



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10814.001594/99-41
SESSÃO DE : 08 de novembro de 2000
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435
RECURSO Nº : 121.620
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO
PAULISTA DE RÁDIO E TELEVISÃO EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA -
FUNDAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL.

A imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988, não se estende ao Imposto de Importação nem ao IPI, como pretende a importadora, uma vez que a lei os classifica como Imposto sobre o Comércio Exterior e Imposto sobre a Produção e Circulação, respectivamente (CTN).

JUROS DE MORA - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta (art. 161, do CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes e Luis Antonio Flora que davam provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 09 de novembro de 2000

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

12 2 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO SÉRGIO NALINI, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR e LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS (Suplente). Ausentes os Conselheiros HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA e ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO
PAULISTA DE RÁDIO E TELEVISÃO EDUCATIVAS
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP.

DA AUTUAÇÃO

Em 10/03/99 foi lavrado, pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo, contra a FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO E TV EDUCATIVAS, o Auto de Infração de fls. 01 a 07, no valor de R\$ 8.049,07 a saber:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	2.277,39
IPI	983,22
JUROS DE MORA DO II (CALCULADOS ATÉ 26/02/99)....	78,00
JUROS DE MORA DO IPI (CALCULADOS ATÉ 26/02/99)...	23,40
MULTA DO II.....	3.687,06

Os fatos foram assim descritos, em resumo:

“ISENÇÃO VINCULADA À QUALIDADE DO IMPORTADOR

A requerente importou a mercadoria descrita na adição 001 da Declaração de Importação nº 99/0074931-6, de 27/01/99, pleiteando IMUNIDADE TRIBUTÁRIA para os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, com fundamento no art. 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal de 1988.

Entendemos que a requerente não faz jus à imunidade pretendida, uma vez que a vedação constitucional, pleiteada pela interessada, atinge tão somente os impostos pertencentes à categoria dos impostos sobre o Patrimônio, a Renda e os Serviços, não alcançando, portanto, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculado, que segundo o Sistema Tributário Nacional, através do Código Tributário Nacional (Lei *ly*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

5.172/66), os classifica na categoria de Impostos sobre o Comércio Exterior e sobre a Produção e Circulação, respectivamente.”

ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Arts. 87, inciso I, 137, 145, 220, 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Arts. 29, inciso I, 40, 55, inciso I, alínea ‘a’, 63, inciso I, alínea ‘a’ e 112, inciso I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

JUROS DE MORA

Art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96.

MULTA DO II

Art. 44, inciso I e parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96.

MULTA DO IPI

Não há incidência de multa, por se tratar de lançamento antes do desembaraço da mercadoria (Parecer Normativo CST 32/76 – DOU de 21/06/76).

DA IMPUGNAÇÃO

Em 31/03/99, a interessada, por seu advogado (procuração de fls. 23), apresentou impugnação (fls. 09 a 18), acompanhada dos documentos de fls. 19 a 167. A peça de defesa traz as seguintes razões, em resumo:

Da Imunidade Constitucional

- o art. 150, item VI, letra “a” e parágrafo 2º da Constituição Federal veda às Pessoas Políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, umas das outras, o que foi estendido às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no pertinente às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;

- a impugnante é fundação instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, com a finalidade de promover atividades educativas e culturais por meio da rádio e da televisão (Lei estadual nº 9.849/67, Decretos nºs 48.660/67, 25.117/86, 26.302/86, 39.753/94, 39.856/94, 40.345/95, 40.530/95, 40.568/95, 41.156/96, 41.395/96, 41.487/96, 42.584/97, 42.648/97, 40.625/96, 41.538/97, 42.779/97, *gr*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

20.955/83, 30.551/89 e Balanços Patrimoniais onde constam "contribuições do Estado" como receitas orçamentárias);

- como para a consecução de seus objetivos opera emissoras de rádio e televisão, é concessionária da União Federal de serviços de radiodifusão de sons e imagens (televisão) e radiodifusão sonora de natureza educativa, o que exercita por meio da TV Cultura e da Rádio Cultura AM, FM e OC;

- vem importando bens destinados à finalidade específica de manutenção, substituição e modernização dos equipamentos utilizados na emissão de rádio e TV e tem, pois, o direito à imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, situado na Seção II, que versa sobre as limitações do poder de tributar; o inciso VI qualifica a imunidade, a proibição constitucional de tributar, a vedação de instituir como hipótese de incidência de qualquer imposto um fato que envolva o patrimônio, a renda ou os serviços das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, vinculados às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes;

- a imunidade é a mais eminente figura a afastar o mero nascimento da obrigação tributária, inconfundível com a isenção, a não incidência e a alíquota zero, por ser a proibição constitucional de tributar certas pessoas ou bens (em seu socorro cita doutrina de Ives Gandra Martins);

- tal é a eficácia da norma imunizadora, que não se constitui em benefício individual, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas uma forma de resguardar os valores da comunidade e do indivíduo, que sua interpretação há de ser ampla, jamais literal, como sucede com a isenção deferida por lei ordinária (cita doutrina de Walter Barbosa Correa);

- quanto à inclusão dos tributos em questão entre os que atingem o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas imunes, e sua exoneração em relação a elas, já está pacificada na jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal (ao encontro de sua tese, cita Aliomar Baleeiro e ementas de decisões judiciais favoráveis, relativas ao reconhecimento de imunidade abrangendo o Imposto de Importação e o IPI, no caso de instituições de assistência social e de educação, proferidas em 1979 e 1982);

- a Constituição de 1988 estendeu a imunidade tributária às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, sem submetê-la aos "requisitos da lei", como o fez para com as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, "c"). A imunidade das fundações é extensão da que gozam reciprocamente as pessoas políticas (art. 150, VI, "a", combinado com o parágrafo 2º), e por isso auto-aplicável, de eficácia plena; *u*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

- a impugnante é, como provado, fundação instituída e mantida pelo Poder Público, gozando pois de imunidade constitucional na importação de bens para o exercício de sua finalidade essencial, que é a transmissão de programas educativos e culturais por rádio e televisão, sem propaganda de qualquer natureza, estando assim exonerada do recolhimento dos impostos de Importação e IPI vinculado;

Da Multa do art. 44, I, e dos Juros de Mora do art. 61, parágrafo 3º, ambos da Lei nº 9.430/96

- o caso da impugnante não é subsumível a qualquer das hipóteses do art. 44, I, nem ao art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96; houve requerimento de imunidade, fundamentado em dispositivo constitucional que inclui expressamente entre as imunes entidades como a ora recorrente; tal inclusão é sustentada por argumentos colhidos na melhor doutrina, e em julgamentos proferidos em situações juridicamente idênticas à presente, pela mais alta Corte de Justiça do País;

- o Parecer Normativo CST nº 255/71 já estabelecia, em caráter vinculante para todos os órgãos da Receita Federal, que “não constitui infração a mera invocação de isenção na Declaração de Importação, ainda que a entidade fazendária entenda incabível tal benefício. Se é este o entendimento quanto à isenção, que é instituída por lei e condicionada ao cumprimento de requisitos e exigências, com muito mais razão se aplicará à imunidade;

- a impugnante não há de sofrer qualquer multa ou outra penalidade por cumprir o seu dever de defender a imunidade que lhe foi constitucionalmente outorgada;

- sobre a matéria tem-se o Acórdão nº 302-32.993, do Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio do qual, por maioria de votos, se excluiu a penalidade aplicada com base no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Finalmente, requer seja o Auto de Infração julgado integralmente insubsistente, e extinta a exigibilidade do crédito tributário, multas e juros de mora nele propostos.

DA LIBERAÇÃO DA MERCADORIA

Em 27/04/99 foi autorizada a liberação da mercadoria, antes do julgamento do Auto de Infração (fls. 168 a 179), e formalizado o Termo de Responsabilidade (fls. 176), com base na Portaria MF nº 389/76. *mu*

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 19/05/2000, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento exarou a Decisão DRJ/SPO nº 001405 (fls. 182 a 195), com o seguinte teor, em resumo:

- não há dúvida de que a interessada é uma Fundação Pública Estadual, instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, e de que a imunidade constitucional impede o surgimento do fato gerador e, conseqüentemente, da obrigação tributária;

- o cerne da controvérsia circunscreve-se à existência ou não de imunidade tributária para Fundações mantidas pelo Poder Público, na área do imposto de importação, e a suposta inconstitucionalidade da Lei 8.032/90;

Preliminar de inconstitucionalidade de lei

- preliminarmente, não compete ao Poder Executivo examinar questões envolvendo possível inconstitucionalidade de lei;

- dessa forma, com a devida vênia, esta Delegacia de Julgamento não pode aceitar recente posição do órgão de julgamento de Segunda Instância, que em alguns casos vem acatando a tese do contribuinte, calcada em eventual inconstitucionalidade da Lei 8.032/90 (cita o Acórdão 303-29.121);

Imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal

- o texto constitucional é claro quanto aos impostos aos quais o constituinte quis tornar imunes as pessoas jurídicas de direito público, pois, ao invés de dizer "todos os impostos", optou por imunizar os entes públicos apenas dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços;

- obviamente o constituinte sabia da existência de impostos que não incidem sobre o patrimônio, renda ou serviços, tanto que, no mesmo art. 150, o parágrafo 5º estabeleceu que a lei determinaria medidas para que os consumidores fossem esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços;

- é claro que o constituinte compreendia perfeitamente que o pagamento de qualquer tributo afeta o patrimônio do contribuinte, mas optou por afastar a incidência de quaisquer impostos apenas sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes públicos; isto porque entendeu que somente os impostos diretos se adequavam ao instituto da imunidade, pois os indiretos configuram atividades econômicas, comerciais ou financeiras que evidenciam organização empresarial, mesmo exercida pelo Estado;

pl

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

- teve importância fundamental também a mecânica de controle do usufruto da imunidade, possível de ser feita em relação aos impostos diretos, e de difícil execução quanto aos indiretos, em razão da cadeia da não cumulatividade em impostos como IPI e ICMS, e do fenômeno da transferência do encargo financeiro do tributo (cita doutrina de Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi);

- o constituinte, de um lado, estabeleceu o princípio da imunidade recíproca, e de outro determinou que ele não seria absoluto, como nenhum princípio constitucional o é;

- os limites da imunidade recíproca estabelecida pelo constituinte originário ficam ainda mais claros no tocante às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, para as quais a imunidade está condicionada ao cumprimento de requisitos (parágrafos 2º e 3º, do art. 150, da Constituição Federal);

- assim, não há imunidade das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público quanto aos impostos que não incidam sobre o patrimônio, a renda ou serviços; mesmo nesse caso, a imunidade não protege o patrimônio, a renda ou os serviços que não estejam vinculados aos objetivos que justificaram a criação da autarquia ou fundação, ou que estejam relacionados com a exploração de atividades econômicas próprias do setor privado;

- isso demonstra com clareza que o constituinte fez questão de restringir a imunidade recíproca, impondo limites quando o beneficiado for pessoa política e, mais ainda, quando se tratar de um de seus órgãos descentralizados (cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e Ruy Barbosa Nogueira, inúmeros Acórdãos do Conselho de Contribuintes, transcrevendo algumas das ementas, e decisão judicial);

Dos limites de interpretação do poder executivo

- os agentes da Administração Tributária têm por atribuição interpretar e aplicar a legislação tributária, mas esta interpretação tem limites, pois não cabe ao Poder Executivo negar vigência à lei, seja ela ordinária ou complementar;

- conforme o art. 48 da Constituição Federal, não cabe aos órgãos do Poder Executivo negar vigência ao Código Tributário Nacional, quando este interpreta a Carta Magna e classifica os impostos conforme o tipo de fato gerador sobre o qual cada um deles incide;

- o CTN é lei complementar recepcionada pela ordem constitucional de 1988, segundo entendimento unânime dos tribunais, inclusive do STF; *JM*

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

Das hipóteses de isenção da Lei Ordinária

- o Decreto-lei nº 37/66, em seu art. 15, estabeleceu as hipóteses de isenção do Imposto de Importação, e era com base neste dispositivo que o impugnante requeria o não pagamento do Imposto de Importação;

- tal isenção foi revogada pela Lei nº 8.032/90 e, a partir de então, o impugnante passou a pleitear o não pagamento dos impostos incidentes sobre a importação com base na imunidade prevista no art. 150, parágrafo 2º, da Constituição Federal;

- se desde 05/10/88 tal imunidade já estava em vigor, é de se estranhar que ela jamais tenha sido pleiteada pelo impugnante enquanto a isenção vigorava, ainda mais se considerarmos que a imunidade constitui não apenas um benefício concedido facultativamente pela entidade tributante, como a isenção, mas sim numa verdadeira vedação constitucional ao poder tributante; quem possui imunidade não precisa valer-se de isenção;

- a Lei nº 8.032/90, por sua vez, fez uma verdadeira interpretação legislativa do alcance das imunidades, porém a importação por parte de fundações públicas ou "demais entidades de direito público interno", como previa a lei anterior, não foi contemplada;

Das definições contidas na Lei Complementar

- o CTN não define a palavra patrimônio, apenas menciona os impostos que compunham o sistema tributário nacional, à época de sua edição, considerados incidentes sobre o patrimônio; estes só se referem à propriedade imobiliária porque não existia um imposto incidente sobre outro tipo de bem, como hoje existe o IPVA;

- é o próprio CTN, em seu art. 100, que veda à lei tributária alterar a definição de conceitos do direito privado utilizados na Constituição Federal (cita doutrina de Maria de Fátima Ribeiro);

- o conceito de patrimônio é aquele retirado do art. 57 do Código Civil, ou seja, uma universalidade de coisas materiais e imateriais (cita definição de De Plácido e Silva);

- o fato de qualquer bem ou direito pertencer a uma pessoa pode ensejar a incidência de um imposto cuja hipótese seja a manutenção, em seu patrimônio, desse bem ou direito, cabendo neste conceito o IPVA e o IPTU, mas não o Imposto de Importação, que não incide sobre a propriedade de qualquer bem, material ou imaterial, pertencente ao patrimônio da pessoa; *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

- esse é o entendimento do CTN que, como lei complementar, tem por função definir o sistema tributário nacional, completando os comandos constitucionais, foi recepcionada pela Constituição Federal e nunca foi tida por inconstitucional em razão de classificar os impostos da forma como o faz;

- no momento da importação, o importador ainda não é o proprietário do bem, nem este integra o seu patrimônio, tendo em vista que ainda não ocorreram duas situações fundamentais, para que se possa falar em patrimônio, propriedade ou posse: o pagamento do bem (fechamento do contrato de câmbio) e a tradição (entrega da coisa), que são posteriores ao desembaraço aduaneiro;

- assim, não só não tem cabimento a tese de que o imposto de importação é imposto sobre o patrimônio, como também se verifica que este incide em momento em que o bem ainda não integra o "patrimônio do contribuinte";

Das finalidades do Imposto de Importação.

- as finalidades do Imposto de Importação são econômicas (proteger a indústria nacional e controlar a balança comercial do País), pois as alíquotas são tanto menores quanto mais difícil a obtenção da mesma mercadoria no mercado interno, o que evidencia não se tratar de um imposto sobre o patrimônio; tal característica nada tem a ver com as finalidades da imunidade recíproca, que visa impedir a submissão de um agente político ao poder de império de outro;

Dos juros de mora.

- são cabíveis os juros de mora, em razão do não pagamento do tributo na data do vencimento (art. 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96), que é a data do registro da DI (art. 27 do Decreto-lei nº 37/66);

Da multa por falta de pagamento.

