

## MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10814/006.869/90-86

Sessão de 16 de novembro de 1992

ACORDÃO Nº CSRF/03-02.012

Recurso nº: RP/301-0.274

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RÁDIO E TV EDUCATIVO


### IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1. Considerando os termos do disposto no artigo 150 da Constituição Federal, a imunidade tributária ali prevista não contempla o Imposto de Importação, nem o Imposto sobre Produtos Industrializados, incidentes nas operações de Importação.
2. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, rejeitar a preliminar suscitada pelo sujeito passivo e, no mérito, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Cons. Fausto de Freitas e Castro Neto (Relator) e Humberto Esmeraldo Barreto Filho, que acolhiam a preliminar e, no mérito, negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Itamar Vieira da Costa.


Sala das Sessões-DF, em 16 de novembro de 1992.

  
MARIAM SÊLF

- PRESIDENTE

  
ITAMAR VIEIRA DA COSTA - RELATOR DESIGNADO

V. V

  
DIVA MARIA COSTA CRUZ E REIS - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO CASTRO NEVES, UBALDO CAMPELO NETO e JOÃO HOLANDA COSTA. Ausente justificadamente o Cons. SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Defendeu o sujeito passivo, seu advogado, Dr. Renato Barbieri - OAB/SP nº 28.794/73. Defendeu a Fazenda Nacional, seu Procurador-Representante, Dr. Iran de Lima.



PROCESSO N. 10814/006.869/90-86

RECURSO N. RP/301-0.274

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA : 1a. CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA - CENTRO PAULISTA  
DE RADIO E TV EDUCATIVA.

### RELATÓRIO

Por ocasião do julgamento do processo em referência, a 1a. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes decidiu, majoritariamente, prover o recurso voluntário que integra os autos, onde o sujeito passivo, na qualidade de Fundação mantida pelo Poder Público Estadual, sustenta sua imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" e 2º da Constituição Federal, inclusive no que respeita à incidência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à operação de importação.

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial a esta Câmara Superior, fundamentado no disposto artigo 3º inciso I, do Decreto n. 83.304/79.

Reporta-se, inicialmente, a recorrente aos votos vencidos dos Conselheiros Itamar Vieira da Costa e Flávio Antonio Queiroga Mendlovitz; para, em seguida, tecer um breve histórico sobre a autuação, centrada na exigência dos tributos já mencionados e resultante do entendimento defendido pela fiscalização, e também pela ora suplicante, de que as disposições constitucionais que conferem imunidade tributária à autuada não abrangem os tributos exigidos, por não incidirem estes sobre o patrimônio da empresa, sua renda ou serviço, mas sim sobre o comércio exterior e a industrialização dos produtos por ela adquiridos.

Para amparar a tese defendida, a recorrente busca argumentos fundados na legislação pertinente, lembrando que o Sistema Tributário Nacional define diversos impostos, sem contemplar, porém, a hipótese de uma tributação incidente especificamente sobre o patrimônio, o qual, se instituído, estará, fatalmente, incluído nas vedações do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal.

Assim, prossegue, é certo que, ao menos na interpretação literal, os impostos sobre a importação e sobre a industrialização estão previstos no artigo 153, incisos I e IV, da Constituição Federal, e não tributam o patrimônio.

Felo disposto no artigo 146, III da Constituição de 1988, conjugado com o artigo 34, § 5º de suas disposições transitórias, permanece em vigência a Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional, que, enquanto instrumento capaz de estabelecer as normas gerais da legislação tributária, define em seu artigo 16 que: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."



Tais situações foram definidas no Código Tributário Nacional (CTN) que, em seus artigos 16 e 46, inciso I, elege, respectivamente como fato gerador do II a entrada no país de produtos estrangeiros e do IPI, vinculado à importação, o desembaraço aduaneiro de tais produtos.

Portanto, articula, se para concretizar-se um tributo é fundamental conhecer a natureza de seu fato gerador, a conclusão é de que nem um nem outro dos impostos ora analisados (II e IPI) incidem sobre o patrimônio, tal como o definido por Pedro Nunes, em trecho transcrito no próprio voto vencedor e reproduzido pela recorrente.

Ressalta a peticionária que o Código Tributário Nacional, no título III de seu livro primeiro, denominado Sistema Tributário Nacional, discrimina um a um os impostos existentes, incluindo o Imposto sobre o Comércio Exterior, e o Imposto sobre Produtos Industrializados no capítulo IV, que trata dos impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, restando, pois, óbvia a sua exclusão do rol de impostos que integram o capítulo III, que trata dos impostos sobre o Patrimônio e a renda.

Não obstante, busca-se no voto vencedor uma interpretação extensiva ao conceito de patrimônio, permitindo-se entender, em última análise, que todos os pagamentos feitos afetam o patrimônio de quem paga, o que conduz para tal campo de incidência os tributos ora em questão.

Por todo o exposto, conclui a recorrente que:

- "a) inexistente ainda, no direito brasileiro, um imposto específico sobre o patrimônio;
- b) no capítulo dos impostos sobre o patrimônio e a renda estão os impostos sobre a propriedade territorial rural; sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos; sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que o II e o IPI não tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou os serviços do contribuinte."

Além desses argumentos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, ainda, ao disposto no § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, onde encontra-se estabelecido que a vedação à incidência de tributos prevista nesse mesmo dispositivo constitucional não se estendem ao patrimônio, à renda e nem aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas mesmas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contra-prestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Assim, indaga a recorrente se a exploração da atividade desenvolvida pela Fundação Padre Anchieta é de natureza econômica, ou se representa a prestação de um serviço público?

A esse respeito, entende que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo não se constitui em serviço público, strictu sensu, eis que tal exploração admite ser prestada por particulares, segundo disciplina a Constituição Federal, artigos 220 à 224 que, conjugados com o artigo 21, demonstram tratar-se de uma atividade econômica, sujeitando-

se, pois, o contribuinte à tributação, uma vez não alcançado pela imunidade constitucional pretendida.

Encerrando seu arrazoado conclui a suplicante que os tributos ora questionados não se enquadram no conceito dos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre os serviços; que o sujeito passivo não exerce função típica ou exclusiva do Estado, mas sim uma atividade econômica, em igualdade de condições com a iniciativa privada, e que por estas razões deve ser restabelecida a exigência fiscal, nos termos da decisão proferida em 1ª instância administrativa.

Em contra-razões oferecidas às fls. 176 a 194, o sujeito passivo protesta, preliminarmente, contra as razões finais trazidas pela Fazenda Nacional, posto entender que estas fogem à matéria prequestionada. Argumenta que na decisão de 1º grau foi expressamente reconhecido que a interessada é fundação instituída e mantida pelo Poder Público, estando incluída entre os destinatários da imunidade prevista no artigo 150 da Constituição Federal.

Dessa forma, afirma que toda a argumentação calcada no disposto no § 3º do já mencionado artigo 150, que trata da restrição ao alcance da imunidade constitucional, relacionada com a natureza da atividade exercida pelo contribuinte, extrapola os limites do recurso especial, reque-rendo, nestas preliminares, não ser a matéria objeto de apreciação e julgamento.

No mérito, argumenta a empresa que a recorrente, não obstante fundamentar seu recurso no que dispõe o artigo 3º inciso I, do Decreto n. 83.304/79, não declina em qual dos pressupostos desse inciso enquadrá-lo, deixando de esclarecer se tem o acórdão recorrido como contrário à lei, à evidência da prova, ou à ambas.

Tendo por inexistente qualquer alusão à prova material, deduz enquadrar-se o recurso na hipótese de que a decisão é contrária à lei, e nesta suposição conduz suas alegações.

Esclarece a interessada que, na condição de fundação instituída e mantida pelo Poder Público, com a finalidade de promover atividades educativas e culturais através do rádio e da televisão, a quem é vedado transmitir propaganda ou receber patrocínio, nos termos do artigo 13 e parágrafo único do Decreto-lei n. 236/67, importou bens destinados ao seu uso próprio, vinculados à sua atividade essencial, pleiteando, por ocasião do desembaraço aduaneiro desses bens, o reconhecimento da imunidade constitucional que ora se discute, para efeito de exonerar-se do recolhimento dos impostos incidentes sobre a operação de importação, especificamente o II e o IPI.

Tal reconhecimento foi-lhe negado sob o argumento de que a referida imunidade não alcança estes tributos, mas tão somente aqueles relacionados no capítulo III do Código Tributário Nacional, que trata dos impostos incidentes sobre o patrimônio e renda.

Considera a contra-alegante que este entendimento liquida com o instituto da imunidade, além de não encontrar guarida em qualquer doutrina, tendo sido rejeitado pelo próprio judiciário.



Busca, neste passo, amparar-se em diversas citações que defendem o princípio da imunidade recíproca, tendo em vista a incoerência de se tributarem mutuamente as diversas entidades estatais que compõem o sistema federativo do estado.

Sustenta a tese de que o termo "patrimônio" utilizado no texto constitucional não significa, exclusivamente, a proibição de se decretar impostos que tenham por fato gerador o patrimônio, mas sim a vedação de se gravar, mediante qualquer imposto, os bens da pessoa imune, estendendo o conceito de bens a tudo aquilo que se vincula à propriedade pública. Entende, assim, que as imunidades estabelecidas no art. 19, III, da Constituição Federal, consistem em vedações absolutas ao poder de tributar.

Citando Ruy Barbosa Nogueira, defende que tendo importado bens para uso próprio, dos quais será o consumidor final, tais tributos tornam-se diretos, indo onerar seu patrimônio, uma vez que não os repassa a terceiros.

Pondera que, se tal entendimento é válido relativamente às instituições de assistência social, por mais razões o será relativamente à fundação interessada: "a pessoa política do Estado de São Paulo, que a mantém, estará pagando os impostos à União."

Outro argumento que procura rechaçar, o qual foi utilizado tanto na decisão singular, quanto no voto vencido, é de que tais impostos não são alcançados pela imunidade, mas sim objeto de isenção, outorgada por lei ordinária, e sendo assim, por conclusão lógica, se a dispensa desses tributos decorre do benefício da isenção é porque não o são alcançados pela imunidade constitucional.

À isso, opõe a interessada doutrina defendida por Aliomar Baleeiro, segundo o qual "as imunidades são vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas ou certos bens" e que "imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções derivadas da lei ordinária ou complementar."

Assinala que tanto o disposto a esse respeito no Decreto-lei nº 37/66, quanto o disposto na Lei nº 8.032/90, são redundantes ao exonerar do pagamento de tributos aduaneiros quem dele já está desobrigado, e inconstitucionais por estabelecerem restrições à imunidade concedida pela Lei Magna.

A título exemplificado, recorda que a Lei nº 8.032/90 fala em isenção nos casos de importação de livros, jornais, periódicos e papel destinado à reprodução, o que se constitui em prova cabal de sua inconsistência, posto desonerar dos encargos tributários "coisas" que por estes não poderiam ser onerados, posto a vedação constitucional constante do artigo 150, VI, "d", da Carta Magna.

Transcreve decisões do Supremo Tribunal Federal, Recursos Extraordinários nºs 88.671; 89.590; 93.546 e 93.729, cujos magistrados, enfrentando justamente os mesmos argumentos trazidos pela Fazenda Nacional, concedem segurança em casos semelhantes, ao reconhecer que a palavra "patrimônio" empregada na norma constitucional não leva ao entendimento de excetuar o II e o IPI da imunidade ali prevista.



Dessa forma, conclui que, se para aquelas instituições que exercem funções complementares às do Estado, foi reconhecida a imunidade a esses impostos, não há porque excluir a ora interessada desse benefício.

Em suas razões finais, a alegante, embora declare-se convicta de que as preliminares levantadas terão acolhida, para que não seja objeto de apreciação matéria nãoa prequestionada, comenta a nova matéria introduzida pela Fazenda Nacional, por ocasião do recurso especial interposto.

Trata-se, conforme já vimos, da não aplicação da imunidade a quem exerça atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação aos serviços prestados, oferecida pelos usuários, argumento fundado no disposto no § 3 do artigo 150 da Constituição

O sujeito passivo, quanto a isso, aponta equívoco nas razões oferecidas pela recorrente, posto entender que tais razões confundem conceito e omitem que o invocado § 3 alude à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, mas não a qualquer atividade econômica praticada pelo Estado.

Lembra que, enquanto fundação, não exerce atividade com fins lucrativos; não recebe contrapartida de seus usuários, pois opera emissoras de rádio e Tv de "sinal livre", diferentemente do sistema de rádiodifusão por assinatura; é concessionária de serviços voltados à educação e à cultura, sendo-lhe vedado transmitir propaganda ou receber patrocínio; não explora atividade econômica, menos ainda regida pelas normas aplicáveis às empresas privadas, pois que estas independem de autorização de órgão público, como no caso, em que a atividade exercida pressupõe uma concessão de serviço público, e por fim indaga: "que atividade econômica é essa que não proporciona qualquer contrapartida a quem a exerce?"

Por todo o exposto, considera-se plenamente subsumida à imunidade outorgada pela Constituição Federal, e requer sejam acolhidas suas contra-alegações, para o efeito de manter integralmente a decisão consubstanciada no acórdão recorrido.

E o relatório.



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro ITAMAR VIEIRA DA COSTA, Relator Designado

Discute-se nestes autos a imunidade tributária de seu sujeito passivo, no que respeita ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, incidentes na operação de importação em litígio.

Relativamente à preliminar argüida pela contra-alegan-  
te quando da contraposição de seus argumentos às razões recusas oferecidas pela Fazenda Nacional, consigno que, devido a sua irrelevância face aos argumentos de mérito que me conduziram à conclusão expressa adiante, deixo de acolhê-la.

Quanto ao mérito da questão analisada, mantendo eu, como de fato mantenho, o mesmo entendimento manifestado no voto vencido que integra o acórdão ora recorrido, passo a transcrevê-lo, adotando-o integralmente neste julgamento:

"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, ao Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

I - ... omissis ...

... - ...

VI - instituir impostos sobre:

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



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

... - ...

§ 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 houver 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. 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



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

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 imposiçaõ 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 isençãõ do Imposto de Importaçãõ nos termos, limites e condições estabelecidas em regulamento:

- I - à Uniãõ, 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 assistênciã 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 Constituiçãõ 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 Importaçãõ e do Imposto sobre Produtos Industrializados, de caráter geral ou especial, que beneficiam bens de procedênciã 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 Administraçãõ Pública Indireta, de âmbito Federal, Estadual ou Municipal.



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

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) ..."

Alias, 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 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", § 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?



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

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 mentida 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 à 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 tri



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

butária 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 espiritualmente 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 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 - Imposto s/ a Produção e Circulação
- Capítulo V - Imposto Especiais

Ao exarminarmos o capítulo III que trata dos "impostos s/ o Patrimônio e a Renda", não encontramos ali 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 Territo-



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

rial Urbana e imposto s/ a Transmissão de Bens Imóveis (todos relacionados a imóveis) e o imposto s/ a Renda e Proventos de qualquer natureza.

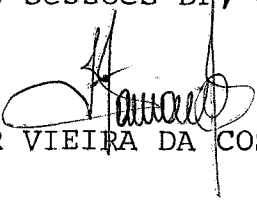

Já no capítulo II - Imposto s/ o Comércio Exterior, encontramos na seção I o Imposto s/ a Importação e no capítulo IV, impostos s/ a Produção e Circulação, o imposto s/ Produtos Industrializados.

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, por quanto 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 mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso."

Assim, em face do exposto, voto para dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 16 de novembro de 1992.

  
ITAMAR VIEIRA DA COSTA - RELATOR DESIGNADO 

Acórdão nº-CSRF/03-02.012

V O T O V E N C I D O

Conselheiro FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO, Relator

Por entender incoerente a infração apontada nos autos, e por comungar do mesmo entendimento expresso no voto condutor do acórdão ora recorrido, proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Wlademir Clóvis Moreira, adoto-o integralmente:

"O deslinde da questão ora submetida a 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 retrinquir-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 desvelar 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

*Stuy*

Acórdão nº-CSRF/03-02.012

verdade, trata-se de uma só pessoa que atua em diferentes níveis de governo, de acordo com as competências constitucionalmente definidas. Tributar umas 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. 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 seque 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 es-

*Ruy*



Acórdão nº-CSRF/03-02.012

tão 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 de 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 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 ex-

*Paulo*

Acórdão nº-CSRF/03-02.012

plorados 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."

Assim, considerando incabível a exigência dos tributos incidentes na operação de importação realizada pelo sujeito passivo desta ação fiscal, nego provimento ao recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 16 de novembro de 1992.

*Fausto de Freitas e Castro Neto*  
FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO - RELATOR

