



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.006147/2009-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.969 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2021
Recorrente IBMEC EDUCACIONAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2005

ISENÇÃO DO PROUNI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A instituição de ensino não faz jus à isenção do PROUNI se não demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, segregadas das demais atividades, além do cumprimento dos demais requisitos legais.

RETENÇÃO EM FONTE. COMPROVAÇÃO.

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado se a contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos ou comprovação alternativa que comprove a efetiva retenção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

ISENÇÃO DO PROUNI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A instituição de ensino não faz jus à isenção do PROUNI se não demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção, segregadas das demais atividades, além do cumprimento dos demais requisitos legais.

RETENÇÃO EM FONTE. COMPROVAÇÃO.

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado se a contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos ou comprovação alternativa que comprove a efetiva retenção.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, José Adão Vitorino de Moraes, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Impugnação ao Auto de Infração, no qual foram constituídos valores devidos a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS"), relativas aos anos-calendários de 2004 e 2005, totalizando os montantes de R\$ 358.849,74 (trezentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e quarenta e nove reais e setenta e quatro centavos) a título de PIS e de R\$ 2.682.941,16 (dois milhões, seiscentos e oitenta e dois mil, novecentos e quarenta e um reais e dezesseis centavos) a título de COFINS.

O Relatório fiscal às fls., parte integrante do auto de infração, em síntese, relatou o seguinte:

QUE do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscal relativa aos anos-calendário de 2004 (DIPJ/2005) e 2005 (DIPJ/2006), foram constatadas as seguintes ocorrências:

- Os valores informados em DIPJ/DACON/PIS referentes a "PIS a Pagar", estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme demonstrativo do Quadro I - PIS, anexo a este Termo.

- Os valores informados em DIPJ/DACON/Cofins referentes a "Cofins a Pagar", estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme demonstrativo do Quadro II - Cofins, anexo a este Termo.

- Ante o exposto, fica o sujeito passivo, nos termos dos artigos 835, 927, 928 e 992 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR199), e do art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, INTIMADO a, no prazo de 10(dez) dias úteis, prestar os esclarecimentos necessários quanto às ocorrências constatadas (porque da insuficiência de declaração dos valores do "PIS a Pagar" e "Cofins a Pagar, nas respectivas DCTFs,/Recolhimentos dos anos-calendário de 2004 e 2005), apresentando os documentos e/ou livros fiscais/comerciais comprobatórios.

QUE a contribuinte foi devidamente intimada em 04/12/2008, através de Carta AR.

QUE em 11/12/2008, a contribuinte solicitou dilação do prazo.

QUE houve a reintimação da contribuinte para que apresentasse, no prazo de 5 (cinco) dias, todos os livros, documentos e comprovantes solicitados através do Termo de Intimação nº 01, de 02/12/2008 e, não atendido até a presente data.

QUE a contribuinte foi devidamente intimada em 26/02/2009, através de Carta AR.

QUE em 03/03/2009, houve novo pedido de dilação do prazo para a juntada dos documentos, em razão do volume de informações a verificar e da necessidade de levantamento de toda a contabilidade da empresa a partir do ano-calendário de 2001 para apuração do histórico e recomposição dos créditos e débitos que dão origem as informações relacionadas à Contribuição ao PIS e a COFINS relativas aos anos-calendários de 2004 e 2005, declaradas nas DIPJ's 2005 e 2006, bem como retificações necessárias para encontro das informações divergentes apresentadas.

QUE em 07/05/2009 e 19/08/2009, a contribuinte foi intimada, através de Carta AR, do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal.

QUE em 02/10/2009, a contribuinte foi intimada pela 3ª vez para justificar as diferenças existentes entre os valores de PIS e COFINS constantes em suas declarações - DIPJ e DCTF - entregues em 2005 e 2006, tendo em vista que, quando da resposta, apresentou tabelas onde dispõe valores que teriam sido recolhidos por meio de DARF e valores que teriam sido compensados por meio da PER/DCOMP. Entretanto, não houve qualquer justificativa para as diferenças e não houve apresentação de qualquer outro documento comprobatório. Além do mais, as tabelas apresentadas também mostram diferenças entre os valores que teriam sido recolhidos e as declarações DIPJ e DCTF. Ou seja, ao mesmo tempo em que não se esclareceu as diferenças encontradas, também foram apresentadas outras diferenças.

QUE foi lavrado o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, aduzindo que:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de revisão interna da Declaração de Imposto de Renda DIPJ 2005 e DIPJ 2006, anos-calendário de 2004 e 2005, da pessoa jurídica identificada, demos cumprimento às determinações do RPF. Nº 08.1.90.00-2008-06001, na forma das disposições contidas nos artigos 835, 904, 911, 927, 928 e 992 do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99. Da análise dos elementos apresentados verificamos o seguinte:

- Os valores informados em DIPJ e DACTON referentes a "Contribuição para o PIS/Pasep a Pagar" e "COFINS a Pagar", relativos aos anos calendário de 2004 e 2005, estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. O contribuinte foi intimado para a apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, que justificassem a diferença entre os valores declarados e recolhidos. Embora o contribuinte tenha apresentado respostas e documentos, justificando diversos valores e comprovando a compensação de outros, não conseguiu, porém, comprovar a totalidade das diferenças apontadas.

- O contribuinte não declarou os débitos de PIS e COFINS, apurados através da DACTON 2006, do ano-calendário de 2005, e da DIPJ 2005, ano calendário 2004, na

DCTF e nem efetuou o seu recolhimento mediante DARFs, caracterizando a insuficiência de declaração e recolhimento de PIS e COFINS.

- Em virtude do que foi acima mencionado, a exigência tributária está embasada nos art. 841 e 845 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, de acordo com as bases de cálculo apuradas.

QUE foi, então, lavrado o Auto de Infração (PIS), no valor de R\$ 358.849,74 (fls. 396/400) e Auto de Infração (COFINS) no valor de R\$ 2.682.941,16 (fls. 407/411)

A contribuinte foi cientificada em 18/12/2009, tendo apresentado Impugnação em 18/01/2010 (fls. 413/434), alegando, em síntese que:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:

QUE o Agente Fiscal na apuração do *quantum debeatur* desconsiderou as retenções efetuadas pelas fontes pagadoras da impugnante.

DECADÊNCIA:

QUE a autuação constituiu créditos tributários a título de PIS e de COFINS, relativos aos anos de 2004 e 2005. Tendo a Impugnante sido cientificada do auto de infração apenas no dia 18 de dezembro de 2009, forçoso reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir os créditos relativos aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2004.

DA INCORREÇÃO DOS VALORES DECLARADOS COMO DEVIDOS A TÍTULO DE PIS E DE COFINS

QUE parte das receitas não deveria se submeter a tributação pelo PIS e pela COFINS, em razão de ter sido auferida pela Impugnante no contexto do Programa Universidade para Todos ("PROUNI").

QUE os valores efetivamente devidos a título de PIS e de COFINS, que refletem a verdadeira grandeza econômica do fato gerador, são significativamente inferiores aqueles considerados pela Fiscalização.

QUE não é possível que o contribuinte seja cobrado pelo Fisco em razão de meros erros de declaração, mormente diante da sortida gama de declarações atualmente exigidas pela Receita Federal do Brasil.

DAS RETENÇÕES

QUE a declaração do contribuinte não exonera o Fisco do dever de confirmar a efetiva ocorrência do fato gerador, bem como a regular quitação dos tributos declarados pelo sujeito passivo. No caso concreto, todavia, a Fiscalização simplesmente ignorou os valores das contribuições retidas pelas fontes pagadoras quando dos pagamentos feitos em favor da Impugnante, vindo a exigir, via de consequência, montantes que já foram devidamente quitados pela Impugnante.

Justamente em função das dúvidas razoáveis suscitadas e contemplando o pedido da Interessada o processo foi enviado em diligência à DRF de origem em 03 de março de 2017, tendo retornado a esta DRJ com o relatório de diligência (fls. 3627/3653) e a respectiva resposta da contribuinte (fls. 3377/3379).

A diligência foi proposta pela DRJ, nesses termos:

a) Sobre o programa PROUNI - Programa Universidade para Todos, informar se, à época dos fatos, o Recorrente era optante, bem como se permanecia em tal programa e, se fazia jus à isenção pretendida. Em caso positivo, apresentar demonstrativos desses valores, bem como seus reflexos sobre os montantes apurados nos autos de infração;

b) A fidedignidade dos valores apontados como retenções que teriam sido ignoradas pela fiscalização e se os mesmos deveriam ou não ser considerados quando da lavratura do auto de infração. Em caso positivo, apresentar demonstrativos desses valores, bem como seus reflexos sobre os montantes apurados nos autos de infração;

Em caso de o contribuinte ter razão na incorreção da inclusão de tais montantes nos valores lançados como devidos de Cofins e de PIS, deve ser apresentada uma nova planilha com os valores que deveriam ser cancelados, assim como as importâncias que deveriam restar lançadas, com relatório conclusivo do resultado da diligência.

O relatório fiscal consta nas e-fls. 3627/3653 e a manifestação do contribuinte nas e-fls. 3377/3379.

Então, a 2ª Turma da DRJ/POA, acórdão nº 10-66.429, deu parcial provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/12/2005

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As nulidades no processo administrativo fiscal são aquelas constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, é válido o despacho decisório.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Nos termos do art. 150, § 4º do CTN, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador; em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

PROUNI. ISENÇÃO FISCAL. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. ADESÃO.

Para que se reconheça a isenção prevista no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, faz-se mister comprovar a adesão da instituição ao ProUni - Programa Universidade para Todos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO.

Correta a constituição de crédito tributário, mediante lançamento de ofício, para a exigência de tributo que deixou de ser recolhido ou declarado em DCTF.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico do processo administrativo fiscal, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS (...)

A decisão de piso reconheceu a ocorrência da decadência: “os autos de infração foram cientificados à contribuinte em 18/12/2009 (fls. 408 e 411), verifica-se que os valores lançados de PIS e de Cofins, cujos fatos geradores ocorreram antes de 18/12/2004, foram atingidos pela decadência. Desta forma, cumpre exonerar integralmente os lançamentos de PIS e COFINS efetuados para os períodos de apuração até 30/11/2004”.

Ademais, exonerou os valores de R\$ 371,23 (PIS) e R\$ 14.576,71 (COFINS) referentes a saldo de retenção reconhecidos no relatório de diligência e respectivos consectários legais (multa de 75% e juros moratórios). Da exoneração não cabe recurso de ofício.

Em recurso voluntário, o Recorrente defende:

- Nulidade do acórdão recorrido e necessidade de conversão do julgamento em diligência, em virtude da manutenção de cobrança de valores exigidos em outros processos administrativos (duplicidade).

- Nulidade do auto de infração, por erro na construção da base de cálculo. Sustenta a desconsideração das retenções efetuadas por tomadores do seu serviço.

- Adesão ao programa PROUNI e segregação das receitas na contabilidade. Ratifica que seus procedimentos foram corretos e a adesão ao PROUNI lhe garante a isenção prevista na Lei.

- Há débitos exigidos em duplicidade. Os débitos dos presentes autos estão sendo exigidos em duplicidade nos autos dos processos nº 16306.000036/2011-50 e 10880.961351/2011-45, que aguardam decisão administrativa, bem como nos processos nº 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44 e 16306.000033/2011-16, atualmente em discussão judicial.

- Retenções efetuadas: não cabe a exigência de valores incertos, não sendo ônus do contribuinte adivinhar quais valores foram ou não considerados pela fiscalização, se não devidamente justificados.

Ao final, requer:

- (i) A nulidade parcial do acórdão recorrido, determinando-se a devolução à origem a fim de que seja devidamente analisado o indício de duplicidade dos

valores envolvidos na presente cobrança com aqueles exigidos nos processos administrativos nº 16306.000036/2011-50, 10880.961351/2011-45, 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44 e 16306.000033/2011-16, ou, caso assim não se entenda, seja convertido o julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscal efetue a verificação de tal duplicidade suscitada; ou, ainda,

ii) caso não seja reconhecida a nulidade do acórdão, no prosseguimento do julgamento anular o Auto de Infração, uma vez que, quando da sua lavratura, a fiscalização não verificou a cobrança em duplicidade dos valores, que a Recorrente era inscrita no programa ProUni e havia sofrido retenções; ou, subsidiariamente,

(iii) reformar o acórdão recorrido, frente à necessidade de exclusão das receitas provenientes dos cursos superiores da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como dos valores dos tributos retidos e daqueles exigidos em duplicidade nos processos administrativos nº 16306.000036/2011-50, 10880.961351/2011-45, 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44 e 16306.000033/2011-16.

Não junta novos documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, a acusação fiscal é, em síntese, a seguinte:

- Os valores informados em DIPJ e DACTON referentes a "Contribuição para o PIS/Pasep a Pagar" e "COFINS a Pagar", relativos aos anos calendário de 2004 e 2005, são superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. O contribuinte foi intimado para apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, que justificassem a diferença entre os valores declarados e recolhidos. Embora o contribuinte tenha apresentado respostas e documentos, justificando diversos valores e comprovando a compensação de outros, não conseguiu, porém, comprovar a totalidade das diferenças apontadas.

- O contribuinte não declarou os débitos de PIS e COFINS, apurados através da DACTON 2006, do ano-calendário de 2005, e da DIPJ 2005, ano calendário 2004, na DCTF e nem efetuou o seu recolhimento mediante DARFs, caracterizando a insuficiência de declaração e recolhimento de PIS e COFINS.

Dentre outros argumentos, o Recorrente aduz que:

- Parte das receitas não podem ser submetidas à tributação pelo PIS e pela COFINS, em razão de ter sido auferida no contexto do **Programa Universidade para Todos ("PROUNI")**.

- Os valores efetivamente devidos a título de PIS e de COFINS, que refletem a verdadeira grandeza econômica do fato gerador, são significativamente inferiores àqueles considerados pela Fiscalização.

(i) Nulidade do acórdão recorrido

Sustenta a nulidade parcial do acórdão recorrido em razão da manutenção de cobrança de valores exigidos em outros processos administrativos. Aponta que os débitos dos presentes autos estariam sendo exigidos em duplicidade nos autos dos processos nº 16306.000036/2011-50 e 10880.961351/2011-45, que aguardam decisão administrativa, bem como nos processos nº 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44 e 16306.000033/2011-16, atualmente em discussão judicial, e que tais argumentos não foram analisados pela DRJ.

Analiso.

O processo nº 16306.000036/2011-50 já foi julgado pelo CARF, acórdão 1301-005.073, cujo objeto era pedido de compensação de débitos de PIS e COFINS, apurados em competências diversas dos anos-calendários de 2004 e 2006, valendo-se para tanto de direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ próprio, apurado no ano-calendário de 2001. Confira-se trecho da decisão:

47.2. Quanto ao lançamento de ofício no âmbito do Processo 19515.006147/2009-88 ter abrangido débitos já declarados aqui analisados e quanto à eventual impossibilidade de cobrança em duplicidade decorrente de tal lançamento, embora entenda este relator que tal matéria devesse ser litigada no âmbito daquele outro feito, uma vez que eventual cobrança em duplicidade, caso existente, note-se, decorreria daquele lançamento (visto que posterior à eventual declaração de iniciativa da autuada, resultando, assim, de eventual constituição de crédito tributário em duplicidade pela autoridade tributária), cedejo que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade já atendeu ao pleito do contribuinte ao inserir dispositivo expresso vedando tal cobrança, tratando-se, assim, a esta altura, tal impossibilidade de matéria incontroversa;

47.3 Todavia, reconhece-se a necessidade de salvaguardar a Recorrente de eventual cobrança em duplicidade de débitos idênticos constantes, por erro de fato, em mais de uma Declaração de Compensação (tais como os apontados pela Recorrente em relação aos analisados no âmbito do Processo 10880.961352/2011-90) e, assim, quanto ao tema, voto por dar provimento parcial ao Recurso da autuada para que não seja realizada a cobrança em duplicidade de débitos idênticos presentes nas DComps analisadas no âmbito do presente processo e, ainda, naquelas de nº seguintes, citadas pela Recorrente: 13842.64535.150604.1.3.02-0373, 11822.28071.270607.1.3.02-6758 e 03701.91775.200505.1.3.02-5390. (...)

49. Conclusivamente, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para vedar a cobrança em duplicidade entre os débitos idênticos presentes nas DCOMPS analisadas no âmbito do presente processo (DCOMPs de n. 40645.39357.150704.1.3.02-6080, 11822.28071.270607.1.3.02-6758 e 33860.09897.270607.1.7.02-1251 (retificadora da de número

04233.25257.150306.1.3.02-0775) e, ainda, naquelas de nos. seguintes, citadas pela Recorrente: 13842.64535.150604.1.3.02-0373, 15558.47082.270607.1.3.02-2734 e 03701.91775.200505.1.3.02-5390.

O processo nº 10880.961351/2011-45 também já foi julgado pelo CARF, acórdão 1301-005.075, cujo objeto era pedido de compensação de débitos de PIS, COFINS e IRRF apurados nas competências de 2004, 2005 e 2006, valendo-se para tanto de direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário de 2003.

Observa-se que, em ambos os processos, o voto condutor do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior consignou a impossibilidade de cobrança em duplicidade:

55.2. Quanto à alegação do lançamento de ofício no âmbito do Processo 19515.006147/2009-88 ter abrangido débitos já declarados aqui analisados e quanto à eventual impossibilidade de cobrança em duplicidade decorrente de tal lançamento, embora entenda este relator que tal matéria devesse ser litigada no âmbito daquele outro feito, uma vez que eventual cobrança em duplicidade, caso existente, note-se, decorreria daquele lançamento (visto que posterior à eventual declaração de iniciativa da autuada, resultando, assim, de eventual constituição de crédito tributário em duplicidade pela autoridade tributária), cediço que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade já atendeu ao pleito do contribuinte ao inserir dispositivo expreso vedando tal cobrança, tratando-se, assim, a esta altura, tal impossibilidade de cobrança em duplicidade de matéria incontroversa;

55.3. Todavia, reconhece-se a necessidade de salvaguardar a Recorrente de eventuais cobranças em duplicidade de débitos idênticos constantes, por erro de fato, em mais de uma Declaração de Compensação (tais como os apontados pela Recorrente em relação aos analisados no âmbito do Processo 10880.961352/2011-90) e, assim, quanto ao tema, voto por dar provimento parcial ao Recurso da autuada para que não seja realizada a cobrança em duplicidade de débitos idênticos presentes nas DComps analisadas no âmbito do presente processo e naquelas objeto de análise, no âmbito dos seguintes feitos citados pela Recorrente: 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44, 16306.000036/2011-50 e 16306.000033/2011-16;

(...)

57. Conclusivamente, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para vedar a cobrança em duplicidade entre os débitos que se tencionou extinguir nas DComps objeto do presente processo (20337.30673.270607.1.7.02-227 e 00459.67573.270607.1.3.02-8304) e aqueles constantes dos seguintes feitos citados pela Recorrente: 10880.961352/2011-90, 10880.924524/2011-44, 16306.000036/2011-50 e 16306.000033/2011-16.