- quanto à multa por falta de pagamento do Imposto de Importação, assiste razão ao impugnante, conforme o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10/97;

Assim, foi deferida parcialmente a impugnação, mantendo-se a exigência do imposto acrescido de juros de mora, e exonerando-se a multa de ofício.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Em 27/06/2000, tempestivamente, a interessada apresentou, por seu advogado, recurso a este Conselho de Contribuintes, tendo sido dispensada do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

recolhimento do depósito de que trata a Medida Provisória nº 1.699/99, por força da IN SRF nº 93/98 (fls. 198 a 209).

A peça recursal traz as mesmas razões contidas na impugnação, com os seguintes adendos, em resumo:

- a inovação introduzida pela Constituição de 1988, relativamente à imunidade recíproca, foi estendê-la às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

- a formulação da imunidade, no Texto Máximo, é a mesma, para as pessoas políticas e para suas autarquias e fundações, com o único acréscimo, para as duas últimas, de que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços “vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”, e esta vinculação está presente no caso em exame;

- para interpretar a Constituição, não tem qualquer significado jurídico o que diz a lei ordinária ou complementar, menos ainda quando dela se colhe alguns de seus capítulos, com o objetivo de, somente com tal instrumental, fixar a natureza jurídica de qualquer tributo, para fins de exegese constitucional;

- a interpretação de qualquer norma jurídica pela sua localização no conjunto das demais consiste no que qualifica Geraldo Ataliba de “método topográfico”, sem qualquer alcance científico;

- a matéria em discussão é de índole constitucional, portanto a melhor fonte para que se delimite o alcance da imunidade recíproca é o Supremo Tribunal Federal, a quem cabe o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos, e a guarda da Constituição (art. 102);

- há diversos pronunciamentos do Pretório Excelso sobre o alcance da imunidade aqui tratada, relativamente ao Imposto de Importação; embora produzidos na vigência da Constituição anterior, e suscitados por entidades de natureza distinta da que ostenta a recorrente, tais arestos são rigorosamente aplicáveis à espécie;

- não houve qualquer alteração no tratamento da imunidade, fixado pela Carta de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 1969, em relação à atual Constituição, no tocante ao que aqui se discute; em um e outro textos, a imunidade foi estendida em relação aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das “instituições de educação e de assistência social”, com o complemento “observados os requisitos da lei”; *pet*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

- tal como hoje as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público gozam de imunidade no que se refere a seu patrimônio, renda e serviços, as instituições de educação ou de assistência social já a desfrutavam no regime constitucional anterior, mantido no atual, e também em relação a impostos sobre seu “patrimônio, renda ou serviços”; suscitada a dúvida, em relação a estas instituições, sobre se a imunidade alcançava o Imposto de Importação e o IPI, vigente o Código Tributário Nacional que não incluía estes tributos entre aqueles “sobre o patrimônio e a renda”, o Supremo Tribunal Federal decidiu repetidas vezes que a imunidade não os excluía (anexas ementas de decisões prolatadas de 1979 a 1982); sobre o mesmo tema, não discordava o antigo Tribunal Federal de Recursos (anexas ementas de decisões proferidas em 1983 e 1988);

- em nenhum dos arestos citados se cuidou de igual controvérsia em relação às pessoas políticas e às autarquias, imunes também, pela Constituição de 1969, em relação apenas a seu patrimônio, renda ou serviços, em evidência de que não deixou a Fazenda de lhes reconhecer a imunidade em relação aos impostos sobre o comércio exterior; se o fez em relação às instituições de educação ou de assistência social, talvez por serem de natureza privada, não logrou êxito, ante a unanimidade do entendimento pretoriano;

- ora, na Constituição atual, a imunidade estendida às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, como a recorrente, é definida tal como anteriormente se definia a das pessoas políticas, das autarquias e das mencionadas instituições; em relação a estas, o texto constitucional é mais restrito, exigindo que obedeçam aos requisitos da lei, enquanto que esta restrição não se aplica às fundações do Poder Público; se para aquelas instituições foi dito que a imunidade inclui o Imposto de Importação e o IPI, já que a palavra “patrimônio” do texto constitucional não exceptua estes tributos, exsurge que a recorrente tem direito à imunidade, negada na decisão recorrida (cita doutrina de Aliomar Baleeiro);

- ressalte-se que no julgamento de 172 recursos especiais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda manifestou-se favoravelmente ao presente pleito de imunidade (transcreve a ementa do Acórdão nº CSRF/03-03.070, de 27/04/2000.

É o relatório. *pm*

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

VOTO

Trata o presente processo, de discussão acerca da imunidade de que gozariam as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, relativamente ao Imposto de Importação, mais precisamente sobre a correta interpretação do art. 150, inciso VI, "a", da Constituição Federal.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que a decisão singular, ao retirar alguns de seus fundamentos do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66, está lançando mão de legislação complementar, constitucionalmente prevista, citada inclusive em várias das ementas de decisões judiciais trazidas aos autos pela própria recorrente (fls. 205 e 206).

Quanto ao mérito, a recorrente acusa a autoridade julgadora singular de lançar mão de critério topográfico, na medida em que teria colhido títulos de alguns dos capítulos do CTN, para fins de exegese constitucional (fls. 202). Entretanto, tal atitude não está configurada na peça decisória que, ao contrário do que alega a interessada, trouxe razões pertinentes e consistentes, algumas delas sequer analisadas pela defesa. Tais fundamentos, que adoto, estão a seguir resumidos:

“- o texto constitucional é claro quanto aos impostos aos quais o constituinte quis tornar imunes as pessoas jurídicas de direito público, pois, ao invés de dizer “todos os impostos”, optou por imunizar os entes públicos apenas dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços;

- obviamente o constituinte sabia da existência de impostos que não incidem sobre o patrimônio, renda ou serviços, tanto que, no mesmo art. 150, o parágrafo 5º estabeleceu que a lei determinaria medidas para que os consumidores fossem esclarecidos acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços;

- é claro que o constituinte compreendia perfeitamente que o pagamento de qualquer tributo afeta o patrimônio do contribuinte, mas optou por afastar a incidência de quaisquer impostos apenas sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes públicos; isto porque entendeu que somente os impostos diretos se adequavam ao instituto da imunidade, pois os indiretos configuram atividades econômicas, comerciais ou financeiras que evidenciam organização empresarial, mesmo exercida pelo Estado; *µ*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

- teve importância fundamental também a mecânica de controle do usufruto da imunidade, possível de ser feita em relação aos impostos diretos, e de difícil execução quanto aos indiretos, em razão da cadeia da não cumulatividade em impostos como IPI e ICMS, e do fenômeno da transferência do encargo financeiro do tributo;

- o constituinte, de um lado, estabeleceu o princípio da imunidade recíproca, e de outro determinou que ele não seria absoluto, como nenhum princípio constitucional o é;

- os limites da imunidade recíproca estabelecida pelo constituinte originário ficam ainda mais claros no tocante às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, para as quais a imunidade está condicionada ao cumprimento de requisitos (parágrafos 2º e 3º, do art. 150, da Constituição Federal);

- os agentes da Administração Tributária têm por atribuição interpretar e aplicar a legislação tributária, mas esta interpretação tem limites, pois não cabe ao Poder Executivo negar vigência à lei, seja ela ordinária ou complementar;

- conforme o art. 48 da Constituição Federal, não cabe aos órgãos do Poder Executivo negar vigência ao Código Tributário Nacional, quando este interpreta a Carta Magna e classifica os impostos conforme o tipo de fato gerador sobre o qual cada um deles incide;

- o CTN é lei complementar recepcionada pela ordem constitucional de 1988, segundo entendimento unânime dos tribunais, inclusive do STF;

- o Decreto-lei nº 37/66, em seu art. 15, estabeleceu as hipóteses de isenção do Imposto de Importação, e era com base neste dispositivo que a impugnante requeria o não pagamento do Imposto de Importação;

- tal isenção foi revogada pela Lei nº 8.032/90 e, a partir de então, a impugnante passou a pleitear o não pagamento dos impostos incidentes sobre a importação com base na imunidade prevista no art. 150, parágrafo 2º, da Constituição Federal;

- se desde 05/10/88 tal imunidade já estava em vigor, é de se estranhar que ela jamais tenha sido pleiteada pela impugnante enquanto a isenção vigorava, ainda mais se considerarmos que a imunidade constitui não apenas um benefício concedido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

facultativamente pela entidade tributante, como a isenção, mas sim numa verdadeira vedação constitucional ao poder tributante; quem possui imunidade não precisa valer-se de isenção;

- a Lei nº 8.032/90, por sua vez, fez uma verdadeira interpretação legislativa do alcance das imunidades, porém a importação por parte de fundações públicas ou “demais entidades de direito público interno”, como previa a lei anterior, não foi contemplada;

- o CTN não define a palavra patrimônio, apenas menciona os impostos que compunham o sistema tributário nacional, à época de sua edição, considerados incidentes sobre o patrimônio; estes só se referem à propriedade imobiliária porque não existia um imposto incidente sobre outro tipo de bem, como hoje existe o IPVA;

- é o próprio CTN, em seu art. 100, que veda à lei tributária alterar a definição de conceitos do direito privado utilizados na Constituição Federal;

- o conceito de patrimônio é aquele retirado do art. 57 do Código Civil, ou seja, uma universalidade de coisas materiais e imateriais;

- o fato de qualquer bem ou direito pertencer a uma pessoa pode ensejar a incidência de um imposto cuja hipótese seja a manutenção, em seu patrimônio, desse bem ou direito, cabendo neste conceito o IPVA e o IPTU, mas não o Imposto de Importação, que não incide sobre a propriedade de qualquer bem, material ou imaterial, pertencente ao patrimônio da pessoa;

- esse é o entendimento do CTN que, como lei complementar, tem por função definir o sistema tributário nacional, completando os comandos constitucionais, foi recepcionada pela Constituição Federal e nunca foi tida por inconstitucional em razão de classificar os impostos da forma como o faz;

- no momento da importação, o importador ainda não é o proprietário do bem, nem este integra o seu patrimônio, tendo em vista que ainda não ocorreram duas situações fundamentais, para que se possa falar em patrimônio, propriedade ou posse: o pagamento do bem (fechamento do contrato de câmbio) e a tradição (entrega da coisa), que são posteriores ao desembaraço aduaneiro;

- assim, não só não tem cabimento a tese de que o imposto de importação é imposto sobre o patrimônio, como também se verifica

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.620
ACÓRDÃO Nº : 302-34.435

que este incide em momento em que o bem ainda não integra o "patrimônio do contribuinte";

- as finalidades do Imposto de Importação são econômicas (proteger a indústria nacional e controlar a balança comercial do País), pois as alíquotas são tanto menores quanto mais difícil a obtenção da mesma mercadoria no mercado interno, o que evidencia não se tratar de um imposto sobre o patrimônio; tal característica nada tem a ver com as finalidades da imunidade recíproca, que visa impedir a submissão de um agente político ao poder de império de outro;"

Quanto aos juros de mora, estes são devidos, a teor do art. 161, do CTN, que dispõe, *verbis*:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

No que diz respeito às decisões judiciais citadas no recurso, estas em nada socorrem a recorrente, já que foram exaradas à luz da antiga Constituição de 1967, alterada pela Emenda Constitucional de 1969. Além disso, dizem respeito a entidades cuja natureza jurídica diverge da interessada. Aliás, o fato de não constarem do processo ementas de decisões judiciais envolvendo pessoas políticas e autarquias, não significa a inexistência de controvérsia sobre a inclusão do Imposto de Importação na imunidade recíproca relativa a estas entidades, já que as decisões citadas não esgotam o universo de atos emanados pelo Poder Judiciário. A controvérsia suscitada pelo tema, no âmbito do próprio Ministério da Fazenda, pode ser comprovada pela existência de inúmeros Acórdãos emanados pelo Conselho de Contribuintes, de interesse da recorrente.

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora