



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11131.000817/98-31
SESSÃO DE : 08 de dezembro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133
RECURSO Nº : 120.149
RECORRENTE : FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Isenção. Produto destinado à pesquisa científica

A vedação constitucional de instituir imposto sobre o patrimônio, renda ou serviço das entidades citadas no art. 150 da Constituição Federal não alcança o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI vinculado à importação.

A inexistência de autorização do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico-CNPq, relacionando os bens a serem importados e identificando o projeto a que se vinculam, desautoriza o gozo da isenção prevista no artigo 1º da Lei nº 8.010/90.

MULTA: incabível a multa quando lançada na Decisão singular, sem as providências de retificação do Auto de Infração e reabertura do prazo de defesa.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da decisão na parte que lançou indevidamente a multa de mora, argüida pelo Conselheiro Luis Antonio Flora. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator, Paulo Roberto Cuco Antunes, Luis Antonio Flora e Rodrigo Moacyr Amaral Santos que davam provimento integral. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto.

Brasília-DF, em 08 de dezembro de 1999


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora designada

24 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, as seguintes Conselheiras: ELIZABETH MARIA VIOLATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Ausente o Conselheiro UBALDO CAMPELLO NETO.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133
RECORRENTE : FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA
RELATORA DESIG. : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RELATÓRIO

Em ato de revisão aduaneira, a Fiscalização, após proceder ao exame das DI's / Adições relacionadas à fl. 2, registradas pela empresa FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ, lavrou, regularmente, Notificação de Lançamento, em 02/06/98, contra o importador, formalizando a exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 316.191,01, por entender que a mesma não fazia jus à imunidade pretendida e declarada.

Segundo o entendimento da autoridade aduaneira responsável, a autuação obedeceu ao seguinte enquadramento legal:

a) diferença do II:

- Artigos 149, inciso III; 152, parágrafo 2º; 175; 220; 455; 456; 499 e 542 do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85. artigos 1º, parágrafo 2º; 2º e parágrafo 2º, da Lei 8.010/90;. artigos 2º, inciso I, alínea "e" e parágrafo único; 3º, inciso I, da Lei 8.032/90;
- Ano Base 90 a 96: artigos 87, inciso I; 149, incisos III e XXIII; 152; 175; 220; 499 e 542 do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85 c/c artigo 2º, inciso I, alínea "c" e parágrafo único; Artigo 3º, inciso I, da Lei 8.032/90.

b) diferença de IPI: Artigos 29, inciso I; 55, inciso I, alínea "a"; 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I, do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

c) multa:

- Imposto de Importação: Art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea e da Lei 5.172/66.
- Imposto sobre Produtos Industrializados: Art. 80, inciso II da Lei 4.502/64, com a redação dada p/ Decreto-lei 34/66, art. 2º, e art. 45, da Lei 9.430/96 c/c art. 106, inciso II, alínea e da Lei 5.172/66.

No montante do crédito tributário apurado, insere-se também a parcela referente aos juros de mora, exigidos conforme legislação vigente à época da lavratura do auto de infração.

Regularmente intimada, a empresa apresentou, tempestivamente, Impugnação à exigência do crédito tributário, alegando, segundo relato da autoridade julgadora *a quo*, em síntese, que:

I - nas preliminares:

- a) é nulo o lançamento, tendo em vista a descrição lacônica dos fatos e ausência de vinculação do relato com os dispositivos legais indicados, circunstâncias que acarretaram cerceamento do direito de defesa.

II - no mérito

- a) goza de imunidade tributária de acordo com artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1.988 e atende cabalmente os requisitos contidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional CTN;
- b) imunidade relativa às instituições de educação e assistência social é extensiva aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, sendo que a aquisição dos equipamentos importados teve por finalidade tão somente o desenvolvimento de atividade de ensino e pesquisa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

- c) é detentora de "Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos", expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social";
- d) desatendimento da obrigação acessória, que motivou o lançamento, ensejaria apenas a aplicação de uma multa formal, contudo, ante a ausência de dispositivo de lei cominatório de penalidade específica para essa falta, por respeito ao princípio da legalidade, nada resta a ser feito pela autoridade administrativa julgadora;
- e) não cabe à legislação ordinária estabelecer limites à imunidade constitucional, que se restringem aos mandamentos do artigo 14 Código Tributário Nacional - CTN, inteiramente atendidos pela defendente;
- f) possui credenciamento junto ao CNPq, conforme certificado anexo aos autos (fls. 68);
- g) os bens importados com isenção estão vinculados a projeto de pesquisa científica;
- h) no exercício de 1993, dispunha de cota de importação com o benefício da Lei nº 8.010/90, que foi plenamente observada, conforme publicação do Diário Oficial da União, que anexa (fls. 73);

Tendo tomado conhecimento da Impugnação interposta em função dos fatos constantes do relato acima, por ser tempestiva, a autoridade julgadora *a quo*, no mérito julgou procedente em parte o lançamento objeto da lide, para considerar devidos o II e o IPI, sobre os quais deverão incidir multa de mora no percentual de 20% e juros de mora.

Como fundamento de sua decisão, o julgador expôs, *in verbis*:

"PRELIMINARMENTE

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo ser apreciada.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Da alegação de nulidade

No que diz respeito à alegação de nulidade do lançamento, sob o argumento de que os fatos foram descritos de forma lacônica e sem vinculação com os dispositivos legais indicados na notificação de lançamento, não prospera a tese.

Para que resultasse nulo o lançamento, a descrição dos fatos e o respectivo enquadramento legal haveriam de ser de tal ordem confusos, que acarretasse prejuízo à compreensão do teor da imputação, inviabilizando o exercício da defesa.

Não é isso que se vislumbra no caso.

Em realidade, pode-se constatar da leitura da "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 02, que o agente fiscal discorreu com meridiana clareza sobre a necessidade de autorização do CNPq para o gozo da isenção e identificou o dispositivo legal que estabelece tal requisito (artigo 2º, § 2º, da Lei nº 8.010/90), sendo que, ao final, concluiu que o lançamento deveu-se à "falta de autorização legal para a isenção pretendida, nos termos da Lei 8.010/90", referindo-se, obviamente, à autorização do CNPq.

Tanto compreensível foi a descrição dos fatos na notificação, que o sujeito passivo demonstrou claramente haver apreendido o conteúdo da imputação, ao articular com desenvoltura suas razões na peça impugnatória, exercendo assim a defesa, sem qualquer prejuízo.

Logo, não há porque se falar em nulidade.

NO MÉRITO

Do alcance da imunidade constitucional

A imunidade tributária consagrada no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1998 refere-se expressamente aos impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, não alcançando os incidentes sobre a produção e circulação, nem os que gravam o comércio exterior, onde se incluem respectivamente o IPI e o II.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

À evidência, abrangesse tal imunidade constitucional o II e o IPI, não haveria sentido o estabelecimento da isenção na lei ordinária, como no presente caso. Seria "chover no molhado" e a lei não foi concebida para proferir palavras inúteis. Tal é o entendimento sedimentado na jurisprudência administrativa, através de vários acórdãos do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, dentre os quais o de nº 303-27879 de 23/03/94, ementado nos seguintes termos:

"A vedação constitucional de instituir imposto sobre o patrimônio, renda ou serviço das entidades citadas no art. 150 da CF não alcança o imposto de importação e o IPI vinculado."

Diante da conclusão acima, ficam prejudicados todos os argumentos da defesa calcados na tese de imunidade, devendo a solução do conflito restringir-se à perquirição acerca da aplicabilidade, à espécie dos autos, da isenção concedida na Lei nº 8.010/90.

Dos requisitos para o gozo da isenção

Antes da análise dos requisitos para o gozo da isenção estabelecida na Lei nº 8.010/90, convém que se proceda a uma leitura dos dispositivos do referido diploma, naquilo que interessa ao caso:

Art. 1º São isentas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

.....

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq), e por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciadas pelo CNPq.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Art. 2º O Ministro da Fazenda, ouvido o Ministério da Ciência e Tecnologia, estabelecerá limite global anual, em valor, para as importações mencionadas no art. 1º.

§ 1º Não estão sujeitas ao limite global anual:

a) as importações de produtos, decorrentes de doações feitas por pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras, destinados ao desenvolvimento da Ciência e Tecnologia; e

b) as importações a serem pagas através de empréstimos externos ou de acordos governamentais destinados ao desenvolvimento da Ciência e Tecnologia.

§ 2º A quota global de importações será distribuída e controlada pelo CNPq que encaminhará, mensalmente:

a) à Secretaria da Receita Federal (SRF), relação das entidades importadoras, bem assim das mercadorias autorizadas, valores e quantidades;

De acordo com o disposto no § 2º do artigo 1º do dispositivo acima transcrito, as entidades de ensino devidamente credenciadas pelo CNPq, desde que atendidos os demais requisitos, fazem jus ao benefício. Sob esse aspecto, é forçoso reconhecer que a impugnante fez prova de ser entidade de ensino credenciada junto ao CNPq (doc. fls. 68).

Por sua vez, o artigo 2º do mesmo diploma, após remeter ao Ministério da Fazenda o estabelecimento do limite de valor global anual para importações beneficiadas com a isenção, atribui no seu § 2º ao CNPq a distribuição e controle desse valor, em cotas individuais, às entidades pretendentes do benefício. Nesse tocante, há que se reconhecer que em 1993 a autuada detinha cota, outorgada pelo referido órgão de controle, em montante superior ao valor das importações em causa (doc. fls. 49), se bem que não se pode concluir com segurança, que tal cota acobertaria as importações em causa, já que pode ter havido outras importações no decorrer do ano, consumindo-a total ou parcialmente.

Contudo, há que se registrar que o lançamento não foi motivado por ausência de credenciamento ou de cota, mas pelo fato de a defendente não haver logrado comprovar a existência de

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

autorização prévia do CNPq, específica para as mercadorias objeto das importações em lide.

Observe-se que de acordo com a alínea "a", do § 2º, do artigo 2º da lei isentiva, o CNPq há que encaminhar à SRF documento consistente de relação das "mercadorias autorizadas, valores e quantidades". No caso presente, não restou comprovado nos autos a existência de tal documento, donde se conclui que realmente não houve a prévia amênia do CNPq, seja porque a autorização sequer foi solicitada, seja porque não foi deferida. Aliás, o próprio sujeito passivo reconhece o descumprimento dessa obrigação acessória, ao alegar em sua impugnação que caberia, no caso, a aplicação de multa formal, ao invés da perda do benefício, mas que, por ausência de previsão legal para tal cominação específica, em respeito ao princípio da legalidade, nada restaria a ser feito pela autoridade administrativa..

Relevante enfatizar que a autorização do CNPq, através da lista a que se refere a alínea "a", do § 2º, do artigo 2º, acima transcrito, a qual deve contemplar, inclusive os valores e quantidades das mercadorias autorizadas, é o único instrumento capaz de atestar cabalmente a adequação qualitativa e quantitativa das mercadorias aos fins a que se destinam e assegurar-lhes a vinculação a projeto de pesquisa científica idôneo, sendo, por isso mesmo, condição essencial para o gozo do benefício. Portanto, à míngua da referida autorização, nada garante que os bens importados pela notificada destinaram-se efetivamente a projetos de pesquisa aprovados pelo CNPq. A propósito, embora a defesa afirme essa destinação, não se localiza nos autos nada que identifique tais projetos.

Por fim, cabe observar que para afastar a possibilidade de, autorizada a importação, haver o CNPq apenas se omitido no encaminhamento da respectiva lista à SRF, foi o importador intimado afazer prova, antes do lançamento, de que submetera a importação ao crivo daquele órgão e recebera a necessária autorização, não logrando êxito em oferecer tal comprovação.

Portanto, conclui-se que o sujeito passivo não atendeu, na plenitude, os requisitos para o gozo da isenção.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Dos encargos legais

Em virtude da falta de recolhimento do imposto, foi aplicada a multa punitiva de 75%. Contudo, para fins de julgamento deste processo, cumpre observar o entendimento da Coordenação - Geral do Sistema de Tributação - COSIT, da Secretaria da Receita Federal, veiculado através do Ato Declaratório (Normativo) nº 10/97 (DOU 20/01/97).

De acordo com o referido ato, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de isenção, quando incabível, não constitui infração punível com a multa de ofício, desde que o produto tenha sido corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.

Ocorrendo essa hipótese, conforme o item 2 da orientação normativa mencionada, sobre o imposto exigido em ato de revisão aduaneira, deve incidir a multa de mora, limitada a 20%, e juros de mora.

No presente caso, tendo ocorrido a situação acima descrita, como não foi constatada irregularidade na descrição da mercadoria, tampouco havendo elementos que indiquem dolo ou má fé por parte do importador, aplica-se o disposto no ADN COSIT nº 10/97.

Regularmente intimada da decisão e com ela inconformada, o importador apresentou, amparado por decisão liminar em sede de ação mandamental, fls. 107/110, Recurso Voluntário a esse 3º Conselho de Contribuintes, no qual, em essência, nada de novo trouxe ao cenário litigioso, limitando-se tão somente a reproduzir sob novas nuances aquilo que já havia exposto quando da Impugnação.

Deste modo, entendendo haver consolidado sua defesa, a Recorrente requereu que fosse declarada a improcedência da autuação fiscal e, por via de consequência, cancelamento do auto de infração lavrado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por ser o total do crédito tributário inferior ao limite de que dispõe o § 1º do art. 1º da Portaria MF 260/95, com a nova redação dada pela Portaria MF 189/97, não apresentou contra-razões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

VOTO VENCEDOR

Como bem salientou o I. Conselheiro Dr. Hélio Fernando Rodrigues Silva, a abordagem do mérito do presente processo impõe o exame de dois aspectos ressaltados pela Recorrente, ou seja, "o alcance da imunidade constitucional" e os "requisitos para o gozo da isenção."

No que se refere aos "requisitos para o gozo da isenção", partilho, como aquele D. Conselheiro, do mesmo entendimento do julgador "a quo", repetindo, também suas palavras:

".....
.....

De acordo com o disposto no § 2º do artigo 1º do dispositivo acima transcrito (Lei nº 8.010/90, destaque meu), as entidades de ensino devidamente credenciadas pelo CNPq, desde que atendidos os demais requisitos, fazem jus ao benefício. Sob esse aspecto, é forçoso reconhecer que a impugnante fez prova de ser entidade de ensino credenciada junto ao CNPq (doc. fls. 68).

.....
.....

Contudo, há que se registrar que o lançamento não foi motivado por ausência de credenciamento ou de cota, mas pelo fato de a defendente não haver logrado comprovar a existência de autorização prévia do CNPq, específica para as mercadorias objeto das importações em lide.

Observe-se que de acordo com a alínea "a", do § 2º, do artigo 2º da lei isentiva, o CNPq há que encaminhar à SRF documento consistente de relação das "mercadorias autorizadas, valores e quantidades". No caso presente, não restou comprovado nos autos a existência de tal documento, donde se conclui que realmente não houve a prévia anuência do CNPq, seja porque a autorização sequer foi solicitada, seja porque não foi deferida. Aliás, o próprio sujeito passivo reconhece o descumprimento dessa obrigação acessória, ao

EMULA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

alegar em sua impugnação que caberia, no caso, a aplicação de multa formal, ao invés da perda do benefício, mas que, por ausência de previsão legal para tal cominação específica, em respeito ao princípio da legalidade, nada restaria a ser feito pela autoridade administrativa.

.....

.....

Por fim, cabe observar que para afastar a possibilidade de, autorizada a importação, haver o CNPq apenas se omitido no encaminhamento da respectiva lista à SRF, foi o importador intimado a fazer prova, antes do lançamento, de que submetera a importação ao crivo daquele órgão e recebera a necessária autorização, não logrando êxito em oferecer tal comprovação.

Portanto, conclui-se que o sujeito passivo não atendeu, na plenitude, os requisitos para o gozo da isenção."

Comungo, ainda, do entendimento exposto por aquele Conselheiro, segundo o qual não deixou o Contribuinte de beneficiar-se da lei isentiva apenas por não ter atendido obrigação acessória. Na verdade, o Interessado deixou de atender requisito estabelecido na própria lei como necessário para o gozo da isenção.

Discordo, todavia, da posição adotada pelo mesmo no que se refere ao alcance da imunidade constitucional.

Como já me posicionei em vários julgados, considero que citada imunidade não alcança o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

A Recorrente invocou o art. 150, VI, "c", da CF, que determina, "in verbis":

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

I - ...omissis...

... - ...

VI - instituir impostos sobre:

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

- 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.

É claro, portanto, que a Carta Magna vedou a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

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

Segundo o Código Tributário Nacional, o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros e o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidem sobre o patrimônio, sobre a renda, nem também sobre os serviços. Um está ligado ao Comércio Exterior, à proteção da indústria nacional. O outro se refere à produção de mercadorias no país.

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

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

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

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

O imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação, também chamado de IPI-vinculado é o mesmo cobrado sobre a mesma mercadoria produzida internamente. Essa taxa 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 Edson Queiroz fosse adquirir mercadoria idêntica produzida aqui no Brasil, teria que pagar o



RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

imposto. Ele incide sobre o produto industrializado e não sobre o patrimônio de quem o adquire.

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

"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.

Verifica-se, assim, que se a imunidade constitucional tratada pelo art. 150, VI, "c", abrangesse o II e o IPI, não haveria sentido o estabelecimento de isenção tributária na lei ordinária, como ocorre no presente caso.

No processo em análise, por outro lado, não posso manter, s.m.j., a multa de mora.

Isto porque a mesma foi lançada pela Decisão "*a quo*" sem que tenha havido a devida retificação no Auto de Infração, com consequente reabertura do prazo de defesa.

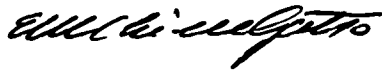
Assim, não constando da exigência tributária original, o contribuinte dela não se defendeu, com o que foi cerceado seu direito, nos termos da Constituição Federal. *eucla*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, excluindo a multa de mora lançada na Decisão singular.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1999



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO -
Relatora Designada

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

VOTO VENCIDO

Inicialmente, creio oportuno ressaltar a elegante objetividade e o enfoque lógico que caracterizam o desenvolvimento da decisão prolatada na primeira instância de julgamento.

Entretanto, apesar de reconhecer o talento do julgador *a quo*, devo, também desde logo, dizer que com ele concordo apenas em parte, pelos motivos que mais adiante evidenciarei.

A abordagem do mérito impõe o exame dos dois aspectos ressaltados pela Recorrente, ou seja, "o alcance da imunidade constitucional" e "os requisitos para o gozo da isenção".

Com relação aos requisitos para o gozo da isenção, também partilhamos do mesmo entendimento do julgador *a quo*, o que leva a, mais uma vez, repetir suas palavras:

".....
.....
.

De acordo com o disposto no § 2º do artigo 1º do dispositivo acima transcrito (Lei nº 8.010/90, destaque meu), as entidades de ensino devidamente credenciadas pelo CNPq, desde que atendidos os demais requisitos, fazem jus ao benefício. Sob esse aspecto, é forçoso reconhecer que a impugnante fez prova de ser entidade de ensino credenciada junto ao CNPq (doc. fls. 68).
.....
.....

Contudo, há que se registrar que o lançamento não foi motivado por ausência de credenciamento ou de cota, mas pelo fato de a defendente não haver logrado comprovar a existência de autorização prévia do CNPq, específica para as mercadorias objeto das importações em lide.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Observe-se que de acordo com a alínea "a", do § 2º, do artigo 2º da lei isentiva, o CNPq há que encaminhar à SRF documento consistente de relação das "mercadorias autorizadas, valores e quantidades". No caso presente, não restou comprovado nos autos a existência de tal documento, donde se conclui que realmente não houve a prévia amênia do CNPq, seja porque a autorização sequer foi solicitada, seja porque não foi deferida. Aliás, o próprio sujeito passivo reconhece o descumprimento dessa obrigação acessória, ao alegar em sua impugnação que caberia, no caso, a aplicação de multa formal, ao invés da perda do benefício, mas que, por ausência de previsão legal para tal cominação específica, em respeito ao princípio da legalidade, nada restaria a ser feito pela autoridade administrativa.

.....
.....

Por fim, cabe observar que para afastar a possibilidade de, autorizada a importação, haver o CNPq apenas se omitido no encaminhamento da respectiva lista à SRF, foi o importador intimado a fazer prova, antes do lançamento, de que submetera a importação ao crivo daquele órgão e recebera a necessária autorização, não logrando êxito em oferecer tal comprovação.

Portanto, conclui-se que o sujeito passivo não atendeu, na plenitude, os requisitos para o gozo da isenção."

Aqui vale um pequeno reparo, em verdade, não deixou o Contribuinte de beneficiar-se da lei isentiva por não ter atendido obrigação acessória e sim por não ter atendido requisito estabelecido na própria lei como necessário para o gozo da isenção.

No que diz respeito ao alcance da imunidade constitucional, permito-me discordar do que foi decidido na instância monocrática.

Aqui, *ab initio*, por imposição da lógica, não podemos deixar de ressaltar que o importador ao trazer mercadoria estrangeira por ele adquirida entrar em território aduaneiro, deve arcar com os impostos que incidem sobre a importação, ou seja, de fato ele deve retirar de seu patrimônio, o numerário necessário para cumprir a exigência do crédito tributário.

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Se esse importador for uma instituição de educação sem fins lucrativos, forçada a importar para cumprir seus fins, também estaria ela, de fato, sendo atingida em seu patrimônio, o que flagrantemente afronta ao dispositivo constitucional que torna imune à tributação o patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos.

O que ressaltamos acima, serve para evidenciar que a mera forma com que se dispõe determinada matéria normativa, não descortina, necessariamente, seu real significado jurídico, o que, por via de consequência, faz com que, ao buscarmos o Direito, devamos avançar além do óbvio, verificando qual o objetivo que o legislador perseguia atingir com a norma que elaborou, não nos deixando prender pelos efeitos que a norma aparentemente produz, em função de suas imperfeições.

Seguindo esse caminho, convém recordar e analisar outra afirmação do julgador *a quo*:

"À evidência, abrangesse tal imunidade constitucional o II e o IPI, não haveria sentido o estabelecimento da isenção na lei ordinária, como no presente caso. Seria "chover no molhado" e a lei não foi concebida para proferir palavras inúteis. (..) "

Ora, ora, na afirmação acima, embora não pareça, por ser bem urdida, insere-se dois equívocos.

Primeiro, não possuem a hipótese imunizante da alínea "c", inciso VI, do art. 150 da CF/88, e a isencional da Lei 8.010/90, o mesmo núcleo de atuação, como se pode comprovar a partir da comparação dos respectivos textos, abaixo reproduzidos:

CTN

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

LEI Nº 8.010/90

Dispõe sobre Importações de Bens Destinados à Pesquisa Científica e Tecnológica e Dá Outras Providências.
.....

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

.....
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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
.....

Art. 1º - São isentas dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante, as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

.....
§ 2º - O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, e por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciadas pelo CNPq.

Portanto, o que se vê é que na Constituição encontramos a proibição de tributar a instituição de educação sem fins lucrativos e na lei ordinária, somente a isenção de II e IPI nas importações efetuadas por entidades, de educação ou não, sem fins lucrativos, credenciadas junto ao CNPq e ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciadas pelo CNPq.

Não há portanto, nenhuma incongruência entre os dispositivos examinados, tão somente, uma redundância quando estamos diante, especificamente, de uma instituição de educação sem fins lucrativos, a qual está protegida por uma norma constitucional e, também, se credenciada junto ao CNPq, pela isenção prevista na Lei 8.010/90, embora o espectro protecional desta seja muito menos abrangente do que daquela. Sobre esse tipo redundância, ressalte-se que ela não é incomum, contrariamente ao que faz supor o brocado que aos autos trouxe o julgador a quo: "a lei não foi concebida Para proferir palavras inúteis". Para verificarmos que não é bem assim, vejamos o seguinte trecho da Lei 8.032/90:

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

LEI Nº 8.032/90

*Dispõe sobre a Isenção ou Redução de Impostos de Importação e
Dá Outras Providências.*

.....
*Art. 2º - As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam
limitadas, exclusivamente:*
.....

II) ao casos de:

*a) importações de livros, jornais, periódicos e do papel destinado
à sua reprodução.*
.....

Não é a hipótese de que trata a alínea "a", do inciso II, do art. 2º, da Lei nº 8.032/90, a mesma prevista na alínea "c", inciso VI, do art. 150 da CF/88, anteriormente transcrito? É. Não é inútil tal hipótese isencional ? É. Logo melhor seria que o julgador *a quo* tivesse dado vazão à sua criatividade e dito que "*a lei não foi concebida para proferir palavras inúteis*", mas, por vezes, as contém. E talvez isso ocorra por ser ela também mera produção humana, na maioria das vezes elaboradas por não juristas, portanto, sujeitas a falhas, especialmente, no que diz respeito à matéria jurídica.

Creio que o que expusemos até aqui já foi o suficiente para retirar a sustentação do que trouxe o julgador *a quo* para fundamentar seu entendimento quanto ao alcance da imunidade constitucional. Desta forma, é preciso que daqui para diante seja construído as bases jurídicas do voto que adiante explicitarei.

Assim, desde logo, afirmo que a interpretação que se impõe sobre o conceito de patrimônio, conforme inserido no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição da República Federativa de 1.988, deve abranger o material sujeito ao despacho aduaneiro de importação, e, por conseguinte, que a importação efetuada por instituições de educação, sem fins lucrativos, como consequência do desenvolvimento de sua atividade fim, deve estar imune ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ressalte-se que, se assim não fosse, considerando que em função da atual ambiência econômica, onde algumas necessidades cruciais de suprimento só são sanadas através da importação, instituições de educação haveria, que poderiam ter sua existência inviabilizada, o que, com certeza,

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

não estaria conforme a vontade do constituinte de 88, que, ao estabelecer o conteúdo do dispositivo constitucional em tela, tinha intenção de favorecer a atividade educacional, permitindo que esse povo tão carente de educação, dela se beneficiasse aos menores custos.

Ao exposto, acrescente-se que qualquer esforço interpretativo que se faça sobre o texto constitucional, deve, ainda que sob um enfoque sistemático e teleológico, pautar-se em elementos de convicção extraídos do próprio contexto normativo constitucional. Esta providência é necessária, pois, por ser a Constituição a origem da validade de todo o ordenamento jurídico, nela está contida a vontade original, ou seja a vontade constituinte, esta, por sua vez, parâmetro de validação das demais normas do ordenamento jurídico.

Com relação ao cerne do litígio em questão, entendo inválida, por ser anti - jurídica, qualquer tentativa de se estabelecer a abrangência da inserção do vocábulo patrimônio no texto da Constituição de 1.988, a partir de conceitos extraídos de leis ordinárias ou complementares, pré existentes à ordem constitucional vigente, sem, antes, dar a devida ênfase aos elementos de formação de convicção extraídos da própria Constituição, mormente se tal interpretação distorcida, de algum modo, afeta a consecução da real vontade do constituinte.

Assim, entendo que o significado da palavra patrimônio, dentro do contexto constitucional, não é outro se não aquele que denota sua acepção técnica mais comum, ou seja, um conjunto de bens, direitos e obrigações. Tal conceito de patrimônio, na verdade com raízes nas ciências econômica e contábil, se coaduna com a própria abordagem que temos sobre o conceito de patrimônio no art. 57 do Código Civil, *in verbis*:

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

Considerando o que expusemos até aqui e que o CTN, em seu art. 150, dispõe que "*a lei tributária não poderá alterar a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressamente ou implicitamente pela Constituição Federal*", não se pode negar, por ser ilógico e não jurídico, que não abranja o conceito constitucional de patrimônio, a mercadoria estrangeira submetida a despacho aduaneiro de importação, com

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

vista a possibilitar que a instituição de educação sem fins lucrativos atinja os objetivos que lhe são próprios.

Vale ressaltar que a decisão recorrida não trouxe aos autos evidências cabais que pudessem motivar a crença de que o constituinte de 88 quisesse restringir a imunidade concedida às instituições de educação sem fins lucrativos, nela não incluindo o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Como tal não ocorreu, não há porque não considerar que esta atinja aqueles 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 daquelas fundações presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza".

Cumprе ressaltar que o entendimento que ora esposo sobre o alcance da imunidade constitucional, está em consonância com o rumo tomado pelos julgados administrativos e judiciais sobre a matéria, haja vista o teor das ementas abaixo transcritas:

CSRF

IMUNIDADE - FUNDAÇÃO PÚBLICA - A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra "a" e § 2º, 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. (Acórdão CSRF/03-02.861. Seção de 24/08/98).

TRF - 6ª T - 3ª R

IMUNIDADE - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI - INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - IMPORTAÇÃO PARA CONSECUSÃO DE FINALIDADES ESSENCIAIS - ALCANCE - "Constitucional. Tributário. Instituição de assistência social. Imposto de Importação de produtos destinados à consecução dos fins institucionais. Imunidade. C.F, art. 150, VI, "c" - A instituição de assistência social que atende os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional goza da imunidade prevista no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal, na importação de bens para consecução de suas finalidades essenciais. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. - Remessa oficial improvida. " (Ac

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

*un da 6ª T do TRF da 3ª R - REO em MS 752-SP - Rel Juíza Diva
Malerbi -j 27/05/96)*

É importante chamar a atenção que, embora os julgados cujas ementas acima transcrevemos não abordem diretamente o caso das instituições de educação, eles sintetizam o entendimento dos tribunais superiores sobre o tema, já que ambas, as fundações públicas e instituições de assistência social, gozam da mesma imunidade constitucional aqui tratada.

Além das ementas citadas, a seguir transcrevo outra que entendo de especial relevância por ser Acórdão recente desta Câmara:

3º CC – 2ª Câmara

*IMUNIDADE TRIBUTÁRIA II e IPI - FUNDAÇÃO PÚBLICA
ESTADUAL. Os impostos sobre o comércio exterior, assim como o
IPI vinculado, inserem-se na vedação colocada no art. 150, inciso
IV, letra "a", § 2º, da Carta Magna, observado o conceito de
"patrimônio" estabelecido no art. 57 do Código Civil. RECURSO
PROVIDO (Acórdão 302-34.010 – 3º CC – 2º C - Sessão de
11/06/99)*

O que podemos constatar a partir da leitura das ementas que acima expusemos é que o entendimento dos tribunais evoluiu, o que não é de se surpreender, pois é próprio do Direito a maturação intelectual em busca do entendimento juridicamente adequado.

Finalmente, vale ressaltar que negar o fato jurídico de que o imposto de importação atinge o patrimônio de instituições de ensino sem fins lucrativo é o mesmo que aceitar a injustiça de tributar atividade de uma universidade pública que pesquisa a cura da AIDS ou de outra que busca tornar o país independente tecnologicamente em áreas vitais como a espacial e a informática.

Sobre isto alguém poderia contra argumentar que, instituições de ensino há que apenas têm aparência de "sem fins lucrativos", mas a estes eu digo: aos párias à lei, mas não a tributária, e sim a penal.

Aos justos, justiça e, no caso, às instituições de educação sem fins lucrativo, especialmente, justiça fiscal.

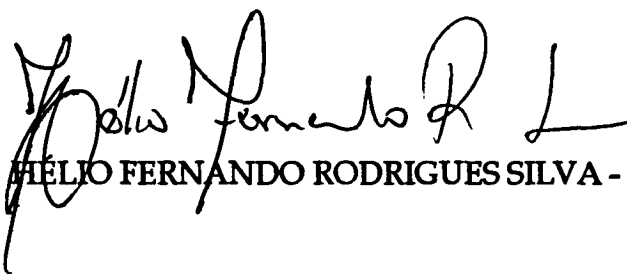
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.149
ACÓRDÃO Nº : 302-34.133

Em face do exposto e de tudo mais que há no processo,
conheço do recurso, para, no mérito, dar-lhe integral provimento.

Assim é o voto

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Hélio Fernando R L', is written over the printed name.

HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA

Processo nº: 11131.000817/98-31

Recurso nº : 120.149

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.133.

Brasília-DF, 10/07/2000

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Alegda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 24.10.00

PFN