidariedade só se manifestasse na fase executória, isto estaria explícito nos termos do artigo 124. Mas não, sua formulação é ampla. E nem poderia ser de outra forma, pois chamar o responsável solidário apenas na fase da execução do débito acarretaria o cerceamento de seu direito de defesa, e, consequentemente, a inutilidade da norma, uma vez que inexecutível.

Por outro lado, devemos atentar para o disposto no artigo 121 do CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em Lei;

Recorrendo, novamente, ao Ilustre e saudoso jurista Aliomar Baleeiro, às fls. 413 e 414, do já mencionado livro de Direito Tributário Brasileiro, aprendemos que: “O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária.

Distingue, também, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte, propriamente dito, e o responsável. Este, sem ser contribuinte, tem obrigação de pagar por efeito de disposição expressa da lei.

Não há, pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente de lei. O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: - quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. Por ex., quem importa, ou exporta a mercadoria; quem emite título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem herda, etc. O CTN indica vários desses contribuintes, especificando-os um para cada imposto. (arts. 22, 27, 31, 34, 42, etc. do CTN).



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Vários doutrinadores exprimem a idéia contida no art. 121, parágrafo único, inciso II, ora como “responsabilidade colateral” (Hensel Diritto Trib., cit., p. 98), ora pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto. Alguns desses escritores se reportam à distinção alemã entre o devedor do tributo (Steurschuldner) e o obrigado ao tributo (Steurspflichtiger). Aliás ambos são genericamente obrigados.

Não peca contra a técnica legislativa ou jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos. Consulte-se Giuliani Fonrouge sobre substitutos, responsáveis etc., na terminologia e nos conceitos.

A conclusão inevitável a partir da conceituação de “sujeito passivo”, definida nos termos do art. 121 do CTN, é de que sujeito passivo e contribuinte não necessariamente se confundem.

O sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte, quanto o responsável, ou seja, aquele que, sem ser o contribuinte, tem obrigação de pagar por efeito de disposição expressa em Lei, substituindo, nesse caso, o contribuinte na relação processual que vier a ser estabelecida em seu nome, inexistindo qualquer restrição a que venha o responsável solidário a arcar com a condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal, assim compreendido nos termos do art. 139 do CTN, como aquela que envolve tanto os tributos, quanto as penas pecuniárias.

Face ao exposto, e considerando que a responsabilidade solidária alcança a recorrente na hipótese dos autos; que o responsável, mesmo não se revestindo da condição de contribuinte, pode ser eleito como sujeito passivo da obrigação tributária principal, em substituição ao contribuinte, e não com este respondendo subsidiariamente, e que o benefício de ordem não está contemplado nos casos da responsabilidade solidária, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva arguida pela recorrente.

Relativamente ao recurso interposto pelo contribuinte do imposto, a Casa de Saúde de Campinas, tem-se dois aspectos a analisar.

O primeiro, refere-se à ocorrência, em si, do fato infracionário, apontado, ou seja, da cessão de uso, a qualquer título, do bem importado com isenção privativa daqueles beneficiados com o tratamento tributário privilegiado.

O segundo refere-se à tese de que a imunidade tributária, inerente às entidades filantrópicas, alcança os tributos indiretos, dentre eles o IPI.



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Constituindo essa tese numa preliminar ao mérito da questão, antecipo sua apreciação com uma indagação que me persegue mas recentemente, após novo posicionamento que vem sendo adotado frente a essa questão.

Quando a Constituição Federal estabeleceu em seu art. 150, inciso VI, ser vedado ao poder público instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços daquelas entidades ali referidas, quis o legislador impedir que sobre tais incidissem qualquer tributo, ou quis este que tais entidades jamais se vissem oneradas por qualquer tributo?

Quisesse o legislador a prevalência dessa última hipótese, e a redação do referido dispositivo constitucional não teria o caráter exaustivo que tem, mencionando expressamente que hipóteses fogem ao poder de tributar, detido pelo Estado.

Não creio que a qualquer cidadão caiba a capacidade de emendar o texto constitucional, para dele fazer constar, ainda que de forma implícita, uma extensão de seu sentido, abrangendo situações e fatos não contemplados em sua lista exaustiva.

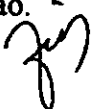
É de se observar que a Constituição Federal reserva o tratamento especial a que nos reportamos ao patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais da entidade imune. Vê-se que mesmo nos casos contemplados, o alcance da imunidade não é absolutamente amplo. (Parágrafo 2º do art. 150).

A Constituição é clara: é vedado instituir, decretar imposto, o que não se traduz na vedação de se cobrar imposto decretado, instituído.

Examinando a legislação correlata, retira-se de seu ordenamento o claro entendimento de que a Lei Maior veda a decretação de Imposto que INCIDA sobre as hipóteses tributáveis ali elencadas, e não a decretação de imposto que ONERE aquelas entidades.

Tanto é assim que, paralelamente a esse instituto, foram instituídas isenções diversas, entre as quais a isenção vinculada à qualidade do Importador, de que ora se ocupam os presentes autos.

Considerar extensivo a todos os tributos o instituto da imunidade seria o mesmo que considerar carente de inteligência todo o ordenamento jurídico vigente, que ampara, quando quer amparar, algumas instituições e/ou situações beneficiadas com o instituto da isenção.



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

É imposssível acreditar que toda legislação isencional, relacionada à qualidade do beneficiário, seja inócua, seja paralela, seja “chuva no molhado”.

Por outro lado, desconheço ocorrência de qualquer pedido de reconhecimento da imunidade constitucional no que respeita a todo e qualquer bem de consumo adquirido por entidades imunes no mercado interno.

Como consumidores finais, tais entidades, seja a União, sejam os Estados ou as entidades filantrópicas são oneradas pelo ICM, pelo IPI, pelo II (se for o caso) quando adquirem, no mercado interno, qualquer bem, desde uma simples caixa de fósforos até materiais de valor vultoso como: veículos, medicamentos e materiais conexos; materiais de construção e manutenção de suas instalações, etc.

Quando a lei quer proteger tais entidades ou pessoas desse ônus, ela não os reconhece como imunes frente a tais tributos, impedindo a incidência destes sobre seus respectivos fatos geradores.

Pelo contrário. A lei os deixa incidir normalmente, porém veda sua exigência, sua cobrança, por intermédio da isenção condicionada à qualidade do adquirente, e limitada por seus próprios termos.

Ignorar tal ordenamento é o mesmo que administrar o bem público de costas para o interesse da nação, eis que pagar tributos é, em princípio, obrigação de todo cidadão.

Sofismar para fugir a essa obrigação revela, no mínimo, a total ausência do sentido de cidadania.

A lei, e somente ela, pode desonerar o contribuinte de sua obrigação fiscal, e não será entendendo como sinônimos os termos incidir e onerar, que nem de longe, nem na mais remota raiz semântica se confundem, que poderemos driblar ou iludir o fisco.

Nesse ponto, transcrevo parte do já conhecido voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Itamar Vieira da Costa, no acórdão nº 301-27.009.

“O Imposto sobre produtos Industrializados incidente na importação, também chamado de IPI-vinculado é o mesmo cobrado sobre a mesma mercadoria produzida internamente. Essa taxaço visa a equalizar a imposição fiscal. Ambos, o produto nacional e o estrangeiro, têm o mesmo tratamento tributário no que se refere ao IPI. Se a Fundação fosse adquirir mercadoria idêntica produzida aqui



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

no Brasil, teria que pagar o imposto. Ele incide sobre a industrialização do produto e não sobre o patrimônio de quem o adquire.

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

“Art. 15 - É concedida isenção do Imposto de Importação nos termos, limites e condições estabelecidas em regulamento:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

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 nº 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 nº 8.032, de 12 de abril de 1990 que estabelece:

“Art. 1º - 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 2º e 6º 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. 2º - As isenções e reduções do Imposto sobre a Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas:

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

- 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 Padre Anchieta, importadora habitual de máquinas, equipamentos e instrumentos, bem como suas partes e peças, destinados à modernização e reaparelhamento, até 19/05/88, beneficiou-se da isenção para o II e IPI prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 1.293/73 e Decreto-lei nº 1.726/79 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 contempla as partes e peças, que só passaram a ter redução a partir de 03/10/88 com a publicação do Decreto-lei nº 2.479.

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, inciso VI, alínea “a”, parágrafo 2º, da Lei Maior que dispõe que a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, suas autarquias e fundações não poderão instituir impostos sobre 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 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 uma fundação a que se refere a



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

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 patrimônio, renda ou serviços”, por se tratarem respectivamente de “impostos s/ 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 patrimônio, renda ou serviços consubstanciada no art. 150 diz respeito a tributo que tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços.

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

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

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 se 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 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 s/ o Comércio Exterior     |
| Capítulo III | Impostos s/ o Patrimônio e a Renda  |
| Capítulo IV  | Impostos s/ a Produção e Circulação |
| Capítulo V   | Impostos Especiais.                 |

Ao examinarmos o capítulo III que trata dos “impostos s/o Patrimônio e a Renda”, não encontramos ali os impostos em questão, ou seja o II e o IPI, mas sim imposto s/ a Propriedade Territorial Rural, imposto s/ a Propriedade Predial e Territorial Urbana e imposto s/ a Transmissão de Bens Imóveis (todos relacionados a imóveis) e o imposto s/a Renda e Proventos de qualquer natureza.

Já o capítulo II - imposto s/ o Comércio Exterior, encontramos na seção I o Imposto s/a Importação e no capítulo IV, impostos s/a Produção e Circulação, o imposto s/ Produtos Industrializados. .



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Em que pesem 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 s/ os produtos industrializados não se caracterizam como impostos s/ o patrimônio, enquanto a Lei os classifica respectivamente como imposto s/ o comércio exterior e imposto s/ 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 s/ o Patrimônio e a Renda”.

Sendo assim, rejeito a preliminar argüida.

No mérito, a matéria examinada consiste na constatação de que a Casa de Saúde de Campinas cedeu o uso de equipamento por ela importado com isenção vinculada à qualidade do importador, a terceiro, que não se reveste dessas mesmas qualidades.

Para que se tenha plenamente esclarecidas as condições dessa cessão de uso, emerge a necessidade de se examinar o documento que autoriza a terceiro operar dito equipamento.

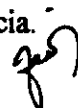
Como é sabido, e como já foi dito no voto que ora se contesta, à pessoa jurídica importadora não é dado manipular seus bens. Assim, é necessário que pessoas físicas o façam, e assim elas o fazem, de fato, em cada uma das atividades para os quais são de algum modo contratadas.

Eis a relevância de tais contratos, para que se tenham por definidos os papéis desempenhados por cada um.

No presente caso são notórios dois fatos: em primeiro lugar, o equipamento foi cedido a outra pessoa jurídica, a qual igualmente não pode operar o equipamento.

Referida pessoa jurídica é entidade com fins lucrativos e que, portanto, opera no sentido de realizar essa sua finalidade precípua.

Nada, em princípio, garante que tais entidades estejam dispostas a operar em seu ramo de atividade sem que tenha pela frente o interesse financeiro que lhes é inerente e indispensável à sua própria sobrevivência.



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Contudo, não é de todo impossível, em tese, que uma entidade dessa natureza possa, em caráter eventual, atuar benevolmente em oposição a esse interesse.

Por tais razões, solicitou-se à autuada que apresentasse o contrato firmado entre ela e a clínica particular instalada em seu próprio espaço físico, onde estivessem expressas as cláusulas regentes da utilização do bem.

Em atendimento, foi apresentado um documento denominado "PROTOCOLO DE INTENÇÕES".

Esse documento se traduz num convite enviado pela Casa de Saúde aos médicos urologistas que integram o Departamento de Urologia daquela entidade, no sentido de que estes auxiliem na operação do equipamento LITHOTRIPTOR.

Por tratar-se de expediente produzido unilateralmente pela Casa de Saúde, e por dirigir-se a um corpo clínico de médicos, e não à clínica que de fato está na posse do equipamento, o documento juntado às fls. 82 e 83 dos autos não supre o papel do contrato a que me referi anteriormente.

Daí a inferência de que, por alguma razão, tal contrato não foi apresentado.

Talvez não o tenha sido em virtude de sua inexistência.

Talvez não o tenha sido em virtude de não laborarem suas cláusulas em favor da autuada.

De qualquer modo, sua inexistência nos autos, a despeito do Termo de Intimação de fl. 18, leva à convicção de sua ausência no mundo.

Inexistente, pois, qualquer contrato, é óbvio que à clínica que opera o referido bem é dado fazê-lo da forma que melhor lhe convier, no momento em que quiser.

Não há contrato verbal que possa garantir que a referida clínica não utilizará o bem em seu próprio benefício, atendendo exclusivamente a seu fim precípuo - o lucro.

Por outro lado, mesmo sem qualquer validade, a carta-convite de fl. 82, a que já nos referimos, propõe aos convidados uma fórmula de remuneração aos "prestadores de serviço" que deixa inequivocamente acertado que deverá ser subtraído



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

da receita bruta gerada pelo aparelho um “aluguel” das dependências ocupadas pela clínica à taxa de 8% do faturamento obtido com o equipamento, além de um percentual de 5% sobre a receita líquida, certamente à semelhança do que seria um “aluguel” do aparelho. O usuário do equipamento deverá, ainda, se responsabilizar por uma previsão para pagamento do financiamento da máquina.

Desse modo, tendo por inexistente qualquer documento que demonstre inequivocamente que a clínica detentora da posse do bem não o opera em seu próprio nome, porém em nome da importadora, e atendendo aos seus mais legítimos interesses; considerando que as notas fiscais insertas nas autos pela recorrente denunciam que tais aparelhos são, em verdade, utilizados por sua cessionária e em seu próprio nome, considerando, tudo o mais que do processo consta, tenho por caracterizada a cessão de uso vedada pela legislação pertinente.

Desse modo, voto no sentido de prover parcialmente o recurso para excluir a multa capitulada no artigo 364, II, do RIPI/82 e a TRD compreendida no período de fevereiro a junho de 1991.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 1998.

  
ELIZABETH MARIA VIOLATTO  
Relatora Designada

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

### VOTO VENCIDO

Dois são os Recursos aqui em exame. O primeiro, da CASA DE SAÚDE CAMPINAS, que insurge-se contra a Autuação sob alegações de que não ocorreu a transferência, da propriedade ou do uso, do equipamento importado a terceiros; e que se aplica também ao caso o instituto da Imunidade prevista na Constituição Federal. Recorre também a UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA, que apenas invoca a ilegitimidade de parte passiva “ad causam”, argumentando que “somente o próprio importador, no caso a CASA DE SAÚDE CAMPINAS é que poderia, eventualmente, ter infringido normas reguladoras, o que se admite apenas para argumentar.”

Para a correta tramitação processual, passemos a examinar, desde logo, o Recurso interposto pela principal autuada, a Casa de Saúde Campinas, como segue:

A primeira questão a ser enfrentada neste julgamento diz respeito à situação legal que envolve a importação da mercadoria de que se trata, no que concerne a incidência do tributo exigido e ao regime ao qual se submete, ou ao qual se submeteu, tal importação.

Cabe destacar, inicialmente, que a importadora – CASA DE SAÚDE CAMPINAS – é uma sociedade civil sem fins lucrativos, entidade de assistência social, reconhecida como de utilidade pública.

Como tal, faz jus, efetivamente, à isenção estabelecida no art. 3º, inciso I, da Lei nº 8.032/90, que assegura a ISENÇÃO do IPI (Vinculado) para as importações realizadas por Instituições de Assistência Social. Trata-se, portanto, de benefício concedido em caráter restritivo, estando vinculada à qualidade do importador, situação que contemplou o desembaraço aduaneiro da mercadoria em comento.

Outro aspecto importante levantado pela Recorrente em suas razões de Impugnação e de Recurso, diz respeito ao instituto da Imunidade Tributária, resguardada pela Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea “c”, com respeito à situação enfocada no presente processo.

Passemos a cuidar, inicialmente, da questão da possível perda do benefício isencional, pela suposta transferência do uso do bem importado a terceiros, que, inegavelmente, trata-se de matéria complexa e de entendimento controvertido.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Reduzida aos termos mais simples, a isenção, em si, estava em ordem e foi reconhecida pelo Fisco quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria. Se houvesse transferência de propriedade ou de uso, os tributos passariam a ser devidos.

Averiguou o Fisco que o aparelho importado estava sendo operado por uma equipe de médicos, que se reuniram numa sociedade (a Unidade Integrada de Tratamento de Cálculos Ltda – UITC), funcionando dentro das dependências da própria Casa de Saúde Campinas.

A questão cinge-se, portanto, em se determinar se houve ou não transferência de propriedade ou de uso para terceiros, a remover o direito, sujeito à condição suspensiva de isenção de tributos.

O entendimento deste Relator, baseado no conteúdo dos autos, é o de que não houve transferência, nem de propriedade nem de uso, do equipamento importado.

O aspecto da não transferência da propriedade é coisa mais simples, pois é aferível mediante exame de documentação. Tanto quanto dizem os autos, o equipamento jamais foi alienado e a propriedade continua sendo da Casa de Saúde Campinas.

Sendo assim, a atenção deve ser focalizada em se houve ou não transferência de uso – no sentido que a Lei empresta ao vocábulo.

A palavra “uso”, contemplada pela Lei, que não deve ser confundida com “usuário”, não significa o mero manuseio de algo. É claro que um hospital, por ser uma entidade fictícia, não manuseia ou opera um equipamento. O manuseio terá de ser feito por pessoal competente. E isto, por si só, não caracteriza transferência de “uso”.

É o que acontece em qualquer hospital. Ele é o proprietário do equipamento, mas sua operação física fica confiada a operadores competentes, e que entendem do maquinário, o qual não funciona por si só. Estes operadores podem ser do próprio quadro de funcionários do hospital, como podem ser contratados, sem que isto importe em se dizer que a propriedade ou o uso do equipamento tenha sido transferida para tais técnicos, que se limitam a operá-lo, sob as instruções do hospital, e enquanto perdurar o Contrato.

No caso dos autos, é somente lógico que o sofisticado aparelho tivesse de ser operado por uma equipe de especialistas – médicos urologistas.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

De nada adiantaria a um hospital importar um equipamento sofisticado, se não existissem mão humanas competentes para operá-lo.

A operação do equipamento foi, assim, confiada a um grupo de médicos urologistas, que em sociedade passaram a operá-lo nas dependências da casa de saúde que foi a entidade importadora. Para evitar problemas trabalhistas (coisa que é irrelevante aqui discutir), os médicos se organizaram em uma sociedade de responsabilidade limitada. Continuando com os arranjos, a própria importadora designou uma sala de seu complexo hospitalar, para o funcionamento, sob o encargo operacional da Unidade Integrada de Tratamento de Cálculos Ltda (UITC).

Em primeiro lugar, nada se encontra na Constituição Federal que vede uma entidade filantrópica, de fins não lucrativos, de ter ou auferir receita. Auferir receita, até mesmo para dar continuidade ao relevante serviço prestado, não constitui lucro.

De fato, sobre o assunto estabelece a Constituição Federal em seu artigo 150, inciso VI, alínea “c”:

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

...

VI – instituir impostos sobre:

...

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

(nossos os destaques)

Do exposto vê-se que, do ponto de vista constitucional, a existência de renda não descaracteriza uma entidade como **instituição de assistência social, sem fins lucrativos**.

Com isto, fica ultrapassada a argumentação de que a isenção ficaria descaracterizada em virtude de auferição de renda, com a cobrança pela utilização do equipamento. Afinal, enquanto que a lei apenas dá a isenção de impostos, os custos do equipamento, da sua operação e manutenção são absorvidos pela entidade.



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Dáí porque a cobrança de uma taxa, para cobrir tais custos e até propiciar a aquisição de outros equipamentos, não elimina a finalidade filantrópica por detrás da importação.

Resta, como último ponto a discutir, o fato de que a UITC recebia metade da receita auferida com a operação do equipamento.

É somente lógico que a operação de qualquer aparelho hospitalar exige gasto de natureza remuneratória. Se o aparelho pudesse ser operado por um simples funcionário, não técnico, ainda assim, este funcionário receberia um salário para ir todo o dia ao local de trabalho e operar o equipamento.

A necessidade de empregar pessoal técnico não elimina a necessidade de remuneração. A maneira de remunerar depende daquele que emprega a mão-de-obra. Pode ser na forma de salário, na forma de comissão fixa, na forma de participação na receita, etc. O Fisco nada tem a ver com isto (no tocante aos arranjos contratuais). É problema existente entre o contratante e o contratado. Se o importador – proprietário e usuário do equipamento – decidiu que a remuneração dos técnicos que operam o equipamento deveria ser na forma de um percentual, este fato, por si só, não caracteriza transferência de propriedade ou de uso do equipamento importado sob a isenção de impostos.

Por outro lado, os autos abundam em propaganda, informes publicitários (como da revista VEJA, de Março de 1998), notícias jornalísticas (como a da Folha de São Paulo de 09/12/90, ou as do Correio Popular de 12/09/90, ou da Gazeta Mercantil de 12/09/90), etc., todas demonstrando que a Casa de Saúde Campinas é – ela própria – a detentora e utilizadora do moderno equipamento cogitado nestes autos.

Em suma, enquanto a Casa de Saúde Campinas não transferir a propriedade e o uso do equipamento a terceiros – coisa que não aconteceu até a data apontada – deverá prevalecer a isenção pleiteada e obtida, quando do desembaraço aduaneiro e nacionalização da mercadoria.

Resolvida, no meu entender, essa questão preliminar e decisiva, resta-nos ainda averiguar se, houvesse a Recorrente perdido, efetivamente, o benefício isencional do tributo ora exigido (IPI-Vinculado), estaria Ela obrigada ao pagamento do crédito tributário, à luz do instituto da Imunidade Tributária, resguardada pela Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea “c”, cujo texto já transcrevemos mais acima.

Como visto, o dispositivo constitucional invocado pela Recorrente estabelece que é vedado à União, dentre outros, instituir imposto sobre patrimônio,

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos – (aí se enquadrando a Recorrente) – atendidos os requisitos da lei.

Alegou a Interessada que, no presente caso, está-se cobrando tributo sobre seu patrimônio, uma vez que o equipamento, desde a sua aquisição no exterior, importado sob a cláusula FOB (INCOTERMS 1990), passou a integrar, efetivamente, o seu patrimônio.

A Autoridade Julgadora de primeira instância enfrentou a fundamentação, inicialmente, argumentando que: **“Como o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro não há como estender a imunidade às importações efetuadas pelas instituições de assistência social, visto que o imposto de importação não vai incidir sobre o patrimônio, a renda e/ou os serviços das mesmas e sim sobre a operação de importação”**.

Embora o tributo que aqui se discute seja o I.P.I. e não o I.I., a argumentação é válida, em se tratando, de tributo vinculado ao I.I.

Sobre essa questão existe corrente controversa, ou seja, a de que os tributos incidentes na importação e os sobre o patrimônio e a renda são tratados pela Lei nº. 5.172/66 – Código Tributário Nacional – em capítulos distintos.

Com efeito, o Imposto sobre a Importação está inserido no Capítulo II – Impostos sobre o Comércio Exterior, enquanto que os Impostos sobre o Patrimônio e a Renda situam-se no Capítulo III do referido CTN. Daí o entendimento de alguns de que os impostos incidentes na importação não constituem tributação sobre o patrimônio.

Meu entendimento, “data máxima venia”, passou a divergir completamente desse pensamento, após socorrer-me das exposições constantes de alguns julgados que norteiam a jurisprudência a respeito do assunto.

