



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

191

PROCESSO Nº 10814.006208/92-86

Sessão de 05 de maio de 1.99 3 **ACORDÃO Nº** 302-32.628

Recurso nº.: 115.170

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

Recorrid IRF - AEROPORTO INTERNACIONAL DE SÃO PAULO - SP

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 às entidades vinculadas estão reguladas pela Lei nº 8.032/90, que não ampara a situação constante deste processo.
3. Negado provimento ao recurso.

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Cons. Wladimir Clovis Moreira, Luis Carlos Viana de Vasconcelos, Ricardo Luz de Barros Barreto e Paulo Roberto Cucco Antunes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 05 de maio de 1993.


SÉRGIO DE CASTRO NEVES - Presidente


RUBALDO CAMPELLO NETO - Relator

Lutz Fernando Oliveira de Moraes
Procurador da Fazenda Nacional

ROSA MARIA SALVI DA CARVALHEIRA - Proc. da Faz. Nac.

VISTO EM

SESSÃO DE: 03 DEZ 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

RECURSO N. 115.170 -- ACÓRDAO N. 302-32.628

RECORRENTE: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA-CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVA

RECORRIDA : IRF - AEROPORTO INTERNACIONAL DE SÃO PAULO

RELATOR/ : UBALDO CAMPELLO NETO

R E L A T Ó R I O

A fundação acima qualificada submeteu a despacho de importação as mercadorias descritas na Declaração de Importação n. 029760, de 17/06/92, solicitando o reconhecimento de imunidade tributária em relação ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, com fundamento no artigo 150, item VI, letra "a" e parágrafo 2o. da Constituição Federal e Lei n. 9849/67, que a instituiu como fundação.

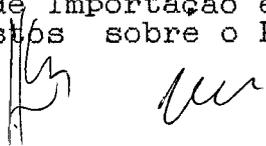
Entendendo que a importação em foco não se enquadra na citada disposição constitucional, a fiscalização aduaneira lavrou o Auto de Infração às folhas 01 a 03, exigindo o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor originário de Cr\$ 1.266.678,63, respectivamente, sem aplicação de qualquer penalidade, fundamentando a autuação no artigo 135 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n. 91.030/85.

Regularmente intimada, com guarda de prazo, a empresa autuada apresentou a impugnação, alegando, em síntese, que:

- 1) a interessada é fundação instituída e mantida pelo poder público, no caso o Estado de São Paulo;
- 2) o Auto de Infração é insubsistente por falta de fundamentação, pois a importadora preenche rigorosamente a hipótese do artigo 150, VI, "a" e parágrafo 2o. da Lei Máxima;
- 3) o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados são impostos sobre o patrimônio;
- 4) a finalidade da Fundação é a de promover atividades educativas e culturais através da rádio e da televisão;
- 5) é no exercício rotineiro de suas atividades de manutenção, substituição e modernização dos equipamentos com os quais promove emissões de rádio e televisão que a autuada vem importando bens do exterior, destinados a essa específica finalidade, o que lhe assegura a imunidade constitucional fixada na Lei Maior;
- 6) a vedação constitucional de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços de que trata o artigo 150, inciso VI, alínea "a", parágrafo 2o. da CF é estendida às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que aquele patrimônio, renda ou serviço estejam vinculados às suas finalidades essenciais.

Para fortalecer suas colocações, a impugnante se socorre de doutrina e de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ao apreciar a impugnação, o autor do feito manteve a exigência formulada no Auto de Infração, argumentando que, no caso, não se trata de nenhum dos impostos vedados pela Constituição Federal e que o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados não são impostos sobre o Patrimônio, a Renda ou Serviços e ainda que os



mesmos decorrem da ocorrência de Fato Gerador bem definido, que é a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional.

A autoridade de primeira instância julgou a ação fiscal procedente, fundamentando-se nas seguintes razões:

-- o artigo 150, VI, letra "c" e parágrafo 2o. da CF limita apenas a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, vinculados a suas finalidades essenciais e às delas decorrentes, não alcançando os Impostos sobre o Comércio Exterior e sobre a Produção e Circulação de Mercadorias, conforme definidos no Código Tributário Nacional;

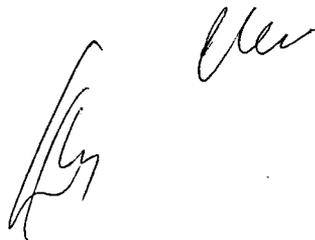
-- a vedação constitucional de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços diz respeito a tributo que tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços;

-- o fato gerador do I.I. é, inquestionavelmente, distinto daqueles anteriormente citados, ou seja, é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional;

-- é inverídica a afirmação da interessada de que falta fundamentação ao Auto de Infração visto que o mesmo foi lavrado no entendimento do não enquadramento no dispositivo constitucional, sendo citado inclusive o Parecer CST n. 29, de 21/12/84.

Tempestivamente, a atuada ora recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, insistindo em suas razões da fase impugnatória e, apoiando-se em jurisprudência do STF, reafirmando seu entendimento de que, no conceito de patrimônio, se incluem o Imposto de Importação e o Imposto Sobre Produtos Industrializados.

E o relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The one on the left is a stylized signature, possibly 'L. G.', and the one on the right is a cursive signature, possibly 'M. A.'.

V O T O

No recurso em pauta, adoto o voto do ilustre Conselheiro Itamar Vieira da Costa no acórdão n. 301-27.009, referente à mesma matéria em litígio:

"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 parágrafo 2., 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.

Parágrafo 2. - 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 Município. Tal vedação é extensiva às fundações instituídas 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, tam-

pouco, 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 taxaçaõ visa a equalizar a imposição fiscal. Ambos, o produto nacional e o estrangeiro, tem 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 n. 37/66 diz:

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

- I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;
- II - às autarquias e demais entidades de direito público interno;
- III - às instituições científicas, educacionais e de assistência social.

... ..

Como se vê, o Decreto-lei n. 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, recorro à lei editada já na vigência da Constituição Federal de 1988. Trata-se da Lei n. 8032, de 12 de abril de 1990 que estabelece:

"Art. 1 - 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 2. a 6. 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. 2. - 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 isso considero importante transcrevê-la:

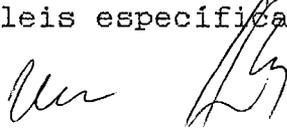
"Fundação Pe. Anchieta, importadora habitual de máquinas, equipamentos e instrumentos, bem como suas partes e peças, destinados à modernização e reaparelhamento, até 19.05.88, beneficiou-se da isenção para o I.I. e IPI prevista no art. 1. do Decreto-lei n. 1293/73 e Decreto-lei n. 1726/79 revogada expressamente pelo Decreto n. 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 n. 2479.

Em 12.04.90, com o advento da Lei n. 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", 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 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" (I.I.) e "impostos sobre a produção e circulação de mercadorias" (IPI) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei n. 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" 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".

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.

O Código Tributário Nacional (Lei n. 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. 4. 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 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 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, 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".

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 05 de maio de 1993,


UBALDO CAMPELLO NETO - Relator

D E C L A R A Ç Ã O D E V O T O

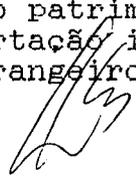
O deslinde da questão ora submetida à apreciação deste Colegiado consiste em saber se o patrimônio objeto da imunidade recíproca de que trata o art. 150, inciso VI, letra "a" da Constituição Federal está ou não vinculado às diversas categorias de impostos definidas em função do objeto da incidência tributária 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 todos os impostos que gravem diretamente o patrimônio, 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 ou de outro ente público, no pressuposto de que, cada um, atuando em diferentes níveis de governo, tem por objetivo e razão de ser cuidar dos interesses da coletividade. Apesar de terem personalidade jurídica distinta, eles, em conjunto, compõem a administração pública do país, responsável pela gerência do patrimônio público nacionalmente considerado. Na verdade, trata-se de um conjunto de entes públicos 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".

Argumenta-se 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 Tribu-



tário 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.

Indubitavelmente, o imposto de importação incide diretamente sobre o patrimônio do importador no momento em que esse patrimônio, caracterizado por bens adquiridos no exterior, é necessariamente submetido a despacho aduaneiro. Isto não significa dizer que o imposto de importação deveria estar enquadrado, de acordo com a sistemática do Código Tributário Nacional, no grupo dos impostos sobre o patrimônio e a renda e não sobre o comércio exterior. Essa conclusão seria falaciosa.

A Constituição Federal, ao vedar aos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a cobrança de impostos sobre o patrimônio, uns dos outros, não está, apenas, desonerando aquelas entidades dos impostos que por mera questão de sistematização estão agrupados no Capítulo do CTN relativo aos Impostos sobre o Patrimônio, em função da identidade de natureza de sua base econômica. Embora o imposto de importação tenha por fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional a sua incidência efetiva opera-se sobre o bem que, adquirido no exterior, passou a integrar o patrimônio do importador. É preciso distinguir neste caso, o fato econômico (entrada no território nacional de mercadoria estrangeira) definido como hipótese de incidência, daquela situação jurídica pré-existente, inibidora do nascimento de qualquer obrigação tributária, quando o importador-adquirente é uma das entidades tributantes. Desde sua aquisição, o bem importado passa a integrar o patrimônio do ente tributante e, nessa condição, torna-se imune a toda e qualquer tributação que, em tese, sobre esse bem possa recair. Por essa razão que se trata de imunidade tributária e não de isenção como sucessivas leis, no meu entender equivocadamente, têm denominado essa hipótese de não-incidência.

Ao se tributar a entrada da mercadoria estrangeira importada pelas entidades públicas imunes, concretamente se estará tributando o seu patrimônio, o que é constitucionalmente vedado e economicamente inconsequente.

A forma como os impostos estão agrupados no Código Tributário Nacional, em função de sua base econômica, se exaure na sua finalidade sistematizadora. Por mera coincidência, a Constituição, quando trata da imunidade recíproca, refere-se a Patrimônio, Renda e Serviços, semelhantemente, em parte, à intitulação do Capítulo III do Título III: IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA, do Código Tributário Nacional. Não se pode concluir que, se o imposto de importação não está incluído neste grupo, ele não incide sobre o patrimônio e, com menos razão ainda, que o patrimônio a que se refere a Constituição é somente o patrimônio que serviu de critério para agrupar os impostos no

CTN de acordo com a identidade de sua base econômica.

É evidente que não se pode pretender que o conceito econômico de patrimônio da disposição constitucional fique subordinado às limitações formais da estrutura do Código Tributário Nacional. Isto seria uma inversão inadmissível, porquanto a norma constitucional é determinante enquanto a do Código Tributário é determinada.

Poder-se-ia argumentar, que a norma constitucional, por usar terminologia assemelhada e por ser posterior ao Código Tributário, refletiria o espírito e as limitações deste. Essa linha de interpretação soa como verdadeira mas é absolutamente inconsistente. A imunidade recíproca, anteriormente tratada como isenção, é um instituto centenário e a sua razão de ser continua inalterada: impedir que os entes que compõem o poder público, em seus diversos níveis, cobrem impostos uns dos outros. Já a Constituição de 1891, significativamente anterior ao CTN de 1966, dispunha, verbis:

"Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente".

Como se vê, a norma proibitiva de tributação do patrimônio (bens), renda e serviços dos entes públicos não foi inspirada no CTN, nem reflete as limitações deste.

Não há, assim, justificativa de natureza lógica, econômica, jurídica ou mesmo histórica 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 o entendimento de que os bens sujeitos, em tese, aos 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. Aliás, a Lei n. 7596, de 10/04/87 alterou o D.L. n. 200/67 para incluí-las na categoria das entidades integrantes da administração pública indireta.

Cabe observar, ainda, 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 a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (C.F. art. 150 parágrafo 2o.).

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

Verifica-se, assim, que 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.

Assim, na hipótese de ser pleiteado o reconhecimento do direito à imunidade, é de ser examinado se a requerente preenche os re-

quisitos 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 às 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.

Sala das Sessões, em 05 de maio de 1993.

1g1

WLADEMIR CLOVIS MOREIRA - Conselheiro