



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

PROCESSO Nº 10814/012271/94-69

Sessão de 07 de dezembro de 1995 **ACORDÃO Nº** 302-33.231

Recurso nº.: 117.440

Recorrente: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO E TV

ALF/AISP/SP.

Recorrid

IMUNIDADE. ISENÇÃO.

- 1.O art. 150, VI, "a" da Constituição Federal só se refere aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços.
- 2.A isenção do Imposto de Importação às pessoas jurídicas de direito público interno e as entidades vinculadas estão reguladas pela Lei nr. 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, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso vencidos os Conselheiro RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO, relator, PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES e LUIS ANTONIO FLORA. Relatora designada a Conselheira ELIZABETH MARIA VIOLATTO.

Brasília-DF, 07 de dezembro de 1995.

ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO-Presidente

ELIZABETH MARIA VIOLATTO Relatora designada

VISTO EM
SESSÃO DE 11 ABR 1996

Fernando Oliveira de Moraes
Procurador da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: UBALDO CAMPELLO NETO, HENRIQUE PRADO MEGDA e ANTENOR DE BARROS L. FILHO.

SEGUNDA CAMARA

RECURSO NR.117.440 - ACORDAO NR. 302-33.231

RECORRENTE:FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO E TV EDUCATIVA.

RECORRIDA :ALF - AISP - SP.

RELATOR :RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO

R E L A T O R I O

Procedendo a conferência documental relativa à D.I. de fls. 04 à 07, a fiscalização aduaneira concluiu que a imunidade tributária pretendida pela importadora não pode alcançá-la, face ao disposto no art. 150, VI, "a" e parágrafo 2. da Constituição Federal, haja vista que os tributos incidentes sobre a operação de importação não se confundem com aqueles incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços mantidos pela entidade.

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

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

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

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

....."

E o relatório 

V O T O

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

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

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

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

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

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

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

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

4

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 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 a/ o comércio exterior" (I.I.) e "imposto sobre a produção e circulação de mercadorias" (IPI) como bem define o Código Tributário Nacional (Lei nr. 5.172/66). Daí a concessão de isenção por leis específicas.

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

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

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

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



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 no inciso VI, do artigo 150, considerando-se sob o enfoque do fato gerador, porquanto todo e qualquer imposto necessariamente vem a onerar o patrimônio; prescindiria a Constituição Federal de especificar que a vedação de instituir impostos do mencionado dispositivo referisse a patrimônio, renda ou serviços, para tão somente estabelecer que se 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 nr. 5.172/66), que regula o sistema tributário nacional, estabelece no art. 17 que "os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste título com as competências e limitações nele previstas". E, verificando-se o art. 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 I-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 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.

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

Face ao exposto voto no sentido de negar provimento.

Sala das Sessões, de 07 de dezembro de 1995.


ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora designada

RECURSO Nº : 117.440
ACÓRDÃO Nº : 302-33.231

VOTO VENCIDO

Transcrevo voto do eminente Cons. Wlademir Clovis Moreira, Recurso nº 114.989, Acórdão nº 302-32.485:

“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. nº 37/66,

RECURSO Nº : 117.440
ACÓRDÃO Nº : 302-33.231

art. 16, I e mais recentemente, a Lei nº 8.032/90, art. 2º, I, “a”, concedem-lhes isenção do imposto de importação. Já o D.L. nº 2.434/88 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 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. E preciso distinguir neste caso, o fato econômico (entrada no território nacional de mercadoria estrangeira) definido como hipótese de incidência, daquela situação jurídica preexistente, inibidora do nascimento de qualquer obrigação tributária,

RECURSO Nº : 117.440
ACÓRDÃO Nº : 302-33.231

quando o importador-adquirente é uma das entidades tributantes. Desde sua aquisição, o bem importado passa a integrar o património 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, tem 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 património, o que é constitucionalmente vedado e economicamente inconsequente.

A forma como os impostos estão agrupados no Código Tributário Nacional, em função de sua base económica, se exaure na sua finalidade sistematizadora. Por mera coincidência, a Constituição, quando trata da imunidade recíproca, refere-se a Património, Renda e Serviços, semelhantemente, em parte, à intitulação do Capítulo III do Título III: IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO 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 património e, com menos razão ainda, que o património a que se refere a Constituição é somente o património que serviu de critério para agrupar os impostos no CTN de acordo com a identidade de sua base económica.

E evidente que não se pode pretender que o conceito económico de património 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. E 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 património (bens), renda e serviços dos entes públicos não foi inspirada no CTN, nem reflete as limitações deste.

RECURSO Nº : 117.440
ACÓRDÃO Nº : 302-33.231

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.

E importante ressaltar que as fundações aqui mencionadas passaram, com o advento da nova Constituição (art. 37), a integrar a administração pública. Aliás, a Lei nº 7.596, de 10/04/87 alterou o D.L. nº 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).

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 pela 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 estipulados pela Constituição.

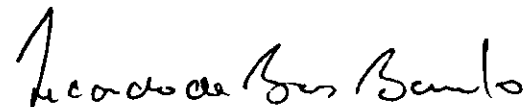
No caso sob exame, parece-me preenchidos esses requisitos. Trata-se de entidade fundacional instituída e mantida pelo Poder Público, no caso, o Estado de São Paulo. Os produtos importados destinam-se a ser empregados em atividades vinculadas às finalidades essenciais da importadora: difusão de atividades educativas e culturais através da rádio e da televisão. Esses serviços, embora concorrentemente

RECURSO Nº : 117.440
ACÓRDÃO Nº : 302-33.231

possam ser explorados por empreendimentos privados, são prestados, pelo que consta dos autos, sem finalidade de lucro, como verdadeiro serviço público.

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

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1995



RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO - RELATOR