A despeito das r. decisões citadas, o Recorrente sequer comparou os débitos supostamente cobrados em duplicidade, requerendo diligência para esse fim. Os processos de compensação tramitam com os parâmetros por ele postos em PER/DCOMP (art. 170, do CTN c/c art. 373, do CPC/15). Assim, ao menos deveria indicar e comprovar as alegadas “duplicidades”.

Além dessa constatação, não compõem a lide deste processo as cobranças em sede de processos de compensação, porquanto o auto de infração aqui tratado é posterior às declarações enviadas. Logo, os débitos constituídos são apenas os que aqui figuram.

Dessa forma, tratam-se de decisões prolatadas dentro da competência atribuída ao outro colegiado no CARF, tendo eficácia plena.

Por outro lado, os processos que estão em discussão judicial não podem ter reflexo na esfera administrativa em curso. Cabe ao órgão judicante a análise das questões a ele submetidas (art. 5º, XXXV, CF/88).

Então, não há qualquer nulidade no acórdão recorrido.

Afasta-se também o pedido de diligência, por inexistir controvérsia que demande nova investigação.

(ii) Nulidade do auto de infração

Aduz que a autuação é nula de pleno direito, em razão de flagrantes vícios e nulidades que macularam o procedimento de fiscalização. Isso porque, na apuração do suposto *quantum debeatur* houve a desconsideração das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras do Recorrente em 2005, bem como que estava inscrito no PROUNI. Logo, foi constituído crédito tributário substancialmente maior que a real dimensão econômica do fato impositivo.

Prossegue, consignado que “antes de efetuar o lançamento tributário, o agente fazendário deve identificar, dentre outros aspectos, (i) se o fato gerador efetivamente ocorreu; (ii) qual foi a intensidade econômica desse fato (base de cálculo); (iii) se o *quantum* apurado é compatível com eventual declaração do contribuinte; (iv) se o valor declarado/apurado foi objeto de pagamento total ou parcial pelo contribuinte; (v) se os pagamentos declarados pelo contribuinte são compatíveis com os montantes apurados pela fiscalização”.

Ao contrário do que alega, não há nulidade no auto de infração, porquanto a sua lavratura decorreu das seguintes constatações não infirmadas com provas idôneas pelo Recorrente: valores informados em DIPJ e DAFON referentes a "Contribuição para o PIS/Pasep a Pagar" e "COFINS a Pagar", relativos aos anos calendário de 2004 e 2005, foram superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos. E, não houve declaração dos débitos de PIS e COFINS, apurados através da DAFON 2006, do ano-calendário de 2005, e da DIPJ 2005, ano calendário 2004, na DCTF, tampouco houve o recolhimento mediante DARFs, caracterizando a insuficiência de declaração e recolhimento de PIS e COFINS.

Constam nos autos os termos de intimação para a apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis, que justificassem a diferença entre os valores citados acima:

Do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscal relativa aos anos-calendário de 2004(DIPJ/2005) e 2005(DIPJ/2006), foram constatadas as seguintes ocorrências:

- Os valores informados em DIPJ/DACON/PIS referentes a "PIS a Pagar", estão superiores aos informados em DCTF, ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme demonstrativo do Quadro I – PIS, anexo a este Termo.
- Os valores informados em DIPJ/DACON/Cofins referentes a "Cofins a Pagar", estão superiores aos informados em DCTF, ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme demonstrativo do Quadro II – Cofins, anexo a este Termo.

Justificar porque, da insuficiência de declaração dos valores do "PIS a Pagar" e "Cofins a Pagar, nas respectivas DCTFs,/Recolhimentos dos anos-calendário de 2004 e 2005, conforme Quadros I e II.

Contudo, não logrou êxito em comprovar a totalidade das diferenças apontadas. Cabe ressaltar que a sua inscrição no PROUNI em nada altera a constatação inicial de insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS.

No tocante à desconsideração das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, observa-se a correta motivação do auto de infração diante da constatação de que o Recorrente não apresentou a conciliação de sua escrituração fiscal apta a justificar as insuficiências de recolhimento. Ademais, não apresentou as notas fiscais e documentos solicitados pela fiscalização.

A prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega, nos termos do art. 373, do CPC/15.

Dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 que a exigência do crédito tributário deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Então, a prova produzida pela autoridade fiscal é vinculada à estrita legalidade, tipicidade e motivação do ato administrativo de lançamento (art. 3º e 142, do CTN), obrigatoriamente posta no lançamento.

Entendo que o auto de infração está acompanhado dos termos, dos documentos apresentados e da prova da existência de diferenças de recolhimento de PIS e COFINS. Logo, resta devidamente motivado.

É sabido que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte mantida segundo as disposições legais faz prova a favor dele dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme prescrição do art. 26 do Decreto nº 7.574/2011. E, como demonstrado, a escrituração do contribuinte tem falhas, não sanadas em defesa, o que gerou a autuação das contribuições não recolhidas.

Em suma, não há nulidade no lançamento tributário, por restarem atendidos os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com os art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

(iii) Adesão ao programa PROUNI e segregação das receitas na contabilidade

A celeuma está na possibilidade da isenção de PIS e COFINS, em virtude da adesão ao PROUNI, *se atendidas as disposições legais*.

O benefício da isenção de impostos e contribuições às instituições que optarem pela adesão ao PROUNI está previsto no art. 8º da Lei nº 11.096/2005, *verbis*:

Art. 8º A instituição que aderir ao ProUni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

A Instrução Normativa SRF nº 456/2004, vigente à época dos fatos, prescrevia:

Art. 1º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, que aderir ao Programa Universidade para Todos (ProUni) nos termos dos arts. 5º da Medida Provisória nº 213, de 2004, ficará isenta, no período de vigência do termo de adesão, das seguintes contribuições e imposto:

I - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

II - Contribuição para o PIS/Pasep;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e

IV - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

§ 1º A isenção de que trata o caput recairá sobre o lucro na hipótese dos incisos III e IV, e sobre o valor da receita auferida na hipótese dos incisos I e II, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

§ 2º Para fins do disposto nos incisos III e IV do caput a instituição de ensino deverá apurar o lucro da exploração referente às atividades sobre as quais recaia a isenção, observado o disposto no art. 2º e na legislação do imposto de renda.

Art. 2º Considera-se lucro da exploração de que trata o § 2º do art. 1º o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para a CSLL e a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - da parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras;

II - dos rendimentos e prejuízos das participações societárias;

III - dos resultados não-operacionais; e

IV - do valor baixado de reserva de reavaliação, nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:

a) receita não-operacional; ou

b) patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração.

Parágrafo único. As variações monetárias serão consideradas, para efeito de cálculo do lucro da exploração, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Art. 3º Para usufruir da isenção, a instituição de ensino deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção segregados das demais atividades.

Parágrafo único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela instituição de ensino não oferecer condições para apuração do lucro líquido e do lucro da exploração por atividade, este poderá ser estabelecido com base na **relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total.**

Nos termos do Decreto nº 5.493/2005, que regulamentou a Lei nº 11.096/2005, para a adesão ao PROUNI, deve ser firmado termo junto ao Ministério da Educação:

Art. 2º O PROUNI será implementado por intermédio da Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação.

§ 1º A instituição de ensino superior interessada em aderir ao PROUNI firmará, em ato de sua mantenedora, termo de adesão junto ao Ministério da Educação.

Dessa forma, o dispositivo vincula a apresentação pela instituição de ensino do termo de adesão emitido pelo Ministério da Educação que comprove a opção e manutenção no PROUNI.

A isenção recairá sobre as receitas decorrentes da realização de atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica. Logo, a isenção concedida à instituição de ensino em razão do PROUNI recai sobre o valor das receitas decorrentes apenas desses cursos realizados durante a adesão ao Programa.

Além disso, exige-se que o beneficiário da isenção demonstre em sua contabilidade, com clareza e exatidão, de forma segregada, os elementos que compõem as receitas, custos, despesas e resultados do período de apuração, referentes às atividades sobre as quais recaia a isenção.

Contudo, no caso em comento, o IBMEC expôs que:

4. Sobre as receitas, convém esclarecer que no ano de 2005 não foram contabilizadas de maneira separada por estabelecimento, mas sim de maneira unificada, eis que não havia na legislação nenhuma imposição nesse sentido. De qualquer forma, com a apresentação dos Termos do Prouni anexos, não há motivos para a apresentação segregada das receitas, uma vez que os estabelecimentos contavam com a devida inscrição no programa.

Intimado, o Recorrente não apresentou as notas fiscais dos cursos autorizados, apresentou apenas notas de MBA, pós-graduação e cursos *in company*.

Defende que sua contabilidade segregava as receitas decorrentes dos cursos superiores dos demais cursos e que as receitas eram contabilizadas separadamente, inclusive por centro de custo. Desse modo, a sua contabilidade demonstrou com clareza que as receitas de cursos superiores eram contabilizadas separadamente das receitas de cursos de pós-graduação, em estrito cumprimento à legislação sobre o tema. Ressalta que a legislação não determina a obrigatoriedade da manutenção de contabilidade segregada por filial.

Conclui que resta evidenciado que as receitas dos cursos superiores foram contabilizadas de maneira separada das receitas dos demais cursos:

56. Neste ponto, não é demais esclarecer que o acórdão menciona segregação de receitas líquidas das atividades isentas e não isentas, com vistas a apurar-se o “lucro da exploração”. Entretanto, esses conceitos são afeitos à verificação da isenção de IRPJ e CSLL, e não quanto ao PIS e à COFINS, objeto dos presentes autos.

57. Desta maneira, para cálculo do PIS e da COFINS, tais valores se mostram desnecessários, bastando que se estabeleçam os valores de receita bruta decorrentes da prestação de serviço de ensino superior, dados estes que estavam disponíveis à fiscalização.

58. Portanto, bastaria à fiscalização verificar os documentos contábeis juntados aos autos para aferir que as informações que afirma não terem sido apresentadas foram de fato apresentadas, e que as receitas estavam sim separadas por centro de custos diferentes, como se comprova pelo excerto acima. Como se toda a documentação contábil apresentada não fosse ainda suficiente, a Recorrente apresentou também, em sua petição de 16.04.2019, planilha de apuração do PIS e da COFINS, de modo que bastava à fiscalização desconsiderar os valores de cursos que não fossem superiores (que foram trazidos na conta contábil 5.0.0.01.01000005) para alcançar os valores que fazem jus à isenção decorrente do programa ProUni.

Não há razão nos argumentos.

A despeito da adesão ao PROUNI para o ano de 2005, não cabe o usufruto da isenção do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, porque o Recorrente não atendeu os requisitos estabelecidos na legislação. Então, para fazer jus ao benefício fiscal, a instituição de ensino deveria:

- Segregar as receitas beneficiadas com a isenção do PROUNI.
- Segregar todos os custos, despesas e resultados relativos à atividade isenta.
- Apontar as receitas líquidas das atividades isentas e receita líquida total.

- Informar quais eram suas filiais que aderiram ao PROUNI com a receita correspondente a cada uma delas.

- Segregar as receitas dos cursos superiores por filial, já que cada uma tem seus próprios termos de adesão ao PROUNI. E a segregação por curso. Isso porque para cada curso cadastrado deve ser verificado o atingimento da proposta do termo, por exemplo: uma bolsa para cada aluno pagante. Consta dos termos anexados aos autos que a modalidade de bolsas é proporcional ao número de matriculados.

- É incontroverso que a demonstração do resultado do exercício não segregou as receitas relativas às atividades isentas e as receitas líquidas de serviços.

Na demonstração de resultado do exercício, não consta a economia de recursos decorrente da adesão do PROUNI, a renúncia de receita (bolsas de estudo) e o valor das contribuições não recolhidas por força do benefício fiscal. Nas notas explicativas não há sequer a informação de adesão ao PROUNI.

E ainda, a segregação das receitas do curso superior dos outros cursos não cumpre a determinação legal. A despeito das receitas no balancete e razão contábil terem contas diferentes - curso superior (5.0.1.01.0100005); pós-graduação (5.0.1.01.0100006) e demais cursos (5.0.1.01.0100001) - as receitas são brutas, ou seja, não há o apontamento das receitas líquidas.

Ao contrário do que defende o Recorrente, não há como se considerar a conta curso superior isoladamente, valor global, pois há cursos que terão isenção e outros não, em virtude das propostas do termo de adesão. Cada curso tem seu próprio termo de adesão em virtude do percentual mínimo de bolsas. Se esse limite mínimo não for atingido o curso correspondente não terá direito à isenção.

Em suma, o sistema de contabilidade adotado pelo IBMEC não ofereceu condições para se estabelecer qualquer relação entre as receitas líquidas das atividades isentas e a receita líquida total.

Ademais, sustenta que não pode a fiscalização deixar de utilizar os valores constantes da conta contábil 5.0.0.01.0100005, pois (i) não havia lei que obrigasse a segregar as contas por filial ou por curso específico; (ii) durante a fiscalização que culminou no auto de infração não se verificou qualquer irregularidade quanto à contabilização dos valores de receita informados; e (iii) o período decadencial para tal verificação já se esvaiu, de maneira que os valores constantes da contabilidade são permanentes e verdadeiros. E, todos os estabelecimentos estavam devidamente inscritos no PROUNI nos dois semestres de 2005, como bem reconheceu o relatório de diligência.

Entretanto, como já tratado acima, na conta contábil 5.0.0.01.0100005, não há separação entre “receitas líquidas das atividades isentas” e a “receita líquida total”, diante da existência de cursos que cumpriam os requisitos do Termo de Adesão e outros que não.

Em suma, não cumpridas as condições estabelecidas pela legislação para usufruto da isenção oferecida pelo PROUNI, os autos de infração devem ser mantidos.

(iv) Débitos exigidos em duplicidade (item C do recurso voluntário)

Já houve o enfrentamento da matéria no item (i) Nulidade do acórdão recorrido, acima.

(v) Retenções efetuadas

Neste tópico, o Recorrente afirma a sua desobrigação na apresentação de documentos comprobatórios de retenção, bem como que não foi possível obter junto às fontes pagadoras - a quem cabia o recolhimento dos tributos - documentos da época dos autos (quatorze anos atrás), eis que o prazo de guarda de tal documentação já se extinguiu.

Insurgiu-se contra a intimação para apresentação de documentos comprobatórios das retenções, pois entende que a Receita Federal tem acesso a esses comprovantes de pagamento de terceiros.

Defende que o acórdão recorrido não afirmou a certeza dos valores, por isso estes devem ser retirados do lançamento:

79. Isso porque, segundo o próprio acórdão, há valores retidos informados em DACON, mas não se tem certeza se seriam relacionados às notas fiscais analisadas, pois haveria um “saldo” dessas notas supostamente não informados (por qual razão o contribuinte informaria em parte?) em favor do contribuinte supostamente não considerado pela fiscalização:

“Todavia, há valores em que parte dos destaques constantes nas Notas Fiscais não foram informados em DACON, ou seja, há um “saldo” de retenção a favor do contribuinte que ainda não foi aproveitado, conforme tabela abaixo”.

80. Em outro momento, o acórdão afirma que a fiscalização teria considerado os valores em DACON:

“Os resultados demonstram que os valores da DACON foram maiores que os das Notas Fiscais, indicando que as retenções destacadas nas Notas foram, sim, informadas nas DACONs e, conseqüentemente, consideradas quando da lavratura do Auto de infração”.

81. Assim, o que se vê é uma composição por parte do acórdão: se o valor de retenções na DACON fosse suficiente para fazer frente às notas fiscais analisadas, considerou-se que o valor foi utilizado pela fiscalização, mas quando o valor fosse menor, por falta de argumentação em contrário, seria considerado não utilizado pela fiscalização, gerando a exoneração ao contribuinte.

Ao contrário, não se verifica no acórdão recorrido falta de certeza da exigência fiscal.

A retenção na fonte das contribuições deve ser descontada do tributo devido se a contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos ou comprovação alternativa que comprove a efetiva retenção.

É necessária a apresentação de notas fiscais emitidas pelo IBMEC, com o destaque das retenções, nos termos do art. 373, do CPC/15, o que não foi feito na origem.

Todavia, no relatório fiscal de diligência, está claro como a fiscalização chegou aos valores que poderiam ser aproveitados pelo contribuinte. A síntese está bem posta na decisão recorrida:

Para os meses de dezembro de 2004 a dezembro de 2005, na defesa impetrada pelo contribuinte, foram apresentadas as notas fiscais emitidas no período. Estas notas foram planilhadas (Anexo 10 – “Notas fiscais planilhadas”), e foram considerados os valores de PIS e COFINS retidos. Note-se que, em diversas notas fiscais, em que pese constar o carimbo referente à retenção, a comprovação entre o valor bruto da Nota e o valor pago demonstra que a retenção não foi feita (compare-se as notas fiscais nº 7274 e nº 7275, por exemplo). A retenção especificada no momento da emissão da nota fiscal, quando de fato efetuada, é deduzida do seu valor bruto, e o valor que resta após deduzidas as retenções, é o valor líquido a ser recebido pelo serviço. Verificou-se que, em diversas notas fiscais emitidas pelo IBMEC, na prática, o tomador de serviços não reteve as referidas contribuições, não sendo lógico, portanto, esperar que ele as tenha recolhido.

Nos casos em que a retenção não foi efetuada, a justificativa para tal foi dada nas próprias observações referentes às contribuições, a saber, dispensa de obrigatoriedade de retenção.

Os valores efetivamente retidos correspondentes aos 4,65% sobre o valor dos serviços prestados foram desmembrados entre valores referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL, conforme percentuais definidos pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Estes valores encontram-se na planilha do Anexo II – “Desmembramento dos valores de PIS, COFINS e CSLL retidos”.

Todavia, nas DACONs enviadas pelo contribuinte e considerados pela autoridade autuante quando da lavratura do débito, constam valores retidos na fonte por pessoas jurídicas de direito privado e público (ver fl. 3648).

Os resultados demonstram que os valores da DACON foram maiores que os das Notas Fiscais, indicando que as retenções destacadas nas Notas foram, sim, informadas nas DACONs e, conseqüentemente, consideradas quando da lavratura do auto de infração. Todavia, há valores em que parte dos destaques constantes nas Notas Fiscais não foram informados em DACON, ou seja, há um “saldo” de retenção a favor do contribuinte que ainda não foi aproveitado, conforme tabela abaixo.

(...)

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

EXIGIDO, MANTIDO E EXONERADO

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - VALORES EM REAIS

Tributo	Fato Gerador	Exigido	Mantido	Exonerado
PIS	31/12/2004	3.794,83	3.423,60	371,23
COFINS	31/12/2004	13.136,24	11.422,96	1.713,28
COFINS	28/02/2005	98.009,48	94.183,47	3.826,01
COFINS	30/04/2005	82.583,38	73.545,96	9.037,42

Dessa forma, a DRJ exonerou os valores de R\$ 371,23 (PIS) e R\$ 14.576,71 (COFINS) referentes a saldo de retenção reconhecidos no relatório de diligência e respectivos consectários legais (multa de 75% e juros moratórios).

Em suma, apesar do ataque ao acórdão recorrido, as alegações não se sustentam, já que sem apontamento específico em documento comprobatório e fiscal e tampouco houve juntada de novos elementos que ratificassem seus argumentos. Por essa razão, não há qualquer valor extra a ser reconhecido.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora