

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11128.000556/95-75  
SESSÃO DE : 26 de setembro de 1996  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505  
RECURSO Nº : 117.927  
RECORRENTE : FUNDAÇÃO PADRE ANCHIETA CENTRO PAULISTA  
DE RÁDIO E TV EDUCATIVA  
RECORRIDA : DRJ - SÃO PAULO - SP

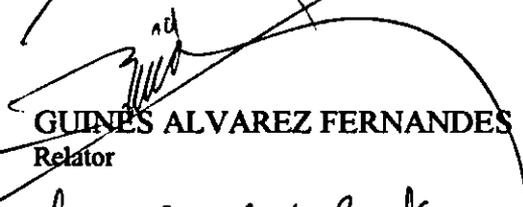
O artigo 150, inciso VI, letra "a", da Constituição Federal, só se refere aos impostos sobre o patrimônio a renda ou os serviços, nos quais não se incluem o imposto de importação e o I.P.I. Incabível a aplicação de penalidade capitulada no artigo 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, ante a mera postulação por benefício fiscal. Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir a multa do art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 26 de setembro de 1996

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
GUINÉS ALVAREZ FERNANDES  
Relator

  
Luiz Fernando Oliveira de Moraes  
Procurador da Fazenda Nacional

11 NOV 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI, LEVI DAVET ALVES e MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES. Ausentes os Conselheiros SÉRGIO SILVEIRA MELO e FRANCISCO RITTA BERNARDINO.

## TERCEIRA CÂMARA

Recurso nº : 117.927

Acórdão n.º : 303-28.505

Recorrente : Fundação Padre Anchieta Centro Paulista de Rádio e T.V. Educativa.

Recorrida : D.R.F. de Julgamento em São Paulo.

Relator : Guinês Alvarez Fernandes

### RELATÓRIO

A Recorrente submeteu a despacho ante a Inspeção da Alfândega do Porto de Santos, as mercadorias descritas na Declaração de Importação nº 008553, de 23.01.95 . postulando o reconhecimento de imunidade tributária para o Imposto de Importação e I.P.I., devidos, com fundamento no artigo 150, item VI, letra “ a” , parágrafo 2º. da Constituição Federal, e lei 9849/67, que a instituiu como Fundação.

Ao exame da pretensão a fiscalização entendeu que a mencionada importação não se enquadrava no dispositivo constitucional invocado, lavrando em consequência auto de infração exigindo o recolhimento do crédito correspondente ao Imposto de Importação devido, no valor de 441,94 ufirs , e I.P.I., no montante de 359,78 ufirs , acrescido da multa sobre o I.Importação de 100%, capitulada no artigo 4º. - I, da lei 8.218/91 (fls. 1/2).

Regularmente intimada, a Autuada, tempestivamente, ofertou impugnação através das razões de fls. 24/33 e documentos de fls.34/146, arguindo em síntese: que:

a) A impugnante é Fundação instituída e mantida pelo Estado de São Paulo, com finalidade de promover atividades educativas e culturais, através do rádio e da televisão;

b) a norma constitucional invocada pela impugnante, veda às Pessoas Políticas, a instituição de 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 pertinente às suas finalidades essenciais ;

c) arrola e anexa a documentação que legitimaria a sua feição jurídica, aduzindo considerações doutrinárias e jurisprudenciais sobre as características e o alcance da imunidade e impugnando inclusive a multa aplicada, conclui postulando a insubsistência da imputação fiscal.

A autoridade julgadora de 1ª. instância sustenta que o preceito constitucional invocado encampa estritamente os impostos que oneram o patrimônio , a renda e os serviços, categorias em que não se enquadram os tributos sobre o comércio exterior. Se outro fora o desejo do legislador, teria usado redação mais genérica, estendendo o benefício a qualquer hipótese que materializasse fato gerador de obrigação tributária.

RECURSO Nº : 117.927

ACORDÃO Nº : 303-28.505

Repele as informações doutrinárias e jurisprudenciais indicadas pela Impugnante, porque calcadas em texto constitucional anterior ao vigente, transcrevendo ementa da 1ª Câmara deste E. Conselho, como exemplo da reiterada manifestação do Colegiado Administrativo em abono do seu entendimento.

Conclui, que embora entendendo não haver infração ao simples pleitear o reconhecimento de benefício fiscal, decide devida a aplicação da multa em procedimento de ofício, determinando a manutenção da exigência.

Irresignada, a Recorrente ofertou, tempestivamente, recurso voluntário, através das razões de fls. 157/171, onde reitera a argumentação deduzida na peça impugnatória, ofertando ementas jurisprudenciais de julgados anteriores a vigente Constituição.

E o relatório.



TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº. 117.927

RELATOR: GUINÊS ALVAREZ FERNANDES

V O T O

O objeto do litígio deste feito está fixado em se estabelecer qual a dimensão e exata interpretação que se deve dar ao texto expresso no item VI "a" do artigo nº 150 da Carta Constitucional vigente, ou seja, a vedação às pessoas jurídicas de Direito Público de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas das outras.

A matéria, que ensejou razoável apreciação jurisprudencial ao tempo da vigência da extinta Constituição, não mereceu abordagem maior dos tribunais superiores após o advento da Carta de 1988, sendo inclusive esparsas e no geral superficiais, as manifestações doutrinárias sobre o assunto.

O texto constitucional veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços. Para a hipótese presente releva indagar qual o entendimento que se deve ter sobre a definição de patrimônio; será o civil, o econômico, o contábil, o fiscal ou tributário?

Todos sabemos que há impostos que oneram o patrimônio civil, outros incidem sobre a movimentação do econômico financeiro, outros ainda sobre o produto ou resultado do patrimônio tributário/fiscal e não necessariamente o contábil.

Ora, a Constituição vigente, em matéria tributável, tem como seu intérprete substantivo maior, o Código Tributário Nacional, contido na lei 5172/66, erigido em lei complementar à Carta Magna e por ela recepcionado, que ao dar tratamento sistêmico à discriminação constitucional de rendas no que se refere aos impostos, dividiu-os em quatro categorias assim tituladas: Capítulo II - Impostos sobre o Comércio Exterior: Imposto de Importação (arts.19/22) e Imposto de Exportação (arts.23/28). Capítulo III : Impostos sobre o Patrimônio e a Renda: - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (arts.29/31); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (arts.32/34) ; Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos (arts.35/42) ; Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (arts.43/45); Capítulo IV : -Impostos sobre a Produção e Circulação; - I.P.I. - ICMS - IOF - ISTC - ISS (arts.46/73), além de impostos especiais e extraordinários.

Vê-se pois, que o Imposto de Importação não se inclui, para os efeitos tributários, entre os tributos que oneram o patrimônio, a renda ou os serviços, na classificação que lhe deu o Sistema Tributário Nacional, lei complementar à Constituição e repertório de hierarquia superior em matéria tributária.

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

Observe-se que, não obstante a experiência aurida nas controvérsias geradas sobre o tema, ao tempo da Carta Constitucional anterior, o legislador constituinte de 1988 manteve como paradigma o Código Tributário Nacional, que é de 1966 e foi por ela recepcionado, preservando a mesma divisão por categorias, ao usar a expressão “-instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços...”. Quisesse o legislador generalizar a concessão e escoimar a controvérsia que já tinha exemplos, bastar-lhe-ia estabelecer vedação à instituição de quaisquer impostos, umas sobre as outras Pessoas Jurídicas de Direito Público. Não o fez. É defeso ao intérprete fazê-lo.

Ademais, é princípio elementar de interpretação, que o critério usado para tributar, deve ser o mesmo para isentar ou tornar imune. Se a tributação ao patrimônio se processa apenas através das figuras caracterizadas no Capítulo III - Arts. 29 a 45 do C.T.N., - Impostos sobre o Patrimônio e a Renda -, é inquestionável que sob o mesmo prisma se deve observar o objeto das figuras que desoneram a tributação.

A propósito, e pela sua oportunidade, objetividade e brilhantismo, releva trazer à colação, a erudita lição do prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, na obra “Comentários a Constituição de 1988 - Sistema Tributário - 4ª. edição - 1992 - Rio de Janeiro” que embasou voto da lavra da douta Conselheira desta E. Câmara, Sandra Maria Faroni, em processo de idêntico objeto, de interesse do mesmo contribuinte, e ora peço vênia para transcrever:

“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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

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;

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 restituível);

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.

À 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, 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 significado da linguagem legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

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 desconstruída, 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 nº 18, de 01 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 nº 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 nº 18 ou desde a emenda nº 18.

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

Destarte, a Emenda nº 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 da 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

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 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 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

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 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 idênticos. 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 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 117.927  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.505

O conceito de renda está na Constituição de 88; combinado com o art. 43 da Lei nº 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.

.....”

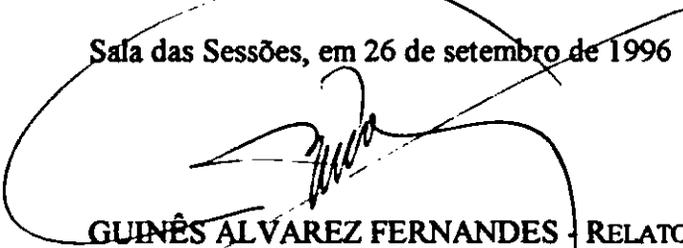
É pois indiscutível, que a imunidade recíproca prevista no artigo nº 150 VI, “a” da Constituição Federal está balizada em fronteiras definidas, que não encampam a pretensão da Recorrente deduzida no apelo.

No que se refere a multa aplicada, no entanto, entendo que a razão está com a Recorrente. Na verdade, a matéria sob desate nos autos, não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 4º “I”, da Lei 8.218/91.

Ademais, a própria Administração já dispôs no Ato Declaratório Normativo nº 36/95 (DOU de 06/10/95), que a mera solicitação de benefício fiscal incabível, estando o produto corretamente descrito, não configura declaração inexata, para efeito da multa prevista no artigo 4º da Lei 8.218/91.

Face ao exposto, voto pela procedência em parte da imposição inaugural, para excluir a multa aplicada e manter a exigência do imposto de importação devido, acrescido dos consectários legais.

Sala das Sessões, em 26 de setembro de 1996

  
GUINÉS ALVÁREZ FERNANDES - RELATOR