



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15983.000510/2010-18
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2201-003.215 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
Embargante Delegacia da Receita Federal em Santos
Interessado Instituto Superior de Educação Santa Cecília

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2005, 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF n° 1.

A expressão “mesmo objeto” constante do texto sumulado diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. OBSCURIDADE. AUSÊNCIA DE DETALHAMENTO DO OBJETO DA AÇÃO JUDICIAL

Há obscuridade quando ausente o exame da abrangência da decisão judicial sobre o lançamento tributário objeto do presente processo administrativo.

EMBARGOS ACOLHIDOS. EFEITO INFRINGENTES. CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Verificada obscuridade na decisão e acatados os embargos de declaração, observa-se efeitos infringentes quando do conhecimento do recurso voluntário interposto.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. NÃO APLICAÇÃO DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, 'c' da CF.

O IRRF não está compreendido na mutilação de competência da União, ou seja, o imposto sobre a renda retido na fonte, por não incidir sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços relacionados com as finalidades essenciais da instituição de ensino, não se encontra ao abrigo da imunidade mista prevista no artigo 150, VI, "c".

PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade sem ausência de preterição de defesa, ou em ato emanado de autoridade competente. A emissão prévia de MPF autoriza o AFRFB a realizar o poder/dever de fiscalizar. Os documentos emitidos pelo sujeito passivo são, por óbvio, de conhecimento do emitente. O procedimento de fiscalização é inquisitório, instaurando-se o contraditório somente a partir da impugnação ao lançamento.

AUSÊNCIA DE MOTIVO IMPEDITIVO AO LANÇAMENTO CONSTANTE DE PROCESSO JUDICIAL.

Na ausência de motivo impeditivo ao lançamento constante de processo judicial, despicinda a alegação de concomitância. Lançamento tributário e consequente processo administrativos são válidos.

IRRF. INCIDÊNCIA SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. VALIDADE.

A tributação decorre de expressa disposição legal, sendo a posição doutrinária insuficiente para afastar a exação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de não conhecimento dos embargos suscitada de ofício pelo Conselheiro Carlos César Quadros Pierre. Por unanimidade de votos, acolher os embargos e, sanando a contradição apontada, atribuindo-lhes efeito infringentes, afastar a concomitância reconhecida no acórdão nº 2101-002.725 de 10/03/2015 e, conhecendo do Recurso Voluntário interposto, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento. Fez sustentação oral o Dr. Hugo Leonardo Zagoni Teixeira OAB/DF 33.899.]

(assinado digitalmente)

EDUARDO TADEU FARAH - Presidente.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

EDITADO EM: 01/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Henrique de Oliveira, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Carlos Cesar Quadros Pierre, Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/

07/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/07/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 07/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de embargos de declaração interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santos em razão de alegada omissão e contrariedade constante da decisão prolatada, em 10 de março de 2015, pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, representada pelo Acórdão 2101-002.725 (fls. 1512), que restou assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Pública antes ou após a autuação com o mesmo objeto, importa renúncia à instância administrativa ou desistência do recurso interposto, na forma do art. 38 da Lei 6.830, de 1980 e Súmula nº 1, do Carf.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, para declarar a definitividade na esfera administrativa do crédito tributário lançado, por concomitância da discussão nas esferas administrativa e judicial. Vencida a Conselheira Maria Cleci Coti Martins, que apresentará declaração de voto."

O Sr. Chefe do Serviço de Controle e Administração Tributária, Secat, da Delegacia de Santos por meio de despacho fundamentado, recomendou ao Sr Delegado a propositura de embargos de declaração, alegando (fls. 1575):

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário na data de 27/02/2012 (fls. 1.406/1.480).

*O CARF em sessão de 10.03.2015, por maioria de votos, decreta a renúncia à instância administrativa ou desistência do recurso interposto tendo em vista, na sua ótica, haver a concomitância do mesmo (recurso voluntário) com a **ação judicial nº 2009.34.00.012299-2** (No TRF 1º Região nº 0012218-65.2009.401.3400) e Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.028150-1 TRF 1º nº 00027494-54.2009.4.01.0000). No pedido desta ação declaratória consta:*

e)declarar a imunidade do autor, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, c/c art. 14 do CTN e cominar a ré a abster-se de praticar quaisquer atos de cobrança dos tributos abrangidos pela imunidade apontada. (fls. 632).

f) em decorrência do deferimento do pedido anterior que este juízo na esteira do entendimento do STJ, declare a inconstitucionalidade incidental da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/05 e diante da situação fática da autora reconheça seu direito à restituição dos R\$ 144.315,53 relativo ao IRRF sobre operações financeiras e IOF,(fls. 632)

O artigo 150, VI, inciso C da Constituição Federal de 1988 estipula:

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:

.....

 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 da lei; (CF/1988).

.....

 § 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.

Na ação judicial nº 2009.34.00.012299-2 a sentença foi pela improcedência do pedido (fls. 1.570).

Entretanto, entendo, s.m.j., que o processo dever retornar ao CARF pelos seguintes motivos:

a) O recurso voluntário traz outras matérias que não estão em discussão na ação judicial nº 2009.34.00.012299-2, não tendo o CARF obedecido à parte final da Súmula CARF nº 1 que estipula “sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.” (grifo nosso). (Parágrafo único do artigo 87 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011).

A matéria distinta é aquela capaz de, se for dado provimento ao recurso voluntário, desconstituir o auto de infração, independentemente do resultado da ação judicial. Neste aspecto, entendo s.m.j., que as letras “a”, “b”, “c”, “d” e “g” (do relatório do acórdão do CARF) se enquadram na parte final da Súmula CARF nº 1. Inclusive na letra “g” consta que não houve manifestação “de sua alegação de não ocorrência do fato gerador com fulcro no art. 674 do RIR/99”.

b) No pedido da ação judicial nº 2009.34.00.012299-2 não consta pedido de que à entidade imune não se aplica o disposto artigo 61 da Lei nº 8.981/95 c) O IRRF cobrado no presente Auto de Infração, s.m.j., não se enquadra na letra “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, e, portanto, não estaria incluso no pedido da letra “e” da petição na ação judicial nº 2009.34.00.012299-2 que se reporta a este dispositivo constitucional.

No artigo 65 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343, de 09.06.2015) consta:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contados da ciência do acórdão:

V – pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão."

O Delegado da Delegacia de Santos apresentou tempestivamente embargos de declaração que, na essência, argüi (fls. 1578):

"O Delegado da Receita Federal do Brasil em Santos – SP, toma ciência do Acórdão nº 2101-002.725 – 1º Câmara / 1º Turma Ordinária de 10.03.2015, constante às folhas 1.512/1527, e, vem interpor os presentes Embargos de Declaração:

1. Por entender haver omissão, no referido acórdão, em relação às matérias impugnadas, e, que não fazem parte da ação judicial (letras "a", "b", "c", "d" e "g" (do relatório do acórdão do CARF), conforme despacho de folhas 1569/1574. Estas matérias deveriam ter sido objeto de manifestação do CARF conforme disposto na parte final da Súmula CARF nº 1 e Parágrafo único do artigo 87 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011.

2. Por obscuridade no referido acórdão do CARF; pois, não foi possível à autoridade preparadora identificar a matéria tratada no auto de infração com o pedido realizado na ação judicial nº nº 2009.34.00.012299-2 (No TRF 1º Região nº 0012218-65.2009.401.3400) e Agravo de Instrumento nº 2009.01.00.028150-1 TRF 1º nº 00027494-54.2009.4.01.0000). O imposto cobrado no presente processo administrativo não estaria incluso, dentre as hipóteses tratadas pelo artigo 150, VI, inciso C da Constituição Federal de 1988, e não consta na ação judicial pedido de afastamento do disposto no 61 da Lei nº 8.891/95 ou a sua não aplicação no caso das entidades imunes."

Em 01 de fevereiro de 2016, o Sr Presidente da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, relator do acórdão vergastado, admite parcialmente os embargos. São suas razões de decidir quanto à parte admitida (fls 1583):

2. Quanto à não inclusão do imposto objeto de lançamento nas hipóteses tratadas pelo art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988.

Sem prejuízo da clareza da tese de não-conhecimento adotada pelo Acórdão embargado e sobre a qual se discorreu de forma detalhada no item "1" supra, verifico que, em linha inclusive com a divergência levantada pela Conselheira vencida, caso se admitisse não estar o tributo objeto de lançamento abarcado pela imunidade constante do art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, certo que subsistiria o lançamento, independentemente do resultado da ação judicial, o que poderia, inclusive, alterar, em meu entendimento, o posicionamento de não-conhecimento esposado pelo embargado.

Assim, a propósito, ainda que baseada a conclusão do decisum embargado em evidências fáticas constantes dos autos, julgo assistir razão à embargante nesta matéria, no sentido de carecer o Acórdão vergastado de fundamentação mais clara no voto vencedor acerca da abrangência ou não do tributo (imposto federal) objeto de lançamento, pela hipótese de não-incidência (imunidade) constante do art. 150, V, "c" da CF/88, acompanhada tal fundamentação da posterior análise acerca de eventuais consequências para a tese de estar a matéria analisada contida no pedido deduzido na ação judicial 2009.34.00.012299-2, tese esta veiculada pelo Acórdão embargado e questionada em sede de embargos.

Ou seja, aqui, entendo que poderiam ter sido as evidências mencionadas afastadas caso, a partir de considerações de natureza jurídica, se convencesse a autoridade julgadora que o tributo objeto de lançamento não estaria acobertado pela imunidade discutida judicialmente, sendo que tal fato poderia resultar, a partir da simultânea conclusão pela não abrangência da não-cobrança do tributo objeto de lançamento pelo pedido deduzido judicialmente, na não-aplicabilidade da tese de não conhecimento adotada.

Concluindo, entende-se, em linha com o demandado pela embargante, como caracterizada obscuridade no decisum recorrido quanto à matéria de abrangência ou não do imposto objeto de lançamento pela imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988, matéria que, uma vez abordada na ação judicial 2009.34.00.012299-2, possui consequências nítidas quanto à possibilidade ou não de adoção da tese de não-conhecimento veiculada pelo vergastado.

Reconhece-se aqui que, quando do saneamento da referida obscuridade (em especial caso se conclua pela ausência de prejudicialidade do feito judicial quando de análise da abrangência ou não do crédito tributário lançado pela imunidade citada), deva ser necessariamente revisitada a matéria de conhecimento do recurso, com a possível consequência de necessidade de posterior análise das demais preliminares e alegações de mérito, caso se defina, desta feita, pelo conhecimento do pleito recursal.

Destarte, diante do exposto, CONHEÇO dos presentes embargos de declaração e OS ADMITO PARCIALMENTE, a fim de que se sane a obscuridade acima apontada, através de manifestação do Colegiado acerca da abrangência ou não do imposto objeto de lançamento pela imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988.

Tal análise deve ser seguida de revisitação ao pedido deduzido pelo contribuinte no âmbito da ação judicial no. 2009.34.00.012299-2, acompanhada: a) de re-análise da conclusão do vergastado acerca do não conhecimento do recurso e b) do eventual prosseguimento na análise das demais preliminares e alegações de mérito do recurso voluntário de e-fls. 1406 a 1480, caso se defina, em sede de embargos, pelo conhecimento." (destacamos).

Importante, nesse sentido, fazer constar do presente relatório que as alegações constantes do Recurso Voluntário interposto (fls. 1408), são na essência, as mesmas da impugnação apresentada (fls.528), a saber:

a) que existe nulidade processual a ser acatada, em face de irregularidades na emissão, reemissão e ciência do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal), que lastreou o procedimento fiscal (transcreve jurisprudência);

a') que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

b) invalidade da ação fiscal, em razão de inobservância das Portarias nos 500/1995 e 3.007/2002, da RFB e que se referem a critérios e motivação para seleção de contribuintes a serem fiscalizados (cita normativos e doutrina);

b') que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

c) nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, tendo em vista ter recebido tão somente os autos de infração, o demonstrativo consolidado do crédito tributário e o termo de encerramento. Segundo suas literais palavras, "nenhuma cópia das "Novas" em que diz estar apoiada a autuação lhe foi fornecida" (destaque no original). Cita doutrina e jurisprudência;

c') que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

d) ser impossível a constituição de crédito tributário em face da existência de ação judicial, destacando ser pacífico na jurisprudência administrativa que questões levadas a juízo

perdem seu objeto na esfera administrativa. Transcreve doutrina e jurisprudência que entendeu pertinentes;

d) que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

e) que a MP nº 446/2008 renovou, de forma incondicional e definitiva, a condição de entidade beneficente de assistência social do ISESC e que esta renovação atingiu a própria imunidade tributária da instituição;

e) que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

*f) que a desvinculação da dependente do programa PROUNI, "promovida pelo **I. AFRFB** é totalmente improcedente, visto que, nos termos da legislação vigente, tal atribuição, se fosse caso, não seria da competência de servidor da **SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**, mas sim do **MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO**, perante o qual o **IMPUGNANTE** se encontra em perfeita regularidade" (todos os destaques do original);*

*g) que "nos anos de 2006 e 2007, de uma receita de **R\$ 80.783.091,30** e **R\$ 80.650.513,03**, respectivamente, o **ISESC**, mesmo depois da adesão a esse programa [PROUNI], em atendimento aos seus objetivos institucionais, e também em obediência a legislação de filantropia, concedeu bolsas de estudos a alunos carentes no montante de **R\$ 17.907.132,00** e **Es 17.810.850,42**, também respectivamente, o que representa **22,17%** e **22,08%** da sua receita bruta. Vale dizer, se assim agia, nenhuma razão válida existiria para não cumprir as suas responsabilidades perante o **PROUNI**" (todos os destaques do original);*

*h) que, "o que ocorreu, efetivamente, e foi devidamente justificado perante o **MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO**, é que aderiu ao programa oferecendo, exclusivamente, bolsas de 100% (integrais), o que lhe trouxe grandes dificuldades para preencher o número exigido de bolsas, em face da ausência de demanda, da evasão e da inexistência de orientação pertinente por parte daquele órgão, tudo demonstrado no documento que lhe foi dirigido (**doc. nº 09** apenso)" (todos os destaques do original);*

*i) que, "em face dos irreais critérios estabelecidos pelo próprio **MEC** (...) o **ISESC** viu-se na impossibilidade de preencher o número de bolsistas do **PROUNI**, o que foi admitido por aquele Ministério e levou a assinatura do "**TERMO DE COMPROMISSO Nº 33/2009 — DIPES/SESI/MEC**", destinado a permitir a regularização da situação (**doc. nº 10**)" (todos os destaques do original).*

h) que a decisão de primeira instância é nula por não ter examinados os argumentos constantes da impugnação sobre o tema;

j) que se viu tributada nos "valores discriminados no auto de infração lavrado, correspondentes aos fatos geradores 01/08/2005 a 28/12/2007 a título de "OUTROS RENDIMENTOS — BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO —FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO (.) com infringência do disposto nos artigos 674 do RIR/99 e 61 da Lei nº8.981/95" (destaque no original);

k) que não procede a tributação a esse título e que os pagamentos a beneficiários não identificados tiveram seu destino "perfeitamente reconhecido", as empresas TSL e NCM (traz jurisprudência do CARF, que entendeu pertinente, assim como doutrina de Antônio Airton Ferreira e outros);

l) que, por força do entendimento jurisprudencial e doutrinário, "mesmo que não identificados os beneficiários dos pagamentos, descaberia a exigência do Imposto de Renda nos moldes em que foi feita, visto inexistir fato gerador correspondente a esse tributo (.), tendo sido instituída, mediante o aludido artigo 61 da Lei nº 8.981/95, uma efetiva penalidade, o que é vedado pelo artigo 3º do CTN" (que transcreve);

m) que, "portanto, verifica-se que o lançamento tributário efetuado, além de ter incidido sobre pagamentos efetuados a pessoas jurídicas perfeitamente identificadas, o que afasta a incidência do artigo 674, caput, do RIR199 (artigo 61, caput, da Lei nº8.981/95), o foi com erros que recomendam a sua anulação".

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Presentes os requisitos de admissibilidade dos presentes embargos, passo a examiná-lo.

Segundo o órgão executor do acórdão vergastado, houve contrariedade e omissão na decisão prolatada pela 1ª Turma da 1ª Câmara desta Segunda Seção.

Concordo com o despacho de admissibilidade quanto à obscuridade apontada no tocante ao exame da abrangência da decisão judicial sobre o lançamento tributário objeto do presente processo administrativo.

Visando o saneamento da decisão, passo a analisar se o imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre os pagamentos efetuados pela entidade de educação está abarcado pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, 'c', da Carta da República.

Para tanto, necessárias algumas considerações sobre a imunidade das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.

Cediço que imunidade é uma limitação da competência tributária da pessoa de direito público. Ao distribuir as competências tributárias entre os entes federativos, a Carta da República limitou essa competência quanto à determinadas pessoas e fatos.

Sobre o tema, leciona Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*, 20ª ed., Ed. Malheiros, pag. 241):

"Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição incidência da regra jurídica da tributação. O que é imune não pode ser tributado."

Ao analisar as imunidades, Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed. Ed. Saraiva, pag.414), assevera:

"As imunidades dividem-se em subjetivas, objetivas ou mistas, conforme, digam respeito a coisas, pessoas ou ambas."

(...)

A terceira categoria é a das chamadas imunidades mistas. Tais imunidades são revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (i.e. determinado objeto, fato ou situação) quanto aspecto subjetivo, uma vez que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na par que esteja ligada a tais realidades de fato"
(destaques nossos)

Passando a examinar as chamadas imunidades mistas, o Professor Titular da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, lembra que:

"Para as entidades assistenciais e de educação, a 'ratio' da imunidade é ainda mais evidente: educação e assistência social estão entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva."

Ora, como sabemos, a atuação assistencial e de educação por si só não inibe capacidade contributiva, visto que esta depende da atuação no domínio econômico, ou seja, com o exercício de uma atividade economicamente organizada, assim entendida aquele capaz de produzir um excedente como resultado dessa atividade, isto é, maiores receitas do que despesas, o chamado lucro.

Imperioso notar que tal *superávit* não é vedado pela Carta, tampouco pela lei, nos termos do artigo 150, VI, 'c'. O que se impede são os fins lucrativos. Vejamos a lição de Regina Helena Costa sobre o tema (*Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª ed. Ed. Saraiva, pag. 116):

"A qualificação de uma entidade com sendo "sem fins lucrativos" exige o atendimento de dois únicos pressupostos: a não distribuição dos lucros auferidos (ou superávits) e a não reversão do patrimônio da mesma às pessoas que a criaram, com a aplicação dos resultados econômicos positivos obtidos na própria entidade." (destacamos)

Nesse mesmo sentido caminha a lição de Schoueri. Vejamos (*ob. cit.*, pag 436):

"Para a imunidade de que ora se cogita, vale o que já foi exposto (...): o limite da imunidade encontra-se quando as referidas entidades deixam as áreas próprias do setor público e passam a atuar no Domínio Econômico.

Em outras palavras, também aqui parece aplicável o raciocínio de que a imunidade poderá ser encerrada na medida em que as mencionadas entidades passem a desempenhar atividades que poderiam ser igualmente desempenhadas por terceiros, já que, neste caso, estarão elas revelando a existência de recursos "disponíveis" (i.e.: não aplicados na sua finalidade essencial), não justificando a falta de tributação" (destacamos)

Assentemos: a imunidade das instituições de educação pressupõe a atuação do particular no lugar do Estado, na prestação de serviço público. Tais serviços se caracterizam pela ausência de **lucro, assim entendido o superávit da atividade do qual se apropria o particular**, pois tal excedente denota capacidade contributiva, o que não se verifica na atividade estatal.

Porém, é mister reconhecer que a própria manutenção da atividade, da instituição em si, exige a obtenção de recurso de tal monta que estes superem os dispêndios com a própria atividade, gerando excedentes que se espera, sejam investidos na prestação dos serviços públicos ao quais a entidade se destinou a executar.

Do cotejo dos dois limites teóricos, surge a limitação da imunidade mencionada pelos doutrinadores citados. A imunidade das instituições educacionais e de assistência social exige que se cumpra os ditames legais, dentre os quais a ausência de fins lucrativos, assim entendido a ausência de distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título e a aplicação integral de seus recursos em seus objetivos institucionais.

Dito de outro modo: não se encontram sob o manto da imunidade as parcelas de renda ou de patrimônio que sejam distribuídas ou não sejam reaplicadas na atividade essencial.

Não é outra a lição da doutrina. Segundo Schoueri (*ob. cit.*, pág. 437):

"Caso, por outro lado, tais entidades atuem no campo do Domínio Econômico, então parece forçosa a extensão da imunidade ao patrimônio, renda ou serviços ali empregados (...)

Assim, deve concluir-se que a imunidade que ora se trata alcança as atividades que estejam fora do Domínio Econômico, i.e., aquelas que se entendem como serviço público."

Logo, esse é o sentido que deve caminhar a interpretação do comando constitucional sobre a imunidade das entidades educacionais e de assistência social. Recordemos o texto da Carta Magna:

"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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

b) templos de qualquer culto;

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 da 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." (negritamos)

Tal orientação interpretativa foi adotada pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao examinar o REsp 745551/SC em sessão de 18 de outubro de 2005. O voto do Ministro Relator, José Delgado, em suas conclusões textualmente assevera:

"Com razão a recorrente. Acrescente-se à fundamentação acima expendida que o referido bem importado - um aparelho de RX, para Tomografia Computadorizada - é diretamente relacionado às suas finalidades essenciais inseridas no desempenho da atividade hospitalar por ela exercida, mais um motivo a corroborar a imunidade alegada." (destacamos)

Assentes, com base na doutrina e jurisprudência, no conceito e nos limites da imunidade das instituições de ensino, passemos agora a verificar se o imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário desconhecido está contido na imunidade estudada.

Para tanto, mister verificar a natureza jurídica da retenção do imposto de renda.

Cediço que o imposto sobre a renda incide sobre aquilo que a lei, e somente ela, define como renda. Tal afirmação peremptória, em que pese a inúmera doutrina sobre tal conceito, decorre da simples determinação constitucional que a somente a lei complementar disporá sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta da República (artigo 146, III, "a").

Tal missão coube ao Código Tributário Nacional, que explicitou no artigo 43:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior." (negritamos)

Inegável, portanto, exceto por aqueles que constroem teorias apartadas do direito constitucional e do direito positivo, que o imposto sobre a renda incide sobre o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e sobre todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nas situações anteriores. Simples assim!

Ora, da definição acima cabe a inferência direta: contribuinte do imposto é aquele que aferiu renda, por ter incidido no fato gerador. Correto, mas não só esse.

O próprio CTN, ao tratar do sujeito passivo, e novamente cumprindo seu papel constitucional de determinar os sujeitos passivos dos impostos, explicitou no artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Forçoso recordar, por amor à clareza e a metodologia da interpretação científica, que tal comando em tudo e por tudo se coaduna com a determinação codicista da sujeição passiva tributária, que no artigo 121, explicita que são sujeitos passivos, o contribuinte, por ter relação direta com a ocorrência do fato gerador e o responsável, aquele que sem ser o contribuinte, tem a obrigação determinada pela lei.

Com esses permissivos constantes da lei quadro tributária, o legislador competente, fez constar na lei tributária a previsão da retenção do imposto sobre a renda, em especial na Lei nº 7.713/88.

Em regra, o imposto sobre a renda retido na fonte é mera antecipação tributária, devendo ser o imposto sobre a renda da pessoa física apurado anualmente, por meio da declaração de ajuste anual. Tal constatação, embora conhecida de todos, é importante para fixarmos que o contribuinte e a incidência tributária não se deslocaram com a forma de tributação disposta pela Lei nº 7.713/88, **revelando-se, o fonte, mera técnica arrecadatória.**

Em síntese: Contribuinte é aquele que auferiu renda. Responsável é aquele que pagou o rendimento auferida pelo contribuinte. Ambos sujeitos passivos do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 121 do CTN.

Voltando os olhos especificamente para o imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, encontraremos a seguinte determinação na Lei nº 7.713/88:

"Art. 47. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta por cento, todo rendimento real ou ganho de capital pago a beneficiário não identificado."

Com a edição da Lei nº 8.981/95 há um alargamento da hipótese de incidência, do imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre o pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, vez que tal diploma legal fez constar o dever de retenção e recolhimento também nos casos de pagamento sem causa ou sem comprovação da operação. Vejamos o texto da Lei:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

*§ 1º **A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.***

*§ 2º **Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.***

*§ 3º **O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.**"*

Inegável a ampliação das situações ensejadoras da tributação exclusiva pelo imposto de renda na fonte à alíquota de 35%. Não só nos casos da ausência da identificação do beneficiário como também nos pagamentos em que não houver a comprovação da motivação de tal pagamento, ou mesmo da operação que ensejou tal remuneração.

Até aqui, nada de novo sobre a dinâmica do IR e do IRRF, exceto que, como dito acima, em regra o fonte é antecipação de recolhimento do IR devido. No caso do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado estamos diante de uma exceção posta pela lei. Trata-se de tributação exclusiva, ou seja, aquele que percebeu o rendimento, o provento de qualquer natureza (uma vez que não se pode afirmar que se trata de renda do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos), não levará tal base de cálculo e o respectivo tributo recolhido ao ajuste anual a ser realizado pela chamada declaração de imposto de renda.

Mister reforçar a conclusão acima, em face da importância da mesma no deslinde da questão: **o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado são proventos de qualquer natureza para estes, e portanto, devem ser tributados pelo imposto sobre a renda.**

A técnica de tributação legalmente determinada é a da tributação exclusiva na fonte com a aplicação de alíquota diferenciada de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Diante do exposto, podemos concluir que o imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) é, em regra, mera antecipação tributária do imposto sobre a renda (IR) devido pelo contribuinte, ou seja, por aquele que auferiu renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e sobre todos os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nas situações anteriores. Como exceção, e aí teremos o IRRF como técnica arrecadatória, há situações que a lei determina que o fonte seja submetido ao regime da tributação exclusiva, isto é, tanto a renda quanto o tributo recolhidos não serão computados no ajuste anual.

Assentados na natureza jurídica do imposto sobre a renda retido na fonte, e na definição dos sujeitos passivos, contribuinte e responsável, analisemos se a imunidade das instituições de ensino - aproveitando a lição de Hugo de Brito Machado - obstacula a incidência da regra jurídica da tributação.

Vimos, linhas atrás, que a imunidade das instituições de ensino, por expressa disposição do parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição **"compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais"**.

Nesse sentido, o IRRF não está compreendido na mutilação de competência da União, ou seja, o imposto sobre a renda retido na fonte, por não incidir sobre o patrimônio, a renda, ou os serviços relacionados com as finalidades essenciais da instituição de ensino, não se encontra ao abrigo da imunidade mista prevista no artigo 150, VI, "c".

A uma, porque tal exação decorre da renda auferida por outrem que não a própria entidade imune. Como visto e repetido, o imposto de renda retido na fonte é mera antecipação tributária, ou como exceção, técnica de tributação pela qual se materializa a exclusividade, a separação da renda e do tributo recolhido dos demais rendimentos e antecipações de recolhimento.

A duas, porque a instituição de ensino não é contribuinte do IRRF, sendo responsável, ou seja, é sujeito passivo por responsabilidade, nos termos do artigo 45, § u, combinado com o artigo 121, II, ambos do CTN.

Nem se diga que, no caso concreto, a incidência tributária não se deu sobre a renda auferida pelo destinatário do pagamento sem causa, uma vez que o tributo, nos termos do parágrafo 3º do artigo 61 acima reproduzido, deva ser calculado considerando-se o pagamento realizado como sendo o valor líquido, isto é, o rendimento auferido deve ser recalculado de modo que o valor efetivamente pago seja tal que represente o valor bruto menos o tributo (à alíquota de 35%) devido. Tal método de cálculo é aplicável a todas, simplesmente todas, situações que ensejam a tributação pelo IRRF.

Isso é mais uma prova de que o beneficiário do recebimento arcou com o tributo, ou seja, o IR incidiu sobre a renda auferida.

Por todo o exposto, entendo que o imposto sobre a renda retido na fonte incidente sobre o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada não se encontra alcançado pela imunidade tributária das instituições de ensino sem fins lucrativo.

Por tal conclusão, voto pelo conhecimento dos embargos propostos, atribuindo-lhe efeitos infringentes para retificar a decisão proferida, no sentido do conhecimento do recurso voluntário interposto, em face do não reconhecimento da não concomitância de instâncias observada na decisão vergastada.

Em tempo, por amor a clareza, também afasto o argumento constante da decisão embargada sobre a necessidade de julgamento em conjunto com o processo administrativo 15983.000817/2009-85, que trata, no âmbito administrativo da suspensão da imunidade da Recorrente.

Ora, se não há concomitância entre o presente procedimento e o judicial por não estar o lançamento que aqui se discute no âmbito da imunidade das entidades educacionais

sem fins lucrativos, também não há aplicabilidade da artigo 32, § 9º, da Lei 9.430/96, que versa sobre o julgamento conjunto dos autos de infração lançados em decorrência da suspensão de imunidade, uma vez que a decisão proferida no mencionado processo não afetará, nem tangencialmente, a decisão aqui proferida.

Tal afirmação decorre da constatação que não há vinculação entre a obrigação tributária ensejadora do crédito tributário aqui discutido, com o *status* de entidade imune objeto do processo administrativo acima identificado.

Assim, por consequência, passo a apreciar o recurso voluntário na ordem das suas alegações.

PRELIMINARES DE NULIDADE

AS NULIDADES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

Alega a recorrente nulidade no procedimento de fiscalização, com conseqüente nulidade no lançamento tributário em face de descompasso entre os ditames constantes do mandado e desenvolvimento do procedimento fiscalizatório.

Segundo o recurso, o MPF continha determinação de período a ser fiscalizado diverso daquele que efetivamente apurado pelo Fisco. Também, no sentir do recurso, a representação da cassação da imunidade foi realizada fora da vigência do MPF, vez que a primeira prorrogação foi efetivada em abril de 2009 e o MPF original tenha prazo até junho de 2008. Não obstante o exposto, ainda houve extrapolação dos limites do procedimento autorizado pelo mandado, uma vez que dele não constava a avaliação dos requisitos da imunidade tributária.

As alegações da Recorrente não merecem prosperar. Vejamos.

O mandado de procedimento fiscal foi instituído pelo Decreto nº 3.724 de 2001, e visa:

"Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas."

No bojo de suas disposições encontramos:

" Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§4º-O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento

antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

§5ª Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§6ª Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus administradores, garantirá o pleno e inviolável exercício das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

(...)” (destacamos)

Claro resta, da leitura atenta dos trechos destacados, que o Mandado de Procedimento Fiscal tem por finalidade a simples instauração do procedimento de fiscalização, visando a otimização dos recursos humanos disponíveis no âmbito da Receita Federal do Brasil, em especial, dos servidores competentes para o desenvolvimento dos procedimentos fiscais, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, exceto nos casos textualmente elencados, os procedimentos fiscais devem ser precedidos de MPF e nesse sentido, por expressa disposição do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01, são imprescindíveis. Porém, como textualmente expresso no parágrafo 6º do artigo 2 mencionado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve garantir as prerrogativas dos Auditores Fiscais uma vez que o pleno e inviolável exercício dessas prerrogativas decorrem de lei, lei tributária que visa garantir o interesse público na obtenção dos recursos derivados necessários para o custeio do Estado Brasileiro.

Nesse sentido, mister realçar que tais prerrogativas, são poderes/deveres do Fisco, em razão de expressa disposição do artigo 142 do CTN, que determina ser a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, não cabendo portanto, limitações ao exercício do dever de lançamento do Auditor Fiscal quando por ele verificado o crédito tributário.

Claro que findo o processo inquisitório da fiscalização, haverá - por meio do devido processo administrativo tributário, em que se garante o contraditório e a ampla defesa - o necessário controle de legalidade dos atos praticados pelo Auditor Fiscal.

Assim, verifico - como aliás reconhece o próprio recorrente - a existência prévia do MPF devidamente instaurado, sendo o procedimento fiscal todo amparado pela ordem prévia emanada da autoridade competente, nos termos do Decreto nº 3.724/01.

Em acréscimo, mister ressaltar que como bem apontado na decisão de piso, houve também o cumprimento da Portaria RFB nº 11.371/07, que normatizou o desenvolvimento dos procedimentos fiscais no âmbito da Receita Federal.

Portanto, ao se considerar que a ciência do MPF dar-se-á pela internet, eventual ausência de ciência em termo de prorrogação de MPF , ou ausência de especificidades

do procedimento fiscal no termo de mandado não são vícios, vez que não constam das normas instituidoras do mandado de procedimento, quanto mais ensejadores da nulidade arguída.

Não obstante o exposto, mister recordar que as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), são as determinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, ou seja, os atos emanados das autoridade incompetentes e os praticados com preterição do direito de defesa. Nenhum dos vícios ensejadores da nulidade foram observados no curso do procedimento fiscal ou do processo administrativo, pois os mandados questionados foram expedidos por servidor competente.

Por fim, quanto à decisão de piso, entendo-a motivada e fundamentada quanto ao tema, não havendo reparos a serem realizados.

Pelo exposto, afasto as nulidades apontadas no recurso, uma vez que não encontram amparo na legislação de regência.

DA INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NAS PORTARIAS Nº 500/95 E 3.007/01. DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL .

Segundo o recurso, o procedimento fiscal instaurado não cumpriu os requisitos constantes das Portarias nº 500/95 e 3.007/01 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que fere os princípios norteadores da Administração Pública, em especial os da impessoalidade, imparcialidade e justiça fiscal.

Segundo tais portarias as unidades descentralizadas da Receita deverão seguir o planejamento das atividades de fiscalização elaborado pela Coordenação Geral de Fiscalização.

No curso do procedimento fiscalizatório o contribuinte, aqui recorrente, solicitou informação à Delegacia da Receita Federal em Santos, que em resposta, asseverou o cumprimento de tais normas. São os termos da resposta:

"Com o presente, acusamos o recebimento da petição protocolizada nesta Delegacia da Receita Federal do Brasil em 15/06/2010 (Protocolo Auxilium" 041153).

Esclarecemos, então, que o Instituto Superior de Educação Santa Cecília - ISESC foi selecionado para fiscalização com total observância das normas para execução de procedimentos fiscais estabelecidas pela Coordenação-Geral de Fiscalização - COFIS.

A ação fiscal programada para o ISESC está prevista nos quantitativos das atividades fiscais proposta por esta Delegacia e incluídos no planejamento da atividades de fiscalização de tributos federais aprovado pela COFIS, conforme disciplinado no artigo 1º da Portaria mencionada na petição dessa instituição.

Portanto, assim como toda a programação de fiscalização desta Delegacia, a seleção para fiscalização observou os princípios do interesse público, da Impessoalidade, da imparcialidade, da finalidade, da razoabilidade e da justiça fiscal, com vistas a prevenção e combate à evasão fiscal."

Não satisfeito, o contribuinte alega invalidade da ação fiscal em razão de não saber os motivos da fiscalização.

Ora, qual a nulidade observada no procedimento?

Qual a norma violada? Em que medida?

Cediço que a Administração Pública no exercício de seu mister, ostenta presunção de legalidade dos atos que pratica, devendo rever de ofício qualquer mácula que eventual ostente.

Ao ser demandado pelo administrado sobre o cumprimento da norma, a autoridade competente, agindo por delegação da autoridade superior, informa o cumprimento da legislação de regência do ato administrativo praticado. Nesse sentido, exsurge a presunção, a fê pública do servidor de carreira competente para tanto.

O Fisco, como parte integrante da Administração Pública, exercente de função típica de Estado, prima pelo cumprimento da legislação tributária, se vinculando às normas exaradas inclusive no âmbito da administração.

Nesse sentido, ao informar ao contribuinte que a motivação da procedimento fiscal se encontra amparado nas normas aplicáveis, surge uma presunção *iures tantum*, relativa portanto, dessa adequação. Por ser uma presunção relativa, cabe prova em contrário.

Logo, entendendo haver descumprimento das portarias mencionadas, caberia ao contribuinte indagar à Coordenação Geral de Fiscalização sobre a questão e apresentar sua prova para que este julgador administrativo pudesse valorá-la. Compulsando os autos, não encontro o afastamento da presunção relativa.

Nem se diga, como quer fazer crer o contribuinte em seu recurso, que exigir dele a demonstração do descumprimento da portaria, seria exigir a produção de prova negativa. Como dito, bastaria simples requerimento à Autoridade Competente para elucidação da questão

Em tempo, quanto à decisão de piso, entendo-a motivada e fundamentada quanto ao tema, não havendo reparos a serem realizados.

Nesse sentido, afasto a nulidade arguida.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO. POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Alega o Recorrente cerceamento do direito de defesa uma vez que os documentos constantes do Termo de Verificação Fiscal não lhe foram franqueados.

Vejamos seus argumentos (fls 1426):

"Sirva de exemplo o que se contém à página 10/12 do "TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE CONSTATAÇÃO FISCAL", segundo parágrafo, onde o i. AFRFB autuante faz referência às "DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE-DIRF" que embasaram a desvinculação do RECORRENTE do PROUNI, sem que tais documentos lhe tenham sido entregues, impedindo por completo a sua defesa nesse aspecto, o qual corresponde ao ponto nodal da autuação, tanto que ali constou:

"Os fatos acima citados, com relação ao quantitativo de bolsas distribuídas e a comprovação da exigência determinada nos artigos 1º da MP 213/2004 e da Lei 11096/2005 (renda per capita), descaracterizam o Instituto Superior de Educação Santa Cecília - ISESC de adesão ao PROUNI, conseqüentemente, da isenção dos impostos e contribuições estabelecidos no artº 8º da referida legislação"

Com base nesse exemplo - que como expressamente dito pelo Recorrente no excerto acima transcrito, é o ponto nodal do lançamento - traz vasta citações de ex-audidores da Receita, sobre a ofensa à ampla defesa existente no procedimento de fiscalização.

Novamente não se verifica a nulidade alegada. Não há ofensa à ampla defesa.

Em primeiro lugar, por um motivo de uma simplicidade franciscana. O documento que, segundo o recorrente, não foi entregue ao Fisco, e por isso não é de conhecimento do Recorrente, só pode ter sido por ele produzido, uma vez que se trata de uma declaração de imposto de renda retido na fonte.

Ora, beira a insensatez dizer que houve cerceamento do direito de defesa por falta de acesso a um documento produzido - necessariamente - pelo sujeito passivo.

Não obstante a flagrante desnecessidade de qualquer outro argumento contrário, mister ressaltar que na dialética processual instaurada pela impugnação ao lançamento, cabe ao autor, o Fisco, a comprovação de seu direito e ao contribuinte, o réu, a comprovação dos fatos modificativos, impeditivos e extintivos do direito do credor.

No caso, a se considerar que tal documento não foi franqueado ao contribuinte, ele é comprovador do lançamento e portanto, embasador do direito de crédito do Fisco. Não se pode esquecer que, em regra, trata-se de documento produzido pelo próprio contribuinte, como - em regra como dito - são todos os documentos que comprovam a ocorrência do fato gerador tributário.

Ciente deste crédito por meio do Auto de Infração, é dele, das alegações fiscais, que o contribuinte irá se defender, recordando que os documentos que embasam essa pretensão são oriundos do próprio contribuinte. Para suprir tal deficiência, se existente - o que não se observa no caso em apreço - basta simples consulta aos autos.

Necessário realçar que - no caso em apreço - impossível tal necessidade uma vez que a prova documental controvertida necessariamente foi produzida pelo Recorrente.

Logo não se observa nenhum cerceamento ao direito de defesa.

E mais, quanto à decisão de primeiro grau, entendo-a motivada e fundamentada quanto ao tema, não havendo reparos a serem realizados.

No mérito

DA IMPOSSIBILIDADE DE CANCELAMENTO ADMINISTRATIVO DA IMUNIDADE EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS

Alega a Recorrente, com base em farta jurisprudência administrativa, a impossibilidade de análise no âmbito da Administração Pública, de questões submetidas ao crivo do Judiciário.

Sobre o tema, já me pronunciei de maneira exaustiva quando da análise dos embargos interpostos pela DRF Santos.

Assim, por todo o exposto acima, nego seguimento ao recurso nessa parte, por entender que o lançamento tributário contra o qual se insurge o Recorrente, não está protegido pela imunidade discutida nos processos judiciais mencionados no Recurso.

Com essa premissa, entendo despiciendo analisar a decisão de piso sobre a questão.

DA PRETENZA IMUNIDADE VIGENTE SOB O MANTO DA MPV Nº 446/08

Novamente as alegações do recurso se tornam irrelevantes, com as considerações sobre o efeito da imunidade em discussão sobre o lançamento tributário controvertido.

No mesmo sentido, desnecessário, para o deslinde do caso em apreço, a discussão sobre a **impossibilidade da RFB desvincular a Recorrente do PROUNI**.

DA INVALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE QUE TRATA O AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO

Alega a recorrência a improcedência do lançamento tributário, efetuado com fulcro no descumprimento de preceito constante no artigo 61 da Lei 8.991/95.

São seus argumentos (fls 1456):

"Data vénia, improcede inteiramente a tributação a í esse título. De fato, o artigo 674 do RIR/99, que reproduz integralmente o artigo 61 da LEI Nº 8.981/95, assim está redigido:

"Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, Art. 61).

*Ora, por certo, **improcede a autuação realizada, visto que, em primeiro lugar, conforme descrito no "TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE CONSTATAÇÃO FISCAL", acima reproduzido (SUBITEM 6.1), os pagamentos tidos como efetuados a "beneficiário não identificado" tiveram o seu destino perfeitamente reconhecido (as empresas TSL ASSESSORIA EDUCACIONAL LTDA. e NCM PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA.), fato esse, por si só, suficiente para nulificar o auto de infração lavrado, como, aliás, já decidiu o E. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, no ACÓRDÃO Nº 106-16.863 (RECURSO Nº 156.969), em 24/04/2008. cuja ementa contém:***

(...)" (sulbinhados nossos)

Novamente não assiste razão ao Recorrente.

Como dito, o lançamento é relativo ao imposto de renda retido na fonte incidente sobre o pagamento a beneficiário não identificado **ou sem comprovação de causa.**

O próprio recurso aponta o fundamento legal, que é claríssimo. Simples leitura do texto da Lei nº 8.981/95 elucida a questão e afasta a alegação constante do apelo:

"Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

*§ 1º **A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.**"*
(destacamos)

Logo, os singelos argumentos apresentados pelo Recorrente - que a identificação do beneficiário afasta o lançamento - são afastados com a mera leitura do texto legal.

Cumpra ainda ressaltar que em que pese os sólidos conhecimentos do autores do RIR 99 comentado e apresentado como respaldo doutrinário sobre a exação representada pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, a exação decorre da lei.

Como dito acima, ao analisar os embargos de declaração acatados, há nítida ampliação da incidência da tributação exclusiva com base no imposto de renda retido pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Quanto aos argumentos relativos ao descabimento da exigência do Imposto sobre a Renda no caso em apreço, por conta do aspecto de penalidade da norma, cabe a reprodução do meu entendimento exarado páginas atrás:

"Até aqui, nada de novo sobre a dinâmica do IR e do IRRF, exceto que, como dito acima, em regra o fonte é antecipação de recolhimento do IR devido. No caso do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado estamos diante de uma exceção posta pela lei. Trata-se de tributação exclusiva, ou seja, aquele que percebeu o rendimento, o provento de qualquer natureza (uma vez que não se pode afirmar que se trata de renda do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos), não levará tal base de cálculo e o respectivo tributo recolhido ao ajuste anual a ser realizado pela chamada declaração de imposto de renda.

*Mister reforçar a conclusão acima, em face da importância da mesma no deslinde da questão: **o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado são proventos de qualquer natureza para estes, e portanto, devem ser tributados pelo imposto sobre a renda.***

A técnica de tributação legalmente determinada é a da tributação exclusiva na fonte com a aplicação de alíquota diferenciada de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Logo, não vejo, no direito tributário positivo, o aspecto de sanção na norma esculpida no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. É mera técnica arrecadatória do imposto sobre a renda.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Conclusão

Diante dos argumentos e fundamentos apresentados, voto por conhecer dos embargos de declaração apresentados pela DRF Santos, e acatá-los, com efeitos infringentes, para saneando a contrariedade apontada, afastar a concomitância reconhecida no acórdão vergastado e conhecendo do Recurso Voluntário interposto, afastar as preliminares de nulidade argüidas, e no mérito negar-lhe provimento, mantendo o crédito tributário em sua totalidade.

Carlos Henrique de Oliveira - Relator