



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 13830.001019/97-49
RECURSO Nº : 124.869
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1992 A 1996
RECORRENTE : ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARILIA
RECORRIDA : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO(SP)
SESSÃO DE : 28 DE FEVEREIRO DE 2003
ACÓRDÃO Nº : **101-94.121**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO. Caracterizada obscuridade ou contradição na decisão recorrida acolhe-se os embargos de declaração para sanar as impropriedades apontadas pela embargante.

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é o lucro real, presumido ou arbitrado. A diferença entre a receita e despesa não constitui lucro líquido e nem lucro real e não pode ser utilizado como base de cálculo do imposto.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. A diferença entre a receita e despesa (superavit) não se confunde com o resultado apurado com observância da legislação comercial a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 7.689/88.

IRRF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. Tributa-se com fundamento no artigo 74, inciso II, letra 'a' e § 2º, da Lei nº 8.383/91, alterado pelo artigo 61, §§ 1º e 2º da Lei nº 8.981/95, como remuneração indireta, gastos pessoas dos seus diretores pagos pela pessoa jurídica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos demais lançamentos, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

Acolhimento dos embargos de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARILIA**.

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

RECURSO Nº. : 124.869
RECORRENTE: ASSOCIAÇÃO DE ENSINO MARILIA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para re-ratificar o Acórdão nº 101-93.576, de 22 de agosto de 2001, e cancelar os lançamentos correspondentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes, justificadamente, Conselheiros RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI e PAULO ROBERTO CORTEZ.

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

RECURSO Nº. : 124.869
RECORRENTE: ASSOCIAÇÃO DE ENSINO MARILIA

RELATÓRIO

A ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARILIA, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 44.474.898/0001-05, observado o prazo legal, apresenta EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, com fundamento no artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes arguindo OBSCURIDADES/DÚVIDAS e CONTRADIÇÃO ENTRE O VOTO E A EMENTA BEM COMO NO ENUNCIADO DO ACÓRDÃO.

A obscuridade estaria caracterizada pelo fato de a fiscalização ter compensado o déficit com o lucro apurado no mês, mas o acórdão atacado não observou a apuração efetuada pela fiscalização e para guarda conformidade com o procedimento de fiscalização, eventuais excessos de resultado negativo sobre a base de cálculo mensal mantida pela decisão devem ser transferidos para compensação em períodos subseqüentes.

A contradição e/ou dúvida estaria relacionada com a apuração das bases de cálculo, da imputação de notas fiscais inidôneas e omissão de receitas, por suprimimento de caixa relacionada com decadência.

Relativamente às bases de cálculos, a embargante expressa que as duas ementas transcritas estariam em contradição quando numa expressa que ' e na outra ementa sentenciam que *'os valores que comprovadamente foram desviados da finalidade essencial da entidade de educação e que beneficiaram os administradores podem e devem ser tributados como lucro real da pessoa jurídica, independentemente de superávit ou déficit apurados no período'*.

Quanto às notas fiscais inidôneas, a embargante afirma que a decisão recorrida não se pronunciou sobre o fato de não existirem provas robustas e irrefutáveis que não comprovam a entrada de produtos constantes de cada nota fiscal relacionada pela auditoria e nem comprovou que os cheques emitidos para pagamento das notas fiscais tiveram outros destinos e que as súmulas foram elaboradas seis anos depois de efetuadas as aquisições.

Relativamente ao suprimento de caixa para fins de definição do prazo de decadência, a embargante diz que o julgamento deixou de comparar a data do suprimento de caixa de Cr\$ 400.000.000,00, efetuado em março de 1992, com a data de pagamento da nota fiscal nº 295, emitida em 10/02/1992, por Brink's Comercial Ltda., no valor de Cr\$ 517.420,00 (fl. 4743) que teria caracterizado evidente intuito de fraude como pagamento a beneficiário não identificados e que, se tivesse confrontado os dois lançamentos teria constatado que o pagamento da nota fiscal ocorreu no dia 18/02/1992, e somente nesta data poderia caracterizar pagamento a beneficiário não identificado.

Acrescenta que não foram examinados os pagamentos relativamente às notas fiscais nº 220 e 223, emitidas em 06 e 19 de dezembro de 1991, por Gráfica Palmeira Ltda. nos valores de Cr\$ 13.600.000,00 e Cr\$ 40.000.000,00 (fls. 4453/4454) classificadas como 'Pagamentos a beneficiários não identificados', cujos pagamentos ocorreram no dia 19 de dezembro de 1991 e, não em janeiro de 1992 e, portanto, estaria decadente o direito a constituição do crédito tributário do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e do Imposto sobre a Renda na Fonte.

Uma vez preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, o Senhor Presidente da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes determinou a inclusão na pauta de julgamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator

Examinam-se os embargos de declaração admitidos face à contradição, obscuridade e dúvidas no voto condutor do Acórdão nº 101-93.576, de 22 de agosto de 2001.

No acórdão embargado, foi mantida a tributação das seguintes bases de cálculo para incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

FATO GERADOR	TIRBUTOS	PARCELA AUTUADA	EXCLUÍDA PELA DRJ	DECADENTE OU EXCLUÍDA P/ CC	TRIBUTAÇÃO MANTIDA
ITEM 06 DO TCF – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO PELO DIRETOR-PRESIDENTE					
03/92	IRPJ/CSLL	400.000.000,00	0		400.000.000,00
ITEM 09 DO TCF – DESPESAS ESCRITURADAS EM DUPLICIDADE					
04/95	IRPJ/CSLL	88.000,00	0	0	88.000,00
ITEM 07 DO TC – DESPESAS NÃO COMPROVADAS – NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS					
01/92	IRPJ/CSLL	53.600.000,00	0	0	53.600.000,00
02/92	IRPJ/CSLL	73.408.250,00	0	0	73.408.250,00
03/93	IRPJ/CSLL	417.520,00	0	0	417.520,00
08/93	IRPJ/CSLL	2.322.60,00	0	0	2.322.60,00
12/95	IRPJ/CSLL	40.934,80	0	0	40.934,80
ITEM 2.2 DO TCV – DESPESAS COM AERONAVES					
06/94	IRPJ	530.012,82	0	0	530.012,82
07/94	IRPJ	367,33	0	0	367,33
08/94	IRPJ	536,96	0	0	536,96
09/94	IRPJ	503,71	0	0	503,71
10/94	IRPJ	783,25	0	0	783,25
11/94	IRPJ	3.292,90	0	0	3.292,90
12/94	IRPJ	6.474,83	0	0	6.474,83
01/95	IRPJ	1.516,31	0	0	1.516,31
02/95	IRPJ	1.055,37	0	0	1.055,37
03/95	IRPJ	2.022,44	0	0	2.022,44
04/95	IRPJ	6.305,01	0	0	6.305,01
05/95	IRPJ	11.238,14	0	0	11.238,14
06/95	IRPJ	14.739,36	0	0	14.739,36
07/95	IRPJ	6.451,57	0	0	6.451,57
08/95	IRPJ	10.699,82	0	0	10.699,82
09/95	IRPJ	7.565,71	0	0	7.565,71
10/95	IRPJ	43.762,92	0	0	43.762,92
11/95	IRPJ	33.333,75	0	0	33.333,75
12/95	IRPJ	72.198,53	0	0	72.198,53
ITEM 5 DO TCF – EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DOS ADMINISTRADORES – LIMITE INDIVIDUAL					
09/93	IRPJ	1.325.959,12	0	1.107.066,00	218.896,10
11/93	IRPJ	1.404.628,85	0	1.054.127,30	350.501,60
12/93	IRPJ	1.394.394,64	0	1.006.658,20	387.736,40

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

Para fins de incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte, foram mantidas as seguintes bases de cálculo:

FATO GERADOR	TIRBUTOS	PARCELA AUTUADA	EXCLUÍDA PELA DRJ	DECADENTE OU EXCLUÍDA P/ CC	TRIBUTAÇÃO MANTIDA
ITEM 07 DO TCF – PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS					
19/12/95	IRRF	168.805,02	0	0	168.805,02
ITEM 04 DO TCF – REMUNERAÇÃO INDIRETA AOS DIRETORES					
15/01/93	IRRF	7.500,00	0	0	7.500,00
28/02/93	IRRF	386.000,00	0	0	386.000,00
31/03/93	IRRF	330.000,00	0	0	330.000,00
30/04/93	IRRF	100.000,00	0	0	100.000,00
15/05/93	IRRF	220.000,00	0	0	220.000,00
31/05/93	IRRF	32.919.700,00	0	0	32.919.700,00
15/06/93	IRRF	350.000,00	0	0	350.000,00
30/06/93	IRRF	150.000,00	0	0	150.000,00
15/07/93	IRRF	300.000,00	0	0	300.000,00
30/09/93	IRRF	60.000,00	0	0	60.000,00
30/11/93	IRRF	41.834,00	0	0	41.834,00
15/04/94	IRRF	51.590,00	0	0	51.590,00
15/05/94	IRRF	132.993,30	0	0	132.993,30
30/09/94	IRRF	120,68	0	0	120,68
31/01/95	IRRF	305,63	0	0	305,63
31/03/95	IRRF	629,23	0	0	629,23
19/04/95	IRRF	51,78	0	0	51,78
02/05/95	IRRF	19,23	0	0	19,23
30/05/95	IRRF	112,31	0	0	112,31
31/05/95	IRRF	23,08	0	0	23,08
02/06/95	IRRF	46,62	0	0	46,62
14/07/95	IRRF	92,31	0	0	92,31
18/12/95	IRRF	401,75	0	0	401,75
29/12/95	IRRF	769,23	0	0	769,23

Além disso, o acórdão atacado julgou improcedente a tributação das infrações abaixo listadas, que não foram objetos de embargos de declaração pela Delegacia da Receita Federal em Marília e nem pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional:

a) ITEM 1, DO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – TRIBUTAÇÃO DO LUCRO APURADO – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ITEM 9 DO AUTO DE INFRAÇÃO);

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

b) ITEM 2.1, DO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS SEM IDENTIFICAÇÃO DOS VEÍCULOS (ITEM 6 DO AUTO DE INFRAÇÃO)

c) ITEM 2.3, DO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – DESPESAS NÃO RELACIONADAS COM A ATIVIDADE EMPRESARIAL (ITEM 4 DO AUTO DE INFRAÇÃO);

d) ITEM 3, DO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – REMUNERAÇÃO INDIRETA AOS DIRETORES (ITEM 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO);

e) ITEM 8, DO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL – DESPESAS COM PROPAGANDA PAGAS A BENEFICIÁRIOS COM ESCRITURAÇÃO IRREGULAR (ITEM 8 DO AUTO DE INFRAÇÃO).

Os embargos de declaração apresentados pela recorrente dizem respeito aos seguintes tópicos:

1) obscuridade e contradição, tanto nas ementas como no voto condutor do acórdão relativamente a não tributação do superávit que não constitui lucro real, presumido ou arbitrado e, no entanto, manteve a tributação de parcelas consideradas desviadas das finalidades essenciais da instituição de educação;

2) dúvidas/ contradições ou omissões no exame das alegações sobre:

a) a elaboração de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz após seis anos da ocorrência dos fatos e, também, sobre as provas de não ingresso dos materiais adquiridos;

b) a decadência do direito de constituir crédito tributário e relacionados com os seguintes pagamentos:

- Cr\$ 400.000.000,00 correspondente a suprimento de caixa considerada omissão de receitas; e,

- Cr\$ 13.600.000,00 e Cr\$ 40.000.000,00 correspondentes a pagamentos não identificadas por despesas não comprovadas e acobertadas por notas fiscais inidôneas.

Examina-se, a seguir, primeiro a matéria relacionada com a omissão no exame das provas documentais para fins de decadência para, em seguida, aprofundar-se nas questões correspondentes a contradição e obscuridade.

A parcela de Cr\$ 400.000.000,00 foi considerada receita omitida tendo em vista que a autuada contabilizou como suprimento de caixa, mediante simples recibo e aviso de lançamento do Banco Econômico(fl. 4305 e 4306), com o seguintes histórico:

“Valor que levamos a crédito ref. A transferência de saldo da c/c do Sr. Márcio Mesquita Serva, nesta data.”

A fiscalização registrou o fato no Termo de Constatação Fiscal, a fl. 147, nos seguintes termos:

“Intimada (doc. de fls. 4295/4296), em 24/02/97, a comprovar a origem dos recursos emprestados pelo Sr. Márcio Mesquita Serva, a autuada respondeu (foc. De fls. 4307) que o ‘patrimônio desta Associação não se confunde com o patrimônio do Sr. Mário Mesquita Serva, razão pela qual é impossível a esta Entidade esclarecer a origem de eventuais recursos de seu Reitor. A intimação, como é óbvio, está dirigida a pessoa jurídica não apta para fornecer, só podendo fazê-lo seu próprio titular.’

Ainda que a fiscalização não comungue com o entendimento da autuada, por entender que, à vista da legislação, ela é a maior interessada em comprovar a origem dos recursos cedidos em empréstimo por seu dirigente-mor, devendo ela, ao efetuar tal lançamento em sua contabilidade coligir documentos que comprovem a origem do numerário e mantê-los em boa ordem e guarda, foi expedida em 06/03/97 a intimação dirigida ao Sr.

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

MARCIO MESQUITA SERVA para que este comprovasse a origem daqueles valores (doc. de fls. 4308).

Em 20/03/97, o Sr. Márcio informou que estava na dependência de informações solicitadas à Instituição Financeira que promoveu a transferência dos recursos para a A.E.M (doc. de fls. 4309/4310).”

Como se vê, a autuada e o seu Reitor e diretor-presidente foram intimados a comprovar a origem dos recursos supridos, mas ambos deram respostas evasivas e, portanto, não foi comprovada a origem dos recursos quando da realização da auditoria.

A Nota Fiscal nº 295, de 10/02/1992 não tem qualquer relação com o suprimento de caixa de Cr\$ 400.000.000,00 e, tampouco foi alegada qualquer relação com o mesmo fato na impugnação e nem no recurso voluntário.

Somente nestes embargos de declaração, vem a embargante com a alegação de não foi comparada à data do suprimento de caixa de Cr\$ 400.000.000,00, efetuado em março de 1992, com a data de pagamento da referida Nota Fiscal nº 295, emitida em 10/02/1992, por Brink's Comercial Ltda., no valor de Cr\$ 517.420,00.

Além disso, a Nota Fiscal nº 295, cuja cópia foi anexada aos autos, a fl. 4743, não foi emitida pela Brink's Comercial Ltda. e o seu valor é de Cr\$ 5.957.350,00.

Não há, pois, qualquer relação com os dois fatos na autuação e nem nas defesas apresentadas (impugnação e recurso voluntário) e, portanto, nem poderia ser objeto de exame no voto condutor do Acórdão nº 101-93.576/2001.

Relativamente as duas parcelas: Cr\$ 13.600.000,00 e Cr\$ 40.000.000,00, que a embargante afirma não ter sido examinado no voto condutor do acórdão atacado, correspondente as Notas Fiscais nº 220 e 223, emitidas pela

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.121

Gráfica Palmeira Ltda. e que os pagamentos foram efetuados em 19 de dezembro de 1991 e não em janeiro de 1992.

As cópias das Notas Fiscais com respectivos cheques emitidos e anexados aos autos não indicam que os pagamentos foram realizados no ano de 1991, mas a autuação fiscal deu-se pelo registro contábil dos dispêndios, em janeiro de 1992.

Com efeito, no Auto de Infração, a fl. 4, a fiscalização registrou a infração como: DESPESAS LANÇADAS MEDIANTE NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS e, lançamento diz respeito ao registro contábil e não ao pagamento e, portanto, o efeito na apuração de resultado decorre em função da apropriação das despesas e não do efetivo pagamento.

Assim, não vislumbro qualquer incompatibilidade entre o que foi tributado e foi objeto de julgamento em duas instâncias administrativas. Inexistindo qualquer prova em contrário, a simples alegação de que as notas fiscais foram quitadas em dezembro, não pode resultar em cancelamento da exigência no mês subsequente quando se deu a **contabilização** das despesas.

Neste sentido, entendo que incorre a alegada dúvida ou contradição e mesmo a omissão no julgamento que não acolheu a decadência relativamente às parcelas de Cr\$ 13.600.000,00 e Cr\$ 40.000.000,00.

Desta forma, os argumentos relacionados com a decadência apresentados pela embargante não merecem acolhimento.

Entretanto, no tocante à apuração do lucro real, inclusive o registro nas duas ementas conflitantes e contradição no voto condutor do acórdão, a recorrente tem razão.

De fato, a jurisprudência firmada neste Primeiro Conselho de Contribuintes consagrou o entendimento de que o "superávit", ou seja, a receita menos os custos/despesas não constitui lucro real que é a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

No caso dos autos, a apuração de resultados não diz respeito a lucro presumido ou arbitrado e inexistindo qualquer norma legal que equipare o "superávit" ao lucro real, foi desclassificada a base de cálculo adotada pela fiscalização.

Entretanto, com base no comando expresso no artigo 150, inciso VI, letra 'c' e seu § 2º, da Constituição Federal, que outorga a imunidade, apenas para o patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais**, o voto condutor do acórdão embargado firmou o entendimento de que os recursos desviados das finalidades essenciais poderiam ser tributados, independentemente da suspensão ou cassação da imunidade.

A própria Delegacia da Receita Federal de Marília percebeu que o entendimento exposto no acórdão atacado apresentava incompatibilidade com o lançamento efetivado pela fiscalização (fl. 7.566), porquanto nos meses de agosto e dezembro de 1993, junho e julho de 1994 e agosto, setembro e outubro de 1995, a decisão de segunda instância estaria tributando parcelas que no lançamento original foram compensados com "déficit" mensais apurados pela contabilidade da autuada.

Realmente, esta observação é incontestável porque expõe, de forma clara e insofismável, a contradição no acórdão embargado pelo sujeito passivo.

A contradição demonstrada comprova, também, que o acórdão atacado inovou o lançamento, ou seja, sob a ótica de manutenção de lançamento a título de acréscimo ao lucro real, quando não havia lucro real apurado, tributou parte de receitas omitidas ou custos e despesas glosadas.

Desta forma e, constatada a inovação do lançamento, que não é competência reservada aos órgãos julgadores, é de se acolher os embargos de declaração para retificar o acórdão embargado para dar provimento relativamente às exigências do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Outrossim, a tentativa de manutenção do lançamento relativamente às parcelas a título de adição ao lucro real, quando não se tem o lucro real, apenas com fundamento na Constituição Federal que outorga a imunidade às instituições de educação, ainda, carece de regulamentação.

De fato, o artigo 150, inciso VI, letra 'c', da Constituição Federal de 1988 dispõe:

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

...

VI – instituir imposto sobre:

...

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas 'b' e 'c', compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

Como se vê, a própria Carta Magna condicionou a regulamentação da imunidade ao atendimento dos requisitos de lei e a melhor doutrina pátria tem inclinado no sentido de que esta referencia a lei, diz respeito à lei complementar e não a lei ordinária, nos precisos termos do artigo 146, inciso II, da mesma Constituição Federal, de 1988.

Desta forma e, inexistindo lei complementar que regula a tributação à parte de rendas desviadas da finalidade essencial da instituição de educação, não poderia ser objeto de tributação como lucro real ou a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Outrossim, a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que a base de cálculo deve ser apurada com estrita observância ao disposto no artigo 6º e seus parágrafos do Decreto-lei nº 1.597/77 e entre outros acórdão podem ser mencionadas as seguintes ementas:

“TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL. A tributação com base no lucro real só é cabível quando observadas as normas pertinentes a esse regime de tributação (Ac. 103.19.567, de 20/08/98)

“IMPOSTO DE RENDA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. A instituição de educação com imunidade suspensa deve pagar o Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, com base no lucro real, presumido ou arbitrado, mas a diferença entre a receita bruta e as despesas do período-base não se equipara ao lucro real (Ac. 101-92.336, de 13/10/98).”

“IRPJ. LUCRO REAL. Como a base de cálculo deve ser apurado em estrita obediência ao disposto no art. 6º e seus parágrafo do Decreto-lei nº 1.598/77 e suas alterações, não havendo como equiparar os superávits apurados na escrituração das entidades imunes, que entre outros fatores não apuram o resultado da correção monetária dos elementos patrimoniais com o lucro líquido que lhe serve de ponto de partida, sem previamente se promover os ajustes que tornem esses superávits compatíveis com a base de cálculo em lei prevista. Recurso conhecido e provido (Ac. 101-92.178, de 15/07/98).”

Outrossim, quanto ao efeito modificativo dos embargos de declaração, entendo o posicionamento adotado está consoante com a boa doutrina e jurisprudência judicial predominante.

A respeito do assunto, revela-se oportuna a lição do insigne tratadista João Batista Lopes, quando preleciona: ‘Com efeito, para eliminar

contradição entre o fundamento e o decisor do acórdão, não pode o Tribunal, a toda evidência, deixar de alterar a decisão sob pena de persistir o conflito da mesma.'

Por sua vez, Frederico Marques, ensina que: *'Decididos os embargos de declaração com seu acolhimento pela Turma Julgadora, há um plus no acórdão embargado. Desde que se complete este, no que tinha de omissão, ou se lhe imprimiu conteúdo adequado, desfazendo a obscuridade, dúvida ou contradição, claro que algo foi inovado quanto ao anterior julgamento'*.

O processualista Marcos Afonso Borges, por sua vez, em reforço à conclusão a que chegou em aprofundado estudo a respeito da matéria sob enfoque, traz à lume as seguintes lições: *'Os embargos declaratórios podem ter, excepcionalmente, efeito modificativo do acórdão, da matéria controvertida, ou omissão influente no resultado do julgado. Os embargos de declaração podem alterar substancialmente a decisão embargada e ter efeito modificativo, em certos casos, entre os quais o de decisão embargada conter omissão, cujo suprimento imponha necessariamente a alteração de seus dispositivo. Ocorrendo a hipótese de erro material, omissão ou contradição invencível, os embargos declaratórios podem, excepcionalmente, alterar, essencialmente, o acórdão declarado, sem que isso constitua desnaturação de sua finalidade.'*

A jurisprudência judicial tem confirmado a doutrina conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no RESP Nº 2450-RJ, Relator Ministro Barros Monteiro, DJU de 25/02/1991, pág. 1471, com a seguinte ementa:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. Podem ter efeito modificativo diante de contradição reconhecida, que vicia a inteireza lógica do julgamento."

No caso destes autos, não vejo como refutar a contradição alegada e uma vez reconhecida a contradição, não há outro caminho a trilhar a não ser dar o efeito modificativo aos embargos de declaração que, a rigor, comportaria nulidade do acórdão atacado pela inovação da exigência.

Nestas condições, sou pelo acolhimento dos embargos de declaração face à ocorrência de contradição no julgado para cancelar os lançamentos relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Provido o recurso voluntário relativamente à tributação de lucro real e lucro líquido, fica prejudicado o exame dos argumentos relacionados com dúvidas, obscuridades ou omissões relacionadas com a Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz que teria sido elaborado seis anos após as ocorrências dos fatos geradores de obrigações tributárias, objetos de lançamento.

É oportuno lembrar que a Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995 e sucessivas reedições estabelece “verbis”:

“Art. 17 – Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados os lançamentos e inscrição, relativamente:

...
IV – ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – IPMF, instituído pela Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base de 1993 e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ da Constituição.”

Embora caiba a interpretação do dispositivo transcrito no sentido de que se aplica apenas ao IPMF, a redação dada dá margem a muitas dúvidas porque as alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ não tem relação com o IPMF instituído pela Lei Complementar nº 77/93.

Entretanto, quanto a incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte, o artigo 9º, inciso IV, § 1º, do Código Tributário Nacional que tem o ‘status’ de Lei Complementar autoriza a sua cobrança, com a seguinte redação:

“Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...
IV – instituir imposto sobre:

...
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei;

...
§ 1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.”

Desta forma, a tributação de receitas ou rendas desviadas da finalidade essencial de uma instituição de educação, embora não esteja regulamentada a sua tributação como adição ao lucro real, a incidência de imposto sobre a renda na fonte já estava prescrita desde a edição do Código Tributário Nacional, em 25 de outubro de 1966 (Lei nº 5.172/66).

Fica mantida a incidência de IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, sobre as seguintes parcelas:

FATO GERADOR	BASE DE CÁLCULO	% MULTA	FATO GERADOR	BASE DE CÁLCULO	% DE MULTA
15/01/93	7.500,00	75%	30/09/94	120,68	75%
28/02/93	386.000,00	75%	31/01/95	305,63	75%
31/03/93	330.000,00	75%	31/03/95	629,23	75%
30/04/93	100.000,00	75%	19/04/95	51,78	75%
15/05/93	220.000,00	75%	02/05/95	19,23	75%
31/05/93	32.919.700,00	75%	30/05/95	112,31	75%
15/06/93	350.000,00	75%	31/05/95	23,08	75%
30/06/93	150.000,00	75%	02/06/95	46,62	75%
15/07/93	300.000,00	75%	14/07/95	92,31	75%
30/09/93	60.000,00	75%	18/12/95	401,75	75%
30/11/93	41.834,00	75%	19/12/95	168.805,02	150%
15/04/94	51.590,00	75%	29/12/95	769,23	75%
15/05/94	132.993,30	75%			

PROCESSO Nº: 13830.001019/97-49
ACÓRDÃO Nº : 101-94.12¹

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo para re-ratificar o Acórdão nº 101-93.576, de 22 de agosto de 2001, para cancelar os lançamentos relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, permanecendo a exigência relativa ao Imposto sobre a Renda na Fonte.

Sala das Sessões - DF, em 28 de fevereiro de 2003


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR