



**Processo nº** 19515.720367/2016-47  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** **1401-004.075 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Embargante** INSTITUTO EDUCACIONAL DO ESTADO DE SAO PAULO - IESP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2011, 2012

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Não havendo contradição do julgado sobre ponto a que devia se pronunciar, incabível a apresentação de embargos de declaração. **EMBARGOS REJEITADOS.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos embargos nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional.

Afirma a embargante que a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 4<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção do CARF, ao prolatar o acórdão 1401-002.724, incorreu em contradição, conforme trechos de seus embargos a seguir reproduzidos:

Como se vê, na ementa do v. acórdão embargado consta apenas um único fundamento, qual seja que a suspensão da isenção prevista no art. 8º da Lei n.º 11.096/05, que instituiu o Programa Universidade para Todos - PROUNI, pressupõe prévio ato do Ministério da Educação (MEC), desvinculando a entidade isenta desse programa.

Não obstante, a leitura do voto condutor do v. acórdão embargado revela que, por ocasião do julgamento do recurso voluntário, foram suscitados dois fundamentos independentes, sendo certo que qualquer um deles, isoladamente, é apto para fundamentar a conclusão a que chegou o i. Relator, no que foi acompanhado pelos demais i. Conselheiros dessa C. Turma Julgadora, no sentido de que os lançamentos tributários em questão não merecem prosperar.

Contudo, ao formalizar seu voto (que só foi redigido após a conclusão do julgamento, pois como se verá o i. Relator modificou totalmente o seu entendimento após os debates) acabou consignando o i. Relator no início de seu voto que um dos fundamentos expressamente desenvolvido especificamente à luz do caso concreto e não "em tese", e amplamente discutido quando do julgamento, seria apenas um "obiter dictum", de forma contraditória "data máxima vénia" com todo o restante do voto e sua conclusão, como se verá.

(...)

Apesar de extensa, justifica-se a transcrição desses excertos do v. acórdão embargado, na medida em que tais passagens revelam claramente que o i. Relator apresenta em seu voto dois fundamentos distintos e autônomos, relativos aos "dois vícios" dos lançamentos tributários em questão que, a seu ver, "são responsáveis por torná-los insubsistentes", quais sejam:

- (i) Aferição/determinação das bases de cálculo dos tributos lançados em desconformidade com o art. 51 da Lei n.º 8.981, de 20.01.1995, que implicou a distinção do critério quantitativo dos respectivos fatos geradores; e
- (ii) Necessidade de desvinculação prévia do PROUNI, mediante ato expedido pelo MEC, o que "in casu" não ocorreu.

Note-se que tanto no desfecho do tópico em que trata do arbitramento do lucro e da receita do Embargante, intitulado "Arbitramento do lucro e da receita e Base de Cálculo de Tributação" (fls. 19170 a 19172), como no do tópico em que aborda a necessidade de ato formal expedido pelo MEC, desvinculando a instituição de ensino do PROUNI, anterior à suspensão da isenção tributária, intitulado "Suspensão da isenção do Prouni" (fls. 19172 a 19177), o i. Relator afirma textualmente que cada um desses fundamentos é suficiente o bastante para cancelar os lançamentos tributários, "verbis":

- Quanto ao vício na determinação da matéria tributável:

"Desta forma, entendo que incorreu o fisco em erro de fundamentação legal, pelo que proponho exonerar o lançamento tributário." (fl. 19172 - grifos do original)

- Quanto à necessidade de ato prévio do MEC:

"Desta feita, é de reconhecer que a fiscalização somente poderia efetuar o lançamento fiscal se a recorrente estivesse desvinculada do Prouni, por ato expedido pelo MEC, para, posteriormente, solicitar emissão de Ato Declaratório de Exclusão da Receita Federal, para, enfim, efetuar o lançamento fiscal." (fl. 19177)

E arremata o i. Relator afirmando:

"Diante de tudo que nos autos consta e do que foi exposto, os lançamentos aqui apreciados, QUER SOB QUALQUER ÂNGULO QUE SE AVISTE, não podem ser mantidos, pelo que proponho dar provimento ao recurso voluntário." (fl. 19177 - destaque do Embargante)

(...)

Talvez por entender que o segundo vício, qual seja a ausência de ato prévio do MEC desvinculando o Embargante do PROUNI, fosse mais "grave" do que o primeiro, qual seja erro insanável na determinação dos tributos pretensamente devidos, o i. Relator acabou rotulando inadvertidamente o primeiro fundamento de "obiter dictum" e o segundo de "ratio decidendi".

No entanto, o i. Relator desenvolveu ambos os fundamentos em seu voto à luz das particularidades do caso concreto, exercendo juízo decisório sobre os mesmos e propondo com base em cada um deles isoladamente a exoneração dos lançamentos tributários em questão.

Assim, diversamente do que sugerem as expressões empregadas pelo i. Relator, não se pode dizer no caso dos autos que o primeiro fundamento consistiria em "obiter dictum", na medida em que se trata de fundamento autônomo suficiente para cancelamento da exigência à luz das particularidades do caso concreto, e não de mera digressão teórica invocada apenas "em tese" e, por conseguinte, desprovida de relevância para a solução dada ao caso concreto.

Exatamente nesse sentido é a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito da matéria, conforme se verifica pela ementa do acórdão proferido no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.064.109/GO, em 12.09.2017:

"(...)

2. No presente caso, a ratio decidendi do acórdão recorrido foi a absolvição dos acusados em razão do acolhimento da tese da atipicidade da conduta no crime de corrupção passiva, na modalidade 'receber vantagem indevida', quando o corruptor não é identificado, de modo que as demais considerações tecidas pelo Relator na Corte de origem, quanto aos fatos, - apesar de não serem condutas típicas, poderem ser apurados na esfera administrativa -, consubstanciam argumentação obiter dictum, prescindível ao deslinde da controvérsia, DIANTE DAS PARTICULARIDADES DO CASO CONCRETO. Assim, inexistindo fundamento autônomo suficiente, não pode se falar na aplicação da Súmula 283/STF.

"(...)" (destaque do Embargante)

No mesmo sentido, decidiu a 2<sup>a</sup> Turma do STJ no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.412.487/SP, realizado na sessão de 17.09.2015:

"(...)

IV. Caso concreto em que a ratio decidendi do acórdão recorrido foi o acolhimento da tese de prescrição do direito de ação, de modo que as demais considerações tecidas pelo Relator, quanto à questão de fundo, consubstanciam mero obiter dictum, prescindível ao deslinde da controvérsia, naquele momento, DIANTE DAS PARTICULARIDADES DO CASO CONCRETO.

"(...)" (destaque do Embargante)

No caso concreto, a leitura do voto condutor do v. acórdão embargado não deixa margem a dúvida de que os dois fundamentos desenvolvidos pelo i. Relator consistiram

em razão de decidir dessa C. Turma Julgadora, seja porque ambos os fundamentos foram igualmente debatidos por ocasião do julgamento do recurso voluntário, seja porque tanto no tópico "Arbitramento do lucro e da receita e base de cálculo de tributação", como no tópico "Suspensão da isenção do Prouni" os correspondentes fundamentos foram desenvolvidos, estando presentes os três elementos caracterizadores da "ratio decidendi", quais sejam: (i) indicação dos fatos relevantes da causa; (ii) raciocínio lógico-jurídico da decisão; e (iii) juízo decisório.

(...)

Sendo assim, a menção constante no voto do i. Relator no sentido de que o vício atinente à "aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas" seria apenas "obiter dictum" claramente contraria a respectiva decisão, pois não se trata "in casu" de simples alegação "em tese".

E é justamente essa contradição existente entre a r. decisão embargada e seus fundamentos, "data máxima venia", que justifica o conhecimento e julgamento dos presentes embargos de declaração.

(...)

Em breve síntese, alega a embargante a existência de contradição no acórdão embargado, pois, embora tenha inicialmente afirmado que (i) a questão referente à aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas seria tratada como fundamento obiter dictum, (ii) o voto condutor também o empregou como ratio decidendi para, ao lado da questão referente à falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI, afastar o lançamento.

Pois bem, ao menos neste preliminar juízo de admissibilidade de embargos, entendo que a alegação de contradição não é manifestamente improcedente.

Os conceitos de ratio decidendi e de obiter dictum foram assim expostos por Marinoni, Arenhart e Mitidiero ao comentarem o art. 927 do Novo Código de Processo Civil1:

2. Ratio Decidendi. Nem toda decisão judicial é um precedente e nem todo material exposto na justificação tem força vinculante. A aplicação de precedentes, portanto, obviamente não dispensa a interpretação do significado do caso e das razões empregadas para sua solução, o que exige juízes sensíveis e atentos às particularidades dos casos e capazes de empreender sofisticados processos de apreensão e universalização de razões e comparação entre casos. Vale dizer: um papel nada autônomo e certamente decisivo para promoção da tutela dos direitos. O que vincula nas decisões capazes de gerar precedentes são as razões constantes da sua justificação, as quais devem ainda ser lidas a partir do caso exposto no seu relatório. O precedente pode ser identificado com a ratio decidendi de um caso ou de uma questão jurídica - também conhecido como holding do caso. A ratio decidendi constitui uma generalização das razões adotadas como passos necessários e suficientes para decidir um caso ou as questões de um caso pelo juiz. Em uma linguagem própria à tradição romano-canônica, poderíamos dizer que a ratio decidendi deve ser formulada por abstrações realizadas a partir da justificação da decisão judicial. É preciso perceber, contudo, que ratio decidendi não é sinônimo de fundamentação - nem, tampouco, de raciocínio judiciário. A fundamentação - e o raciocínio judiciário que nela tem lugar - diz com o caso particular. A ratio decidendi refere-se à unidade do direito. Nada obstante, tanto a ratio como a fundamentação são formadas com material recolhido na justificação. E justamente por essa razão a ratio toma em consideração as questões relevantes constantes dos casos. A ratio é uma razão necessária e suficiente para resolver uma questão relevante constante do caso. A ratio decidendi envolve a análise da dimensão fático-jurídica das questões que devem ser resolvidas pelo juiz. A proposição é necessária quando sem ela não é possível chegar à solução da questão. É suficiente quando basta para resolução da questão. A proposição necessária e suficiente para solução da questão diz-se essencial e determinante e

consubstancia o precedente (ratio decidendi - holding). Tal é a dimensão objetiva do precedente.

3. *Obiter dictum*. Nem tudo que está na justificação é aproveitado para formação do precedente. Existem várias proposições que não são necessárias para solução de qualquer questão do caso. Nessa hipótese, todo esse material judicial deve ser qualificado como *obiter dictum* - literalmente, dito de passagem. *Obiter dictum* é aquilo que é dito durante um julgamento ou consta em uma decisão sem referência ao caso ou que concerne ao caso, mas não constitui proposição necessária para sua solução.

(...)

Com base nesses ensinamentos é possível concluir que ambas as razões suscitadas no acórdão embargado para decidir a lide (a questão referente à aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas, e a questão falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI) poderiam ser autonomamente tratadas como *ratio decidendi*, tal como alegado pela embargante.

Ocorre que consta expressamente no voto condutor do acórdão embargado a afirmação de que as razões referentes à questão da aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas deveriam ser tratadas como *obiter dictum*.

Ressalte-se que não se trata aqui de questão secundária, até porque ao interpor o seu recurso especial (e-fl. 19180 e ss.), a Fazenda Nacional, provavelmente em virtude dessa afirmação, suscitou divergência interpretativa apenas em face de questão relativa à falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI.

Tendo em vista o exposto, e nos termos do art. 65, §§ 1º e 3º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, ADMITO os presentes embargos declaratórios opostos pelo sujeito passivo, submetendo-os à apreciação da Turma.

A fim de possibilitar esclarecimentos adicionais, no sentido de dirimir qualquer dúvida da Embargante em relação ao recurso analisado, os embargos de declaração foram admitidos para que se compreenda o que foi efetivamente tratado e decidido na decisão embargada.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

Os embargos são tempestivos, para preencher todos os requisitos de admissibilidade, há que se verificar a existência dos vícios apontados.

A fim de dirimir a alegação de omissão apontada pela Embargante, esclareço que, após afastar as alegações preliminares, o relator no início das razões de mérito, tratou de esclarecer que acolheria o argumento recursal relativo à falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a Recorrente do PROUNI, sendo essa a sua razão de decidir, conforme abaixo transcrita:

## MÉRITO

Percebo que o lançamento tributário apresenta dois vícios que, a meu ver, são responsáveis por torná-lo insubstancial:

- 1) a falta de ato do Ministério da Educação para desvincular a recorrente do PROUNI; e
- 2) apenas como fundamento *obter dictum*, a aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas.

Antes de chegar à conclusão pela improcedência do lançamento fiscal, entretanto, principalmente em respeito ao trabalho extremamente meticoloso perpetrado pela autoridade fiscal, apresentarei minha opinião sobre algumas questões destacadas ao longo do processo administrativo fiscal.

Desta forma, tudo que for tratado em relação à suspensão fiscal - principalmente quando este relator entender que a isenção deve ser mantida - deve ser relativizado em razão de minha conclusão sobre a falta de emissão de ato do MEC para desvincular a recorrente do Prouni, que impede a manutenção do lançamento fiscal.

Esclareceu ainda que, mesmo sendo questão que não precisaria ser enfrentada caso o primeiro argumento de mérito fosse (como foi) acolhido, o I. Conselheiro Luiz Rodrigo, considerando realizado pela autoridade fiscal, optou por tecer comentários a respeito do procedimento de arbitramento realizado. E assim o fez:

## Arbitramento do lucro e da receita e Base de cálculo de tributação

A fiscalização efetuou o arbitramento do lucro com fundamento no art. 47, inciso II, alínea 'b', da Lei 8.981/1995 (base legal do art. 530, inciso II, alínea 'b', do RIR/99):

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

(...)

b) determinar o lucro real.

Isto porque a fiscalização entendeu que a recorrente, por ter deslocado receitas, custos e despesas de uma empresa para outra, manteve sua escrituração irregular, a qual não correspondia à realidade fática, evidenciando indícios de fraude e contendo vícios, erros e deficiências que a tornasse imprestável.

A recorrente, por sua vez, alega que a fiscalização se apegou a erros rasos para desconsiderar sua contabilidade. Também, afirma que a falta de apresentação dos livros comerciais auxiliares não pode causar o arbitramento do lucro por escrituração imprestável.

Pois bem. Tenho que concordar com a fiscalização.

Como já dito, no período objeto dos fatos geradores apurados, a empresa cresceu demasiadamente em razão dos financiamentos obtidos junto ao Governo Federal; assim, para alcançar seu objetivo, *contra legem*, de adquirir o maior número de instituições de ensino que lhe permitissem alavancar consideravelmente suas atividades, tudo isso com o propósito de beneficiar seus associados e administradores do grupo Uniesp, relegou a um segundo plano a transcrição fiel dos fatos jurídicos nos seus registros contábeis e fiscais, que lhe permitiam se manter no regime de benefício fiscal dos impostos e contribuições. É de se perceber que a voracidade da recorrente era tamanha que nada obstava seu interesse meramente econômico.

E foi aí que pecou a recorrente.

A fiscalização demonstrou que este compartilhamento de resultados entre empresas situadas em um mesmo endereço, mas que tinham naturezas completamente distintas - uma sem fins lucrativos e outra com fins lucrativos - é que tornou prova cabal da incongruência dos lançamentos contábeis existentes nos livros comerciais da recorrente.

E não se trata de um mero argumento frágil da fiscalização. Trata-se de premissa essencial para a manutenção da recorrente no benefício da imunidade tributária e da isenção fiscal, o que foi esquecido pela recorrente, talvez por entender que nada a impedia de crescer exponencialmente, já que estava sob a máscara da entidade que presta bons serviços à sociedade.

Até aqui, parece-me correto o lançamento fiscal.

**Entretanto**, o critério estabelecido pelo fisco para aferir a base de cálculo a partir da massa salarial da recorrente, por se tratar de empresa prestadora de serviços, é incongruente com a premissa adotada pela própria autoridade fiscal, de que a confusão patrimonial é fato relevante para considerar todas as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Veja a redação do art. 336 da IN RFB 971/2009, que foi utilizada pelo fisco para efetuar o cálculo das receitas omitidas para fins de Pis e Cofins:

IN RFB 971/2009

Art. 336 - O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

Primeiramente, a incoerência da aferição da base de cálculo se deve ao fato do fisco se utilizar de legislação complementar previdenciária, o que já enfraquece o lançamento fiscal.

Em segundo lugar, se a fiscalização acusa - e a meu ver, comprova - que a caracterização do grupo econômico se deveu em razão da confusão patrimonial existente, deveria o fisco utilizar de todas as receitas, custos e despesas para aferir a base de cálculo da tributação, em obediência ao *caput* do art. 51 da Lei nº 8.981/1995, que se trata de Lei específica do IRPJ, que transcrevo abaixo:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

De acordo com o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária comporta duas proposições: o antecedente e o consequente. Desta forma, para que tal regra esteja perfeita e acabada, o ato jurídico do lançamento tributário deverá comportar todas representações/critérios decorrentes da hipótese de incidência tributária.

Quanto ao consequente tributário, assim afirma o renomado jurista:

Nada mais é necessário para que possamos identificar uma obrigação tributária, espécie do gênero relação jurídica. Sua representação lógica poderia ser expressa com a seguinte notação simbólica:  $Cst \equiv Cp(sa.sp).Cq(bc.al)$ . Em que “Cst” é o consequente tributário; “Cp” é o critério pessoal; “sa” o sujeito ativo; “sp” o sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.<sup>1</sup>

No caso concreto, a fiscalização estabeleceu corretamente os critérios material, temporal e espacial, que tratam da proposição antecedente na regra-matriz de incidência; entretanto, definiu corretamente o critério pessoal e, parcialmente, o critério quantitativo - este em relação à alíquota; entretanto, o critério quantitativo referente à base de cálculo foi equivocadamente distorcido, quando o fisco deixou de aferir a base de cálculo com base no somatório da receita bruta de todas as empresas operacionais do

<sup>1</sup> extraído em 22/07/2018 do endereço eletrônico: <https://www.ibet.com.br/para-uma-teoria-da-norma-jurídica-da-teoria-da-norma-a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-por-paulo-de-barros-carvalho/>

Grupo Uniesp para lançar mão do arbitramento do lucro com base na folha da pagamento somente da IESP, deixando de utilizar o faturamento das empresas operacionais - com e sem fins lucrativos -.

Desta forma, entendo que incorreu o fisco em erro de fundamentação legal, pelo que proponho exonerar o lançamento tributário.

**Todavia, este é apenas um fundamento *obter dictum* para exonerar o lançamento fiscal, eis que o erro material de efetuar o lançamento sem o correspondente ato emitido pelo MEC, em relação ao Prouni, é a *ratio decidendi* para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, que será doravante destacado.**

**Se a recorrente tão somente estivesse abarcada pela imunidade tributária e pela isenção fiscal de entidade sem fins lucrativos, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, entendo que os Atos Declaratórios de Exclusão poderiam amparar o lançamento fiscal aqui discutido.**

Ocorre que a recorrente também aderiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), que possui regras próprias.

Quanto à suspensão da isenção pelo Prouni, a fiscalização constatou que a empresa estava em débito com a seguridade social, conforme já demonstrado neste voto, pela falta de CND para alguns períodos alcançados por esta fiscalização.

Outra questão é que, segundo o fisco, foi demonstrado crime contra a ordem tributária decorrente da prática contumaz de omissão de fato gerador dos tributos aqui lançados, também pelo fato da empresa ter deslocado faturamento, custos, despesas e folhas de pagamento de uma empresa para outra.

Independentemente de violação das regras estabelecidas pela Instrução Normativa que regulou o Programa Universidade para Todos (PROUNI) - IN SRF nº 456/2004 -, mormente em seu artigo 5º, entendo que há um vício que inquia o lançamento tributário.

É que o Prouni é um programa totalmente administrado pelo MEC, e que trata de uma isenção onerosa por prazo determinado.

É que o ingresso e manutenção de uma entidade no Programa Universidade para Todos (PROUNI) há que seguirem regras estabelecidas pela Lei nº 11.096/2005, dentre as quais aquelas destacadas em seu art. 1º:

Art. 1º Fica instituído, sob a gestão do Ministério da Educação, o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e seqüenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

Nos artigos 5º a 7º, o legislador elencou outras condições para o ingresso e manutenção da entidade de ensino superior no PROUNI, atribuindo ao Ministério da Educação o dever de regulamentação (destaquei):

Art. 5º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados.

§ 1º O termo de adesão terá prazo de vigência de 10 (dez) anos, contado da data de sua assinatura, renovável por iguais períodos e observado o disposto nesta Lei.

§ 2º O termo de adesão poderá prever a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

§ 3º A denúncia do termo de adesão, por iniciativa da instituição privada, não implicará ônus para o Poder Público nem prejuízo para o estudante beneficiado pelo Prouni, que gozará do benefício concedido até a conclusão do curso, respeitadas as normas internas da instituição, inclusive disciplinares, e observado o disposto no art. 4º desta Lei.

§ 4º A instituição privada de ensino superior com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente poderá, alternativamente, em substituição ao requisito previsto no caput deste artigo, oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na forma desta Lei atinja o equivalente a 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou seqüencial de formação específica.

§ 5º Para o ano de 2005, a instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá:

I - aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para cada 9 (nove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente instalados;

II - alternativamente, em substituição ao requisito previsto no inciso I deste parágrafo, oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 19 (dezenove) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na forma desta Lei atinja o equivalente a 10% (dez por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida nos termos da Lei no 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou seqüencial de formação específica.

§ 6º Aplica-se o disposto no § 5º deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instaladas a partir do 1º (primeiro) processo seletivo posterior à publicação desta Lei, até atingir as proporções estabelecidas para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, e o disposto no caput e no § 4º deste artigo às turmas iniciais de cada curso e turno efetivamente instaladas a partir do exercício de 2006, até atingir as proporções estabelecidas para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição.

Art. 6º Assim que atingida a proporção estabelecida no § 6º do art. 5º desta Lei, para o conjunto dos estudantes de cursos de graduação e seqüencial de formação específica da instituição, sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo na proporção necessária para estabelecer aquela proporção.

Art. 7º As obrigações a serem cumpridas pela instituição de ensino superior serão previstas no termo de adesão ao Prouni, no qual deverão constar as seguintes cláusulas necessárias:

I - proporção de bolsas de estudo oferecidas por curso, turno e unidade, respeitados os parâmetros estabelecidos no art. 5º desta Lei;

II - percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de portadores de deficiência ou de autodeclarados indígenas e negros.

§ 1º O percentual de que trata o inciso II do caput deste artigo deverá ser, no mínimo, igual ao percentual de cidadãos autodeclarados indígenas, pardos ou pretos, na respectiva unidade da Federação, segundo o último censo da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

§ 2º No caso de não-preenchimento das vagas segundo os critérios do § 1º deste artigo, as vagas remanescentes deverão ser preenchidas por estudantes que se enquadrem em um dos critérios dos arts. 1º e 2º desta Lei.

§ 3º As instituições de ensino superior que não gozam de autonomia ficam autorizadas a ampliar, a partir da assinatura do termo de adesão, o número de vagas em seus cursos, no limite da proporção de bolsas integrais oferecidas por curso e turno, na forma do regulamento.

§ 4º O Ministério da Educação desvinculará do Prouni o curso considerado insuficiente, sem prejuízo do estudante já matriculado, segundo critérios de desempenho do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES, por duas avaliações consecutivas, situação em que as bolsas de estudo do curso desvinculado, nos processos seletivos seguintes, deverão ser redistribuídas proporcionalmente pelos demais cursos da instituição, respeitado o disposto no art. 5º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.509, de 2007)

§ 5º Será facultada, tendo prioridade os bolsistas do Prouni, a estudantes dos cursos referidos no § 4º deste artigo a transferência para curso idêntico ou equivalente, oferecido por outra instituição participante do Programa.

No art. 9º, por sua vez, estabeleceu expressamente como seria a fiscalização e exclusão do regime, destacando que o MEC deveria aplicar as penas para as entidades que descumprissem as regras estabelecidas na isenção (destaques meus):

Art. 9º O descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão sujeita a instituição às seguintes penalidades:

I - restabelecimento do número de bolsas a serem oferecidas gratuitamente, que será determinado, a cada processo seletivo, sempre que a instituição descumprir o percentual estabelecido no art. 5º desta Lei e que deverá ser suficiente para manter o percentual nele estabelecido, com acréscimo de 1/5 (um quinto);

II - **desvinculação do Prouni**, determinada em caso de reincidência, na hipótese de falta grave, conforme dispuser o regulamento, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público.

§ 1º As penas previstas no caput deste artigo serão aplicadas pelo Ministério da Educação, nos termos do disposto em regulamento, após a instauração de procedimento administrativo, assegurado o contraditório e direito de defesa.

§ 2º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, a suspensão da isenção dos impostos e contribuições de que trata o art. 8º desta Lei terá como termo inicial a data de ocorrência da falta que deu causa à desvinculação do Prouni, aplicando-se o disposto nos arts. 32 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que couber.

§ 3º As penas previstas no caput deste artigo não poderão ser aplicadas quando o descumprimento das obrigações assumidas se der em face de razões a que a instituição não deu causa.

Assim, se atendidas todas as condições acima citadas, a entidade de ensino superior estaria apta a ser incluída e mantida no PROUNI e a usufruir da isenção de impostos e contribuições nos termos do artigo 8º, do mesmo diploma legal (*destaquei*):

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 seqüenciais 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).

Pois bem. Por se tratar de isenção onerosa e por prazo determinado, o Prouni permite à instituição de ensino gozar do benefício fiscal como se tivesse um direito adquirido para tanto, não podendo ser revogada por norma legal posterior, conforme consignado no art. 178 do CTN:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Assim, para que a entidade tivesse sua suspensão decretada, por meio de Ato Declaratório de Exclusão por parte da RFB, dever-se-ia preceder à sua desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC).

E não foi isto que ocorreu!

A empresa aderiu ao Prouni desde o seu nascêdouro (no ano de 2005), conforme doc. 06 do Recurso Voluntário, e estava amparada pelo benefício, ao menos, pelo prazo de 10 (dez) anos subsequentes à assinatura do termo de adesão ao programa.

Outrossim, vê-se que a recorrente estava mantida no programa no período objeto do lançamento fiscal que aqui se discute, fato este reconhecido pelo fisco em seu Termo de Verificação Fiscal e afirmado pela recorrente em suas peças processuais.

O próprio MEC, mesmo que indiretamente, afirma que a empresa estava incluída no Prouni quando impõe ao Grupo Uniesp uma série de restrições para concessão do Prouni e do FIES, no ano de 2013, mas não trata da exclusão da empresa do referido programa.

Desta feita, é de reconhecer que a fiscalização somente poderia efetuar o lançamento fiscal se a recorrente estivesse desvinculada do Prouni, por ato expedido pelo MEC, para, posteriormente, solicitar emissão de Ato Declaratório de Exclusão da Receita Federal, para, enfim efetuar o lançamento fiscal.

Este também é o entendimento emanado no julgamento do processo nº 15983.000362/2010-31, que gerou o acórdão nº 1302-001.773, da 2<sup>a</sup> Turma / 3<sup>a</sup> Câmara, da sessão de 02 de fevereiro de 2016, de relatoria do Conselheiro Alberto Pinto S. Jr.

Assunto: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

ISENÇÃO. PROUNI.

São irrefutáveis os fundamentos da decisão recorrida, a qual cancelou os lançamentos em tela, por não ter a Autoridade lançadora observado os procedimentos estabelecidos

no art. 5º da IN/SRF nº 456/2004, para suspensão da isenção tributária de entidades que aderiram ao PROUNI.

Enquanto não houver o ato do Ministério da Educação, desvinculando a instituição do PROUNI, sequer pode ser suspensa a isenção tributária de instituição participante desse Programa, por descumprimento das condições estabelecidas na Lei 11.096/05.

Por fim, cabe trazer à lume que a DRJ inaugura uma interpretação, quando afirma que o Prouni não se aplica a entidades sem fins lucrativos. A Lei que rege o Prouni em momento algum apresenta tal discrepância de tratamentos. Até é curioso entender que entidades sem fins lucrativos teriam menos acesso a benefícios fiscais do que entidades com fins lucrativos. A meu ver, tal premissa é totalmente incoerente, pelo que afasto o fundamento adicional da DRJ.

Diante de tudo o que nos autos consta e do que foi exposto, os lançamentos aqui apreciados, quer sob qualquer ângulo, não podem ser mantidos, pelo que proponho dar provimento ao recurso voluntário.

#### Demais argumentos

Em razão do afastamento do lançamento fiscal, tornam-se prejudicados os questionamentos quanto à aplicação da multa qualificada dos juros sobre a multa de ofício e da atribuição da responsabilidade solidária.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto por SUPERAR as arguições de nulidade para, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário.

Assim, ao contrário da conclusão do despacho de admissibilidade, a decisão Embargada tratou-se sim da questão relativa ao erro na apuração da base de cálculo do arbitramento, isto porque, ao concluir que para suspender a isenção da Embargante, por meio de Ato Declaratório de Exclusão por parte da RFB, dever-se-ia proceder à sua desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC), tal argumento é prejudicial aos demais.

Não cabe a alegação levantada pela Embargante no sentido de que: “*a menção constante no voto do i. Relator no sentido de que o vício atinente à “aferição da base de cálculo do arbitramento do lucro e das receitas a serem tributadas” seria apenas “obiter dictum” claramente contraria a respectiva decisão, pois não se trata “in casu” de simples alegação “em tese”.*”

Não há o que se falar em correção da base de cálculo se a Embargante sequer poderia ter sido exigida do crédito tributário.

Neste ponto discordo do Despacho de Admissibilidade por entender que não se tratam de matérias autônomas, mas sim de matéria subsidiária.

Isto porque, caso superado o mérito quanto à necessidade de desvinculação do PROUNI por meio de ato expedido pelo Ministério da Educação (MEC) é que seria necessário proceder à análise dos demais argumentos de mérito.

Não há como se acolher a tese da Embargante de que os argumentos são autônomos e poderiam ser acatados conjuntamente.

No julgamento embargado o então Relator, apesar de desnecessidade de enfrentar tal questão, fez questão de fazê-lo em respeito ao trabalho do agente fiscal, e isto ficou absolutamente claro no seu voto.

O fato é que a embargante busca defender tal tese em razão de o Recurso Especial da Fazenda ter sido admitido na matéria relativa à necessidade de desvinculação do PROUNI, isto porque, caso acolhido, restaria a esta TO enfrentar as demais razões que restaram prejudicadas.

Dessa forma, configura-se como verdadeira tentativa de rediscussão do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cabimento dos embargos de declaração, haja vista que no acórdão há fundamentação suficiente para, defender o posicionamento firmado.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer dos embargos.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.