MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10831.000984/00-19
Recurso nº	133.122 Voluntário
Matéria	ISENÇÃO
Acórdão nº	303-34.691
Sessão de	12 de setembro de 2007
Recorrente	UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS - UNICAMP
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 05/03/1997 a 24/11/1998

Ementa: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. I.I. e IPI. FUNDAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. 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 adotados pelo CTN, mas sim a do art. 57 do Código Civil, que congrega o conjunto de todos os bens e direitos, a guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro votou pela conclusão.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Zenaldo Loibman.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, através do qual se exige Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (fls. 02/62), da Universidade Estadual de Campinas-UNICAMP, tendo em vista importação de bens com isenção de II e IPI, destinados à realização de pesquisa científica e tecnológica, de acordo com a Lei nº. 8.010/90.

Constatou-se em fiscalização realizada no estabelecimento da autuada infrações com relação à isenção ou redução vinculada à destinação do bem, quais sejam: 'não emprego dos bens nos fins ou atividades para que foram importados', 'desvio, por qualquer forma, dos bens importados com benefício', 'perda do benefício por desqualificação do importador', e 'transferência não autorizada do bem importado com benefício'.

A fiscalização encontra-se descrita no "Termo de Verificação Fiscal" anexo às fls. 63/101 dos presentes autos.

Em sua defesa a UNICAMP, autarquia em regime especial do Governo do Estado de São Paulo, cujo principal fim é o ensino, pesquisa e a extensão, tendo seus recursos sancionados pelo Governador do Estado, além de possuir autonomia administrativa e financeira, apresenta impugnação ao lançamento, em 24/03/2000, (fls. 1.139/1.157) embasada em:

> *1. a Constituição Federal, em seu artigo 150, prevê a chamada imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno, tratando-se, portanto, de vedação constitucional da tributação do patrimônio, renda, serviços ou atividades envolvendo os entes políticos e suas autarquias;*
>
> *2. não há sentido em se pretender que as aquisições feitas pela Unicamp, para atender seus projetos de pesquisa, não sejam consideradas como não vinculadas às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes;*
>
> *3. a universidade não é beneficiária de isenção - instituições de pesquisa não imunes a impostos, e sim de imunidade, como trata o art. 150, excluindo a incidência de imposto de importação e sobre produtos industrializados, de forma que houve erro por parte da auditoria que a considerou isenta;*
>
> *4. "um artigo científico é material de pesquisa e parece não haver dúvida sobre isso. O software e o equipamento que permitem a vários pesquisadores, simultaneamente, acessar as bases de dados, não estão dissociados da finalidade pesquisa. Sem o software não se faz pesquisa. Sem a máquina não se roda o software." Nestes termos, requer o cancelamento da autuação no que se refere à aquisição de equipamentos e softwares para disponibilização da base de dados de periódicos eletrônicos;*
>
> *5. pelo fato de alguns equipamentos adquiridos terem se tornado obsoletos para a pesquisa foram realocados para uso em outras atividades de ensino, não havendo, portanto, desvio de utilização,*

conforme alega a auditoria, até porque, a Constituição declara indissociáveis o ensino, a pesquisa e a extensão;

6 quanto à alegação de transferência de bem importado com isenção, sem anuência prévia da fiscalização, os equipamentos foram transferidos para a Universidade Estadual Paulista – UNESP, para utilização em projetos de pesquisa interinstituicionais devidamente apresentados à FAPESP (fundação pública do Governo do Estado de São Paulo), instituições que são autarquias credenciadas pelo CNPq, beneficiárias da mesma isenção;

7 os bens importados não encontrados na universidade foram furtados e conforme atestado pela autoridade há processos de sindicância para apuração de responsabilidade, não podendo a UNICAMP ser responsabilizada pelo seu uso indevido.

Diante do exposto, com fundamento na imunidade tributária decorrente da Constituição Federal, requer seja cancelado o Auto de Infração.

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, foi prolatada decisão contrária ao pleito do contribuinte, conforme se denota da seguinte ementa (decisão às fls. 1.216/1.224):

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 05/03/1997 a 24/11/1998

Ementa: IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

A vedação constitucional de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação, sem fins lucrativos, dentre outras, não alcança o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculado à importação.

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 05/03/1997 a 24/11/1998

Ementa: ISENÇÃO VINCULADA À DESTINAÇÃO DOS BENS

A isenção é condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão.

Lançamento Procedente."

Em tempestivo Recurso Voluntário (fls. 1.236/1.257) o contribuinte reitera as alegações apresentadas em sua peça impugnatória, além de aduzir, em suma, que:

1 sendo a universidade órgão da Administração Pública Estadual, podendo ser considerada como sua extensão, se enquadra nos requisitos para imunidade recíproca, inclusive para fins de Imposto de Importação e IPI, como já se pronunciou favoravelmente o STF, Tribunal Federal da 3ª Região e o Conselho de Contribuintes;

2 o referido beneficio da imunidade não exclui os da Lei 8.010/90 - isenção de impostos sem necessidade de exame de similaridade e

controles prévios do despacho aduaneiro, de que se valeu a universidade;

3. quanto à transferência de equipamentos sem autorização prévia, reitera as alegações anteriores e questiona a necessidade de aval da fiscalização, visto ser evidente a parceria entre as instituições.

3. no caso de bens importados com isenção vinculada a qualidade da importadora, mas cuja propriedade não é dela, são pertencentes à FAPESP, que custeia projetos de pesquisa, e eventualmente importa materiais para posterior repasse por comodato e doação, sob controle do CNPq, não prejudicando sua quota global de importações;

4. em relação à importação de bens não aplicados em pesquisa científica ou tecnológica, "a análise do que pode ou não gerar uma pesquisa científica compete a recorrente..", que entende o uso dos equipamentos em sua biblioteca como instrumentos de pesquisa científica;

5. quanto à importação de bens não aplicados em pesquisa científica ou tecnológica, esses equipamentos foram utilizados no projeto "Arquitetura de Software para o desenvolvimento de aplicações distribuídas confiáveis", em 97/98, não houve transferência para outras pessoas, como estatui a lei e sim o uso em outras finalidades, como o ensino de graduação;

6. quanto aos bens importados não encontrados, reitera a impossibilidade de sua responsabilização devido a furto.

Nestes termos, o pedido do contribuinte em Recurso Voluntário é de:

1. *preliminarmente, ausência de arrolamento de bens ou direitos, por força do disposto na Instrução Normativa SRF nº. 93, de 03 de agosto de 1998;*

2. *no mérito, imunidade tributária recíproca da Recorrente, inclusive com relação ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados;*

3. *Legalidade da cessão de uso de bens importados à UNESP, entidade credenciada no CNPq, para realização de pesquisa em conjunto, que justificou a referida importação, dispensada a autorização da autoridade fiscal;*

4. *Ausência de vedação legal que impeça a importação de bens pela Recorrente com recursos da FAPESP, que permanece momentaneamente com a propriedade dos mesmos, até conclusão da pesquisa;*

5. *Demonstração de que os bens importados por meio da DI nº. 97/0683788-4 foram utilizados para desenvolvimento de pesquisa científica e tecnológica;*

6. *Legalidade no aproveitamento de bens importados com isenção, após conclusão da pesquisa, em atividade de ensino,*

inerente às atribuições da Recorrente e tendo em vista o princípio da indissociabilidade entre pesquisa e ensino;

7. *Impossibilidade de responsabilização da Recorrente no caso de bens importados com isenção que foram furtados.*

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 25/04/2007, processados em seis volumes, cujas páginas encontram-se devidamente numeradas, até às fls. 1.278, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Sobre a matéria objeto dos autos já tive oportunidade de me manifestar em diversas ocasiões, tanto neste Conselho como na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sendo assim, permito-me adotar como razões do meu voto, no presente caso, argumentação utilizada em caso em tudo semelhante, que mereceu a aprovação de meus pares.

De fato, em julgamento realizado na Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando o Recurso de Divergência n.º RD/301 - 0.252, relativo ao Processo n.º 10814-002333/93-15, tive a oportunidade de proferir o voto vencedor no Acórdão n.º CSRF/03-02.970, cuja ementa é a que se segue:

> *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, a guisa do comando normativo do art. 110 do próprio CTN.*

Por se tratar da mesma matéria, adoto os fundamentos daquele julgado, guardadas as eventuais divergências sobre os fatos específicos daquele caso:

> *"O Recurso Especial foi devidamente aparelhado por decisões que tratam da mesma matéria e que são de Câmara distinta da qual provem este feito, justificando a procedência da admissibilidade.*
>
> *Como vimos, trata-se de exigência tributária constituída por Auto de Infração que entendeu devidos o Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados pela Recorrente, fundação pública Estadual, que realizou importação de mercadorias destinadas à operação de suas emissoras de radiodifusão educativa, Rádio e Televisão Cultura, ou seja, para a consecução de seus objetivos institucionais legais, pleiteando a exoneração da aplicação da legislação tributária com fundamento na imunidade recíproca com fundamento no artigo 150, item VI, Letra "a" e § 2° 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 § 2° da Constituição Federal, que será desmontado, para que seja analisado cada termo relevante ao deslinde da questão, ainda, muito polêmica dentre nossas Casas Julgadoras.*
>
> *Imprescindível firmar-se uma posição definitiva, que, para minha surpresa, é contrária ao meu entendimento anterior.*

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

A imunidade pleiteada é assim colocada na Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "a", c/c o § 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;

§ 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 do Poder exercido pelos Entes Políticos, face a carga de recursos que arrecada pela tributação, o que reforça o requisito da autonomia contido no princípio do federalismo.

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

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

Pautada nos princípios do federalismo e da autonomia, com vistas também ao 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.*

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

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

O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE "PATRIMÔNIO"

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

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

...

VI - instituir impostos sobre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

> *"As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.*
>
> *Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.*
>
> *Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo critérios específicos."*

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

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

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

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

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

> *"Art. 178. (Grupo de Contas) - No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise financeira da companhia.*
>
> *§ 1º (Ativo) - No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de graus de liquidez dos elementos (do patrimônio) nele registrados, nos seguintes grupos:*
>
> *ativo circulante;*
>
> *ativo realizável a longo prazo;*
>
> *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 vendar se para usar ou qualquer que seja.

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

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

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

DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL SOBRE O PATRIMÔNIO

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

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, 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 ALCANCEM 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, instituiu a imunidade em relação aos diversos impostos, inclusive, é óbvio, ao imposto de importação."

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

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

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

Note-se que no caso de importação a mercadoria importada ao chegar ao País, já é de propriedade da pessoa que a importou e já compõe o seu "patrimônio". Tanto que o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, em seu art. 514, prevê as situações em que a mercadoria importada, ainda que antes do despacho aduaneiro, é retiradas 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 desembaraçada já pertença ao importador, fazendo parte de seu patrimônio, sendo que, no caso em que se discute, amparado pela imunidade constitucional.

Diante do exposto, considerando que o termo patrimônio contido no art. 150, inciso VI, alínea "a", e no respectivo § 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."

Desta forma, adotando meu voto em tudo semelhante ao presente caso, sou pelo provimento ao Recurso aqui em exame.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2007

NILTON LUIZ BARTOLI - Relator