

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

PROCESSO N° : 10814-006335/94-65
SESSÃO DE : 15 de fevereiro de 1996
ACÓRDÃO N° : 302-33.277
RECURSO N° : 117.444
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA
DE RÁDIO E TV EDUCATIVA
RECORRIDA : ALF/AISP/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 as entidades vinculadas estão reguladas pela Lei n° 8.032/90, que não ampara a situação constante deste processo.

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

Recurso parcialmente provido.

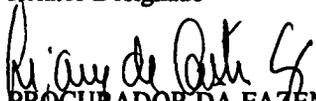
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a penalidade ali aplicada, vencidos os cons. Paulo Roberto Cuco Antunes, relator, Ricardo Luz de Barros Barreto e Luis Antonio Flora. Designado para redigir o acórdão o cons. Antenor de Barros Leite Filho, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 15 de fevereiro de 1996


UBALDO CAMPELLO NETO
Presidente em exercício


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
Relator Designado


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM 14 NOV 1996

Participou, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : HENRIQUE PRADO MEGDA. Ausentes as Conselheiras: ELIZABETH MARIA VIOLATTO e ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO.

MF-TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - SEGUNDA CÂMARA.
PROCESSO Nº : 10814-006335/94-65
RECURSO Nº : 117.444
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE
RÁDIO E TV EDUCATIVA.
RECORRIDA : ALF/AEROP. INTERNAC. DE SÃO PAULO (AISP)/SP.
RELATOR : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATOR DESIGNADO: ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO

RELATÓRIO

Contra a ora Recorrente foi lavrado Auto de Infração (fls. 01) pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo (AISP), pelos fatos e enquadramento legal descritos no verso do mesmo A.I. - campo 10, como segue:

"EM ATO DE CONFERÊNCIA DOCUMENTAL DA D.I. 031139 DE 13.05.94, CONSTATEI QUE A IMPORTADORA, DEVIDAMENTE QUALIFICADA NO VERSO DESTA, NÃO FAZ JUS AO BENEFÍCIO FISCAL DE IMUNIDADE POR NÃO SE ENQUADRAR NOS TERMOS DO ARTIGO 150, ITEM VI, LETRA "A" § 2º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CONFORME SOLICITAÇÃO NO CAMPO 24 DA D.I.

A IMUNIDADE NÃO SE CONFUNDE COM ISENÇÃO, CONFORME ESCLARECE O PARECER NORMATIVO CST 29 DE 21.12.84

ASSIM SENDO, LAVRO O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO PARA COBRAR DA AUTUADA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO MAIS A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (LEI 8218/91, ART. 4º INCISO I) MAIS ENCARGOS LEGAIS E GRAVAMES ATÉ A DATA DO EFETIVO PAGAMENTO". (destaques deste Relator).



O crédito tributário lançado no referido A.I. fls. 01 constitui-se, portanto, de I.I., I.P.I. e Multa do art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91.

Com guarda de prazo a Autuada impugnou a exigência argumentando, em síntese: Que o Auto de Infração é insubsistente por falta de fundamentação; Que a norma constitucional invocada trata da imunidade recíproca existente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de que se beneficiam também as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; Que a Impugnante é uma Fundação, instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, com finalidade de promover atividades educativas e culturais através de rádio e televisão; Que o Imposto de Importação e o IPI afetam o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas imunes.

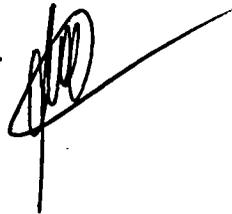
Em reforço à sua tese a Autuada invoca a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A Autoridade "a quo", apreciando a Impugnação de fls., julgou a ação fiscal procedente, com os fundamentos estampados às fls. 30 a 33, que leio nesta oportunidade. (leitura....).

Em Recurso tempestivo dirigido a este Conselho a Suplicante reafirma seu entendimento a respeito de que no conceito de patrimônio se incluem também o Imposto de Importação e o I.P.I., apoiando-se novamente em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pede, por fim, a reforma da Decisão de primeiro grau.

Também leio, nesta oportunidade, as razões de Apelação constante das fls. 38 a 49 dos autos (leitura....)

É o Relatório.



RECURSO Nº : 117.444
ACÓRDÃO Nº : 302-33.277

VOTO VENCEDOR

No Recurso em pauta, adoto o voto do ilustre Conselheiro Itamar Vieira da Costa no acórdão nº 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 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) patrimônios, renda ou serviços, uns dos outros .

.... -

Parágrafo 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 às 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 Consituição 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.

RECURSO N° : 117.444
ACÓRDÃO N° : 302-33.277

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. 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 tampouco sobre os serviços. Um está ligado ao comércio exterior, à proteção da indústria nacional. O outro se refere à 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 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 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

RECURSO Nº : 117.444
ACÓRDÃO Nº : 302-33.277

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 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, recorro à lei editada já na vigência da Constituição Federal de 1988. Trata-se da Lei nº 8.032, 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 isso considero importante transcrevê-la:

“Fundação Pe. Anchieta, importadora habitual de máquinas, equipamentos e instrumentos, bem como suas partes e peças, destinadas 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 1.293/73 e Decreto-lei nº 1.728/79 revogada expressamente pelo Decreto nº 2.434 daquela data. Passou a existir

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

RECURSO N° : 117.444
ACÓRDÃO N° : 302-33.277

então a Redução de 80% apenas para as máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, não mais contemplando as partes e peças, que só passaram a ter redução a partir de 03.10.88 com a publicação do Decreto-lei nº 2479.

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", parágrafo 2º, da Lei Maior que dispõe que a União, os Estados, os Municípios, o DF, suas autarquias e fundações não mais 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 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 sobre o comércio exterior" (I.I) e "impostos sobre a produção e circulação de mercadorias" (I.P.I.) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66). Daí a concessão de isenção por leis específicas.

Assim é porque a vedação constitucional de instituir impostos sobre o 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

RECURSO Nº : 117.444
ACÓRDÃO Nº : 302-33.277

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 nº 5.172/66), que regula o sistema tributário nacional, estabelece no art. 17 que “os impostos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

RECURSO Nº : 117.444
ACÓRDÃO Nº : 302-33.277

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 sobre o Comércio Exterior
- Capítulo III - Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
- Capítulo IV - Impostos sobre a Produção e Circulação
- Capítulo V - Impostos Especiais

Ao examinarmos o Capítulo III que trata dos "Impostos sobre o Patrimônio e a Renda", não encontramos ali os impostos em questão, ou seja o II e o IPI, mas sim imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (todos relacionados a imóveis) e o imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.

Já o Capítulo II - Impostos sobre o Comércio Exterior, encontramos na seção I o Imposto sobre a Importação e no capítulo IV, impostos sobre a Produção e Circulação, o Imposto sobre 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 sobre os produtos industrializados que não se caracterizam como impostos sobre o patrimônio, porquanto a Lei os classifica respectivamente como imposto sobre o comércio exterior e imposto sobre 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 sobre o Patrimônio e a Renda".

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

RECURSO N° : 117.444
ACÓRDÃO N° : 302-33.277

Por todo o exposto e por tudo o que mais consta do processo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a penalidade ali aplicada.

Sala das Sessões, em 15 de fevereiro de 1996


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
Relator Designado

VOTO VENCIDO.

A matéria já foi objeto de profundos e exaustivos estudos e debates no seio deste Colegiado. Em alguns julgados do qual participei acompanhei o Voto do I. Conselheiro Dr. Wladimir Clóvis Moreira, como no caso do Recurso nº. 114.988, que resultou no Acórdão nº 302-32.491, de 02/12/92, e que adoto para decidir o presente litígio, como a seguir transcrevo:

"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 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 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.

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 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 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 inconseqüente.



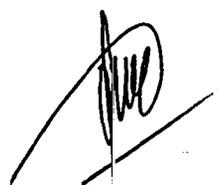
A forma como os impostos estão agrupados no Código Tributário Nacional, em função de sua base econômica, se exaure na sua finalidade sistematizadora. Por mera coincidência, a Constituição, quando trata da imunidade recíproca, refere-se a Patrimônio, Renda e Serviços, semelhantemente, em parte, à intitulação 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 menas 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 à 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 especiais ou às delas decorrentes (C.F. art. 150 parágrafo 2º).

E 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 requisitos esti-



pulados 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."

Assim exposto, mantendo minha convicção de que a ação fiscal de que se trata é de todo improcedente, voto no sentido de acolher o Recurso Voluntário ora em exame, dando-lhe provimento.

Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 1996.


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Relator.