



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

lgl

PROCESSO Nº 10814.014226/93-02

Sessão de 06 dezembro de 1994 4 **ACORDÃO Nº** 303-28.065

Recurso nº.: 117.023

Recorrente: FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA DE RADIO E TV
EDUCATIVA
Recorrid ALF - AISP - SP

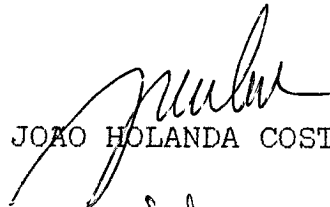
O art. 150, inc. VI, letra "a", da Constituição Federal só se refere aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, nos quais não se incluem o I.I. e o IPI.


Recurso não provido.

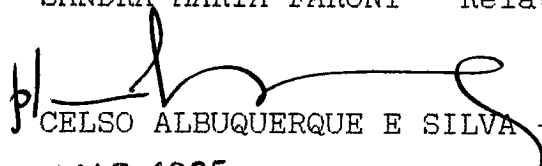
VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Cons. Romeu Bueno de Camargo, relator e Zorilda Leal Schall. Designada para redigir o Acórdão a Cons. Sandra Maria Faroni, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 06 de dezembro de 1994.


JOAO HOLANDA COSTA - Presidente


SANDRA MARIA FARONI - Relatora Designada


CELSE ALBUQUERQUE E SILVA - Proc. da Fazenda Nacional

VISTO EM **23 MAR 1995**
Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: DIONE MARIA ANDRADE DA FONSECA, FRANCISCO RITTA BERNARDINO, RAIMUNDO FELINTO DE LIMA (Suplente). Ausentes os Cons. MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES, SERGIO SILVEIRA DE MELLO e CRISTOVAM COLOMBO SOARES DANTAS.

TERCEIRA CAMARA

RECURSO N. 117.023 -- ACORDAO N. 303-28.065

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

RECORRIDA : ALF - AISP - SP

RELATOR : ROMEU BUENO DE CAMARGO

RELATORA DESIGNADA: SANDRA MARIA FARONI

R E L A T O R I O

Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de infração, por ter o Sr, AFTN, em ato de conferência documental da D.I. 069842 de 23.11.93, constatado que a importadora não faz jus ao benefício fiscal de imunidade por não estar enquadrada nos termos do art. 150, item VI, letra "A" e parágrafo 2. da Constituição Federal, conforme solicitação no campo 24 da D.I.

A autuada submeteu a desembaraço, diversas mercadorias destinadas a operação de seus equipamentos de radio-difusão, inconformada com a autuação impugnou-a alegando que:

1 -- a norma constitucional veda às pessoas políticas instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, umas das outras, o que foi estendido às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que pertine a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;

2 -- a impugnante é fundação instituída e mantida pelo Estado de São Paulo;

3 -- é no exercício de suas atividades de manutenção que a empresa vem importando bens do exterior;

4 -- a seção II da Constituição Federal trata sobre a limitação do poder de tributar e o inciso VI do art. 150 da carta constitucional qualifica como imunidade a proibição constitucional de tributar, vedando a instituição de qualquer imposto que envolva o patrimônio, a renda ou os serviços das fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

A autoridade monocrática, julgou procedente a ação fiscal, no seu entendimento o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados não incidem sobre o patrimônio e, portanto, não estão abrangidos na vedação constitucional do poder de tributar do art. 150, VI, letra "a", parágrafo 2. da Constituição Federal.

RF

AN

Inconformada, e dentro do prazo legal, a atuada ofereceu recurso voluntário, reiterando "in totum" sua impugnação, alegando ainda que:

1 - a autoridade "a quo" não suscita qualquer dúvida sobre a natureza jurídica da importadora;

2 - não tem nenhum significado jurídico, para fins de interpretar a constituição, o que diga a lei ordinária;

3 - como a matéria é de índole exclusivamente constitucional, invoca o entendimento do Supremo Tribunal Federal indicando vários acórdãos sobre imunidade tributária. N

E o relatório. *YF*

V O T O

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 socorreremo-nos da lição do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho no seu "Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário", 4a. 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. AV

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 parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou os serviços;

FE

c) não atua sobre empréstimos compulsórios, salvo se o "fato gerador" desse tributo for serviço, patrimônio 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 res-situível);

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

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

A questão exige 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, equívocas, 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 opõe as "linguagens formalizada" 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, casuisticamente, 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 caso a experiência judicial acabaria por fixar o

AN

JF

significado da linguagem legal.

Este sistema é incompatível com o nosso Direito, embora tenha alguma aplicação no "common law". E 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 ser cabida entre nós, momentaneamente 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 a ápice do Sistema jurídico. A indeterminação conceitual (e aí se integram as imunidades) arruinaria a técnica de contenção do poder de tributar, propiciando, demais, 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 ínsitas naquela Emenda, produto de uma plêiade de juristas que utilizaram, na sua elaboração, tanto os antecedentes históricos como os precedentes 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 n. 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 as Constituições de 1967 e 1988, ao tratarem de um plexo de normas de mesma natureza, normas tributárias, competências impositivas e exonerativas, necessariamente utilizaram os vocábulos com

JK

N

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 predefinida;

c) em consequência, é vedado tributar por analogia ou extensão; que a obrigação tributária decorre de fato jurígeno tipificado 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 -- estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo 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 pa-

AN

BE

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 "templos 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).

Destarte -- e agora voltamos à imunidade 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 in-tributáveis. 

Não se discute que são vocábulos polissêmicos, capazes de comportar variados significados, 

mais amplos e mais restritos. 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:

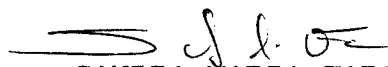
- a) imposto sobre serviços de transporte e comunicações, subsumidos no ICMS;
- b) imposto sobre serviços de qualquer natureza.

....."

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 06 de dezembro de 1994.



SANDRA MARIA FARONI - Relatora Designada

V O T O V E N C I D O

Não resta dúvida que no presente caso está devidamente comprovada a natureza jurídica da recorrente que é uma entidade fundacional do poder público e, portanto, amparada pelo princípio constitucional da imunidade recíproca, restando, portanto, se determinar o alcance do art. 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal.

Tendo em vista que o voto do ilustre Conselheiro Wladimir Clovis Moreira no Acórdão n. 301-26.663, processo n. 10814.003552/90-33, abordou com clareza e precisão o assunto, e após reexaminar a matéria detidamente, concordo integralmente com sua conclusão, adoto seus fundamentos de fato e de direito, que transcrevo e passam a integrar esta decisão:

"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. N

A imunidade tributária de que trata o artigo 150, inciso VI, letra "a" é doutrinariamente deno-

minada 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 zelar pelo bem da coletividade. Apesar de terem personalidade jurídicas distintas, eles, em conjunto, compõem a administração pública do país, responsável pela gerência do patrimônio público nacionalmente considerado. Na verdade, trata-se de uma só pessoa 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. 20., I, "a", concedem-lhes isenção do imposto de importação. Já o D.L. n. 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 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. 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 estão distribuídos os impostos no Código Tributário Nacional. Ademais, os julgados do Egrégio Supremo Tribunal Federal, citados pela recorrente, enfaticamente confirmam o entendimento de os 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.

Cabe observar, ainda, que, em se tratando de fundações públicas, a imunidade tributária é condicionada. E não se trata de condição estabelecida em lei ou regulamento como é o caso dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social mas sim de condição fixada pela própria Constituição, segundo a qual é necessário que o patrimônio, a renda ou os serviços das fundações estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (C.F. art. 150 parágrafo 2o.).

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

Como se vê, 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 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 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 correntemente possam ser explorados 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."

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1994.

lgl


ROMEU BUENO DE CAMARGO - Relator