



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE S**  
**TERCEIRA CAMARA**

WNS

PROCESSO Nº 10814-014225/93.31

Sessão de 23 março de 1.995 **ACORDÃO Nº** 303-28.158

Recurso nº.: 117.022

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

Recorrid ALF/AISP/GUARULHOS/SP

O art. 150, inciso VI, letra "a", da Constituição Federal, só se refere aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, nos quais não se incluem o I.I. e o I.P.I.  
Recurso não provido.

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro ROMEU BUENO DE CAMARGO, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 23 de março de 1995.

  
JOAO HOLANDA COSTA - Presidente

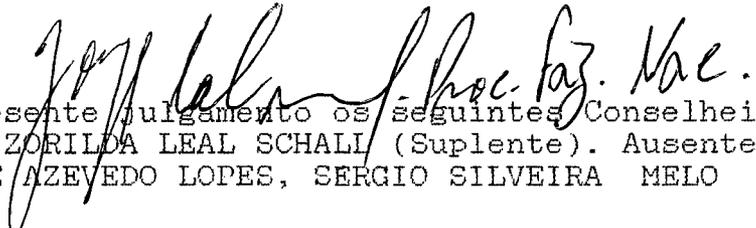
  
DIONE MARIA ANDRADE DA FONSECA - Relatora "Ad Hoc"

ALEXANDRE LIBONATI DE ABREU - Proc. da Faz. Nac.

VISTO EM

**28 SET 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA FARONI e ZORILDA LEAL SCHALL (Suplente). Ausentes os Cons. MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES, SERGIO SILVEIRA MELO e FRANCISCO RITTA BERNARDINO.



MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - TERCEIRA CAMARA  
RECURSO N. 117.022 - ACORDAO N. 303-28.158  
RECORRENTE: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO  
E TV EDUCATIVA  
RECORRIDA: ALF-AISP/SP  
RELATOR : CRISTOVAM COLOMBO SOARES DANTAS

## R E L A T O R I O

A FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO E TV. EDUCATIVA submeteu a despacho de importação as mercadorias descritas na D.I. 69.838, de 23/11/93, solicitando o reconhecimento da imunidade para o I.P.I. e para o I.I, nos termos do artigo 150, item VI, letra "a", e parágrafo 2. da Constituição Federal, e de Lei n. 9.845/67, que a instituiu como fundação.

A imunidade não se confunde com isenção conforme esclarece o Parecer Normativo CST n. 29, de 21/12/84.

Por entender que a importação em causa não se enquadra na disposição constitucional invocada, a fiscalização lavrou auto de infração exigindo o recolhimento do crédito tributário correspondente aos impostos acima requeridos e demais encargos legais de acordo com o art. 135 do Decreto 91.030, de 05/03/85.

Intimada a autuante apresentou impugnação alegando o seguinte:

a - Nenhum fundamento foi exposto para lastrear tal declaração;

b - a impugnante é fundação instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, com a finalidade de promover atividades educativas e culturais através da rádio e televisão;

c - A norma constitucional invocada pela impugnante veda às Pessoas Políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uma das outras, o que foi estendido às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no pertinente a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;

d - que o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados afetam o patrimônio.

O autor da fls. 15 opinou pela manutenção do auto de infração.

*[Handwritten signature]*

Rec. 117.022  
Ac. 303-28.158

A ação fiscal foi julgada procedente em primeira instância, sustentando o julgador singular, que o I.I. e o I.P.I, não se incluem na categoria dos impostos sobre o patrimônio, renda de serviços, mas sim "impostos sobre o comércio exterior" e "sobre a produção, e circulação de mercadorias", não abrangidos, pois, pela redação constitucional. Ressalta que a imunidade de que se trata está restrita aos impostos sobre o patrimônio, e renda e os serviços considerados sobre o enfoque do fato gerador, pois, se pretendesse dar a "impostos sobre o patrimônio" a conotação de imposto que onera o patrimônio, a Constituição não necessitaria especificar os impostos abrangidos pela redação, porquanto todo e qualquer imposto vem a onerar o patrimônio.

Inconformada com a decisão, a autuada recorre a este Colegiado reafirmando seu entendimento exposto na impugnação.

Apóia-se, basicamente, em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

E o relatório. 

V O T O

Adoto na íntegra o voto da Conselheira SANDRA MARIA FARONI emitido em caso idêntico, ao recurso n. 116.266.

"A questão que ora se submete à apreciação deste Colegiado se restringe a definir o real alcance da expressão "imposto sobre o patrimônio, inserida no texto constitucional. E nesse sentido, nada melhor que socorrer-nos da lição do professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO no seu "Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário", 4. edição - 1992 - Forense - Rio de Janeiro, a seguir transcrita:

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

.....  
VI - instituir impostos sobre:

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

Por primeiro, anote-se que a imunidade não tem atuação sobre tributos, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. E não atua em relação a todos os impostos, aplicando-se apenas aos que incidirem em renda, patrimônio ou serviços.

Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado:

a) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria que, aliás, incidem sobre imóveis particulares;

b) não atua sobre as chamadas contribuições para-fiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou os serviços;

c) não atua sobre empréstimos compulsório, salvo se o "fato gerador" desse tributo for serviço.

*Ad*

atrimônio ou renda, passível de ser tributariamente explorado pela União Federal (se o patrimônio ou serviço já estiver sob incidência de imposto estadual ou municipal, o campo está "ipso facto", vedado à competência da União para impor empréstimo compulsório sob a forma de imposto restituível);

- d) não atua, finalmente, em relação a impostos cujo "fato gerador" seja fato diverso de renda, patrimônio ou serviços.

Esta a visualização lógica e sistemática da imunidade em tela no Direito positivo brasileiro. Todavia o afirmando na letra "d" obriga necessariamente a definir e delimitar os conceitos de renda, patrimônio e serviços, sem o que não será possível prever com eficácia o campo jurídico-operacional da imunidade intergovernamental recíproca.

A questão exigem uma colocação prévia. A linguagem do Direito positivo, isto é, a linguagem utilizada para a feitura das leis é do tipo natural contendo palavras vagas, equivocadas, de textura aberta. Este tipo de linguagem contém - e trata-se de uma constatação inequívoca - elevado teor de imprecisão: caracteriza-se pela polissemia.

A linguagem natural se opõem as "linguagens formalizadas" que se caracterizam pela exatidão de seus termos, precisos e inequívocos, casos da lógica simbólica e da geometria pura. Como o direito é uma técnica de controle social - a mais efetiva de todas - suas regras são utilizadas para dirigir comportamentos, julgar ações humanas e atribuir potestades. Em consequência, por imposição da comunicação grupal, suas regras são necessariamente vazadas em linguagem natural. Neste momento, estamos diante de um caso desses: definir, precisar, para fins normativos, objetivando colher resultados pragmáticos, três palavras-chaves, ou seja, renda, patrimônio e serviços. Nesse ponto, é absolutamente imprescindível dar um salto qualitativo na análise dos vocábulos, deixando de lado os múltiplos significados de que se revestem ordinariamente, para fixar os que interessam ao direito, certo que dita interpretação não pode restar ao alvedrio dos órgãos aplicadores das regras jurídicas, casuísticamente, como queriam os epígonos da "escola realista". Seria a ausência de normatividade prévia, transferida para o momento da aplicação do direito, que não passaria de uma pauta com elevado teor de indeterminação normativa. Nesse

107

caso a experiência judicial acabaria por fixar o significado da linguagem legal.

Este sistema é incompatível com o nosso Direito, embora tenha alguma aplicação no "common law". É só ler e reler a obra de Aliomar Baleeiro, na área da intergovernamental, para verificar que o preconizado por ele com base na experiência estadunidense não pode ter cabida entre nós, mormente no campo do Direito Constitucional Tributário. Nossa discriminação de competências tributárias bem como as limitações ao poder de tributar estão encartadas numa Constituição rígida, base e ápice do Sistema Jurídico. A indeterminação conceitual (e aí se integram as imunidades) arruinaria a técnica de contenção do poder de tributar, propiciando, ademais, uma casuística desencontrada, onde justamente devem prevalecer a segurança e a certeza.

A questão, portanto, logo centra-se na técnica a ser seguida para dar-se o "salto analítico qualitativo" que a matéria sugere e exige, de modo a justificar o posicionamento quanto aos limites e à atuação da imunidade intergovernamental recíproca.

Esta técnica, vale a pena repetir, é lógica e sistemática.

Tudo há de começar com a Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965, à Constituição de 1946 que inaugurou no Brasil o atual sistema tributário. Embora revogada, não se pode duvidar que a Constituição de 1967, com a redação da Emenda n. 1 de 1969, incorporou a técnica e a ideologia insitas naquela Emenda, produto de uma plêide de juristas que utilizaram, na sua elaboração, tanto os antecedentes históricos como os precedente judiciais, à luz de uma nova concepção lógica e sistemática.

Ora, as três palavras -renda, patrimônio e serviços - foram utilizadas na Emenda n. 18 ou desde a emenda 18:

- a) para caracterizar fatos jurídicos tributários;
- b) para, com base neles, atribuir competências impositivas;
- c) para limitar essas mesmas competências.

Destarte, a Emenda n. 18, e também o Código Tributário Nacional, que logo se lhe seguiu, assim como

JAT

as Constituições de 1967 e 1988, ao tratarem um plexo de normas de mesma natureza, normas tributárias, competências impositivas e exonerativas, necessariamente utilizaram os vocábulos com um mesmo sentido.

Se assim é, já podemos extrair algumas conclusões:

- a) o exercício da competência tributária entre nós está submetido ao princípio da legalidade que não só reparte impostos como lhes determina fatos geradores;
- b) de acordo com este princípio, a exigência de tributo só pode advir de uma regra legislada que subordine o dever de pagar à ocorrência de um fato gerador nela previsto e recortado (princípio da tipicidade) em favor de pessoa política predeterminada;
- c) em consequência, é vedado tributar por analogia ou extensão; que a obrigação tributária decorre de fato jurígeno em lei, assim como não tributar sem previsão expressa de exclusão (imunidade ou isenção).

De intuir que os vocábulos renda, patrimônio e serviços foram utilizados para estipular regras de competência, definir fatos geradores e excluir incidências. Noutro giro, foram utilizados para fixar a tributação e a exceção.

A lógica intrínseca do sistema tributário leva inexoravelmente a esta conclusão.

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurígenos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do "fato gerador" é intributável à falta de previsão legal).

As imunidades alcançam as situações que normalmente - não fosse a previsão expressa de intributabilidade - estaria conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário.. Por isso mesmo

JA

são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o de limitar o poder de tributar.

O legislador constituinte autorizou ao Município criar o ITBI, proibindo, no entanto, sua incidência sobre a transmissão desses bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital (colação de bens imóveis ao capital de sociedade). Nesse mesmo passo, deu à União competência para instituir o ITR e aos Estados a faculdade de criar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Proibiu à União, todavia, tributar com o ITR as glebas rurais de área mínima e vedou aos Estados fazer incidir o ICMS sobre produtos industrializados remetidos ao exterior. Os prédios urbanos estão sujeitos ao IPTU de competência municipal, mas esta exação sobre o patrimônio não pode incidir sobre os "tempos de qualquer culto" em virtude de imunidade expressa.

Nos exemplos figurados, constata-se que o constituinte, ao mesmo tempo que concedeu poder e competência às pessoas políticas para a instituição de imposto sobre a transmissão de bens imóveis, sobre a propriedade predial urbana, sobre a propriedade territorial rural e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, vedou o exercício dessas mesmas competências sobre certas transmissões imobiliárias, sobre determinado tipo de propriedade rural, sobre certas operações de circulação de mercadorias (as que destinam ao exterior produtos industrializados) e sobre a propriedade predial de algumas pessoas jurídicas, expressamente nominadas.

Inquestionavelmente, não fossem as imunidades - restrições à competência impositiva - e tais situações seriam perfeitamente tributáveis.

Pode-se extrair o seguinte enunciado: a situação/base que serve de suporte à regra de tributação deve ter o mesmo sentido para a regra de exclusão (imunidade).

Dessarte - e agora voltamos à inunidade intergovernamental recíproca - quando o constituinte determina que o patrimônio, a renda e os serviços são fatos tributáveis, mas que as pessoas políticas não podem tributar o patrimônio, a renda e os serviços, umas das outras, tais palavras possuem o mesmo significado normativo quer para autorizar a tributação, quer para vedá-la.

Nem poderia ser de outra forma.

Patrimônio, renda e serviços são vocábulos deônticos. Possuem um único sentido, quer para configurar situações expressamente tributáveis, quer para desenhar situações expressamente intributáveis.

Não se discute que são vocábulos polissêmicos, capazes de comportar variados significados, mais amplos e mais retritos. Certamente a ciência contábil os utiliza com significação diversa. A Ciência das Finanças e os escaninhos do Direito Comercial terão para eles outros significados.

Nada disso importa. Importa, ao revés, o caráter sistêmico com que tais palavras foram utilizadas para pôr e tirar a tributação, ao nível da Constituição.

Então, o básico na espécie é a delimitação dos conceitos de renda, patrimônio e serviços no Direito Tributário Brasileiro (Direito positivo).

O conceito de renda está na Constituição de 88; combinado com o art. 43 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

O conceito de patrimônio, para fins tributários, reside nesses mesmos diplomas legais e serve de suporte para a incidência ou exclusão dos seguintes impostos:

- a) impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia entre vivos e mortos;
- b) imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana;
- c) imposto sobre a propriedade territorial rural;
- d) imposto sobre propriedade de veículos automotivos.

O conceito de serviços, outro tanto, está na Carta Política e no Código Tributário, servindo de suporte para a incidência e exclusão de dois impostos, um estadual, outro municipal, a saber:

- a) imposto sobre serviços de transporte e comunicações, subsumidos no ICMS;
- b) imposto sobre serviços de qualquer natureza.

..... " 

Considero que a brilhante análise do professor SACHA CALMON esgotou o assunto. Não há como atribuir à imunidade recíproca tratada no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal a amplitude que pretende a recorrente.

Nego provimento ao recurso.

Sala das sessões, em 23 de março de 1995.

*Dionê Maria Andrade da Fonseca*  
DIONE MARIA ANDRADE DA FONSECA - Relatora "Ad Hoc"