A matéria ora em discussão já foi amplamente discutida e decidida por nossa Corte maior, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, que em várias oportunidades assentou entendimento uniforme a respeito.

Destaco, dentre outros, o Acórdão resultante do Recurso Extraordinário nº 203755-9, tendo como Recorrente o Estado do Espírito Santo e como Recorrido o Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida, que embora tratando sobre tributo diverso – ICMS, abrange a matéria aqui em discussão, como se verificará.

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

A Ementa que resume a Decisão adotada está assim redigida:

**“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”.**

**I.- Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.**

**II. – Precedentes do S.T.F.**

**III. – R.E. não conhecido.**

(destaques do Relator)

Tal Decisão, adotada por unanimidade de votos pela D. Segunda Turma do E. Supremo Tribunal Federal, está respaldada no brilhante Voto de lavra do Eminentíssimo Julgador, o Ministro Relator CARLOS VELLOSO, que a seguir transcrevo, por relevante:

**“O Sr. Ministro CARLOS VELLOSO Relator): - estabelece o art. 150, VI, “c”, da CF:**

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

**.....**

**VI. – instituir imposto sobre:**

**.....**

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

**..... “**

**A questão a saber é se a imunidade em apreço – idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, “a” – abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda – CTN, Título III, Capítulo III – Impostos sobre o patrimônio e a renda: art. 19 – ITR, art. 32, IPTU, art 35,**



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

**Imposto s/a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, art. 43, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o imposto sobre serviços: CTN, arts. 68 a 73.**

**Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre a produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts. 46 e segs.) costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.**

**A objeção, entretanto, não é procedente.**

**É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tributária tem aplicação, às inteiras.**

**Assim decidiu o Supremo Tribunal no RE 87.913-SP, Relator o Sr. Ministro Rodrigues Alkmin, ao não acolher a tese sustentada pela União, de que a imunidade e apreço não abrangeria o imposto de importação. O Supremo Tribunal Federal reconheceu, então, à Santa Casa de Misericórdia de Birigui, a imunidade do imposto de bem por esta importado. Assim a ementa do acórdão:**

**“Imposto de importação. Bem pertencente ao patrimônio de entidade de assistência social, beneficiada pela imunidade prevista na Constituição Federal. Não incidência do tributo. R.E. não conhecido.”**

**O acórdão do RE 87.913-SP, acima indicado, foi invocado como paradigma, no RE 89.173-SP, Relator o Sr. Ministro Moreira Alves, que porta a seguinte ementa:**

**“Imposto de importação. Imunidade.**

**A imunidade a que se refere a letra “c” do inciso III do artigo 19 da Emenda Constitucional nº 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do artigo 14 do CTN.**

**Precedentes do STF.**

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

**R.E. conhecido e provido” (RTJ 92/321).**

O acórdão invoca BALEEIRO, citado no RE 87.913, a lecionar que a imunidade “deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.” Acrescentou o Relator, Ministro Moreira Alves, em seguida, que “não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por ser inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade.” (RTJ 92/324).

Quando integrava o antigo Tribunal Federal de Recursos, enfrentei e decidi questão parecida. Votei, então, com o apoio dos meus eminentes pares, de então, no sentido de que a imunidade do art. 19, III, “a” e “c”, da Constituição pretérita, não abrangia somente os impostos sobre o patrimônio e a renda e sobre serviços, assim definidos no C.T.N., Cap. III, do Título III, do Livro 1º (patrimônio e renda) e as Seções V e VI, do Capítulo IV, do mesmo Título (serviços). Assim votei na AC 97.127-SP, de que fui relator, naquela Corte. O acórdão ficou ementado desta forma:

**“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTO ÚNICO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE DO CONSUMIDOR. C.F., art. 19, III, “c”. Lei 2.308/54; Lei 5.665/71. Decreto nº 68.419/71.**

**I. A autora é responsável, na condição de consumidora, pelo pagamento do imposto único sobre energia elétrica, assim sujeito passivo da obrigação tributária, na modalidade responsável (CTN, art. 121, parágrafo único, II). Destarte, sendo ela titular de imunidade quanto a impostos incidentes sobre o seu patrimônio, renda e serviços (C.F., 1967, art. 19, III, “c”), não está sujeita ao mencionado imposto.**

**II. A imunidade do art. 19, III, “c”, da Constituição, não abrange apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda e sobre os serviços, assim definidos no CTN. Precedentes do STF.**

**III. Recurso improvido.” (“DJ” de 6/6/89).**

Rui de Barros Monteiro, que escreveu trabalho a respeito do tema – “Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do S.T.F.”, em Revista de Informação Legislativa

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

nºs 93/139 e 94/199 – demonstra que o Supremo Tribunal Federal, em numerosos julgados, rejeitou a tese fiscalista (RIL 93/151 e ss). É que não cabe distinguir, para os efeitos da imunidade tributária, entre bens e patrimônio (RE 88.671-RJ, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 90/263). Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras.

No caso, está afirmado no acórdão recorrido, que “A impetrante, aqui, usou do “writ” para assegurar o desembaraço aduaneiro das mercadorias (computadores e acessórios) que destinam-se ao seu ativo imobilizado.” (fl. 47).

Decidiu bem o acórdão, portanto, ao reconhecer-lhe a imunidade, não obstante tratar-se de ICMS.

Do exposto, não conheço do recurso. “

(nossos os grifos e destaques que não constam do texto original)

Os demais Acórdãos citados na R. Sentença ora transcrita estão assim ementados:

**“EMENTA: - Imposto de Importação. Bem pertencente a patrimônio de entidade de assistência social, beneficiada pela imunidade prevista na Constituição Federal. - Não incidência de tributo. - Recurso extraordinário não conhecido.”**

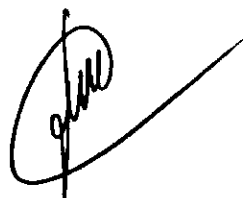
**(RE Nº 87.913 – SP)**

**“EMENTA – Imposto de Importação. Imunidade.**

**- A imunidade a que se refere a letra “c” do inciso III do artigo 19 da Emenda Constitucional nº 1/69 abrange o imposto de importação, quando o bem importado pertencer a entidade de assistência social que faça jus ao benefício por observar os requisitos do artigo 14 do CTN.**

**- Precedentes do STF.**

**Recurso extraordinário conhecido e provido.**



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

(RE Nº 89173 – SP).

Sobre a questionada imunidade, a Autoridade Julgadora “a quo”, se manifesta da seguinte forma:

**“Para usufruírem da imunidade, no tocante a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, prevista nos art. 150, inc. VI, letra “d”, da Constituição Federal e no art. 9, inc. IV, letra “c”, do CTN, as instituições de assistência social, deverão atender e cumprir, cumulativamente, o disposto no art. 14, incisos I, II, e III, do CTN.**

**Também, a imunidade dessas instituições só abrange, no que se refere aos serviços, os relacionados, exclusivamente, com os seus objetivos estatutários de assistência social (art. 14, par. 2, do CTN);**

**Outrossim, a CASA DE SAÚDE CAMPINAS, ao ceder suas instalações (sala) e o aparelho importado através da D.I. 06094/90, a empresa UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA, descumpriu o que estabelece o seu estatuto social, no par. único, do art. 7.**

**O aparelho importado através da D.I. 06094/90 é utilizado pela empresa UNIDADE INTEGRADA DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS LTDA, na prestação de assistência médica, sendo tal serviço cobrado do beneficiário. Tal serviço, não é prestado gratuitamente, ou seja, como filantropia e estende-se a qualquer pessoa, seja associada ou não, da CASA DE SAÚDE CAMPINAS.**

**Por conseguinte, tal utilização encontra-se em desacordo com o que estabelece o art. 2, letras “a” e “c”, do estatuto social, da CASA DE SAÚDE CAMPINAS.”**

Primeiramente, ressaltamos o que dispõe o art. 14, incisos I, II e III do CTN, in verbis:

**“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:**



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

**I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;**

**II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;**

**III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.**

Não se vislumbra, no caso sob exame, a distribuição, pela Recorrente, de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado. Os pagamentos efetuados aos médicos operadores do equipamento, originário das receitas geradas pela própria máquina, são feitos a título de remuneração pelos serviços especializados prestados – operação do equipamento.

Tais pagamentos, até prova em contrário, foram feitos integralmente no País, objetivando a manutenção dos seus objetivos sociais - prestação de assistência médica gratuita aos seus associados.

Quanto ao item III, não existe questionamento relacionado à forma de escrituração das receitas da Recorrente.

Como já demonstrado anteriormente, não se configurou a cessão do aparelho importado a terceiros. Quanto à cessão das suas instalações (sala), também não me parece transgredir os dispositivos isencional ou da imunidade invocados, pois o que fez a Recorrente foi manter o equipamento em funcionamento dentro de suas dependências, como efetivamente deveria acontecer.

Por último, no que concerne a infringência do art. 2, letras “a” e “c”, do Estatuto Social da empresa recorrente, sob alegação de que a empresa operadora (UITC), na prestação de assistência médica cobra o serviço também do beneficiário, no caso, o associado da Casa de Saúde Campinas, é situação que não está comprovada nos autos, tratando-se, portanto, de mera suposição.

Com efeito, o referido Estatuto da empresa Recorrente estabelece:

**“Art. 2º - São objetivos da Sociedade:**

**– Prestação de assistência médica, hospitalar e farmacêutica a seus associados;**

**....**

**– Prática de atos de filantropia.”**



RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Examinando a farta documentação acostada aos autos, verificamos que tanto a fiscalização quanto a Delegacia de Julgamento não tomaram o devido cuidado de comprovar, de alguma forma, que os Associados da Casa de Saúde Campinas são obrigados a efetuar qualquer pagamento pela utilização do equipamento envolvido, o que poderia ser feito através da juntada de Recibos comprovando pagamentos efetuados por Associados; por cópia do Contrato de Prestação de Serviços possivelmente realizado entre a Casa de Saúde e a UITC, dentre outros.

O que encontramos no processo, às fls. 82/83, a respeito da cobrança pela utilização do aparelho, é apenas uma Carta, datada de 17 de abril de 1989, da Casa de Saúde Campinas aos Srs. Médicos Urologistas da mesma Casa de Saúde, intitulada **"PROTOCOLO DE INTENÇÕES"**, formalizando o convite para que tais Médicos auxiliassem a Casa de Saúde Campinas na operação do equipamento para tratamento de litíase – LITHOTRIPTOR modelo MFL 500, o qual, à época, ainda era objeto de negociações com a empresa PHILIPS EXPORT B.V., para sua aquisição.

Na referida correspondência consta o seguinte:

“...

2 – Esse aparelho será instalado nas dependências deste estabelecimento hospitalar, e seu uso se subordinará à observância das normas e regimentos internos vigentes para os vários serviços médicos e hospitalares prestados pela CASA DE SAÚDE CAMPINAS.

3 – Os médicos urologistas pertencentes ao Departamento poderão encaminhar seus pacientes para tratamento no APARELHO observando a escala de utilização elaborada pelo pessoal técnico.

Quando necessário, a Casa de Saúde providenciará a internação, sempre sob indicação e responsabilidade do médico assistente.

4 – Pelos serviços prestados à CASA DE SAÚDE CAMPINAS, na operação do APARELHO propomos, em cada mês, uma remuneração a favor dos Srs. Médicos, a ser calculada pela fórmula seguinte:

$$2R = R1 - C - Po$$

R = remuneração do procedimento

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

R1= receita bruta da utilização do APARELHO no mês;

C= todos os custos envolvidos na operação (pessoal, luz, despesas com seguro, contrato de manutenção e peças de reposição, material, bem como provisão para pagamento do preço da máquina);

Po= percentual de 5% sobre a receita líquida e 8% a título de taxa de ocupação de sala, sobre cada utilização do APARELHO.

5 – Não haverá qualquer relação de cunho trabalhista entre os médicos e este estabelecimento hospitalar.

Pelo que se denota da correspondência em questão, a condição colocada no item 2, dizendo que o uso do equipamento se subordinará à observância das normas e regimentos internos vigentes para os vários serviços médicos e hospitalares prestados pela CASA DE SAÚDE CAMPINAS, parecem indicar a preservação da utilização gratuita do aparelho pelos Associados da Casa de Saúde, atendendo aos seus objetivos institucionais.

Parece, ainda, que a forma de captação da receita, que serviria ao pagamento dos Médicos operadores, manutenção do aparelho, etc., definidos pela fórmula indicada, se aplicava aos pacientes clientes dos mesmos Médicos, conforme indicado no tópico 3 do referido Protocolo de Intenções, acima transcrito.

O fisco não logrou comprovar, efetivamente, que os Associados da Casa de Saúde Campinas eram tratados da mesma forma que os não Associados, ou seja, tendo que pagar pela utilização do aparelho importado pela Casa de Saúde, situação que caracterizaria a transgressão do seu Estatuto Social, levando-a, certamente, a perder o benefício da Imunidade a que tem direito.

Portanto, a afirmação estampada na R. Decisão “a quo”, como já dito, está respaldada em mera suposição, o que a torna insustentável no contexto.

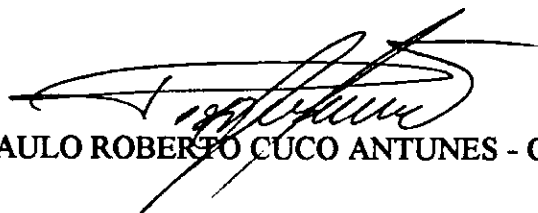
Além do mais, ainda que estivesse configurada a cessão do uso do equipamento de que se trata, o que efetivamente não aconteceu no presente caso, isto não ensejaria, por si só, a perda da condição da Recorrente de instituição de assistência social, sem fins lucrativos, condição esta que lhe assegura a Imunidade prevista na Constituição Federal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.320  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.726

Por todo o exposto, conheço dos Recursos por tempestivos para: 1. Dar provimento ao Recurso da Casa de Saúde Campinas e, 2. Julgar prejudicado o Recurso da Unidade Integrada de Tratamento de Cálculos – UITC.

Sala das Sessões, em 15 de abril de 1998



PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES - Conselheiro