



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

10814/001796/94-51

PROCESSO N°

Sessão de 24 de fevereiro 5 de 1995

302-32.959

ACORDÃO N°

Recurso n°: 116.930

FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV

Recorrente: EDUCATIVA.

ALF/AISP/SP.

Recorrid

IMUNIDADE. ISENÇÃO.

1.O art. 150, VI, "a" da Constituição Federal só se refere aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços.

2.A isenção do Imposto de Importação às pessoas jurídicas de direito público interno e as entidades vinculadas estão reguladas pela Lei nr. 8032/90, que não ampara a situação constante deste processo.

3.Incabível a aplicação da penalidade capitulada no art. 4o., inciso I, da Lei nr. 8.218/91.

4.Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a penalidade do Art. 4o., inciso I da Lei nr. 8.218/91. Vencidos os Conselheiros OTACILIO DANTAS CARTAXO, ELIZABETH EMILIO MORAES CHIEREGATTO e SERGIO DE CASTRO NEVES, que negavam provimento, e os Conselheiros LUIS ANTONIO FLORA, Relator RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO e PAULO ROBERTO CUZO ANTUNES, que davam provimento integral. Relatora designada a Conselheira ELIZABETH MARIA VIOLATTO.

Brasília-DF, 24 de fevereiro de 1995.

SERGIO DE CASTRO NEVES - Presidente

ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora designada

CLAUDIA REGINA GUSMÃO - Procuradora da Fazenda Nacional

VISTO EM
SESSÃO DE

27 OUT 1995

RP/ 302-0-609

UBALDO CAMPELLO NETO (Ausente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2

SEGUNDA CÂMARA

RECURSO NR. 116930 - ACORDÃO NR. 302-32.959

RECORRENTE: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO EDUCATIVA.

RECORRIDA: ALF - AISSP - SP.

RELATORA: ELIZABETH MARIA VIOLATTO

R E L A T O R I O

Procedendo a conferência documental relativa à D.I. de fls. 04 à 10, a fiscalização aduaneira concluiu que a imunidade tributária pretendida pela importadora não pode alcançá-la, face ao disposto no art. 150, VI, "a" e parágrafo 2. da Constituição Federal, haja vista que os tributos incidentes sobre a operação de importação não se confundem com aqueles incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços mantidos pela entidade.

Nessa linha de raciocínio, foi lavrada a decisão de 1a. instância, que assim encontra-se ementada:

"Imunidade tributária. Importação de mercadorias por entidade fundacional do Poder Público. O imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidem sobre o patrimônio, portanto não estão abrangidos na violação constitucional do poder de tributar do art. 150, inciso II, alínea "a", e parágrafo 2. da Constituição Federal."

Em recurso tempestivo, o sujeito passivo protesta contra tal decisão, amparando-se em argumento que assim sintetizou:

"..., sendo a recorrente uma fundação instituída e mantida pelo Poder Público, como sobejamente provado e reconhecido pela autoridade de primeira instância; sendo sua finalidade essencial a transmissão de programas educativas e culturais por rádio e televisão; tendo importado bens destinados a essas finalidades, já que destinados à operação de suas emissoras; gozando de imunidade outorgada pela Constituição, artigo 150, parágrafo 2., que lhe estende a imunidade reservada às pessoas políticas; e sendo despido de fundamento o argumento -- repudiado pela Corte Suprema -- de que essa proibição constitucional de tributar não alcança os Impostos de Importação e IPI, é de ver que não pode subsistir a decisão recorrida, que acolheu a peça fiscal, negando a imunidade e mantendo a exigência de crédito tributário relativo àqueles imposto.

E o relatório. *[Assinatura]*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

3

Rec.116930
Ac.302-32.959

V O T O

Amparando-se nas disposições contidas no art. 150, inc. VI, alínea "a", da Constituição Federal, a Fundação Padre Anchieta pleiteou a dispensa dos tributos incidentes na operação de importação de bens destinados ao atendimento de suas finalidades essenciais, referentes à transmissão de programação cultural através do rádio e da televisão.

Considerando que os tributos, cuja dispensa foi objeto da solicitação encaminhada pelo sujeito passivo, não se encontram entre aqueles contemplados no texto do dispositivo constitucional que determina a imunidade tributária relativamente à recorrente, entre outras entidades; que tais tributos têm como função essencial regular o comércio exterior, com vistas, inclusive, à proteção de nossa indústria, e que estes impostos incidem sobre o produto adquirido e não sobre seu adquirente, não há que se falar em imunidade tributária no presente caso.

Tanto é assim, que a dispensa pretendida pela recorrente é matéria regulada no art. 15 do D.L. nr. 37/66, que através da isenção nele prevista, relaciona as hipóteses em que o I.I. deva ser objeto de exclusão de exigências fiscais.

Tal tratamento no ordenamento jurídico deixa absolutamente claro que os referidos tributos não são alcançados pela imunidade constitucional.

Tendo por bastante esclarecedores os fundamentos que acompanham a decisão recorrida, transcrevo-os a seguir e faço minhas suas colocações:

"Fundação Pe. Anchieta, importadora habitual de máquinas, equipamentos e instrumentos, bem como suas partes e peças, destinados à modernização e reaparelhamento, até 19.05.88, beneficiou-se da isenção para o I.I. e IPI prevista no art. 1.º do Decreto-lei nr. 1293/73 e Decreto-lei nr. 1726/79 revogada expressamente pelo Decreto nr. 2434 daquela data. Passou a existir então a Redução de 80% apenas para as máquinas, equipamentos e instrumentos, não mais contempla as partes e peças, que só passaram a ter redução a partir de 03.10.88 com a publicação do Decreto-lei nr. 2479.

Em 12.04.90, com o advento da Lei nr. 8.032, todas as isenções e Reduções foram revogadas, limitando-as exclusivamente àquelas elencadas na citada Lei, e onde não consta qualquer isenção ou Redução que beneficie a interessada.

Até esta data (12.04.90) a interessada que sempre se beneficiaria da isenção e, depois da Redução, passou a invocar a Constituição Federal, pretendendo

[Assinatura]



Rec.116930

Ac. 302-32.959

reconhecimento da imunidade de que trata o art. 150, inc. VI, alínea "a", parágrafo 2., da Lei Maior que dispõe que a União, os Estados, os Municípios, o DF, suas autarquias e fundações não poderão instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Ora é de se estranhar que quem possua imunidade constitucional, como quer a interessada, estivesse por tanto tempo sem ter se valido dessa condição, pretendendo-a somente agora, com a revogação da isenção/redução, ou será que o legislador criou o duplo benefício?

A resposta está em que uma coisa não se confunde com a outra, posto que a interessada não faz jus à imunidade pleiteada, não porque não se reconheça tratar-se dela de uma fundação a que se refere a Constituição, instituída e mantida pelo Poder Público, no caso o Estado de São Paulo, mas sim porque o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados não se incluem naqueles de que trata a Lei Maior, que são tão somente "impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços", por se tratarem respectivamente de "impostos s/ o comércio exterior" (I.I.) e "imposto sobre a produção e circulação de mercadorias" (IPI) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei nr. 5.172/66). Daí a concessão de isenção por leis específicas.

Assim é porque a vedação constitucional de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços consubstanciada no art. 150 diz respeito a tributo que tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços.

A disposição constitucional do referido artigo é inequivoca e bastante clara a partir do que estabelece o seu inciso VI, quando diz "instituir impostos sobre" indicando tratar-se de impostos incidentes sobre o patrimônio, vale dizer, o que dá nascimento à obrigação tributária é o fato de se ter esse patrimônio; quando se refere a imposto incidente sobre a renda, significa imposto que decorre da percepção de alguma renda e, finalmente, no que tange aos serviços, a obrigação tributária surge em razão da prestação de algum serviço.

Desse entendimento, tem-se que o imposto de importação não tem como fato gerador da obrigação tributária nenhuma das situações referidas; ou seja, o fato gerador desse imposto é a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, conforme preceitua o CTN, no art. 19, verbis:

"art. 19 - O imposto de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional" *257*



Rec. 116930
Ac. 302-32.959

Reforça essa posição o estabelecido no art. 153, da CF quando trata dos impostos de competência da União, ao se referir no seu inciso I aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros. Noutras palavras, o que gera a obrigação tributária não é o fato patrimonial, nem renda, ou serviços, mas sim o fato da "importação de produtos estrangeiros".

Se outro fosse o entendimento não teria a Constituição Federal restringido o alcance da imunidade tributária especificamente quanto aos impostos sobre "patrimônio, renda ou serviços", nos precisos termos no inciso VI, do artigo 150, considerando-se sob o enfoque do fato gerador, porquanto todo e qualquer imposto necessariamente vem a onerar o patrimônio; prescindiria a Constituição Federal de especificar que a vedação de instituir impostos do mencionado dispositivo referisse a patrimônio, renda ou serviços, para tão somente estabelecer que se referre a imposto sobre patrimônio, dando a conotação de imposto que atinge o patrimônio no sentido de onerá-lo.

Vê-se, pois, claramente que não se trata disso; a verdade é que "patrimônio, renda ou serviços" referem-se estritamente aos fatos geradores: patrimônio, renda e serviços.

O Código Tributário Nacional (Lei nr. 5.172/66), que regula o sistema tributário nacional, estabelece no art. 17 que "os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste título com as competências e limitações nele previstas". E, verificando-se o art. 4º tem-se que "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação..."

Com essas disposições, o CTN, ao definir cada um dos impostos, assim os classificou em capítulos, de acordo com o fato gerador, a saber:

Capítulo I-Disposições Gerais

Capítulo II-Impostos s/o Comércio Exterior

Capítulo III-Impostos s/o Patrimônio e a Renda

Capítulo IV-Impostos s/a Produção e Circulação

Capítulo V-Impostos Especiais

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

6

Rec.116930
Ac.302-32.959

ção, o imposto s/ Produtos Industrializados.

Já em que pese as considerações dos doutrinadores e das posições defendidas nos acórdãos citados pela interessada, o que se deve considerar efetivamente é a determinação legal que define a natureza dos imposto em questão, como o imposto de importação e o imposto s/ os produtos industrializados não se caracterizam como impostos s/ o patrimônio, porquanto a Lei os classifica respectivamente como imposto s/ o comércio exterior e imposto s/ a produção e circulação, como se verifica pelo exame do CTN, onde o primeiro é tratado no capítulo II e o segundo no capítulo IV, não figurando no capítulo III referente a impostos s/ o Patrimônio e a Renda".

No que respeita à aplicação da penalidade descrita no artigo 4º, inciso I, da Lei nr. 8.218/91, considero-a impertinente.

É elementar, do ponto de vista jurídico, que as penalizações propostas correspondem à prática de ato ilícito. Sem que se tenha por tipificada uma hipótese infracionária, não há que se falar em aplicação de penalidade.

A mera invocação de benefício, conforme ocorre no presente caso, entendido como incabível pela autoridade fiscal, não constitui infração (PN CST nr. 255/71).

Assim, a falta de recolhimento dos tributos, antes de julgada definitivamente a correspondente ação fiscal, não enseja a majoração da obrigação tributária principal, mediante a exigência da multa capitulada no Auto de Infração.

A legislação específica de cada tributo deve sempre prever os fatos considerados infracionários e propor, contra sua prática, a penalidade que a lei definir como adequada ocorrência.

A título de exemplo, podemos tomar o que descreve o artigo 364 do RIFI/82.

Naquele dispositivo, o legislador propõe a aplicação de penalidades para os casos em que os tributos devidos não tiveram sido objeto de lançamento, ou que lançados, deixaram de ser recolhidos.

Trata-se de tributo cujo débito não seja objeto de discussão, evidentemente. São os tributos que, embora reconhecidos como devidos, são ardilosamente sonegados ao Fisco.

Pois bem. Como poderia, neste caso, o sujeito passivo lançar e recolher um imposto que tinha por dispensado, face à exigência do benefício isenacional pleiteado?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Rec.116930
Ac.302.32.959

Por outro lado, se existem instâncias diversas em que ao contribuinte é dado discutir a matéria litigiosa, não há por que pretender cercear seu legitimo direito de defesa, impondo-se-lhe substancial majoração do crédito tributário correspondente.

Se a lei prevê hipótese isenacional, cujo alcance venha a ser objeto de discussão, é também a lei que assegura ao litigante amplo direito de defesa, o qual sofreria sérias restrições se seu exercício expusesse o defendant ao risco de alguma penalização.

Onerar o contribuinte com tal penalidade obriga ao entendimento de que o debate, a ser estabelecido em processo competente, traduzirá em infração o simples pleito de um benefício, caso a decisão definitiva havida no referido processo não acolha as razões de defesa sustentadas. E como se a contraposição de diferentes teses pudesse configurar um contrato de risco, ao sujeitar uma das partes ao agravante penal.

Dessa forma, não se encontrando na legislação vigente nenhuma disposição que defina como fato infracionário o pleito de benefício fiscal, cujo cabimento venha a ser desconsiderado, tenho por inexigível a penalidade cominada nos autos, razão pela qual dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 1995

Elizabeth Maria Violatto - Relatora

VOTO VENCIDO

Não resta qualquer dúvida nos autos sobre a natureza jurídica da recorrente (inclusive admitida pela própria fiscalização), ou seja, de que é uma entidade fundacional do Poder Público, "in casu" o Estado de São Paulo.

Dessa forma, está a recorrente, inquestionavelmente, amparada pelo princípio constitucional da imunidade intergovernamental recíproca.

Assim, a questão que nos é proposta fica então restrita, exclusivamente, em se determinar o sentido e alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal.

Tendo em vista que o teor do Voto, no Acórdão n. 301-26.663, da lavra do Ilustre Conselheiro Vladimir Clóvis Moreira, no processo n. 10814-003552/90-33, Recurso 113.451, com objeto e partes idênticas ao presente, abordou com clareza e precisão o assunto, e comungando integralmente com sua conclusão, adotamos seus fundamentos de fato e de direito, que a seguir transcritos, passam a integrar esta decisão.

"O deslinde da questão ora submetida à apreciação deste Colegiado consiste em saber se o patrimônio objeto da imunidade recíproca de que trata o art. 150, inciso VI, letra "a" da Constituição Federal está ou não vinculado às diversas categorias de impostos definidas em função do objeto da incidência tributária de que trata o Título III do Código Tributário Nacional e, especificamente, o seu Capítulo III que se refere aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Se vinculação houver, a vedação Constitucional inibidora da cobrança de impostos restringir-se-á aos impostos incidentes sobre a propriedade de imóveis urbanos ou rurais, bem como sobre a transmissão dessa propriedade. Ao revés, se não houver vinculação, a palavra patrimônio deverá

ser entendida no seu sentido mais amplo e genérico, estando alcançados pela vedação praticamente todos os impostos, inclusive o de importação e o IPI vinculado.

Na vigência da Constituição anterior, essa controvérsia já existia em relação às instituições de educação ou de assistência social. Com o advento do novo Estatuto Constitucional e em razão do novo status adquirido pelas entidades fundacionais instituídas e mantidas pelo poder público, foram estas, também, afetadas pela divergência de interpretação em torno da matéria.

A imunidade tributária de que trata o artigo 150, inciso VI, letra "a" é doutrinariamente denominada recíproca porque impede que um ente público cobre impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outro ente público, no pressuposto de que, cada um, atuando em diferentes níveis de governo, tem por objetivo e razão de se zelar pelo bem da coletividade. Apesar de terem personalidades jurídicas distintas, eles, em conjunto, compõem a administração pública do País, responsável pela gerência do patrimônio público nacionalmente considerado. Na verdade, trata-se de uma só pessoa que atua em diferentes níveis de governo, de acordo com as competências constitucionalmente definidas. Tributar uma das partes do conjunto significaria autotributação.

Quando se trata da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios fica fácil entender a impropriedade da tributação recíproca, bem como o descabimento da interpretação restritiva do termo patrimônio, porquanto todos esses entes têm função tipicamente públicas. Mesmo assim, o assunto vem sendo tratado de forma dissimulada. Em que pese expressa e clara determinação constitucional colocando

fora do campo de incidência tributária o patrimônio, a renda e os serviços daquelas pessoas jurídicas de direito público, sucessivas leis, como o D.L. n. 37/66, art. 16, I e mais recentemente, a Lei n. 8032/90, art. 2º, I, "a", concedem-lhes isenção do imposto de importação. Já o D.L. n. 2434/88 diz eufemisticamente que o imposto não será "cobrado".

Em razão disso poder-se-ia concluir que a lei isencional é necessária porquanto a imunidade constitucional se refere ao patrimônio, a renda e aos serviços enquanto que o imposto de importação incide sobre o ingresso no território nacional de produtos estrangeiros, segundo o Código Tributário Nacional.

Não me parece ser bem assim. Em nenhum lugar, a atual Constituição ou a anterior deixou sequer implícito que o termo "Patrimônio" tem a limitação que lhe dá o CTN para alcançar exclusivamente a propriedade imobiliária urbana ou rural. Se a Constituição não distingue, não pode a lei ou o intérprete desta distinguir.

Patrimônio público, segundo Pedro Nunes ("in" Dicionário de Tecnologia Jurídica) "é o conjunto de bens próprios de uma entidade pública que os organiza e disciplina para atender a sua função e produzir utilidades públicas que satisfaçam às necessidades coletivas".

Em se tratando pois, do poder público, cuja função essencial é prestar serviços à coletividade, em nome e por conta desta mesma coletividade, é inconcebível que o seu patrimônio, no sentido mais amplo, possa vir a ser onerado por encargo tributário imposto pelo próprio poder público. E indubitavelmente, o imposto de importação afeta o patrimônio do importador.

Não há justificativa de natureza lógica, econômica, jurídica ou mesmo filosófica que sancione esta vinculação do conceito de patrimônio à forma como estão distribuídos os impostos no Código Tributário Nacional. Ademais, os julgados do Egrégio Supremo Tribunal Federal, citados pela recorrente, enfaticamente confirmam que os impostos de importação e sobre produtos industrializados, este último quando vinculado ao primeiro, não estão excluídos do conceito de patrimônio para efeito da imunidade tributária.

É importante ressaltar que as fundações aqui mencionadas passaram, com o advento da nova Constituição (art. 37) a integrar a administração pública.

Cabe observar por último; que, em se tratando de fundações públicas, a imunidade tributária é condicionada. E, não se trata de condição estabelecida em lei ou regulamento como é o caso dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social mas sim de condição fixada pela própria Constituição, segundo a qual é necessário que o patrimônio, a renda ou os serviços das fundações estejam vinculados as suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (C.F. art. 150 § 2º).

E a própria Constituição ainda estipula que não há imunidade do "patrimônio, da renda e dos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário ...".

Como se vê, a imunidade só protege o patrimônio da entidade fundacional pública quando esta assume plenamente a natureza de entidade pública, voltada

exclusivamente para o interesse da coletividade. Nesta condição ela é parte do Poder Público e como tal imune aos encargos tributários incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços normalmente de empreendimentos privados cujo objetivo central é a obtenção de lucro.

Assim, no caso de ser pleiteado o reconhecimento do direito à imunidade, é de ser examinado se a requerente preenche os requisitos estipulados pela Constituição.

No caso sob exame, parece-me preenchidos esses requisitos. Trata-se de entidade fundacional instituída e mantida pelo Poder Público, no caso, o Estado de São Paulo. os produtos importados destinam-se a ser empregados em atividades vinculadas a finalidades essenciais da importadora: difusão de atividades educativas e culturais através da rádio e da televisão. Esses serviços, embora concorrentemente possam ser explorados por empreendimentos privados, são prestados, pelo que consta dos autos, sem finalidade de lucro, vomo verdadeiro serviço público."

À vista do exposto, voto no sentido de ser dado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 1995


LUIS ANTONIO FLORA - Relator

MF3C