



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11131.001184/99-23
SESSÃO DE : 06 de novembro de 2001
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024
RECURSO Nº : 123.579
RECORRENTE : FUNDAÇÃO CEARENSE DE PESQUISA E CULTURA
- FCPC
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Importações promovidas por fundação instituída e mantida pela Universidade Federal do Ceará, dedicada a finalidades educacionais. Verificado que os materiais estão relacionados aos objetivos da fundação e nela empregados, reconhece-se a imunidade.

Alcance do art. 150, inciso V, alínea a.

PROVIDO POR MAIORIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto à preliminar de imunidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Brasília-DF, em 06 de novembro de 2001


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


PAULO DE ASSIS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS e NILTON LUIZ BARTOLI.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024
RECORRENTE : FUNDAÇÃO CEARENSE DE PESQUISA E CULTURA
- FCPC
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : PAULO DE ASSIS

RELATÓRIO

O contribuinte devidamente qualificado nos autos deste processo, em 25/06/99, teve contra si lavrado **Auto de Infração**, centrado no entendimento de que a isenção concedida à autuada, para a importação de computadores e equipamentos para a pesquisa, foi vinculada a qualidade de importador, com fundamento no art. 137 de RA e, que a **impugnante/recorrente, entidade credenciada junto ao CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico**, teria defraudado o benefício em razão de não ter utilizado os bens importados para a pesquisa científica, e sim efetuado a transferência da propriedade ou uso dos bens importados a terceiros, resultando do aludido fato, a perda da **ISENÇÃO DO IPI e do II**.

A entidade acima referida pleiteou e obteve o desembaraço aduaneiro dos bens amparados pelas **DIIs 001755/94**, Adição 001; **002036/94**, Adição 001; **011387/94**, Adições 001, 002, 003, 004, 005, 006; **011555/94**, Adição 001; **039668/94**, Adições 001,002,003,004,005,006,007; **039861/94**, Adição 001; **039862/94**, Adição 001; **040510/94**, Adição 001; **049374/94**, Adições 001,002,003,004,005,006,007,008; **00500/95**, Adição 001; **001327/95**, Adição 001; **002198/95**, com a isenção contida na **Lei nº 8.010/90**, a qual contempla o **II** e o **IPI**.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02/07 que a transferência de propriedade ou uso dos bens importados com o benefício da isenção ocorreu sem o recolhimento dos tributos devidos, estando tal fato circunstanciado no Relatório de Auditoria-Fiscal.

O Relatório de Auditoria-Fiscal, de fls. 35/61, objetivou formar convicção em relação ao atendimento das condições estabelecidas pela legislação, qual seja o proveito do benefício fiscal concedido à entidade fiscalizadora, levando em conta não só os fatores associados à motivação inicial da importação como também à correta aplicação dos equipamentos importados pela **FUNDAÇÃO CEARENSE DE PESQUISA E CULTURA - FCPC**, com fulcro na Lei 8.010/90.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

Do Relatório de Auditoria-Fiscal, para melhor compreensão da presente autuação, destacam-se os seguintes pontos, quais sejam:

1- Que no Certificado de Credenciamento nº 900.0192/91 consta a obrigação de que **“todas as importações de bens efetuadas por esta entidade, amparadas pela Lei 8.010/90, destinar-se-ão à pesquisa científica e tecnológica”**.

2- Todavia, em 09 de setembro de 1998, o CNPq informou à Receita Federal, através do **OF/DAD/Nº 149/98** (folha 0080), que havia decidido cancelar o credenciamento da FCPC, pelo fato de ter constatado irregularidades na aplicação da Lei nº 8.010/90, quais sejam, a transferência de equipamentos a pessoas físicas e a pessoas jurídicas não credenciadas, sem a autorização da autoridade aduaneira e sem o recolhimento de tributos, assim como a utilização desses bens em atividades diversas da de pesquisa.

3- Tal ofício acima mencionado fora encaminhado à Receita Federal juntamente com uma cópia do Relatório de Inspeção nº 04/98 (folhas 0157 a 0166) elaborado pelo CNPQ, os quais fazem parte do processo nº 01300.000304/98-0, resultando, assim, o descredenciamento da entidade.

4- A partir do relatório do CNPq observou-se que a FCPC cometeu duas irregularidades no que se refere a aquisição dos bens importados com o benefício fiscal da isenção, firmando contrato com a IBM WORLD TRADE CORPORATION em 06/12/93, com a intenção de suprir a entidade de equipamentos de informática necessários ao seu bom funcionamento. Com isso elaborou planos de aquisição de microcomputadores para professores, funcionários e alunos da UFC, por preços especiais e opções de financiamento, tudo isso a custos mínimos.

5- Através do Of. CIMP/SAD-3, *“o CNPq alerta a todas as entidades credenciadas, entre elas a FCPC, sobre a impossibilidade de alienação dos equipamentos importados com base na Lei 8.010/90 a seus pesquisadores. E completa ainda que é admitida a alienação exclusivamente a outras entidades (pessoas jurídicas), desde que desfrutem dos mesmos benefícios concedidos pela Lei 8.010/90.”*

6- Na diligência para coleta de provas junto ao Setor de Importação, foram encontrados alguns documentos que sugeriam a venda de computadores pela FCPC a funcionários e professores da UFC e, dentre os que foram apreendidos, constavam 393 contratos para aquisição de microcomputadores - PROIN I, referentes à primeira etapa da venda, ocorrida em setembro de 1993,

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

constituídos por: Anexo, Financiamento, Contrato de Filiação, Termo de Constituição de Usufruto e Recibo/Termo de Responsabilidade; e 581 contratos referentes a segunda etapa da venda dos microcomputadores - PROIN II (fls. 1508 a 2004 e 5382 a 9707) em agosto de 1994.

7- Extraí-se do Regulamento do referido programa e do Contrato de Filiação e do Termo de Constituição de usufruto, de acordo com as fls. 277/289 do processo, os seguintes pontos importantes:

- a transferência operou-se por intermédio de assinatura de "Contrato de Filiação" entre a FCPC e funcionários docentes e técnico-administrativos da UFC;

- a filiação ao PROIN fez-se mediante inscrição e cadastramento do interessado, junto à Coordenadoria do Programa, através de pagamento de taxa de R\$ 5,00 reais;

- a inscrição implicou o compromisso do filiado em adquirir tantas cotas do fundo especial de incentivos à pesquisa II-FEIPE II quantas sejam necessárias para a compra pela FCPC do equipamento do processamento de dados, periféricos ou programas, cuja configuração definir;

- foi assinado com os professores um termo de responsabilidade de recebimento do material importado bem como a responsabilidade pela sua guarda e manutenção;

- os recursos para aquisição dos equipamentos foram repassados à Fundação pelos próprios beneficiários;

- está previsto direito à herança por hereditariedade em caso de falecimento do filiado;

- há desconto no valor da aquisição, total ou parceladamente, em folha de pagamento dos citados adquirentes.

8- A entidade apresentou à fiscalização as DIs registradas nos anos de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, com seus respectivos documentos, viabilizando a elaboração dos anexos II e III, referentes respectivamente aos programas PROIN-I e PROIN-II, por parte da fiscalização.

9- O preço da cedência estipulado pela FCPC, junto aos funcionários/professores/outras da UFC, correspondia ao preço de aquisição do

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

equipamento, custo de frete, seguro, mais um valor a título de juros e, mais uma taxa de administração cobrada pela fiscalizada, estabelecida no art. 27 do PROIN a título de ressarcimento de despesas.

10- Sabe-se ainda que o valor pago pelos funcionários/professores/outras pela aquisição dos computadores foram descontados em folha pela FCPC no período de janeiro de 1994 a dezembro de 1995 (PROIN I) e quanto ao PROIN II iniciou-se os descontos em dezembro de 1994, demonstrando que os compradores começaram a pagar os computadores mesmo antes de recebê-los.

11- Os contratos de filiação firmados para a aquisição dos computadores foram empregados de acordo com o planejamento da importação, sabendo-se que os mesmos permaneceriam na propriedade da FCPC pelo prazo de cinco anos. A destinação que deveria ter sido dada aos equipamentos, ou seja, a pesquisa, foi desviada de tal modo que ficou comprovado, através de diligências, que menos de 4% do total das pessoas envolvidas, ou seja, somente 33 professores, desenvolveram a pesquisa no período de 1994 a 1998.

12- Segundo o convênio de cooperação tecnológica os contratos de filiação mostram, de forma clara, que a intenção da FCPC sempre foi a de repassar os equipamentos importados aos compradores.

13- Ao analisar o DIÁRIO da fiscalizada, verificou-se que os lançamentos contábeis de entrada foram efetuados em 30/12/94 e os de saída dos equipamentos repassados aos compradores foram realizados em 30/12/96, na conta de compensação, confirmando, portanto, que após essa data os ditos equipamentos não mais pertenceriam à FCPC.

14- Constatou-se, assim, que a FCPC sabia o que estava fazendo quando firmou os contratos de cessão de uso de equipamento eletrônico, pois tinha pleno conhecimento da legislação. Fez parecer que seria um aluguel, em que a transferência da propriedade ocorreria após transcorrido cinco anos, baseando-se dessa forma no art. 137, parágrafo único, inciso II do Regulamento Aduaneiro.

15- Assim o “preço de cedência” cobrado pela FCPC não correspondia, na verdade, ao de um aluguel dos equipamentos, como havia alegado a promovida, mas sim a um preço de venda dos mesmos. E os contratos possuem todas as características de um contrato de compra e venda, desde a origem das negociações, mesmo porque os pagamentos das máquinas foram descontados em Folha, de forma que os possíveis compradores começaram a pagar pelos equipamentos antes mesmo de recebê-los.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

16- No Relatório Fiscal, o Sr. Fiscal Autuante concluiu que a FCPC teve a intenção premeditada de transferir o uso e a propriedade dos equipamentos de informática, pois simulou contrato de cessão de uso de equipamento eletrônico, com a intenção de mostrar o irreal como verdadeiro, lhe dando aparência que não possui, e com o objetivo maior de evitar o pagamento dos impostos incidentes na importação, agindo assim de maneira fraudulenta.

17- Concluiu ainda, que os equipamentos importados, através das DI's constantes nos anexos II e III, foram repassados, com o intuito doloso, a pessoas estranhas ao motivo isencional, as quais não destinaram o uso dos seus computadores à pesquisa. Restou, assim, serem cobrados o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, com multa de ofício qualificada, com base no artigo 44, inciso II da Lei 9.430/96, juros de mora, segundo artigo 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro.

Regularmente intimada, a autora se insurgiu contra essa autuação, apresentando detalhada **IMPUGNAÇÃO** ao crédito tributário pleiteado, cujos argumentos aduzidos, resumidamente, podem ser, assim, delineados:

1. Inicialmente, a impugnante alega que os lançamentos ocorridos antes de 07/94 estariam alcançados pela **decadência**, tendo em vista que as primeiras importações de computadores e equipamentos ocorreram entre 01 a 04/94.

2. A declaração do importador que liberou os bens importados, sem a exigência dos impostos, por força da isenção prevista na Lei 8.010/90, conta com todos os elementos eficientes e necessários para que fosse procedido o tal lançamento, cabendo à Fazenda somente promover a fiscalização para se verificar o uso desses equipamentos e, se fosse o caso, proceder à autuação dentro do prazo legal.

3. A FUNDAÇÃO CEARENSE DE PESQUISA E CULTURA – FCPC, como entidade de educação sem fins lucrativos que é, instituída pela UFC, goza de **IMUNIDADE** tributária/Princípio da Imunidade Educacional (previsto na CF/88, art. 150, VI, “c”), condicionada aos requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN, tais como: não distribuir seus resultados, não remunerar seus administradores, aplicar todos os seus recursos na manutenção da sua atividade e manter escrituração contábil regular, pois seu principal objetivo é promover e subsidiar, com recursos próprios, programas de educação e pesquisa.

4. A entidade alega também que, como entidade imune, é irrelevante quem se utiliza de seus bens, desde que a finalidade do uso, ou a receita

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

dele decorrente seja empregada em proveito da finalidade essencial da entidade, o que tem respaldo na Jurisprudência.

5. A autuada emprega os computadores e equipamentos em causa na pesquisa e ensino.

6. Se houvesse dúvida quanto ao direito da FCPC ao gozo da imunidade, primeiramente teria que ocorrer a cassação de sua condição de imune, por meio de processo administrativo em que lhe fosse assegurada o direito de ampla defesa, para só então lavrar-se o Auto de Infração. Não tendo isso ocorrido, seria então nula toda a ação fiscal.

7. As importações realizadas pela impugnante estão previstas no art. 1º da Lei 8.010 de 29 de março de 1990, caso de **isenção** que contempla bens. E a Autuada preenche todos os requisitos exigidos na Lei para o gozo da isenção, sendo credenciada junto ao CNPq, como entidade de pesquisa científica.

8. As importações em questão decorrem precisamente da execução de um dos seus programas de pesquisa – PROIN/FCPC, desenvolvido pela Autuada e anteriormente submetido ao CNPq. Esses equipamentos tendo merecido liberação com **isenção** dos tributos, continuam sendo destinados à execução do retromencionado projeto.

9. Dada a inexistência de instalações físicas compatíveis por parte da FCPC, seria impossível a utilização desses equipamentos em sua sede.

10. O Tribunal Regional Federal decidiu que “a invocação de que equipamentos de informática importados com isenção estariam sendo usados por técnicos administrativos não tem qualquer relevância para demonstração de desatendimento dos fins da Fundação credenciada.”

11. A exigência fiscal que lhe é imputada é por demais elevada e desproporcional à sua capacidade patrimonial, e sua manutenção implicará na completa extinção da entidade, com graves prejuízos para a comunidade científica do estado.

E por fim, “*Protesta provar suas informações por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada posterior de documentos, perícias, requisição de informações, ouvida de testemunhas a serem oportunamente arroladas, tudo desde logo requerido.*”

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

O julgador singular, apreciando a impugnação do contribuinte, julgou-a improcedente, ementando da seguinte forma:

“ISENÇÃO VINCULADA À QUALIDADE DO IMPORTADOR. PRODUTO DESTINADO À PESQUISA CIENTÍFICA. TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE OU DE USO DOS BENS, A QUALQUER TÍTULO.

A transferência de uso, a qualquer título, de bens importados com isenção vinculada à qualidade do importador, ainda que não alterada a propriedade desses bens, obriga ao prévio pagamento dos impostos.

A vedação constitucional de instituir imposto sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades citadas no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal não alcança o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI vinculado à importação.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Sempre que o Imposto de Importação dispensado vier a ser exigido, exigir-se-á também o IPI.

PRAZO DECADENCIAL

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial começa a correr a partir do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese em que a contagem do prazo de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, efetuado, conforme regra geral estabelecida no inciso I do art. 173 do CTN.

PEDIDO DE PERÍCIA

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia quando não atenda aos requisitos exigidos pela norma de regência (art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72).

APRESENTAÇÃO DE PROVAS

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

No processo administrativo fiscal as provas devem ser apresentadas desde logo com a impugnação do lançamento, admitindo-se a sua juntada posteriormente somente se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, se referir-se a fato ou direito superveniente ou se destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

AGRAVAMENTO

Tratando-se de infração qualificada pela fraude é cabível a aplicação da multa de 150% sobre o valor do tributo. A alteração da fundamentação legal e do valor da multa constante na exigência tributária constitui agravamento, implicando devolução de prazo para impugnação da matéria gravada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE

As razões de **DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA**, podem ser, assim, sumariamente descritas:

PRELIMINARES

1- Considera que a imunidade tributária disposta no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal de 1988 refere-se expressamente aos impostos sobre o **patrimônio, renda e serviços**, não alcançando os incidentes **sobre a produção e a circulação**, nem os relacionados ao **comércio exterior**, em que se incluem respectivamente o IPI vinculado e o Imposto de Importação, respectivamente.

2- Que é inaplicável ao presente caso a imunidade invocada pela impugnante, pois não atinge o II e o IPI, ficando prejudicados, dessa forma, todos os argumentos da defesa referentes à tese de **imunidade**, devendo a solução do conflito restringir-se apenas à perquirição acerca da aplicabilidade da **isenção** concedida pela Lei 8.010/90.

3- **Que o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda ementou em acórdão sob o nº 303-27879, de 23/03/94 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 IPI vinculado.”**

4- **Destacou também a esse respeito as considerações do Ato Declaratório nº 30, de 6/9/93, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação,**

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

“(...) a vedação de instituir impostos, de que trata o art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, refere-se, nominal e restritivamente, ao patrimônio, renda ou serviços das entidades e instituições ali mencionadas, não alcançando os impostos incidentes na importação, de natureza própria e distinta.”

5- Que, caso houvesse plena convicção do importador em ser cabível a imunidade, ele a teria postulado na época dos despachos aduaneiros, o que não ocorreu, já que a Autuada somente a invocou na impugnação, ficando sobejamente demonstrado que não se trata de imunidade o caso dos autos.

6- Que o argumento de que, uma vez sendo entregue a declaração com todos os elementos necessários e suficientes para se fazer o lançamento, caberia ao Fisco apenas fiscalizar o uso dos equipamentos, consumando-se o prazo decadencial, mesmo que fosse admitida a hipótese de modalidade de lançamento por declaração, ainda assim seria possível a revisão de ofício segundo o art. 149 do CTN. Entretanto, no caso do Imposto de Importação, a lei obriga o sujeito passivo a antecipar o recolhimento do tributo, sem exame prévio da autoridade administrativa. Então poderia cogitar-se que o lançamento do Imposto de Importação fosse operado pela modalidade de homologação, materializando-se em um dos seguintes momentos (artigo 150, *caput* e § 4º, do CTN):

a) quando a autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado pelo contribuinte, **expressamente** o homologa (**homologação expressa**) ou;

b) não se tratando de dolo, fraude ou simulação, após decorridos cinco anos contados do fato gerador sem que a Fazenda se tenha pronunciado (**homologação tácita**).

7- Que não ocorreu nenhuma das duas hipóteses, já que embora tivesse decorrido o prazo quinquenal do fato gerador, que ocorre com o registro da DI (art. 87, do RA), assim mesmo não haveria homologação tácita, pois admitindo-se a hipótese de fraude, não se poderia contar o prazo de cinco anos a partir do fato gerador, caso em que o prazo começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte, segundo o art. 173, inciso I do CTN. Muito menos houve homologação expressa, pois não existiu ato expresso nesse sentido, de acordo com as exigências do artigo 150 do CTN. Destarte, embora o II e o IPI estejam indubitavelmente inseridos na modalidade de lançamento por homologação, podendo-se aventar que o prazo de decadência havia se iniciado a partir das datas dos registros das DIs para o Imposto de Importação, e a partir dos desembaraços para o IPI, o presente litígio estaria enquadrado no § 4º do art. 150 do CTN, nos casos dolo, fraude ou simulação. Essa é a posição do julgador.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

8- Que no presente litígio ficou configurada a fraude da FCPC, já que durante as diligências, foram encontrados alguns documentos que sugeriam a venda de computadores pela Fundação a professores e funcionários da Universidade Federal do Ceará, constatando-se que a operação de importação dos equipamentos amparou-se em normas jurídicas que, embora revestidas de uma aparente legalidade, teve o fito de descaracterizar a transação de compra e venda feita pela comunidade universitária, como ficou demonstrado no art. 1º, parágrafo único do Regulamento do PROIN e a IBM, tendo a FCPC como intermediária.

9- Que a tipicidade da espécie dos autos se enquadra perfeitamente nos casos de fraude fiscal definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/64. Por isso a falta de recolhimento dos tributos devido a prática de infração qualificada tem substituído o lançamento por homologação pelo lançamento de ofício, de acordo com o art. 149, inciso VII do CTN, qual seja:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII. quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.”

10- Logo, considerando a contagem do prazo decadencial na forma preconizada no art. 173, inciso I do CTN, na data do lançamento, não havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, ficando, desse modo, afastada a alegação de decadência do crédito mencionado neste processo, pois, por incorrer em fraude, o prazo só começou a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Assim fica descaracterizada a decadência tratada no presente processo.

11- Que a defendente não apresentou, de forma expressa, a identificação das questões técnicas que considera controvertidas nem tampouco formulou quesitos referentes aos exames desejados, contrariando o que dispõe o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, sendo essa omissão suficiente para que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia, como está definido no § 1º do art. 16 do dito Decreto.

12- Que a infração do presente caso está repleta de elementos probatórios de relevante valor para o esclarecimento dos fatos. Então, embora a defendente estivesse formulado o pedido de perícia, mediante a presença de provas cabais que motivaram a presente lide, juntamente com o tipo legal, art. 1º da

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

Lei 8.010/90 c/c art. 137 do Regulamento Aduaneiro – RA, ainda assim seria prescindível a realização da perícia.

13- Que no processo administrativo fiscal, a apresentação de provas das alegações que indicou na peça impugnatória tem que ser feita juntamente com a impugnação, somente sendo admitida a sua juntada posterior quando comprovada qualquer das hipóteses traçadas nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhes foi dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93 e o art. 67 da Lei nº 9.532/97.

14- Por fim, o Julgador Singular afirma que não é obrigado a aguardar que o contribuinte apresente as provas quando bem entender, podendo fazer desde logo o julgamento do processo, tanto é assim que o legislador determinou que *“caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.”*

Diante do exposto, rejeitou as preliminares apresentadas pelo impugnante.

Quanto ao mérito, o Julgador Singular entende que:

1- A **isenção** é a dispensa do pagamento do tributo devido, sendo um direito que deve ser literalmente interpretado pelo art. 111 do CTN.

2- A isenção da espécie dos autos é **vinculada à qualidade do importador e à destinação dos bens**, sendo esses bens destinados à **pesquisa científica e tecnológica**. O § 2º do art. 1º da Lei 8.010/90 enuncia que podem beneficiar-se da isenção o CNPq e 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. Assim o dispositivo é claro quanto aos beneficiários da isenção instituída por ela, assim como quanto ao destino dos bens importados amparados pela isenção.

3- As leis isentivas específicas devem ser interpretadas conforme o sentido teleológico, embora o Código Tributário Nacional ofereça diversos métodos de interpretação que disponham sobre legislação tributária. Entretanto a interpretação correta dos vocábulos da língua pátria é a interpretação estrita. Logo, no caso em comento, a **isenção assim interpretada é específica, ou melhor, vinculada tanto à qualidade do importador quanto à destinação dos bens**.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

4- O disposto na Lei 8.010/90 não se aplica a qualquer outra atividade que não se configure como de pesquisa. Sendo assim, a FCPC se enquadra perfeitamente nessa lei. Acrescente-se que o art. 176 do Código Tributário Nacional dispõe que a isenção, mesmo quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, se for o caso, o prazo de duração.

5- No entanto, a FCPC, incorreu em outro preceito legal, qual seja o art. 137 do Regulamento Aduaneiro, que constitui o cerne da infração à legislação tributária, dispondo sobre a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, quando a isenção for vinculada ao importador, devendo este pagar, previamente, o imposto.

6- As provas elencadas até o presente momento mostram que a FCPC transferiu a terceiros os bens, com o benefício isencional, importados por ela, sem a autorização da autoridade aduaneira e sem o recolhimento dos tributos.

7- Destarte, tendo a entidade firmado contrato com a universidade universitária, cedendo, assim, o direito de uso dos equipamentos, cuja cláusula QUARTA estipula o prazo de cedência em 24 meses e que, após transcorrido este tempo, o bem continuaria em poder do cessionário por mais 36 meses, e este ainda poderia, após 5 anos, ter a propriedade do equipamento.

8- Considera caracterizada a infração, de natureza qualificada, à legislação tributária, na medida em que a transferência operou-se por intermédio de “Contrato de Filiação” entre a FCPC e os professores e outros funcionários da UFC. (grifo nosso). Caracteriza-se também pelas assinaturas do termo de responsabilidade pelo recebimento do material importado, assim como pela sua guarda e manutenção efetuados pelos funcionários da UFC. Sendo importante salientar que houve desconto do valor da aquisição, total ou parcialmente, em folha de pagamento dos possíveis adquirentes.

9- O credenciamento pelo CNPq fora feito com o intuito de executar programas de pesquisa científica e tecnológica, porém não houve documentos que comprovasse a existência de qualquer projeto de pesquisa que demandasse a aquisição dos referidos equipamentos.

10- O Regulamento do Programa de Incentivo à Pesquisa e Uso da Informática - PROIN apresenta cláusulas relevantes para a apreciação da matéria, tais como:

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

a) conforme o artigo 14, a inscrição consiste no compromisso do filiado em adquirir tantas cotas do Fundo Especial de Incentivo à Pesquisa –FEIPE, quantas sejam necessárias para a compra do equipamento de processamento de dados pela FCPC. Já o §2º do mesmo artigo prevê o direito de herança;

b) o art. 17 estabelece que é direito do filiado ao PROIN definir a configuração do equipamento a ser adquirido com recursos da FEIPE que subscrever;

c) de acordo com o art. 18, XI, entre os deveres do filiado está o de manter, às suas expensas, o equipamento segurado contra danos de qualquer natureza, até mesmo perda total por roubo, furto, incêndio, além de seguro de vida, de valor equivalente ao custo em dólares, do equipamento, tendo como beneficiários a FCPC, que será ressarcida das cotas faltantes, devolvendo a diferença aos herdeiros/meeiros do falecido;

d) a previsão do art. 23 é de que os equipamentos serão considerados inservíveis, para fins de desafetação do patrimônio da FCPC, após cinco anos de sua entrega ao filiado.

11- O contrato de filiação não passa de um contrato de compra e venda, com a cláusula especial de reserva de domínio, permitindo que a FCPC permanecesse com a propriedade dos equipamentos até que o preço fosse integralizado, isto é, durante os 24 meses, descontando-se na folha de salário dos funcionários. Nos 36 meses restantes, houve a transferência do uso dos equipamentos aos funcionários que trabalham para a entidade, o que, configuraria, assim mesmo, hipótese de infração, estando, dessa forma, o ato de transferência vedado por lei.

12- Considera-se então a existência da fraude fiscal, por ter sido violada indiretamente a norma tributária, na tentativa de descaracterizar a transferência antes do decurso quinquenal. Um dos objetivos dos contratos foi amparar-se em preceitos legais, através de uma aparente legalidade da operação, com o intuito de caracterizar a intermediação da FCPC na aquisição dos computadores importados com o benefício fiscal para os funcionários da UFC.

13- Que a transferência dos bens não decorreu de erro escusável, mesmo sendo irrelevante para a caracterização do ilícito tributário, e já que a estrutura da entidade abriga pessoas de qualificação inquestionável, não há que se considerar a alegação de desconhecimento da legislação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

14- Caracterizada a infração, o crédito tributário seria assim majorado com o lançamento das multas de 150%, configurando-se, desse modo, o agravamento do lançamento inicial.

Dessa forma, o **Julgador Singular decidiu pela procedência do lançamento** (grifo nosso), objeto da lide, considerando devido o crédito tributário, com os juros de mora recalculados na data do pagamento, conforme a legislação aplicável.

Ordenou também o agravamento da exigência inicial, através de multas calculadas mediante o percentual de 150% sobre o valor do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, em substituição às multas no percentual de 75%, mencionados no Auto de Infração referentes aos fatos geradores de 1995, não alcançados pelo instituto da decadência. Essas multas estão previstas no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, e no art. 80, II da Lei nº 4.502/64.

Irresignado com a decisão do julgador singular, o contribuinte, tempestivamente, apresentou Recurso Voluntário a este Terceiro Conselho de Contribuintes, mantendo as mesmas alegações da peça impugnatória, tanto quanto às preliminares, quanto ao mérito, pleiteando, ao final, que **seja dado provimento ao presente recurso, a fim de cancelar o Auto de Infração que deu origem a este processo, cancelando, assim, os lançamentos de Imposto de Importação – II e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, multas e juros (conf. AI de fls. 01/61)**, por falta de base fática, legal e constitucional que o sustente.

A PFN não apresentou Contra-Razões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

VOTO

A discussão dos autos versa sobre importações de equipamentos de informática realizadas pela Fundação Cearense de Pesquisa e Cultura –FCPC sob a alegação de que houve transferência da propriedade desses bens aos serventuários da UFC – Universidade Federal do Ceará, sem o devido pagamento dos tributos.

Inicialmente torna-se necessário analisarmos a preliminar de decadência argüida pela recorrente.

Relativamente a essa preliminar de decadência, o Julgador Singular deixou de acolhê-la, pelo fato de que, em sua opinião, tendo havido fraude, o instituto da decadência se remete ao art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, que o direito que a Fazenda Pública tem de constituir o crédito tributário, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A meu juízo, não há que se falar em fraude por duas razões, a primeira em virtude do agravamento da penalidade não fazer parte do Auto de Infração, posto que, foi no Julgamento Singular agravada a penalidade, e portanto, sem qualquer conhecimento da recorrente, que em processo apartado, em sede de impugnação, está discutindo; e a segunda, porque toda a documentação necessária ao conhecimento dos programas na plenitude das suas condições das importações, inclusive no que diz respeito à destinação a ser dada aos computadores, fora apresentada e disponibilizada às autoridades fiscalizantes. Os argumentos do Julgador Singular para qualificar a fraude estão assim resumidos:

a) equivalência entre o valor das quotas dos servidores da UFC que se filiaram ao PROIN e o valor dos computadores, cujo uso foi aos mesmos cedidos, e cuja configuração fora pelos mesmos definida;

b) previsão de que tais computadores seriam considerados inservíveis e em consequência desafetados do patrimônio da Fundação em cinco anos;

c) os filiados ao PROIN haverem assumido a responsabilidade pela guarda, manutenção e seguro dos equipamentos;

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

d) não ter a UFC conhecimento do local físico onde estão os equipamentos;

e) não haver sido exigida dos filiados ao PROIN nenhuma capacitação especial.

Claro está que nenhum dos argumentos acima são suficientemente fortes para suportar a afirmação de prática fraudulenta. É difícil acreditar que alguém possa fazer um projeto formal para a prática de uma fraude. É óbvio que não.

A definição legal de fraude está contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64 e precisa ser interpretada literalmente, *in verbis*:

“Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

A maneira inteligente encontrada pela FCPC, no sentido de propiciar aos integrantes da Universidade, instrumentos indispensáveis ao aprendizado da informática, foi criar mecanismos adequados, cristalina e explicitados, de gerar fundos para a implantação dos projetos.

A fragilidade das afirmações do relatório de fiscalização acatado pelo Julgador Singular, chega a tomar contornos inadmissíveis, principalmente porque é obrigação de qualquer AFTN conhecer a ciência contábil e, por conseguinte, os seus princípios e fundamentos.

À fl. 58 do referido relatório lê-se: **“Finalmente, concluímos ao analisar o DIÁRIO da fiscalizada que a mesma efetuou os lançamentos contábeis de entrada em 30/12/94, e, de saída dos equipamentos repassados para os compradores em 30/12/96, na conta de compensação: Bens adquiridos com recursos de Projetos/Convênios, portanto, confirmando que após esta data os referidos equipamentos não mais pertenceriam à FCPC.”**(sic)

Desnecessário ser especialista em contabilidade para se conhecer a função do grupo de contas denominado COMPENSAÇÃO. Neste grupo registram-se os atos relevantes de natureza informativa, visando dar conhecimento aos sócios, acionista e ao público em geral. Exemplos: Contratação de Seguro, Caução de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

Títulos, Concessão de Aval, Concessão de Fiança, Remessa de Mercadoria em Consignação, Comodato, Cobrança Bancária, etc. Esta definição está contida na Resolução CFC nº 612 de 17/12/85, que aprovou a Norma NBC T 2.5, que trata das Contas de Compensação.

Ao contrário do que pensa o fiscal autuante e o Julgador Singular, o Registro neste Grupo de Contas – COMPENSAÇÃO, evidencia divulgar os chamados atos administrativos ou atos contábeis que são transações que não afetam o patrimônio da entidade, nem sob o aspecto qualitativo, nem sob o aspecto quantitativo.

À título de exemplo podemos citar a remessa de duplicatas a receber para cobrança numa instituição financeira. Quando as tais duplicatas vão para o Banco, a titularidade permanece com a empresa, entretanto, a boa técnica contábil recomenda que se registre em contas de Compensação, a fim de ficar explicitado que a Companhia tem duplicatas em cobrança simples em determinado Banco. Tal prática, em nada modifica o patrimônio líquido da Companhia, pois o Grupo de Compensação não faz parte dos bens, direitos e obrigações de uma empresa. É, em última análise, uma simples informação.

Não tivesse a FCPC usado de transparência nos seus procedimentos por ocasião da elaboração e aprovação dos projetos, certamente não estaria agora amargando esse constrangimento de ser considerada fraudadora de tributos.

É público e notório que tais Fundações vivem, exclusivamente, de ajudas financeiras, sendo impotentes para executarem projetos com seus próprios fundos. Todos esses fatos demonstram a utilização de um procedimento adequado para superar a dificuldade resultante da falta de recursos com que se debate a comunidade universitária, no sentido de propiciar aos integrantes dessa comunidade, instrumentos indispensáveis ao aprendizado da informática.

Não tendo havido fraude, como demonstrado ficou, o instituto da decadência, neste caso concreto de lançamento por homologação, se remete a norma contida no parágrafo 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional. E por essa razão, as importações realizadas até o mês de junho de 1994 estão alcançadas pela decadência, devendo portanto serem retiradas da presente lide.

Pelo exposto, voto no sentido de acatar parcialmente a preliminar de decadência, para retirar do crédito tributário as importações realizadas até junho de 1994.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

Quanto ao Mérito, é indispensável ao deslinde da questão, o exame das importações frente às isenções utilizadas pela ora recorrente, e ainda, a análise do cabimento ou não da imunidade dos impostos de importação e de produtos industrializados.

É fato que as DI's foram todas registradas amparadas no instituto da isenção contida na Lei nº 8.010/90, a qual contempla o II e o IPI.

Não me parece razoável que estando as universidades desaparelhadas de equipamentos de informática essencial à pesquisa e ensino, cuja obrigação desse aparelhamento é do Governo Federal, possa ser punida por resolver tal deficiência com recursos próprios dos professores e demais integrantes da universidade.

É importante registrar que apenas os serventuários da universidade participaram do PROIN, se engajando no programa e colaborando financeiramente com seus poucos recursos, visando o atingimento da meta, qual seja, o desenvolvimento indispensável no conhecimento da informática.

Os argumentos do Julgador Singular, não merecem acolhida, pois distorce a realidade dos fatos. E mais, em acórdão publicado no DJU, de 13/12/2000, Apelação Cível nº 96.04.48073-1/SC, o TRF da 4ª Região decidiu favoravelmente ao Contribuinte – Fundação do Ensino da Engenharia em Santa Catarina – FEESC, em matéria semelhante ao da presente lide. Eis o voto de mérito, na íntegra, do Dr. Juiz relator:

“II – VOTO DE MÉRITO

1 – A isenção concedida pelo art. 1º da Lei 8.010/90 não é puramente objetiva. Se, num primeiro momento, a lei a vincula a uma finalidade – a pesquisa científica e tecnológica –, logo a seguir a atribui apenas ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico-CNPQ, ou a 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.

No entanto, não me parece que, mesmo se considerada essa isenção como puramente subjetiva, seja hipótese de se aplicar automaticamente, o art. 137 do Regulamento Aduaneiro. Esse dispositivo regulamentar repete as disposições do art. 11 do DL 37/66, ao estabelecer:

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

“Art.137 – Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 11).

Parágrafo único – O disposto neste artigo não se aplica aos bens transferidos a qualquer título:

a pessoa ou entidade que goze de igual tratamento tributário, mediante prévia decisão da autoridade fiscal (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 11, parágrafo único, I);

após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos do desembaraço aduaneiro ou de 3 (três) anos, no caso de bens objeto da isenção prevista nos artigos 149, incisos IV e V, e 232 (Decreto-lei nº 37/66, parágrafo único, II, e Decreto-lei nº 1.559/77, art.1º).”

Essa norma regulamentar tem por fim impedir o desvio de finalidade da isenção. Pode-se entender bem seu espírito com um exemplo clássico: a isenção do IPI concedida aos motoristas profissionais de táxis (DL 1.944/82, Lei 7.416/85, Lei 8.000/90, Lei 8.999/95). Se, adquirido para esse fim, o veículo fosse alienado, antes do prazo fixado na lei, para pessoa que não exercesse a profissão de motorista autônomo, o tributo teria que ser pago (v.g, Lei 7.416/85, art. 4º), pela óbvia razão de que o veículo não poderia mais ser usado para o transporte de passageiros.

2 – No caso dos autos, a beneficiada pela isenção foi a Fundação do Ensino da Engenharia em Santa Catarina – FEESC. Trata-se de uma pessoa jurídica, organizada na forma de fundação, cujos objetivos são alcançados, necessariamente, através de pessoas físicas. Estas é que terão a posse direta em nome da Fundação – de seus bens. No caso da pesquisa, seus objetivos serão atingidos, primordialmente, por intermédio de seu corpo docente. Assim, o fato de o uso dos equipamentos estar cedido aos docentes não importa, por si só, em violação à norma do art. 137 do Regulamento Aduaneiro. O professor, que está trabalhando para a escola, com seus equipamentos, não é um estranho a ela, e sim uma parte dela. (Grifo nosso).

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

Os contratos de “cessão de uso” através dos quais a posse direta dos equipamentos foi entregue aos docentes não representam, de forma alguma, sua velada alienação. (Grifo nosso). Além de nesses contratos ter sido consignado expressamente que os bens foram adquiridos com isenção vinculada às finalidades de pesquisa da Fundação, neles também constou, enfaticamente, em sua cláusula segunda, o seguinte:

“O CESSIONÁRIO declara, através do Termo de Entrega e Recebimento, parte integrante do presente instrumento, ter recebido do CEDENTE os bens descritos abaixo, importados de acordo com o disposto na cláusula primeira e que os mesmos serão utilizados na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica em nome do CEDENTE, em atendimento ao que determina a Lei nº 8.010/90, à qual o CEDENTE está credenciado. (Grifei).

PARÁGRAFO ÚNICO: É de ressaltar que a atividade finalística do CEDENTE é o desenvolvimento de atividades de ensino, pesquisa e extensão, em apoio à Universidade Federal de Santa Catarina e no âmbito da mesma. Portanto, é responsabilidade do CESSIONÁRIO que a instalação e permanência dos bens descritos no “caput” desta cláusula ocorram nas dependências da UFSC ou em seu domicílio residencial, integrando-se às atividades de pesquisa existentes ou futuras.”

Inúmeras outras cláusulas deixam claro que os computadores foram entregues aos docentes apenas para fins de pesquisa. A única cláusula que se refere à alienação desses equipamentos é a sétima, pela qual a Fundação se comprometeu a “transferir os direitos de propriedade aos CESSIONÁRIOS, através de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, após cinco anos ininterruptos de uso dos bens objeto do presente contrato em programas de pesquisa científica e tecnológica.” Mas a transferência, após cinco anos, não encontra vedação legal, pelo menos no âmbito tributário, que é o que aqui interessa. (Grifo nosso).

3 – Assim, não vejo onde esteja a violação do art. 137 do Regulamento Aduaneiro. Transferência de propriedade dos computadores não houve. Transferência de uso, igualmente não, pois o uso continuou sendo *da Fundação e para suas pesquisas*, realizadas por intermédio de seus professores. Não é

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

essa a transferência de uso a que se refere o art. 137 do Regulamento Aduaneiro. Não há “transferência de uso” quando os bens importados continuam servindo ao importador, nas finalidades para as quais foi feita a importação, por prepostos seus. (Grifo nosso).

É evidente que aqueles contratos poderiam encobrir uma fraude, pela qual os docentes acabariam por adquirir os computadores, com isenção de tributos. Mas isso não se presume. Caberia à fiscalização verificar se aqueles docentes estão usando os computadores para pesquisa, ou se os empregam para fins privados. O que não se admite é que simplesmente presuma que houve o desvio de finalidade dos equipamentos, quando isso não decorre da documentação examinada.

4 – A sentença observou que a autuação ocorreu, também, por outro fundamento, não atacado pela autora – a desconformidade entre os bens importados e os constantes das declarações de importação. Essa infração, porém, não é objeto da lide, pois a multa do art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, que foi imposta com base nela, foi excluída em grau de recurso ao Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 326/330).

5 – Isto posto, voto dando provimento à apelação, para reformar a sentença e julgar procedente a ação para anular os lançamentos fiscais questionados, invertendo o ônus da sucumbência quanto à verba advocatícia e condenando a União a reembolsar à autora as custas que adiantou.

Juiz Antônio Albino Ramos de Oliveira – Relator.”

Apesar da isenção utilizada pela ora recorrente atender, a meu juízo, plenamente as disposições legais, creio ser também necessário, analisarmos a questão da imunidade suscitada no recurso voluntário ora em julgamento.

Pode, a princípio, parecer que são a imunidade e a isenção exatamente a mesma coisa. É óbvio que não. Confundir imunidade com isenção é o mesmo que confundir a Constituição Federal com as Leis Ordinárias.

Enquanto a norma de isenção deve ser interpretada literalmente, frente ao art. 111 do CTN, o mesmo não ocorre com a imunidade, pois, como já se posicionou o Supremo Tribunal Federal, para a imunidade, “admite-se a

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados (RE 102.141 RJ, RTJ 116/267).”

A norma isentiva reside em lei ordinária. A isenção, como leciona Hugo de Brito Machado, “é exceção feita pela própria regra jurídica de tributação.” Justifica-se, por isto, que o intérprete não possa ampliar o seu âmbito de incidência, sabido que as normas excepcionais não comportam interpretação ampliativa. Já a “imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato.” (Curso de Direito Tributário, 11ª edição, Malheiros, São Paulo, 1996, p. 152).

Assim, torna-se necessário analisarmos o que diz o art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

“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 maior está em se saber qual a extensão da definição do termo patrimônio.

No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido de Direito Público, patrimônio é o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.

O patrimônio, assim, integra o sentido de um complexo de direitos e de relações jurídicas apreciáveis em dinheiro ou com um valor econômico, em qualquer aspecto em que seja tido, isto é, como valor de troca, valor de uso ou como um interesse, de que possa resultar um fato econômico.

Nessa acepção, o patrimônio é considerado uma universalidade de direito, constituindo, assim, uma unidade jurídica, abstrata e distinta dos elementos materiais que o compõem, de modo que podem estes serem alterados, pela diminuição ou aumento, ou mesmo desaparecerem, sem que seja afetada sua

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

existência, que se apresenta juridicamente a mesma durante a vida do titular dos direitos ou relações jurídicas que o formam.

Ao transportarmos o conceito de “patrimônio” do Código Civil para a regra imunizante do art. 150, VI, “c”, Constituição Federal/88, 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 ditames da lei que a instituiu ou segundo os seus objetivos estatutários.

Esta matéria tem sido alvo de discussões tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial.

O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem se posicionado favoravelmente à tese de imunidade das Fundações no que se refere aos impostos de importação e de produtos industrializados, senão vejamos:

a) Acórdão 301-28.961:

“ A imunidade tributária abrange os impostos de importação e sobre produtos industrializados, conforme entendimento expresso do Supremo Tribunal Federal. Recurso Provido por unanimidade.”

b) Acórdão 302-32.539:

“Desde que satisfeitas as exigências estabelecidas no art. 150 da Constituição Federal, as entidades fundacionais, instituídas e mantidas pelo Poder Público, estão imunes à incidência do Imposto de Importação e do IPI vinculado, nas importações que realizar. Recurso Provido.”

c) Acórdão 303-29.182:

“ IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS FUNDAÇÕES. Importação de um bem incorporado ao patrimônio da Recorrente. Preenchimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Aplicabilidade da imunidade constitucional estabelecida pelo art. 150, VI, “c” da Carta Magna. Recurso Provido.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

d) Acórdão 303-29.179:

“IMUNIDADE. Instituição de Educação. Restituição. O art. 150, inciso VI, letra “c”, §2º da CF/88, alcança o IPI e o Imposto de Importação por incidirem sobre o patrimônio da entidade pleiteante. Comprovado o cumprimento do art. 14 do CTN. Cabível a restituição do imposto pago. Recurso Provido por unanimidade de votos.”

Neste Acórdão, é de se destacar parte do voto do Presidente-Relator Dr. João Holanda Costa, que diz:

“ Quanto à possibilidade de reconhecimento da imunidade na importação, a posição deste Conselheiro sempre foi idêntica à da autoridade de primeira instância. Entretanto, em vista da torrencial manifestação sobre a matéria provinda da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, e dos Tribunais Superiores, hei por bem, ultimamente, acolher as razões de provimento as quais tenho por bem embasadas, sendo este o meu convencimento.”

Outras decisões do Terceiro Conselho de Contribuintes acompanham a tese da vedação ao poder de tributar patrimônio, a saber: Acórdãos de nº 301-26.663, 301-26.667 e 302-32.485.

Ainda neste sentido a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se posicionado favoravelmente a esse respeito, a saber:

“ IMUNIDADE – FUNDAÇÃO PÚBLICA – A imunidade do artigo 150, inciso VI, letra “c” e § 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.”

No mesmo sentido tem-se posicionado o Judiciário, ratificando o entendimento do texto constitucional que veda instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Referida vedação é extensiva às fundações.

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

O STF, na mesma linha de pensamento, se posicionou da seguinte forma:

“ Entendendo que a **imunidade** tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, “c”) abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas atividades específicas, a Turma reformou a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que sujeitara à incidência do ISS o serviço de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno. Considerou-se irrelevante o argumento acolhido pelo acórdão recorrido de que não se estaria diante de atividade típica de um hospital. Precedente citado: RE 116.188-SP (RTJ 131/1295). RE 144.900-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 22.4.97.”

É de se concluir que o texto adotado pelo constituinte ao estabelecer imunidade das entidades de educação (art.150, inciso VI, alínea “c”, CF) deve ser interpretado de forma ampla ou extensiva, e não restrita.

Consoante a lúcida interpretação do eminente tributarista Hugo de Brito Machado, *“como não resulta da lei ordinária, mas da Constituição, que é hierarquicamente superior, a imunidade não configura propriamente uma exceção, e assim a interpretação da norma que a confere não está sujeita às restrições cabíveis na interpretação da norma isentiva. Pelo contrário, na interpretação da norma imunizante deve o intérprete prestigiar o elemento teleológico, ou finalístico, porque assim estará garantindo a efetividade da Constituição e sua supremacia no ordenamento jurídico”*(cfr. *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais, 2º vol., Dialética, SP, 1998, pág.67*).

Este também é o entendimento do prof. **CARLOS MAXIMILIANO**, que não hesita em proclamar o método teleológico como o que merece preponderância na interpretação constitucional (Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, pág. 314).

O eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes (*Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, pags. 20 e 21) foi feliz em sua síntese sobre a matéria:

“As imunidades tributárias foram criadas, estribadas em considerações extrajudiciais, atendendo à orientação do Poder Constituinte, em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

brasileira.” (“Comentários à Constituição do Brasil”, vol. VI, pags. 170/171, nota 1).

Assim é que o intérprete da Constituição tem que buscar a origem e o escopo maior da norma imunizadora, as exigências sociais que originaram a imunidade tributária. É o método teleológico, hoje, sabidamente, mais relevante que o gramatical.

Ainda que a recorrente tenha buscado o instituto da isenção nas suas importações, tal fenômeno não retira o seu direito constitucional de imune frente ao art. 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988. O próprio Supremo Tribunal Federal, em face da vigente Constituição, tem afirmado que *“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”*. (STF, RE 225.671-SP, rel. Ministro Carlos Velloso, Informativo Supremo Tribunal Federal, nº 128

Processo anterior relacionado ao tema imunidade, relatado na Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo ilustre Conselheiro João Holanda Costa, resultou no seguinte ementa:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA- Importações promovidas por fundação pública instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, dedicada a finalidades educacionais. Verificado que os materiais estão relacionados aos objetivos institucionais da fundação e nele empregados, reconhece-se a imunidade. Alcance do art. 150, inciso V, alínea a, c/c o § do mesmo artigo da Constituição Federal (CSRF. AC. 03-03.142, 3ª Turma, Rel. Cons. JOÃO HOLANDA COSTA, in DOU de 209.06.2001, p. 15).”

Tendo em vista que a Autoridade Julgadora de primeira Instância sustenta que a imunidade em tela excluiria a incidência apenas dos impostos sobre o patrimônio e a renda, como tal classificados pelo Código Tributário Nacional, e que o imposto sobre a importação e sobre produtos industrializados não estariam compreendidos nessa classificação, e considerando que este não é o entendimento do Terceiro Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nem tampouco do Judiciário, e até porque, interpretar restritivamente norma de imunidade é inadmissível, pois pode significar, e no mais das vezes significa, a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.579
ACÓRDÃO Nº : 303-30.024

frustração dos objetivos com a norma visados pelo constituinte, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e declarar improcedente a presente ação fiscal.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2001


PAULO DE ASSIS - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n.º: 11131.001184/99-23

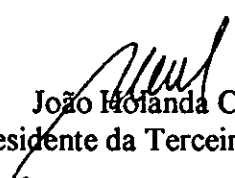
Recurso n.º 123.579

TERMO DE INTIMAÇÃO

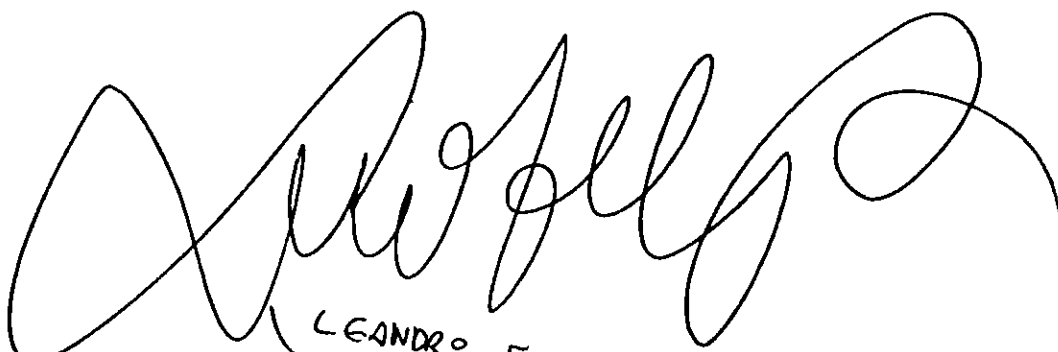
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador, Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do ACORDÃO N 303.30.024.

Atenciosamente,

Brasília-DF, 20 de fevereiro de 2002


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 8.3.2002


LEANDRO FELIPE BUENO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL