MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 14 de maio de 1992 ACORDÃO N.º 301-27.020

Recurso n.º : 114.532 - Processo nº10.814-005.185/91-66

Recorrente : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVA

Recorrida : IRF - AEROPORTO INTERNACIONAL DE SÃO PAULO

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 nº 8032/90, que não ampara a situação constante deste processo.
3. Negado provimento ao recurso.

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Cons. Sandra Miriam de Azevedo Mello, relatora, e Fausto de Freitas e Castro Neto. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 14 de maio de 1992.

ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Presidente

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Relator designado

RUY RODRIGUES DE SOUZA - Procurador da Fazenda Nacional

VISTO EM SESSÃO DE: 24 JUL 1992

Participaram,ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Ronaldo Lindimar José Marton, José Theodoro Mascarenhas Menck e João Baptista Moreira. Ausente o Conselheiro Luiz Antonio Jacques.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
MEFP - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - PRIMEIRA CÂMARA
RECURSO Nº 114.532 - ACÓRDÃO Nº 301-27.020
RECORRENTE: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVAS
RECORRIDA : IRF/AEROPORTO INTERNACIONAL/SÃO PAULO
RELATOR DESIGNADO: Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

R E L A T Ó R I O

Em ato de conferência documental da DI nº 036479 de 12.07.91, entendeu a fiscalização que a Fundação não faz juz ao benefício fiscal de IMUNIDADE, para os impostos de importação e do IPI, por não se tratar, nos termos do artigo 150, VI, "a" e § 2º da CF/88, conforme constava na DI, de fundação pública.

A recorrente submeteu a desembaraço, diversas mercadorias de reposição para uso em equipamentos de radiodifusão.

Pela Decisão nº 190/91, o Senhor Inspetor do AISP, julgou procedente a ação fiscal, com a seguinte ementa:

" 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, inc. VI, alínea "a" § 2º da Constituição Federal".

O contribuinte, em seu recurso, que leio em sessão, resumidamente alega que:

" ..., 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 educativos 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, § 2º, que lhe estende a imunidade reservada às pessoas políticas; e sendo despido de fundamento o argumento - repudiado pela Corte Suprema - de que essa proibição cons

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

titucional 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 impostos.

.....

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

V O T O

Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, relator designado.

Adoto o Voto do Ilustre Conselheiro Itamar Vieira da Costa, proferido no Acórdão nº 301-26.895:

"A Fundação Padre Anchieta pleiteou o reconhecimento da imunidade tributária, a fim de não recolher aos cofres públicos os valores do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes.

A recorrente invocou o art. 150, item VI, letra "a" da Constituição Federal, assim como seu § 2º, para embasar sua pretensão. O texto constitucional é o seguinte:

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

I- .... omissis ....

... - ...

VI - instituir impostos sobre:

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

... - ...

§ 2º - A vedação do inciso VI, letra a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

A fiscalização, por sua vez, efetuou a autuação porque os impostos não estavam enquadrados na expressão "patrimônio renda e serviços" inseridos no texto da Lei Maior.

Não houve controvérsia sobre a natureza da instituição que é uma fundação mantida pelo Poder Público.

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

A Constituição é clara: é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [illegible]

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

tituídas e mantidas pelo Poder Público.

Segundo o Código Tributário Nacional, o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros e o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidem sobre o patrimônio, sobre a Renda, nem, tampouco, sobre os serviços. Um está ligado ao comércio exterior, à proteção da indústria nacional. O outro se refere a produção de mercadorias no País.

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

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

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

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

O Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação, também chamado de IPI-vinculado é o mesmo cobrado sobre a' mesma mercadoria produzida internamente. Essa taxação visa a equalizar a imposição fiscal. Ambos, o produto nacional e o estrangeiro, têm o mesmo tratamento tributário no que se refere ao IPI. Se a Fundação' fosse adquirir mercadoria idêntica produzida aqui no Brasil, teria que pagar o imposto. Ele incide sobre o produto industrializado e não sobre o patrimônio de quem o adquire.

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

"Art. 15 - É concedida isenção do Imposto de Importação nos termos, limites e condições estabelecidas em regulamento:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

II- às autarquias e demais entidades de direito público interno

III-às instituições científicas, educacionais e de assistência social.

... ...

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Como se vê, o Decreto-lei nº 37/66 foi o instrumento legal utilizado para conceder isenções do imposto quando as importações de mercadorias sejam feitas pelas entidades descritas no referido artigo 15. Nunca foi contestado tal dispositivo, nem, tampouco, foi ele inquinado de inconstitucional.

Para confirmar o entendimento até aqui demonstrado, recorrõ à lei editada já na vigência da Constituição Federal de 1988. Trata-se da Lei nº 8032, de 12 de abril de 1990 que estabelece:

"Art. 1º - Ficam revogadas as isenções e reduções do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedência estrangeira, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 2º a 6º desta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se às importações realizadas por entidades da Administração Pública Indireta, de âmbito Federal, Estadual ou Municipal.

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

I - às importações realizadas:
a) pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias;

b) pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência social;

c) ..."

Aliás, a decisão recorrida foi fundamentada de forma bastante clara e correta. Por isto considero importante transcrevê-la:

"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 II e IPI prevista no art. 1º do Decreto Lei nº 1293/73 e Decreto Lei nº.. 1726/79 revogada expressamente pelo Decreto nº 2434 daquela data. Passou a existir então a Redução de 80% apenas para as máquinas, equipamentos, aparelhos 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 nº 2/70

Em 12/04/90, com o advento da Lei nº 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 beneficiara da isenção e, depois da Redução, passou a invocar a Constituição Federal, pretendendo o reconhecimento da imunidade de que trata o art. 150, inc. VI, alínea "a", § 2º 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 ela 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" (II) e "impostos sobre a produção e circulação de mercadorias" (IPI) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei 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 inequívoca e bastante clara a partir de que estabelece o seu inciso VI, quando diz "instituir impostos sobre" indi

cando 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"

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 patrimônio, 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 do 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 refere 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.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

O Código Tributário Nacional (Lei nº 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 exarminarmos o capítulo III que trata dos "impostos s/ o Patrimônio e a Renda", não encontramos alí os impostos em questão, ou seja o II e o IPI, mas sim imposto s/ a Propriedade Territorial 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 no 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, o imposto s/ Produtos Industrializados.

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 impostos 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".

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Por todo o exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso."

Sala das Sessões, em 14.de maio de 1992.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Relator designado

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

VOTO VENCIDO

Adoto o Voto do Ilustre Conselheiro Wlademir Clóvis Moreira, proferido no Acórdão nº 301-26.663:

"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 ser 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 recí

proca, 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. nº 37/66, art. 16, I e mais recentemente, a Lei nº 8032/90, art. 2º,I, "a", concedem-lhes isenção do imposto de importação. Já o D.L. nº..... 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 às 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 quanto 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 serem 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, como verdadeiro serviço público.

Nestas condições, voto no sentido de ser dado provimento ao recurso."

Sala das Sessões, em 14 de maio de 1992.

SANDRA MIRIAM DE AZEVEDO MELLO
Relatora

rffs